

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

**EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN
EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y
DIFERIDO PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS
FINANCIEROS DE UNA EMPRESA MULTINACIONAL QUE IMPORTA Y
DISTRIBUYE COMBUSTIBLE**

TESIS

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

POR

JUAN CARLOS HERRERA QUINTEROS

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

LICENCIADO

GUATEMALA, FEBRERO DE 2,012

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

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I:	Lic. M.Sc. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal II:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal III:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal IV:	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal V:	P.C. José Antonio Vielman

**PROFESIONALES QUE REALIZARON
LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Área Matemática – Estadística	Lic. Erwin Eduardo Andrade Juárez
Área Contabilidad	Lic. José Adán De León
Área Auditoría	Lic. Rubén Eduardo del Águila Rafael

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

Presidente:	Lic. Marco Antonio Oliva Orellana
Secretario:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Examinador:	Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales

Guatemala, 07 de septiembre de 2011

Lic. José Rolando Secaida Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho
Ciudad

Estimado señor Decano:

Por este medio me permito informar a usted, el agrado de haber concluido la revisión de trabajo de tesis denominado: **“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA MULTINACIONAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE COMBUSTIBLE”**; del estudiante Juan Carlos Herrera Quinteros, para lo cual fui asignado de acuerdo a providencia DIC.AUD. 083-2011 emitido por la decanatura de la facultad de Ciencias Económicas.

Asimismo, manifiesto que el trabajo de tesis antes descrito, presenta una investigación cuya actualidad y calidad, reúne los requisitos técnicos y académicos suficientes que permiten, en mi opinión sea aceptado para discusión en el examen privado de tesis, previo a conferir el título de Contador Público y Auditor, en el grado académico de Licenciado.

Sin otro particular, es grato suscribirme.

Atentamente,



Lic. Ninrod Oldair Sazo Ruiz
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 1003

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

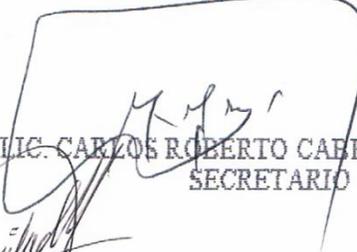
Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
DIECINUEVE DE ENERO DE DOS MIL DOCE.**

Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.3, subinciso 4.3.1 del Acta 31-2011 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 24 de noviembre de 2011, se conoció el Acta AUDITORÍA 281-2011 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 3 de noviembre de 2011 y el trabajo de Tesis denominado: "EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA MULTINACIONAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE COMBUSTIBLE", que para su graduación profesional presentó el estudiante JUAN CARLOS HERRERA QUINTEROS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO


LIC. JOSE ROLANDO SECAÍDA MORALES
DECANO

Smp.

ACTO QUE DEDICO A:

- A DIOS:** Por darme la vida, muchas bendiciones y hoy por su ayuda culmino mi carrera.
- A MIS PADRES:** Hilario Herrera Santos y María Cristina Quinteros de Herrera
Como una recompensa a sus sacrificios.
- A MI ESPOSA:** Mayra Lorena Galindo de Herrera
Por tu amor y comprensión en todo momento.
- A MIS HIJOS:** Paula Jimena y Juan Carlos Herrera Galindo
Como un ejemplo a seguir adelante
- A MIS HERMANOS:** Byron Estuardo y Ana Patricia Herrera Quinteros
- A MI FAMILIA EN GENERAL:** Por compartir conmigo este éxito.
- A MI ASESOR DE TESIS:** Lic. Ninrod Oldair Sazo Ruiz.
Por su tiempo, darme el honor de contribuir en este trabajo y por su magnífico aporte.
- A MI SUPERVISOR DE TESIS** Lic. Francisco Israel Ayala Morales
Por su tiempo, dedicación, asesoría y apoyo, en el desarrollo de este proyecto.
- AMI CENTRO DE ESTUDIO:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría y su personal docente y administrativo.
- A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS**

ÍNDICE

Contenido	Página
INTRODUCCIÓN	
CAPÍTULO I	
EMPRESA MULTINACIONAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE COMBUSTIBLE	
1.1. Definiciones	
1.1.1. Empresa Multinacional	1
1.1.2. Empresa Importadora	2
1.1.3. Empresa Distribuidora de Combustibles	2
1.1.4. Asesoría	2
1.1.5. Consultoría	2
1.2. Antecedentes del uso de los combustibles	3
1.2.1. Origen y elementos de petróleo	3
1.2.2. Reseña histórica sobre los derivados del petróleo	3
1.2.3. Reseña histórica sobre la exploración y explotación del petróleo en Guatemala	4
1.2.4. Áreas de mayor explotación y exploración en la actualidad	6
1.3. Productos que ofrece la empresa importadora y distribuidora de combustibles	7
1.4. Estructura organizacional de la empresa importadora y distribuidora de combustibles	8
1.5. Principales códigos y leyes que aplican a la empresa importadora y distribuidora de combustible en Guatemala	10
1.5.1. Código Tributario, Decreto No. 6-91 y sus reformas	10
1.5.2. Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto No. 26-92 y sus reformas	11
1.5.3. Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto No. 26-95 y sus reformas	12
1.5.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92 y sus reformas	12
1.5.5. Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto No. 38-92 y sus reformas	13
1.5.6. Ley de Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008	14
1.5.7. Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto No. 109-97 y sus reformas	15
1.5.8. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto No. 37-92 y sus reformas	17
1.5.9. Código de Comercio, Decreto No. 2-70	17
1.5.10. Código de Trabajo, Decreto No. 1441	18
CAPÍTULO II	
ASPECTOS IMPORTANTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA, DECRETO No. 26-92 Y SUS REFORMAS	
2.1. Objeto y Campo de Aplicación	20
2.2. Rentas de Fuente Guatemalteca	20

Contenido	Página
2.3. Tipos de Rentas	21
2.3.1. Rentas Brutas	21
2.3.2. Rentas Exentas	21
2.3.3. Rentas No Afectas	24
2.3.4. Rentas Neta	24
2.3.5. Renta Imponible o Pérdida Fiscal	24
2.4. Costos y Gastos Deducibles	24
2.5. Costos y Gastos No Deducibles	37
2.6. Ganancias y Pérdidas de Capital	40
2.7. Régimen Especial u Optativo	42
2.8. Pagos Trimestrales del ISR	43
2.9. Libros y Registros Contables	44
2.10. Obligaciones Formales para la Declaración y Pago del Impuesto	45

CAPÍTULO III

ASPECTOS CONTABLES IMPORTANTES SOBRE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3.1. Presentación de Estados Financieros	46
3.1.1. Objetivo de los estados financieros	46
3.1.2. Usuarios y sus necesidades de información	46
3.1.3. Características cualitativas	46
3.1.3.1. Comprensibilidad	46
3.1.3.2. Relevancia	47
3.1.3.3. Fiabilidad	47
3.1.3.4. Comparabilidad	47
3.1.4. Restricciones a la información relevante y fiable	47
3.1.4.1. Oportunidad	47
3.1.4.2. Equilibrio entre costo y beneficio	47
3.1.4.3. Equilibrio entre características cualitativas	47
3.1.5. Elementos de los estados financieros	48
3.1.5.1. Situación financiera	48
3.1.5.2. Desempeño	48
3.1.6. Componentes de los estados financieros	49
3.2. Impuesto a las Ganancias (NIC 12)	50
3.2.1. Alcance	51
3.2.2. Definiciones	51
3.2.3. Base Fiscal y Financiera de Activos y Pasivos	52
3.2.3.1. Base Fiscal de un Activo	52
3.2.3.2. Base Fiscal de un Pasivo	53
3.2.4. Reconocimiento de Pasivos y Activos por Impuestos Corrientes	53
3.2.5. Reconocimiento de Pasivos y Activos por Impuestos Diferidos	54
3.2.5.1. Diferencias temporarias imposables	54
3.2.5.2. Diferencias temporarias deducibles	57
3.2.6. Partidas Transitorias	60
3.2.7. Partidas Permanentes	61

Contenido	Página
3.2.8. Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas de Operación y Pérdidas de Capital	61
3.2.8.1. Pérdidas de operación	61
3.2.8.2. Pérdidas de capital	63
3.2.9. Reconsideración de Activos por Impuestos Diferidos no Reconocidos	64
3.2.10. Medición	65
3.2.11. Reconocimiento de Impuestos Corrientes y Diferidos	65
3.2.11.1. Impuestos corrientes y diferidos cargados o acreditados al resultado y fuera del resultado	65
3.2.11.2. Impuestos corrientes y diferidos cargados o acreditados directamente al patrimonio neto	68
3.2.12. Presentación	68
3.2.12.1. Compensación de partidas por impuestos corrientes	69
3.2.12.2. Compensación de partidas por impuestos diferidos	70
3.2.12.3. Gastos por impuesto a las ganancias	70
3.2.13. Información a Revelar	70
Diferencias entre las Normas Internacionales de Contabilidad y la ley del	
3.3. Impuesto sobre la Renta en el reconocimiento de ciertos ingresos, gastos, activos y pasivos	71

CAPÍTULO IV

LINEAMIENTOS A OBSERVAR POR EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

4.1. Cálculo del Impuesto sobre la Renta Corriente	83
4.1.1. Conciliación entre resultado contable y renta imponible	95
4.1.2. Presentación en los Estados Financieros	108
4.1.2.1. Balance general	109
4.1.2.2. Estado de resultados	110
4.1.2.3. Estado de flujo de efectivo	111
4.1.2.4. Dictamen por un Contador Público y Auditor externo o despacho de auditoría independiente.	114
4.2. Cálculo del Impuesto sobre la Renta Diferido	117
4.2.1. Determinación de las partidas transitorias que crean diferencia entre la utilidad financiera y la renta imponible	119
4.2.1.1. Activo Diferido de Impuestos	121
4.2.1.2. Pasivo Diferido de Impuestos	122
4.2.2. Presentación en los Estados Financieros	125
4.2.2.1. Estado de situación financiera	127
4.2.2.2. Estado del resultado integral	129
4.2.2.3. Estado de cambios en el patrimonio	131
4.2.2.4. Estado de flujos de efectivo	132
4.2.2.5. Notas a los estados financieros	134

Contenido	Página
CAPÍTULO V	
EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA MULTINACIONAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE COMBUSTIBLES (CASO PRÁCTICO)	
5.1. Generalidades	139
5.2. Propuesta de Servicios Profesionales	140
5.3. Planificación del Trabajo	144
5.4. Requerimiento de Información	146
5.5. Papeles de Trabajo	148
5.6. Informe Final	172
CONCLUSIONES	187
RECOMENDACIONES	188
BIBLIOGRAFÍA	189

INTRODUCCIÓN

El desarrollo económico de los países, como consecuencia del constante crecimiento de las transacciones comerciales, producto de una economía globalizada, ha fortalecido la necesidad de las empresas en mejorar su capacidad en todos los aspectos a fin de ser más competitivas. Dentro de tales aspectos sobresale el cumplimiento eficiente de las obligaciones tributarias, tales como ser sujetos pasivos de determinados impuestos, los cuales deben ser calculados y enterados de conformidad con cada una de las leyes fiscales vigentes.

Una de las leyes que ha generado mayor controversia en la preparación y cálculo del Impuesto sobre las Ganancias, es la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) por la complejidad de las reformas introducidas a la ley, puesto que la misma establece una serie de lineamientos en el reconocimiento de ciertos ingresos, costos y gastos, que afectan el resultado de las empresas, y que, generalmente, no representa el verdadero desempeño financiero; adicional a lo anterior, estos lineamientos contravienen, en muchos casos, a las disposiciones establecidas en la Norma Internacional de Información Financiera, provocando discrepancias en el momento en que se registran ciertas transacciones para efectos fiscales y contables. Esas discrepancias generan diferencias temporarias que deben conciliarse, dando lugar al Impuesto sobre la Renta Diferido, puesto que según la utilidad contable puede ser que se esté anticipando o pagando de menos el impuesto y por lo tanto, reconocerse este hecho en los estados financieros de acuerdo con el tratamiento que establece la Norma Internacional de Contabilidad No.12.

De lo antes expuesto, las empresas en su afán de eliminar riesgos, se ven obligadas en apoyarse en un consultor externo, donde su preparación académica y experiencia laboral tenga el alcance de analizar, revisar y practicar un examen crítico y sistemático de los registros contables, para tener un adecuado procedimiento de cálculo del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido, así como su presentación en los estados financieros, ya que mientras mejor sea la calidad de la información contable, mayor será la probabilidad de éxito en la toma de decisiones por parte de la gerencia.

El tema de este trabajo de tesis ha sido denominado **“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO PARA LA**

PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA MULTINACIONAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE COMBUSTIBLE”, del cual a continuación, se describe brevemente su contenido:

En el Capítulo I, se abarcan temas generales sobre definiciones de empresa multinacional, Importadora y Distribuidora de Combustibles, antecedentes históricos del uso de los combustibles, la exploración y explotación del petróleo en Guatemala. También se incluyen temas sobre los productos que ofrece la empresa, su estructura organizacional y las principales códigos y leyes que le aplican.

El Capítulo II, trata sobre los aspectos importantes de la Ley del ISR, Decreto 26-92 y sus reformas, norma que se encarga de regular específicamente, la renta o ingresos que obtenga una empresa, producto del desarrollo de actividades mercantiles. En esta sección se pretende dar a conocer el contenido de la ley referida, principalmente, en lo que respecta al tratamiento que debe darse a ciertos eventos que serán reconocidos en la contabilidad de las empresas y que influirán en el cálculo del impuesto a pagar.

En el capítulo III, se presenta los aspectos contables importantes sobre el impuesto a las Ganancias, la presentación en los estados financieros, definiciones que requieren las Normas Internacionales de Contabilidad No. 1 y 12. Se incluyen también diferencias entre la Ley del ISR y algunas Normas Internacionales de Contabilidad en el reconocimiento de de ciertos ingresos, gastos, activos y pasivos.

En el Capítulo IV, se desarrollan los lineamientos a observar por el Contador Público y Auditor como consultor externo en el cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido para la preparación y presentación en los Estados Financieros.

En el Capítulo V, se presenta el desarrollo de un ejercicio práctico, que contiene generalidades, propuesta de servicios, planificación, requerimiento de información, papeles de trabajo y el informe final que el Contador Público y Auditor en el papel de consultor externo, debe desarrollar en la prestación de sus servicios profesionales para la determinación y presentación en los estados financieros del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido, de una empresa que importa y distribuye combustibles.

Finalmente, se presentan las conclusiones a las cuales se llegó, de acuerdo con el proceso de investigación y desarrollo del tema de tesis, junto con las cuales se incluyen las respectivas recomendaciones.

CAPÍTULO I

EMPRESA MULTINACIONAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE COMBUSTIBLE

1.1. DEFINICIONES

1.1.1. Empresa multinacional

Como su nombre lo indica, es una empresa cuyas actividades se encuentran distribuidas en diferentes países al mismo tiempo. “Pero existen diferentes clases de firmas multinacionales. Puede tratarse de la exportación de productos por medio de una filial, o de la producción fuera de las fronteras (por filiales de producto de la inversión directa en el extranjero –IDE– o por compra de firmas locales)”. (20:755)

Para que una empresa sea multinacional, no es necesario que cotice en la Bolsa o que alcance un mínimo de ventas o de exportaciones. En la muy general definición de la ONU, el control de una sola filial extranjera equivale al 10% de su capital, ya le confiere el carácter de multinacional.

Una empresa se convierte en multinacional porque aumenta sus beneficios en comparación con los que obtendría permaneciendo únicamente como nacional, porque puede crecer a escala mundial y como ventaja adicional puede decidir la localización de sus diferentes establecimientos y lugares de producción, pero también su aprovisionamiento, la financiación, los circuitos comerciales, el reclutamiento de recursos humanos, y hasta su salida. Puede comparar los costos y las ventajas de las distintas operaciones nacionales, y la experiencia que le aportan sus operaciones internacionales le proporcionan una decisiva superioridad sobre las empresas que se mantienen en mercados nacionales únicamente.

“En la empresa multinacional, las operaciones con el extranjero son puestas en un mismo plano que las operaciones del interior, tanto en lo que concierne a la estructura como a la política de la empresa, ya que la dirección está resuelta a afectar todos los medios disponibles de la empresa, sin tener en cuenta fronteras nacionales. La propiedad y dirección central están en manos de personas que tienen la nacionalidad del país de origen de la empresa multinacional, y las decisiones que se toman obviamente son de inspiración nacional”. (20:757)

1.1.2. Empresa importadora

Son las empresas que su giro comercial es la internación de bienes o productos procedentes de otros países para comercializarlos en un mercado que les permita obtener ganancias, con el fin de lograr un crecimiento económico.

1.1.3. Empresa distribuidora de combustibles

Una empresa distribuidora de combustibles se define como: entidad individual o jurídica dedicada a la compra y venta de productos derivados del petróleo, mediante la autorización de las autoridades respectivas, cumpliendo con las regulaciones legales establecidas para dicha actividad comercial.

1.1.4. Asesoría

La asesoría consiste en orientar, aconsejar, sugerir acciones de carácter específico al elemento que dirige la organización. Una asesoría contable permite una gestión contable organizada y clara, de forma que el usuario de la misma conozca en todo momento el estado de sus cuentas y los detalles de los balances. La asesoría se basa en competencias técnica y compromisos con el cliente.

La ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 38 literal t), define lo siguiente: “se entiende como asesoramiento todo dictamen, consejo o recomendación de carácter técnico o científico, presentados por escrito y resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado.” (11:22)

1.1.5. Consultoría

La consultoría de empresas es un servicio de asesoramiento contratado por y proporcionado a organizaciones por personas especialmente capacitadas y calificadas que prestan asistencia, de manera objetiva e independiente, a la organización cliente para poner al descubierto los problemas de gestión, analizarlos, recomendar soluciones a esos problemas y coadyuvar, si se les solicita, en la aplicación de soluciones.

En general, los directores recurren a los consultores si se dan cuenta de que necesitan ayuda para resolver algún problema. El trabajo del consultor comienza cuando una situación determinada se considera insatisfactoria y/o susceptible de mejora; idealmente, termina con una situación en que se ha producido un cambio, que se debe valorar como una mejora.

1.2. ANTECEDENTES DEL USO DE LOS COMBUSTIBLES

1.2.1. Origen y elementos de petróleo

Petróleo

“Este combustible es el resultado de la putrefacción de organismos acuáticos, vegetales y animales que habitaban en los mares, lagunas o desembocaduras de los ríos. Solamente se le encuentra en los lugares de origen sedimentario. La materia orgánica se depositó recubierta de sedimentos, quedando progresivamente a mayor profundidad y transformándose en hidrocarburos a través de un proceso de putrefacción protagonizado por bacterias. A medida que los sedimentos se hacen compactos a causa de la presión interna de la corteza terrestre se formó la roca madre y posteriormente, por impregnación, el petróleo empapó las arenas y rocas porosas, que son las rocas almacén, concentrándose y permaneciendo en yacimientos.” (14:2018)

“Líquido natural aceitoso e inflamable, constituido por una mezcla de hidrocarburos que se extrae de lechos geológicos continentales o marítimos. Mediante procesos de destilación, refinación y petroquímica, se obtienen de él diversos productos utilizables con fines energéticos o industriales.” (5:5)

Hidrocarburos

“Los compuestos orgánicos que contienen solamente carbono e hidrógeno se llaman hidrocarburos. Éstos son los compuestos orgánicos más sencillos y están formados por cadenas de átomos de carbono unidos entre sí por enlaces covalentes, saturándose las otras valencias del carbono en átomos de hidrógeno.” (13:1178)

1.2.2. Reseña histórica sobre los derivados del petróleo

“Los derivados del petróleo que se filtraban a través de las capas superficiales de la tierra, tienen una historia muy antigua. Lo que interesa aquí es su aplicación en la era de la Revolución Industrial, que exigía una iluminación mejor como demuestra el estímulo de la industria del gas. Las lámparas de petróleo se perfeccionaron después de 1783 con la introducción de nuevos tipos de pabilo que más tarde recibieron la aportación del quemador circular de petróleo con mecha cilíndrica de cristal, bautizada con el nombre de «Argand» por su inventor. La introducción de la iluminación de gas sirvió únicamente para mostrar las deficiencias de los aceites animales y vegetales que se conocían.

En 1848, el británico James Young empezó a fabricar un lubricante a partir de un brote de petróleo crudo que apareció por un breve tiempo en una mina de carbón. Posteriormente, hizo aceite de parafina destilando un esquisto llamado torbanita, cuyas reservas tampoco duraron demasiado. A fines de la década de 1850 vendía aceite de parafina para iluminación hecho de nafta de alquitrán, mientras que competidores estadounidenses fabricaban el llamado «aceite de carbón» producido con un mineral parecido al asfalto encontrado en Nueva Brunswick, Canadá.

Al mismo tiempo, Abraham Gesner, un médico londinense aficionado a la geología patentó un método de destilación de la roca asfáltica que producía un líquido refinable por tratamiento con ácido sulfúrico y cal, que entonces había que volver a destilar. Este nuevo aceite fue llamado keroseno, y demostró ser sumamente comercial al venderse junto a un nuevo tipo de lámpara con pabito plano y chimenea. La situación, sin embargo, cambiaría radicalmente en 1859 con la perforación del primer pozo de petróleo en Estados Unidos.”(15:9)

1.2.3. Reseña histórica sobre la exploración y explotación del petróleo en Guatemala

La actividad petrolera en Guatemala se ha llevado a cabo desde hace más de 60 años, contribuyendo a la economía nacional, de tal forma que hoy el petróleo se ha constituido como uno de los principales productos tradicionales de exportación.

La primera legislación sobre la exploración y explotación de hidrocarburos entra en vigencia en 1922. La actividad exploratoria se inició a fines de la década de 1930, cuando la Dirección General de Minería, suscribió un contrato con un grupo subsidiario de la compañía Shell, la región a explorar era el Petén.

En 1948 el consorcio bajo el nombre de Petrolera Petén integrado por Atlantic Co., Tidewater Standar Oil y Ohio Oil Co., iniciaron el primer esfuerzo exploratorio acertado. Sin embargo, en 1949 una nueva legislación petrolera, producto del movimiento de la Revolución de 1944, hace que todas las empresas se retiren.

El 7 de julio de 1955, se emite el Código de Petróleo Decreto 345, y como resultado 29 consorcios presentaron solicitudes para 91 licencias de exploración en 1956.

El primer pozo exploratorio en Guatemala denominado Castillo Armas-1, fue perforado en 1958 por el grupo de Stonry J. Sloane en Morales, departamento de Izabal. El

perforador contratado fue Coastal Plains Oil Co., y el pozo fue determinado seco a los 1371 metros de profundidad. Este fue el principio de una concentrada campaña de perforación de 10 pozos exploratorios, que fueron perforados entre 1958 y 1961, de éstos el pozo Chinaja-1, perforado por la compañía Ohio Oil Co., descubre petróleo de buena calidad (36.5° API), a la profundidad de 3,048 metros; sin embargo, debido a problemas técnicos la compañía abandonó el pozo.

La exploración declinó en 1961 con varias renunciadas y solamente dos pozos exploratorios más fueron perforados: El Canchacán-1 por Signal y La Pita-1 por Esso. La siguiente fase exploratoria en el país se inició en 1964, cuando Esso y Texaco mostraron interés en la cuenca de Pacífico. Un ciudadano guatemalteco, señor José Abularach, solicitó una concesión continental cerca de la costa del Pacífico, donde perforó el pozo San José-1, mostrando buenos indicios de gas. La compañía Esso adquiere un contrato de exploración en las Costas de Pacífico. Durante 1974 la Universidad de Texas A&M perfora varios pozos estratigráficos en el Cañón de San José como parte del proyecto de Perforación del Fondo Marino (DSDP).

En el marco mundial, las operaciones petroleras fueron afectadas, primero por el embargo petrolero de los países Árabes en 1973 y de ello un alza en el precio internacional del crudo, así como la imposición por parte de la Organización de exportadores de petróleo (OPEP) de cuotas de producción, lo cual establece un racionamiento en el abastecimiento mundial. Como resultado Guatemala pasa a ser considerada por los países industrializados como uno de los prospectos petroleros importantes para su desarrollo. Por consiguiente, en 1974 se publica la Ley del Régimen Petrolífero de la Nación (Decreto 62-74).

La compañía Recursos del Norte y sus asociados iniciaron trabajos para la prospección mineral, específicamente azufre, en el domo salino de Tortugas; sin embargo, las perforaciones exploratorias en los pozos 63-4 y 63-5 produjeron petróleo. Este acontecimiento incentivó la prospección petrolera en esta área y como resultado en 1974, el Grupo Shenandoah hizo su primer descubrimiento comercial en Guatemala, con el pozo Rubelsanto-1, perforado a una profundidad de 1,624 metros. La prueba de producción que abarcó cuatro zonas de la formación Cobán C, produjo 3,000 barriles al

día de petróleo de 30 grados API. En octubre de 1976 el Grupo declara el campo petrolero Rubelsanto como comercial.

En 1978 el consorcio Shenandoah, Saga Petroleum y Basic, inician la construcción del oleoducto Rubelsanto-SantoTomás, con una longitud de 235 kilómetros y diseñado para transportar un promedio 35,000 barriles diarios, desde el campo Rubelsanto hacia la terminal de almacenamiento Piedras Negras en el Puerto de Santo Tomás de Castilla con el objetivo de trasportar la producción de petróleo para su exportación, iniciando sus operaciones de transporte en Enero de 1980.

Debido al auge manifestado en la exploración y el inicio de la producción de petróleo, aunado al desarrollo económico y estratégico del país, justifican la creación de un ente rector que proponga e implemente las políticas del sector y busque un mejor aprovechamiento de los recursos hidrocarburíferos, mineros y energéticos nacionales, de tal manera que el 1 de julio de 1983 queda instituido el Ministerio de Energía y Minas, que dentro de sus primeras acciones promulga la nueva Ley de Hidrocarburos (Decreto Ley 109-83) y su Reglamento, con el objetivo de contar con una legislación adaptada a los cambios dinámicos de la industria petrolera mundial.

Hoy en día se ha logrado desarrollar una infraestructura que permite el crecimiento sostenido de la industria petrolera, lo que estimula el interés de empresas nacionales e internacionales de invertir en el país.

1.2.4. Áreas de mayor explotación y exploración en la actualidad

En la actualidad existen firmados siete contratos de operaciones petroleras, de los cuales cuatro son de la modalidad de explotación, uno de participación en la producción y dos de opción sísmica.

Los contratos que están desarrollando campos petroleros son tres: El contrato 1-85, tiene cuatro campos (Rubelsanto, Caribe, Chinajá y Tierra Blanca), el contrato 1-91 tiene dos campos (Chocop y Yalpemech, ambos tienen un crudo entre 14° y 34° API, respectivamente). El contrato 2-85 tiene veintiocho pozos productores y seis de inyección, con una producción de 25,000 a 16° API.

En Guatemala hay tres tipos de cuencas hidrocarburíferas, las cuales son el resultado de actividad regional geológica y tectónica.

Cuenca Petén: Todos los campos petroleros actualmente activos se localizan en esta Cuenca. En su parte norte, la gravedad del petróleo es alrededor de 16° API, mientras que en la parte sur los campos petroleros tienen gravedades del orden de 22° - 38° API.

Cuenca Amatique: Existen varios manaderos de petróleo que indican la presencia de hidrocarburos en el subsuelo.

Cuenca Pacífica: Esta es una cuenca terciaria de más de 10,000 pies de espesor, donde se han reportado muestras de gas.

Los pozos que mayor producción aportan, son los 28 en desarrollo, ubicados en el Campo Xan. Con menor importancia se tienen los del Campo Rubelsanto, Chocop, Chinajá y las Casas.

En la actualidad se han realizado cinco pozos horizontales, tres en el campo XAN y dos en Rubelsanto, con resultados satisfactorios. Existen alrededor de 100 pozos exploratorios, más de 40 con indicios, los cuales se encuentran sujetos a evaluación.

1.3. PRODUCTOS QUE OFRECE LA EMPRESA IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES

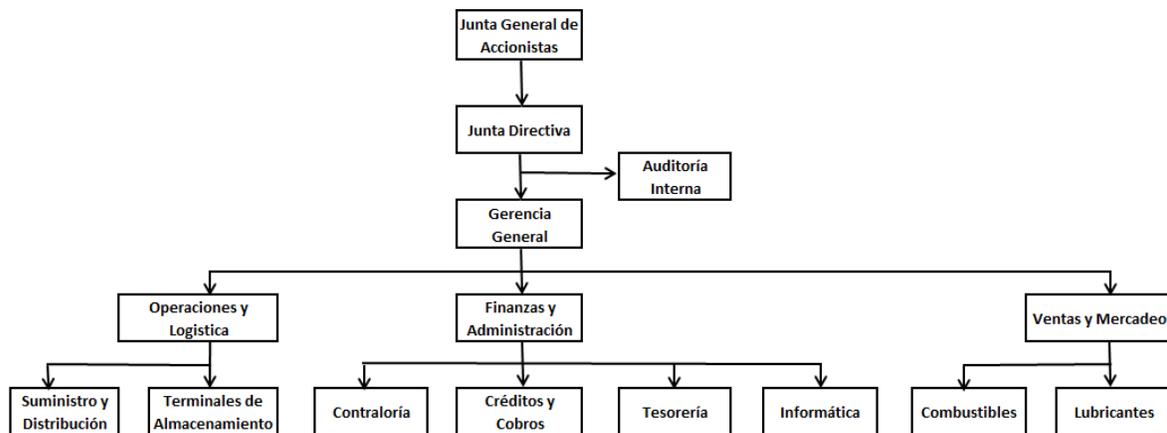
Las empresas distribuidoras de combustibles se dedican principalmente a la distribución de los siguientes productos:

- **Gasolina Regular:** Este combustible se usa principalmente en automóviles y camiones. Según lo regula el Ministerio de Energía y Minas su octanaje no debe ser menor a 88 octanos.
- **Diesel:** Consiste en una mezcla compleja de hidrocarburos producidos por destilación de petróleo crudo, se compone predominantemente de hidrocarburos con rangos de ebullición entre 325 – 675 grados Fahrenheit. Este producto es utilizado en los barcos de la marina militar y mercante, en las locomotoras de los ferrocarriles, en los camiones pesados, en los tractores agrícolas, en los generadores de vapor, en los hornos industriales, en la calefacción casera, en pick-ups de motor diesel, etc.
- **Gasolina Superior:** Se usa en vehículos con motores de compresión superior a 9:1. En Guatemala el octanaje no debe ser menor a 95 octanos según lo regula el Ministerio de Energía y Minas.

- **Fuel Oil o Bunker:** Es un residuo de la destilación del petróleo crudo, cuya viscosidad es conseguida mezclándolo con destilados de gasoil o diesel. En Guatemala, este combustible es utilizado para la producción de energía eléctrica en el sector industrial.
- **Lubricantes:** La distribución de estos productos forma parte importante en el sistema de los vehículos, ya que impiden el desgaste de las partes del motor de los vehículos causado por el contacto continuo.

Todos los combustibles se comercializan por galón americano equivalente a 3.785 litros temperatura ambiente.

1.4. ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA EMPRESA IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES



Descripción de las actividades y personas que integran cada unidad de negocios:

Junta General de Accionistas:

Son todas las personas que tienen participación económica en la Compañía, es decir que han invertido su dinero, el cual se encuentra representado por medio de acciones.

Junta Directiva:

Es el grupo de personas electas por la Junta General de Accionistas para dirigir la entidad.

Gerencia General:

Es la persona electa por la Junta General de Accionistas para dirigir todas las unidades de negocios, la persona electa podrá ser un miembro de la Junta General de Accionistas, también puede ser una persona ajena a ésta.

Auditoría Interna:

Es el departamento encargado de evaluar y mejorar los controles internos establecidos en la compañía, le reporta directamente a la Junta Directiva y a la Gerencia General.

Operaciones y Logística:

Este departamento tiene la responsabilidad de coordinar las importaciones o compras locales, almacenamiento, administración y control de los inventarios, y distribución de los distintos productos hasta la entrega a los clientes, a través de suministros, sistemas y terminales de almacenamiento.

Finanzas y Administración:

Esta unidad tiene como función coordinar las siguientes áreas: Créditos y Cobros, es donde se analizan y otorgan los créditos y se realizan los cobros a los clientes. Contraloría, procesa toda la información financiera hasta presentar los estados financieros, así también tiene a su cargo la elaboración de los presupuestos, para luego presentar mensualmente un análisis sobre la ejecución presupuestaria por cada unidad de negocios. Tesorería, su función es administrar el efectivo disponible en bancos, para realizar el pago a proveedores locales como del exterior. Informática, su función es desarrollar todos los programas de computación que se utilizan en la Compañía, adicionalmente se le da servicio de mantenimiento a todo el equipo de cómputo instalado y brinda soporte a los usuarios.

Ventas y Mercadeo:

Es la unidad que tiene a su cargo la venta de los combustibles para los distintos segmentos del negocio. El segmento de Combustibles, se define así debido a que existe un grupo de vendedores que atiende a los clientes industriales y otro a las estaciones de servicio, cada área requiere especializaciones distintas por parte del personal que lo integra. Lubricantes, es el segmento del negocio que distribuye todas las clases de lubricantes que se tienen disponibles para la venta, entre éstas se encuentran aceites para vehículos livianos y pesados, aceites industriales, grasas y refrigerantes.

1.5. PRINCIPALES CÓDIGOS Y LEYES QUE APLICAN A LA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLE EN GUATEMALA

1.5.1. Código Tributario, Decreto No. 6-91 y sus reformas

Dentro de la normativa tributaria, el Código Tributario contenido en el Decreto No. 6-91 del Congreso de la República, se ubica en el nivel jerárquico inmediato inferior en relación con las normas constitucionales.

Si bien este código no tiene una jerarquía superior en relación con las demás leyes tributarias que establecen los distintos impuestos y contribuciones, por estar las mismas igualmente contenidas en Decretos del Congreso de la República, el Código Tributario adquiere una importancia singular por cuanto comprende las normas de orden conceptual, procedimental y formal, tanto de carácter general como del sancionatorio tributario.

Por lo tanto, el Código Tributario constituye la estructura funcional a través de la cual deben operar las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, derivados de los distintos impuestos y contribuciones establecidas por el Estado.

Los aspectos más importantes regulados por el Código Tributario son los siguientes:

- Reglas para la interpretación de las leyes tributarias y su aplicación en el tiempo
- Bases para el cómputo del tiempo en materia tributaria
- Conceptualización de los tributos, la obligación jurídico-tributaria, y la responsabilidad
- Los medios de extinción de las obligaciones tributarias
- Las infracciones tributarias y las sanciones
- El procedimiento administrativo en materia fiscal
- Los deberes formales de los contribuyentes y responsables
- El procedimiento jurisdiccional

De lo anterior, puede entenderse que la función del Código Tributario dentro del marco normativo aplicable a la actividad empresarial no es la de afectar o gravar los capitales y rentas, sino la de regular las relaciones de los individuos y entidades que la desarrollan con la Administración Tributaria, en virtud de los impuestos y tributos cuyas bases se encuentran establecidas en otras leyes específicas.

1.5.2. Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto directo, grava los ingresos obtenidos en el territorio nacional por toda persona o entidad, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Este gravamen tributario recae entonces sobre las rentas “de fuente guatemalteca”; es decir, todo ingreso, renta, ganancia, utilidad u otro rendimiento de capitales, bienes y derechos invertidos o utilizados en el país, así como los ingresos obtenidos en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio nacional.

La renta imponible sujeta al Impuesto sobre la Renta en el caso de las actividades empresariales, está constituida prácticamente por la utilidad o ganancia determinada en cada período de imposición anual, por lo que es indiscutible que la contabilidad constituya la base o punto de partida para el cómputo de la base imponible en este régimen, ya que si bien la contabilidad es operada de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, hay diferencias que existen entre éstos y los parámetros definidos por la ley para determinar la base afecta a Impuesto sobre la Renta, la cual por consiguiente es determinada regularmente mediante la conciliación del resultado contable con las normas establecidas en la ley del Impuesto sobre la Renta.

A la fecha, el Impuesto sobre la Renta está normado en el Decreto No. 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, de manera breve, en la descripción de la sustancia de este régimen, puede destacarse que el mismo delimita su campo de aplicación a las rentas de fuente guatemalteca, concepto ya relacionado. La base imponible es determinada por las empresas ajustando la utilidad contable con los gastos no deducibles, ingresos exentos y otras deducciones que conforme a la ley correspondan, para aplicar la tasa del 31% tanto para empresas propiedad de personas jurídicas, como para el caso de las empresas propiedad de personas individuales.

No obstante que el período de imposición es anual, el impuesto puede ser pre-pagado mediante pagos a cuenta trimestrales o retenciones. La liquidación definitiva del Impuesto sobre la Renta debe ser efectuada mediante la presentación de una declaración jurada anual dentro de los noventa días siguientes a la fecha de cierre del período anual de imposición.

El sistema de retenciones del Impuesto sobre la Renta afecta a las empresas operativamente, tanto en su ciclo de ingresos como en el de adquisición de pagos, por cuanto deben actuar como sujetos pasivos de la retención y como agentes de retención respectivamente.

1.5.3. Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto No. 26-95 y sus reformas

El hecho generador y base imponible es en el momento del pago o acreditamiento en cuenta por intereses de cualquier naturaleza a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos. La base imponible la constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses. El tipo impositivo aplicará cada vez que se paguen o acrediten intereses de cualquier naturaleza, las personas individuales o jurídicas que paguen o acrediten en cuenta intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos valores públicos y privados, a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, que no estén sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, retendrán el diez por ciento (10%) con carácter de pago definitivo del impuesto.

Un aspecto a considerar en lo anterior es que el impuesto únicamente grava los intereses que se paguen o acrediten a personas domiciliadas en Guatemala; sin embargo, cuando se paguen o acrediten intereses a personas no domiciliadas, se debe retener el 10% por concepto de Impuesto sobre la Renta de personas no domiciliadas.

Se debe considerar que los contribuyentes inscritos bajo el Régimen Optativo de pago del Impuesto sobre la Renta, solamente pueden deducir los intereses pagados a las personas o entes mencionados en el artículo 38, literal m) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, si el contribuyente paga o acredita intereses a personas distintas, tiene la obligación de practicar la retención mencionada en el párrafo anterior.

1.5.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92 y sus reformas

Con la tendencia de los países occidentales hacia la implementación del Impuesto al Valor Agregado, el sistema tributario guatemalteco incluye este impuesto desde 1983.

El Impuesto al Valor Agregado afecta el consumo, por lo que las unidades empresariales no lo soportan como un costo impositivo por tratarse desde luego de un impuesto directo y de carácter transferible, las empresas se ven involucradas en la compleja sistemática de

la recaudación y administración de este impuesto que grava todas las transacciones con bienes y servicios, en la economía.

En efecto, el Impuesto al Valor Agregado normado actualmente por el Decreto No. 26-92 y sus reformas, sólo afecta a las empresas en cuanto a que deben recaudarlo para el fisco cargándolo a una tasa del 12% en la facturación a sus clientes en el ciclo de ingresos, generándose un débito fiscal, y por otra parte deben pagarlo a la misma tasa en sus adquisiciones de bienes y servicios obteniendo un crédito fiscal. Mensualmente deben liquidar sus débitos y créditos.

Si bien pareciera no existir costo impositivo para las empresas, por cuanto el Impuesto al Valor Agregado pagado pueden recuperarlo como crédito fiscal, el impuesto afecta sus flujos de efectivo y les recarga trabajo de administración de los débitos y créditos así como les delega la ejecución y la fiscalización de un complejo sistema mediante el cual opera el régimen.

1.5.5. Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92 y sus reformas

Este Impuesto ha sufrido muchas derogaciones y cambios durante el período que ha estado vigente, y la base para su derogación ha sido el hecho de que causa doble tributación, el mismo genera ingresos significativos para el Estado.

Originalmente este impuesto fue creado con el propósito de gravar el petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo tanto de origen nacional como importado, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional. El hecho creador de este impuesto se genera al momento de las entregas de combustibles a expendedores (gasolineras), consumidores a granel y/o a cualquier adquiriente, por parte de los agentes retenedores.

Esta Ley contempla dentro de otros, que serán agentes retenedores las personas individuales o jurídicas que se dediquen a operaciones de explotación petrolera en el país, por el petróleo crudo destinado al consumo dentro del territorio nacional; refinadoras, transformadoras, procesadoras o productoras de los productos afectos, legalmente autorizadas para operar en el país, por las operaciones que para distribución o comercialización realicen con un importador, almacenador, mayorista, transportador, expendedor, transformador, consumo propio u otros; y que internen directamente al

territorio nacional, para su distribución o consumo propio, los productos a que se refiere esta Ley, detallando las obligaciones que éstos tienen ante el Fisco para presentar la liquidación de dicho impuesto.

El Impuesto de Distribución grava cada galón americano vendido en el territorio nacional a temperatura ambiente, el cual equivale a 3.785 litros y se aplica al momento de la emisión de la factura indistintamente de que ésta fuera al contado o al crédito, y el agente retenedor debe liquidar dicho impuesto mediante una declaración jurada.

Las tasas vigentes por galón son las siguientes:

– Gasolina Superior	Q. 4.70
– Gasolina de aviación	Q. 4.70
– Gasolina Regular	Q. 4.60
– Diesel y gas oil	Q. 1.30
– Kerosina (DPK)	Q. 0.50
– Kerosina para motores de reacción (Avjet turbo fuel)	Q. 0.50
– Nafta	Q. 0.50
– Gas licuado de petróleo (gas propano, butano, metano y similares) a granel y en carburación	Q. 0.50

Queda exento de la aplicación del impuesto el diesel y el petróleo crudo utilizado en la generación de electricidad en plantas termoeléctricas integradas al Sistema Eléctrico Nacional y así también el gas licuado de petróleo utilizado en el llenado de cilindros de gas para consumo doméstico.

1.5.6. Ley de Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008

Se establece el impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto o superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Éste se determinará multiplicando el tipo impositivo del uno por ciento (1%) por la base imponible establecida. “La base imponible la constituye la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior". (3:8)

Dicho impuesto se determinará en cada trimestre y se le restará el Impuesto Único sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre, cuando para determinar el impuesto, aplique la base del activo neto. El impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario.

Para el caso de la unidad de análisis, no está afecta a este impuesto de acuerdo a la Planeación del caso práctico, Aspectos Relevantes.

1.5.7. Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto 109-97 y sus reformas

La Ley de Comercialización de Hidrocarburos fue promulgada por el Ministerio de Energía y Minas, a través de la Dirección General de Hidrocarburos y entró en vigencia el 04 de diciembre de 1997, la cual contempla todo lo relacionado con la comercialización de productos derivados del petróleo. Esta ley fue creada con el propósito de evitar los monopolios, oligopolios, así como prácticas privilegiadas, además regula el cumplimiento de las normas de seguridad, protección del medio ambiente, calidad, volúmenes y pesos de despacho de los productos.

Los aspectos más importantes que se mencionan en esta Ley son los siguientes:

- Establece la cadena de comercialización como: Toda actividad relacionada con la importación, exportación, almacenamiento, transporte, envasado, expendio y consumo de petróleo y productos petroleros.
- Libre comercialización, en la cual indica: Son libres de participar en todas las actividades de refinación, transformación y de la cadena de comercialización de petróleo y productos petroleros, las personas que cumplan con los requisitos establecidos en esta ley y su reglamento.
- En el artículo 5, menciona la forma en que los precios de los productos derivados del petróleo, las personas individuales o jurídicas que se dedican a la actividad de refinación, transformación y de la cadena de comercialización, los deben establecer libre e individualmente, los cuales deben reflejar las condiciones del mercado internacional y nacional.

- Establece como entes de comercialización a las personas individuales o jurídicas que se dedican a la importación, refinación y transformación, almacenamiento, transporte, estaciones de servicio o expendios de GLP (gas licuado de petróleo) y exportación; para desarrollar cualquiera de estas actividades se debe de solicitar licencia ante la Dirección General de Hidrocarburos cumpliendo los requisitos establecidos para cada caso.
- Para los otros casos que se debe solicitar licencia ante la Dirección General de Hidrocarburos son:
 - a) Construir y modificar terminales de almacenamiento, refinerías, plantas de transformación, sistemas de transporte estacionario, estaciones de servicio, expendios de GLP y depósitos para consumo propio.
 - b) Importar, construir y reparar cilindros para envasado de GLP, así como el montaje, mantenimiento y reparación de equipo para utilizar GLP en automotores.
 - c) Calibrar tanques estacionarios de almacenamiento, auto-tanques y equipo de despacho o surtidores.
 - d) Almacenamiento temporal, envasado y trasiego.
- Se establecen sanciones por las infracciones que se cometan a la ley, pero esto no exime a las personas individuales o jurídicas de responsabilidad civil y penal. Y la unidad de multa es de un Mil Quetzales (Q.1,000.00).
- La venta de combustibles se hará por galón americano equivalente a 3.785 litros. Adicionalmente las ventas del importador, refinador, transformador y almacenador se deben realizar a una temperatura de 60 grados Fahrenheit (60°F) equivalente a quince grados con cincuenta y seis centésimas de grado Centígrado (15.56°C), y para las estaciones de servicio la venta se hará a temperatura ambiente.
- Las personas individuales o jurídicas que realicen actividades de refinación, transformación y de la cadena de comercialización de petróleo y productos petroleros, deben de contar con seguros por daños causados a personas, bienes materiales y medio ambiente, por los montos y características de los riesgos potenciales a que están expuestos.

1.5.8. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto No. 37-92 y sus reformas

El Impuesto de Timbres Fiscales es típicamente documentario por cuanto grava documentos, dependiendo de los actos y/o contratos que contengan. Actualmente la ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, está contenida en el Decreto No. 37-92 y sus reformas, y afecta a la actividad empresarial gravando a una tasa del 3% el valor de los actos y contratos, tal es el caso de la suscripción de contratos mercantiles, contratos civiles, documentos públicos o privados que comprueben pagos con bienes o sumas de dinero que no están vinculados con actos afectos al Impuesto al Valor Agregado, los recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto. Los comprobantes por pagos de premios de loterías, rifas y sorteos practicados por entidades privadas y públicas y documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, de presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial.

1.5.9. Código de Comercio, Decreto No. 2-70

Regula la actividad mercantil, los requerimientos relativos a los comerciantes individuales, los estatutos de las sociedades mercantiles, los títulos de crédito, la contratación mercantil y es de destacar que además establece para los comerciantes individuales y jurídicos el requerimiento de llevar contabilidad con la observancia de Normas Internacionales de Contabilidad.

En función del último requerimiento mencionado, todas las unidades que realizan actividades mercantiles deben informar sobre una misma base su situación financiera y los resultados de sus operaciones, lo cual constituye el principal elemento de fiscalización en el ámbito tributario, ya que la contabilidad registra y provee la información necesaria para la determinación de la base imponible en los regímenes impositivos que gravan las transacciones, actos, contratos y los resultados de los mismos.

1.5.10. Código de Trabajo, Decreto No. 1441

Obligaciones de los Patronos

Con base al Capítulo Quinto, Artículo 61 del Código de Trabajo de Guatemala, además de lo contenido en otros artículos del Código, en los reglamentos y en las leyes de Previsión Social, se hace mención de las principales obligaciones de los patronos, las cuales se describen a continuación:

- Preferir, en igualdad de circunstancias, a los guatemaltecos.
- Guardar a los trabajadores la debida consideración, absteniéndose de maltrato de palabra o de obra.
- Dar oportunamente a los trabajadores los útiles, instrumentos y materiales necesarios para ejecutar el trabajo convenido, debiendo suministrarlos de buena calidad y reponerlos tan luego como dejen de ser eficientes, siempre que el patrono haya convenido en que aquellos no usen herramienta propia.
- Proporcionar local seguro para la guarda de los instrumentos y útiles del trabajador, cuando éstos necesariamente deban mantenerse en el lugar donde se presten los servicios.
- Permitir la inspección y vigilancia que las autoridades de trabajo practiquen en su empresa para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones del presente Código, de sus reglamentos y de las leyes de previsión social, y dar a aquéllas los informes indispensables que con ese objeto les soliciten. En este caso, los patronos pueden exigir a dichas autoridades que les muestren sus respectivas credenciales.
- Pagar al trabajador el salario correspondiente al tiempo que éste pierda cuando se vea imposibilitado para trabajar por culpa del patrono.
- Conceder a los trabajadores el tiempo necesario para el ejercicio del voto en las elecciones populares, sin reducción de salario.
- Conceder licencia con goce de sueldo a los trabajadores en los siguientes casos:
 - Cuando ocurriere el fallecimiento del cónyuge o de la persona con la cual estuviese unida de hecho el trabajador, o de los padres o hijo, tres (3) días.
 - Cuando contrajera matrimonio, cinco (5) días.
 - Por nacimiento de hijo, dos (2) días.

- Cuando el empleador autorice expresamente otros permisos o licencias y haya indicado que éstos serán también retribuidos.
- Para responder a citaciones judiciales por el tiempo que tome la comparecencia y siempre que no exceda de medio día dentro de la jurisdicción y un día fuera del departamento de que se trate.
- Por desempeño de una función sindical, siempre que ésta se limite a los miembros del Comité Ejecutivo y no exceda de seis días en el mismo mes calendario, para cada uno de ellos.
- En todos los demás casos específicamente previstos en el convenio o pacto colectivo de condiciones de trabajo.

Las empresas están obligadas a consultar frecuentemente el Código de Trabajo con la finalidad de cumplir con lo establecido en la legislación del país.

Prohibiciones a los Patronos

Según el artículo 62 se prohíbe a los patronos:

- Inducir o exigir a sus trabajadores que compren sus artículos de consumo a determinados establecimientos o personas.
- Exigir o aceptar dinero u otra compensación de los trabajadores como gratificación para que se les admita en el trabajo o por cualquiera otra concesión o privilegio que se relacione con las condiciones de trabajo en general.
- Obligar o intentar obligar a los trabajadores, cualquiera que sea el medio que se adopte, a retirarse de los sindicatos o grupos legales a que pertenezcan o a ingresar a unos o a otros.
- Influir en sus decisiones políticas o convicciones religiosas.
- Retener por su sola voluntad las herramientas u objetos del trabajador sea como garantía o a título de indemnización o de cualquier otro no traslativo de propiedad.
- Hacer o autorizar colectas o suscripciones obligatorias entre sus trabajadores, salvo que se trate de las impuestas por la ley.
- Dirigir o permitir que se dirijan los trabajos en estado de embriaguez o bajo la influencia de drogas estupefacientes o en cualquier otra condición anormal análoga.
- Ejecutar cualquier otro acto que restrinja los derechos que el trabajador tiene conforme la ley.

CAPÍTULO II

ASPECTOS IMPORTANTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA, DECRETO 26-92 Y SUS REFORMAS

El Impuesto sobre la Renta se aplicó por primera vez en Guatemala con la promulgación del Decreto-Ley 229 en junio de 1964. Desde entonces dicha ley ha sufrido innumerables modificaciones y reformas. La ley actualmente en vigor fue creada por el Decreto- Ley 26-92, la que también ha sido reformada en varias ocasiones.

La aplicación de la ley por parte de los contribuyentes, ha presentado innumerables problemas debido a que su correcta interpretación se dificulta por varias razones, ya que no siempre coinciden los criterios de los técnicos, de los fiscalizadores de la Superintendencia de la Administración Tributaria (SAT) con el del Contador Público y Auditor como asesor externo, existiendo además, poca jurisprudencia tributaria. Por lo anterior es necesario conceptuar algunos términos fundamentales en la ley, los cuales son los siguientes:

2.1. OBJETO Y CAMPO DE APLICACIÓN

Tal como lo establece la ley en sus artículos 1 y 2, el objeto es: fijar un impuesto sobre la renta y ganancias de capital que obtenga dentro del territorio nacional, toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien, que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

2.2. RENTAS DE FUENTE GUATEMALTECA

De conformidad con el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), se consideran rentas de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, incluyendo las ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos.

2.3. TIPOS DE RENTAS

2.3.1. Rentas Brutas

Es el conjunto de ingresos en dinero, créditos, bienes, valores acciones y derechos apreciables monetariamente percibidos por el sujeto de gravamen durante el período de imposición.

Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.

De acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la renta bruta está constituida por todos los ingresos antes de cualquier gasto o deducción. La renta bruta se obtiene deduciendo el Impuesto al Valor Agregado del monto total de la facturación de bienes y servicios, ya que los montos de las facturas, por ley, deben incluir el valor del Impuesto al Valor Agregado. Para determinar el monto de la renta bruta, se divide el total de la facturación entre 1.12.

Se considera como renta bruta los siguientes rubros:

- Ventas Netas
- Comisiones Ganadas
- Dividendos Percibidos
- Ganancias de Capital
- Intereses Ganados
- Indemnización Seguro de Daños (vehículo)

2.3.2. Rentas Exentas

La ley del Impuesto Sobre la Renta establece una serie de rentas que son consideradas como exentas, por lo que no deben computarse como rentas afectas al determinar la renta imponible. Aunque las mismas se contabilicen como ingresos brutos, se deben restar al momento de determinar la renta imponible y de preparar la declaración jurada de renta.

Por la naturaleza del sujeto, están exentas las rentas que perciben:

- Cooperativas. Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas para operar en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas.

- El Estado. Las rentas que obtiene el Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas así como las municipalidades y sus empresas, excepto las que perciben personas jurídicas formadas con capitales mixtos.
- Fundaciones o asociaciones no lucrativas, siempre que:
 - Estén legalmente autorizadas
 - Estén inscritas como exentas en la Superintendencia de Administración Tributaria
 - El total de sus ingresos y su patrimonio se destinen a los fines de su creación
 - No distribuyan las utilidades o bienes entre sus integrantes
- Instituciones religiosas. Cualquiera que sea su credo.
- Universidades. Legalmente autorizadas para funcionar en el país. Esta disposición también está contenida en el artículo 88 de la Constitución de la República.
- Aguinaldos, jubilaciones y pensiones. Los aguinaldos creados por el Decreto 76-78 que reciben las personas por su trabajo en relación de dependencia, se consideran renta exenta hasta un 100% del sueldo mensual, la bonificación anual establecida por el Decreto Número 42-92 del Congreso de la República, así como las jubilaciones y pensiones originados en Guatemala. Aunque la ley del ISR se refiere al sueldo mensual, el 100% no debe exceder del total promedio mensual de ingresos en los casos en que la remuneración se componga de sueldo y comisiones variables. La obligación del aguinaldo también está contenida en el artículo 102-j de la Constitución de la República. La ley del ISR no se refiere específicamente al Bono 14 como una renta exenta. Sin embargo, la ley que creó el Bono 14 (Decreto 42-92) dice claramente en el artículo 5, que en lo no dispuesto en la misma se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley del Aguinaldo, según Decreto 76-78, la cual en su artículo 15 exonera el aguinaldo del ISR, exoneración que alcanza al Bono 14.
- Diplomáticos. Las remuneraciones que reciben los diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Guatemala, siempre que no sean guatemaltecos.
- Dividendos. Los dividendos y participación en utilidades, siempre que la entidad que los distribuya haya pagado el total del ISR de acuerdo con la ley del ISR. En el caso de contribuyentes que no paguen ISR por alguna exención, tal y como podría ser el caso de las maquiladoras o debido a que sus ingresos sean no afectos, el ISR a

pagar de acuerdo con la ley del ISR sería cero y, por lo tanto, el dividendo estaría exento del ISR.

- Los sueldos, viáticos, gastos de representación y otra remuneración. Los sueldos y salarios, viáticos, gastos de representación, compensación por costo de vida y cualquier otra remuneración de los funcionarios y agentes diplomáticos y consulares acreditadas por el Gobierno de Guatemala ante gobiernos extranjeros y organismos internacionales, que residan en el exterior; y los gastos de representación y viáticos de los funcionarios, dignatarios y empleados del Gobierno que asistan oficialmente al exterior.
- Herencias, legados y donaciones. Los importes percibidos en concepto de herencias, legados y donaciones por causa de muerte.
- Indemnizaciones Laborales. Las indemnizaciones percibidas como consecuencia de la terminación de una relación laboral. La indemnización está contenida en el artículo 102-o de la Constitución de la República y regulada por el artículo 82 del Código de Trabajo.
- Indemnizaciones por muerte o incapacidad. Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, constituyen rentas exentas, ya sea que se efectúen conforme el IGSS, por contrato de seguro o por sentencia.
- Intereses. Los intereses pagados por préstamos contratados en el exterior por el Estado, las municipalidades y sus entidades. También se consideran renta exenta los intereses de préstamos locales que hayan pagado la retención del 10%.
- Seguros. Las indemnizaciones de seguro de vida deben cumplir con el requisito de que el beneficiario debe ser el cónyuge o pariente del asegurado. Asimismo, están exentas las indemnizaciones por seguro de daños.
- Servicios al Gobierno. Se consideran rentas exentas, todas las remuneraciones por servicios técnicos prestados al Gobierno o instituciones oficiales, cuando dichas remuneraciones fueren provenientes de donaciones pagadas por gobiernos o instituciones extranjeras o internacionales.
- Las rentas de las comunidades indígenas y de las empresas agrícolas de parcelarios, legalmente reconocidas.

- Las rentas y prestaciones en dinero que paguen, en concepto de seguridad social, todas las instituciones autorizadas a sus asegurados, afiliados y beneficiarios, por cualquiera de los riesgos o contingencias cubiertos por el respectivo régimen.

2.3.3. Rentas No Afectas

Se entiende por renta de fuente no guatemalteca todo ingreso que haya sido generado en el exterior, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole, desarrolladas fuera del territorio de la República de Guatemala. Así también las rentas que soportaron retención definitiva del impuesto.

2.3.4. Renta Neta

Es la Renta Bruta menos los gastos de operación o gastos deducibles según la clase de empresa que sea.

2.3.5. Renta Imponible o Pérdida Fiscal

Los sujetos de gravamen que sean personas jurídicas, para establecer su renta imponible sumaran a su renta neta los gastos no deducibles y le restaran los ingresos no afectos o rentas exentas, si el resultado es positivo, es la cantidad sobre la cual recae o se calcula el impuesto, si el resultado es negativo se entenderá por pérdida fiscal.

2.4. COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES

Como regla general, son deducibles los costos y gastos necesarios para producir rentas gravadas. Además, los mismos deberán estar respaldados por documentación legal, es decir, por facturas autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), facturas especiales autorizadas por la SAT, notas de crédito, débito, facturas de personas no domiciliadas, pólizas de importación, notas de débito de los bancos y recibos en el caso de sueldos y prestaciones laborales.

Al analizar la deducibilidad de un gasto, se deberán observar algunas condiciones tales como límites de montos, porcentajes máximos, relaciones con otros gastos y en algunos casos, la obligación de efectuar retenciones.

A continuación se muestran en orden alfabético los costos y gastos que la Ley de ISR considera como deducibles según el artículo 38:

- **Aguinaldos**, es una prestación laboral contenida en el Decreto 76-78, que equivale a una doceava parte, como mínimo del sueldo y otros emolumentos percibidos por el

empleado del 1 de diciembre de un año al 30 de noviembre del siguiente año. Aunque se pague el 50% dentro de la primera quincena de diciembre y enero o en su totalidad dentro de la primera quincena de diciembre, la parte incurrida pero no pagada se debe provisionar o registrar como gasto por la porción del período fiscal que afecta. Su deducción, los aguinaldos son un gasto deducible, siempre que se otorguen a todos los trabajadores en forma generalizada. Esto significa que el porcentaje de aguinaldo tiene que ser el mismo para todos los empleados. Como se puede apreciar, la ley no limita al patrono en el porcentaje del aguinaldo. Sin embargo para los empleados, se considera como ingreso no afecto solamente hasta en un 100% de su remuneración correspondiente a un mes. Las limitaciones impuestas por la ley a los aguinaldos obedecen a abusos del pasado al haber creado gastos ficticiamente por este concepto.

- **Agropecuarias, Explotaciones**, los recursos renovables o no renovables sufren un agotamiento por su misma naturaleza, los bosques son un ejemplo. Curiosamente, la ley al referirse a las explotaciones agropecuarias menciona que son deducibles los costos y gastos necesarios, sin referirse a los mismos en forma detallada. A pesar de lo anterior es conservador deducir los gastos con las limitaciones que la ley impone a algunos de éstos.
- **Alquileres**, son arrendamientos en que incurre un contribuyente por el uso de bienes muebles o inmuebles necesarios para la producción de renta gravable. Su deducción, son deducibles los alquileres de bienes muebles e inmuebles, siempre que los bienes alquilados sirvan para la producción de renta gravable.
- **Artículos de Limpieza**. Ver gastos generales.
- **Asignaciones Patronales**, consisten en las aportaciones que el patrón asigna a planes de retiro, pensiones, montepíos y seguro en beneficio de sus empleados. Su deducción, son deducibles las asignaciones patronales para jubilaciones, pensiones, montepíos o planes de seguro, de retiro conforme las normas de los planes respectivos.
- **Bono 14**, es una prestación laboral establecida por el Decreto 42-92. Se calcula a razón de un salario o sueldo ordinario mensual que devengue el trabajador. Se paga en el mes de julio de cada año. Se computa del 1 de julio al 30 de junio de cada año.

Su deducción, la ley no se refiere específicamente a la deducción del Bono 14 como gasto. Sin embargo, el Decreto que creó el Bono 14 estipula que en lo no regulado se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley del Aguinaldo contenida en el Decreto 76-78, la cual en su artículo 15 exonera el aguinaldo del ISR.

- **Costo de Producción**, está formado por todos los elementos necesarios para producir bienes para ser vendidos o servicios para ser prestados. Está integrado por el costo de la materia prima el material de empaque, las planillas de los obreros de fábrica, la depreciación de maquinaria y equipo de producción, y los gastos indirectos relacionados con la producción. Su deducción, el costo de producción, tal como lo presenta la ley, jamás puede ser deducible, ya que convierte en un inventario, pero se convierte en deducible cuando al venderse los productos, se retiran los inventarios de productos para la venta y se convierten en costo de ventas.
- **Depreciación**, es un gasto deducible, y consiste en el reconocimiento contable del desgaste de los activos fijos, siempre que sean utilizados en el negocio, industria, profesión o en otras actividades vinculadas con la producción de rentas gravadas. La depreciación pretende también mostrar en libros el valor de los activos fijos. Su cálculo, la depreciación se calcula sobre el costo de adquisición, de producción o de revaluación de los bienes y, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El costo de los bienes, base del cálculo. El costo incluye los gastos incurridos con motivo de la construcción, la compra, transporte, intereses, instalación y montaje de los bienes hasta ponerlos en condición de ser usados.

Bienes revaluados. Sólo se admite la depreciación de bienes revaluados, cuando se haya pagado el impuesto por revaluación. Su no deducción, cuando por cualquier circunstancia no se deduce en un período de imposición la cuota de depreciación de un bien o se hace por un valor inferior, el contribuyente no tendrá derecho de deducir tal cuota de depreciación en períodos de imposición posteriores, estipulado en el artículo 16 de la ley. Su cómputo. La depreciación se calcula anualmente, previa determinación por parte del contribuyente, del porcentaje de depreciación a ser aplicado. Generalmente, el cálculo de la depreciación se hace usando el método de línea recta. Aunque el cálculo es anual, lo técnico es registrar en libros el cargo mensual por depreciación.

Autorización de otros métodos de depreciación, la SAT, a solicitud de los contribuyentes puede autorizar otros métodos de depreciación. Para que una gestión de este tipo sea aprobada es aconsejable acompañar a la solicitud un estudio realizado por un experto y que demuestra la vida útil del activo para el cual se pretende un porcentaje de mayor depreciación. Cambio de método de depreciación. Una vez adoptado o autorizado un método de depreciación, no puede ser cambiado sin autorización de la SAT.

Tierras, su depreciación. No se acepta depreciación sobre el valor de la tierra. La tierra en la mayoría de los casos sufre plusvalía, la cual no se muestra en los libros.

Porcentajes de depreciación, la ley permite los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación contenidos en el artículo 19 de la ley:

ACTIVO	PORCENTAJE ANUAL
Árboles, arbustos, frutales, otros árboles y especies vegetales	15%
Aviones	20%
Barcos, buques – tanques y material ferroviario marítimo fluvial o lacustre	20%
Contenedores y material rodante de todo tipo, excluyendo el ferroviario	20%
Cristalería	25%
Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles	05%
Equipo de computación	33.33%
Equipo de oficina	20%
Grúas	20%
Herramientas	25%
Instalaciones no adheridas a los inmuebles	20%
Mantelería y similares	25%
Maquinaria	20%
Mejoras a inmuebles	05%
Mobiliario y equipo de oficina	20%
Porcelana	25%
Programa de computación (software)	33.33%
Semovientes de carga o trabajo	20%
Semovientes reproductores de raza, machos y hembras	25%

ACTIVO	PORCENTAJE ANUAL
Vehículos en general	20%
Para los bienes no indicados en los incisos anteriores	10%

- **Deudas Incobrables**, son aquellas sumas que no se recuperan debido a la falta de pago de los clientes de un contribuyente. Como en el método de lo devengado todas las ventas facturadas se consideran ingreso, se cobren o no. La ley permite una deducción por pérdidas ocasionadas por falta de recuperación.

Su deducción. La ley de ISR permite la creación de una provisión de valuación. Dicha provisión no podrá exceder del 3% de los saldos deudores y documentos por cobrar al cierre de cada uno de los períodos anuales de imposición, siempre que dichos saldos se originen del giro habitual del negocio. Su contabilización, esta provisión se carga al gasto y se abona a una cuenta de provisión para cuentas incobrables que se presenta deducida del saldo de cuentas por cobrar en el balance general. Exceso, cuando la provisión exceda el total de los saldos deudores, el exceso deberá incluirse como renta bruta del período en que ese exceso se dé. Deducción directa, el contribuyente puede optar por el método de deducción directa, es decir, rebajar directamente de las cuentas por cobrar aquellos saldos que se consideren incobrables. La ley menciona como requisito que todo ello se compruebe con los requerimientos fehacientes de cobro o por medios judiciales, antes que opere la prescripción la cual es de dos años según el artículo 1514 del Código Civil. Recuperación de saldos incobrables, total o parcialmente una cuenta rebajada por deducción directa, el monto deberá reportarse como ingreso bruto.

- **Dietas**, es la remuneración que se paga a los miembros de juntas directivas por asistir a sus respectivas sesiones. Su pago no presume relación laboral y, por lo tanto no deben ser considerados en el cálculo del aguinaldo, el Bono 14 o la indemnización. Su deducción, constituyen un gasto deducible, hasta un 10% sobre los ingresos brutos del contribuyente. Asimismo, la deducción está condicionada a que se efectúe la retención. Las retenciones deben enterarse en las cajas fiscales dentro de los primeros diez días hábiles del mes inmediato siguientes a aquel en que se efectuaron a los acreditamientos en cuenta o se realizaron los pagos. La retención a personas no

domiciliadas, deberán enterarse en las cajas fiscales dentro de los primeros quince días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron los acreditamientos en cuenta o se realizaron los pagos. Responsabilidad solidaria por no efectuar la retención. La falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que éste último efectuó el pago.

- **Donaciones**, son las aportaciones de efectivo o bienes a título gratuito que un contribuyente efectúa en favor del Estado, las municipalidades y sus empresas; a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, a las Iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso, y partidos políticos; todos debidamente autorizados. Su deducción, son deducibles las donaciones siempre que las mismas sean fehacientemente comprobadas y la deducción máxima por este concepto en cada período de liquidación definitiva anual no debe exceder del 5% de la renta neta, ni de un monto máximo de (Q.500,000.00), por lo que es muy importante exigir el recibo debidamente autorizado. En caso de donación de derechos o bienes, la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación. Las entidades no lucrativas deben estar debidamente constituidas y registradas, llevar contabilidad completa, inscribirse en el Registro Tributario Unificado y presentar declaración jurada anual con los anexos y requisitos que establece el artículo 54 de la ley. Para la comprobación de lo anterior y verificar la utilización de las donaciones recibidas en caso que se establezca que las donaciones no coinciden con los registros contables de la entidad que las recibe, no se aceptará la deducción al contribuyente que la otorgó y de encontrarse indicios de defraudación tributaria, se presentará la denuncia correspondiente conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.
- **Empaque y embalaje**, los gastos de embalaje y empaque consisten en los incurridos para conservar el buen estado de las mercaderías a la venta, tales como cartón, plásticos, madera o papel. Su deducción, son deducibles los gastos de embalaje y

empaque de mercadería sin limitación alguna, en el caso de que no forme parte del costo de tales materias debe considerarse como no deducible.

- **Energía Eléctrica.** Ver gastos generales.
- **Gastos de Mantenimiento,** son deducibles los gastos de mantenimiento y los de reparación que conserven los bienes en buen estado de servicio, en tanto no constituyan mejoras permanentes.
- **Gastos de Organización,** se entiende por gastos de organización aquellos gastos en que un contribuyente incurre desde que principia a organizar su empresa hasta el mes en que factura las primeras ventas. Generalmente están constituidos por gastos incurridos para su organización legal y gastos de instalación, alquileres, sueldos iniciales, promoción o lanzamiento, etc. Se amortizaran mediante cinco (5) cuotas anuales, sucesivas e iguales. La ley no menciona a partir de cuándo se debe comenzar a amortizar los gastos de organización, en la práctica la amortización comienza en el primer período fiscal de actividades generadoras de renta gravable.
- **Gastos de Transporte,** son deducibles los gastos de transporte, combustibles, fuerza motriz y similares.
- **Gastos de Ventas,** son aquellos gastos relacionados directamente con las ventas. La ley se refiere a ellos en forma general y no menciona limitaciones. Su deducción, son deducibles los gastos de ventas.
- **Gastos Generales,** el concepto de gastos generales es muy amplio, ya que a criterio de cada contribuyente cualquier gasto se puede considerar como general, no existe una definición que pueda describir con certeza el término de gastos generales. Lo técnico es clasificar los gastos de acuerdo a su naturaleza y observar las limitaciones de los mismos en cuanto a su deducción. Los gastos generalmente más comunes no especificados en el artículo 38 de la ley, son el servicio de teléfono de fax, de energía eléctrica, la papelería los útiles de escritorio, los artículos de limpieza, etc.
- **Honorarios,** se consideran honorarios las sumas acreditadas o pagadas a profesionales o a técnicos aunque no sean profesionales en calidad de compensación, por los servicios prestados. Su deducción, los honorarios por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole son deducibles siempre que sean prestados al contribuyente, no importando si en el país o desde el exterior. Es muy

importante tomar en cuenta que la ley define el asesoramiento como todo dictamen, consejo de carácter técnico o científico, siempre que estén presentados por escrito.

Por lo anterior, en honorarios, cuyos montos sean de consideración, es aconsejable que los mismos sean respaldados con dictámenes por escrito y resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado; siempre que sea necesario y se destine a la generación de rentas gravadas y se haga y pague la retención correspondiente.

Reembolso de gastos. El cobro de honorarios generalmente incluye de gasto pagados por cuenta al contribuyente en estos casos se recomienda que los comprobantes de gastos sean solicitados a nombre del contribuyente, y en los casos de gastos de registros inmobiliario o mercantil se debe adjuntar fotocopia del primer testimonio de la escritura donde consta los gastos pagados.

- **IGSS, Cuota Patronal**, la cuota patronal del IGSS así como las cuotas del IRTRA, y del INTECAP constituyen la aportación del patrono sobre los salarios y demás emolumentos que paga a sus empleados como sigue:

Cuota del IGSS	10.67%
Cuota del INTECAP	1%
Cuota del IRTRA	1%

Su deducción, son deducibles todas éstas y otras cuotas o desembolsos obligatorios, establecidos por ley; y las cuotas pagadas a las asociaciones y fundaciones no lucrativas, de asistencia, servicio social y científicas; a las universidades y a las entidades gremiales y culturales, debidamente autorizadas. Las primas, contribuciones, cuotas o aportes establecidos en planes de previsión social, pensiones y jubilaciones, que sean de capitalización individual; así como las primas de seguros médicos para trabajadores. Su no deducción, no están incluidos en esta deducción las cuotas patronales sobre sueldos de los propietarios de empresas individuales ni las de los representantes legales de las sociedades por no estar éstos afectos al IGSS.

- **Impuestos**, son la sumas que un contribuyente debe pagar al Estado y a las municipalidades de acuerdo con las distintas leyes cuando le son aplicables. Los impuestos son tributos establecidos en virtud de un derecho superior. Los impuestos

deben ser equitativos y proporcionales a la capacidad de pago de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. El Código Tributario define el impuesto como el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Su deducción, los impuestos son deducibles siempre que estén efectivamente pagados. Esta disposición es el único caso en que un gasto debe ser efectivamente pagado para que sea deducible. En todo caso cuando no se haya pagado un impuesto es conveniente hacer la provisión. El artículo 38 de la ley literal II), no menciona los derechos de importación en forma específica, pero los mismos son recuperables aunque no en forma directa, sino agregándolos al valor de los bienes o al inventario de mercaderías importadas. Su no deducción, se exceptúan el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos cuando no constituye costo, los recargos e intereses de estos, y las multas aplicadas por el Estado, las municipalidades o sus entidades.

- **Indemnizaciones Laborales**, constituye una prestación laboral contenida en el artículo 82 del código de trabajo. La misma se documenta con un recibo simple y preferentemente, con una copia de la liquidación laboral o finiquito.

Su deducción, son deducibles las indemnizaciones laborales pagadas por terminación laboral o las provisiones que se constituyan hasta el límite del 8.33% del total de las remuneraciones anuales. Tales deducciones serán procedentes, en tanto no estuvieran comprendidas en los planes de seguros de retiro o en su caso, en las primas de seguros que cubran los riesgos respectivos por tales prestaciones. Parecería que el contribuyente debe escoger entre dos alternativas. Sin embargo lo técnico y de acuerdo con políticas contables es crear la provisión y afectarlo cada vez que se dé el caso de un pago pero únicamente por la proporción que esa provisión legal aplica al empleado indemnizado y el diferencial pagado cargarlo a gasto directamente. Su retención, la indemnización no está sujeta a retenciones de ninguna clase, ni al IGSS.

- **Intereses**, los intereses sobre créditos y los gastos financieros son, las sumas en que el contribuyente incurre o paga para la obtención de recursos financieros.

Su deducción, son deducibles los intereses sobre créditos y los gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos en instituciones bancarias,

financieras y demás instituciones legalmente autorizadas para operar como tales en el país y que se encuentren sujetas a la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos; los intereses y gastos financieros directamente vinculados con las ofertas públicas de títulos valores inscritos en el Registro del Mercado de Valores y Mercancías; los intereses sobre créditos y los gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos en Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas, así como los intereses sobre créditos y gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos de instituciones bancarias y financieras domiciliadas en el exterior, en todos los casos siempre que dichos créditos sean destinados para la producción de rentas gravadas. El monto deducible por concepto de intereses no podrá exceder al que corresponda a las tasas de interés que aplique la Administración Tributaria a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora. No constituyen gastos deducibles los intereses que se paguen o acrediten a personas individuales o jurídicas que no se encuentren incluidas en lo expuesto anteriormente. Se exceptúan los intereses que las instituciones bancarias, financieras y demás instituciones legalmente autorizadas para operar como tales en el país y que se encuentren sujetas a la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos y las Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas, paguen a sus cuenta-habientes e inversionistas, así como los intereses que se paguen a los inversionistas de títulos valores inscritos en el Mercado de Valores y Mercancías, los cuales sí constituyen gastos deducibles.

- **Mejoras en Propiedad Arrendada**, las mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los inmuebles arrendados, consisten en la inversión que un contribuyente realiza, tales como la adecuación de un local o bodega, y que por no ser el inmueble de su propiedad, no se puede considerar como una inversión en activo fijo, sino un gasto. Su deducción, el costo de las mejoras en propiedades arrendadas se considera un gasto deducible en tanto las mismas sean necesarias y utilizadas por los arrendatarios en una actividad productora de renta gravada y las mismas no fueren compensadas por los arrendantes.
- **Papelería**. Ver gastos generales

- **Pérdidas Cambiarias**, son el diferencial entre la tasa de cambio provisionada al reconocer el costo o gasto, y la tasa real al momento de efectuar el pago. Su no deducción, el diferencial cambiario por adquisición de divisas en el mercado no bancario, no es deducible por carecer de comprobante legal. Su documentación, las pérdidas cambiarias deben ser documentadas con comprobantes emitidos por instituciones autorizadas para negociar divisas, tales como bancos y casas de cambio autorizadas.
- **Primas de Seguro**, las primas de seguro son las sumas que un contribuyente paga a las compañías de seguro para proteger a las personas y los bienes necesarios para producir renta gravable. Su deducción, son deducibles las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en caso de muerte exclusivamente; siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate, para quien contrate el seguro o para el sujeto asegurado. También se podrá deducir las primas que se abonen por concepto de seguro por accidente o por enfermedad del personal empleado por el contribuyente, mientras dure la relación laboral. Las deducciones previstas en este inciso, sólo serán aplicables, si el seguro se contrata en beneficio exclusivo del empleado o trabajador dependiente o de sus parientes, y no se trate de seguros que cubran el cónyuge o parientes del contribuyente, dentro de los grados de ley, que sea persona individual o de los socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto. En los seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, siempre que cubran bienes o servicios que produzcan rentas gravadas.
- **Propaganda y Publicidad**, es un gasto necesario para producir renta gravable ya que causa de la misma se incrementan las ventas produciendo mayores utilidades. Su deducción, los gastos de publicidad se deben respaldar, como cualquier otro gasto, con facturas de las agencias de publicidad y de los medios.
- **Regalías**, es el gasto en que se incurre por el uso de una marca o patente de un invento, etc. Este gasto generalmente se establece mediante la suscripción de un contrato. Su deducción, las regalías son un gasto deducible, siempre que se paguen por el uso de marcas y patentes de invención inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial, fórmulas, derechos de fabricación, que se destinen a generar rentas gravadas y que se realicen y paguen las retenciones correspondientes. Dicha

deducción en ningún caso debe exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta y debe probarse el derecho de regalía por medio del contrato que se suscriba, en el cual debe establecerse el monto y las condiciones de pago al beneficiario.

- **Pérdida por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de bienes**, por rotura, pérdida o destrucción de bienes se entienden las pérdidas ocasionadas a bienes necesarios para producir renta gravable, causadas por cualquiera de esas circunstancias. Su deducción, son deducibles las pérdidas causadas por estas razones, sean fortuitas o por delito cometido, siempre que: Las mismas se comprueben, por ejemplo, en el caso de descomposición de materiales es aconsejable contar con dictámenes de expertos en la materia, tales como ingenieros químicos apoyados, cuando sea factible, por actas notariales que den fe de lo sucedido. En el caso de pérdidas causadas por delito se requiere que el hecho haya sido denunciado ante la autoridad judicial competente. También es aconsejable conservar cualquier noticia de prensa sobre el hecho. En el caso de descomposición o destrucción de bienes se deberá solicitar a la SAT un inspector fiscal que presencie tal destrucción y levante el acta pertinente. Que las pérdidas no estén cubiertas por seguros o indemnizaciones. Su no deducción, no son deducibles estas pérdidas si fueran cubiertas por algún seguro o si registraran a través de ajustes de inventarios.
- **Sueldos**, constituyen los pagos hechos a los empleados a cambio de su trabajo desempeñado, incluyéndose las comisiones sobre ventas o cobros, los sobresueldos y los salarios. Su retención, los sueldos pagados en forma permanente o eventual están sujetos a la retención del ISR cuando la suma anual supera los Q.36,000.00. Su deducción, son deducibles los sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas, aguinaldos anuales otorgados a todos los trabajadores en forma generalizada y establecidos por la ley o en pactos colectivos de trabajo, debidamente aprobados por autoridad competente; así como cualquier otra remuneración por servicios efectivamente prestados al contribuyente por empleados y obreros. Sin embargo, estas deducciones pueden limitarse total o parcialmente, si no se comprueba que corresponden a trabajos realmente desempeñados, necesarios para la obtención de rentas gravadas, y que los gastos son proporcionales al tiempo

aplicado a la labor, o a la cantidad y calidad del trabajo y a la importancia del negocio; todo ello, cuando se trate de remuneraciones para:

- Empleados en general;
 - Socios o consejeros de sociedades anónimas, o administradores de sociedades en comandita por acciones, que sean sus principales accionistas. La deducción máxima por estos conceptos se limitará a un monto total anual del diez por ciento (10%) sobre las ventas o ingresos brutos siempre que se haga y pague la retención correspondiente;
 - Cónyuges y parientes consanguíneos dentro de los grados de ley, de tales socios, consejeros o administradores. La deducción máxima por estos conceptos se limitará en cada caso, a la mayor retribución asignada en la nómina de empleados sin ninguna vinculación de parentesco.
- **Viáticos**, Se entiende por viáticos todos aquellos gastos en que incurran los dueños, socios, directivos y funcionarios o empleados del contribuyente, cuando es necesario se movilicen en la ciudad, en el interior de la república o fuera de ella en el desempeño de sus labores, incluso para que éstos obtengan especializaciones. Su deducción, son deducibles los viáticos comprobables incurridos dentro o fuera del país, que se asignen o paguen a los dueños únicos de empresas, socios, miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos y a funcionarios o empleados del contribuyente. Asimismo, los gastos de transporte de las mismas personas, como también los incurridos por la contratación de técnicos para trabajar en el país, o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse al exterior; siempre que tales gastos sean indispensables para obtener rentas gravadas. El monto total de estas deducciones no deberá exceder el cinco por ciento (5%) de la renta bruta.
- **Viviendas, Escuelas, Hospitales y Medicinas**, se considera un gasto deducible la inversión en la construcción de viviendas, escuelas, hospitales, servicios recreativos cultural y educativo para beneficio de los empleados y el costo de medicinas para empleados y sus familiares, que pague el patrón. Su deducción, la deducción máxima por este concepto estará limitada, en cada caso, a la suma mayor invertida en beneficio gratuito de los trabajadores, que no sean parientes del contribuyente dentro de los grados de ley, persona individual o del causante en el caso de sucesiones, ni

socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto. Su no deducción, se exceptúa cualquier pago o compensación que los trabajadores efectúen a sus patronos por tales prestaciones, en cuyo caso estos últimos lo restarán de las deducciones.

2.5. COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES

Son aquellos que no son necesarios o no guardan relación directa con la generación de renta gravable. También se consideran no deducibles aquellos gastos que no cuentan con documentación legal correspondiente, o que exceden las limitaciones o porcentajes fijados por la Ley de ISR.

Su contabilización, los gastos no deducibles no se deben contabilizar como tales. Lo único que procede es que al preparar la declaración jurada de renta, se deduzca del total de gastos y se haga constar en un anexo como se llegó a la cifra total. Un ejemplo puede ser que un contribuyente deprecie un activo a una tasa de depreciación superior a la máxima autorizada. El excedente, aunque financieramente constituye un gasto, fiscalmente no lo es. Asimismo, los cálculos para crear provisiones deben adjuntarse a las pólizas de diario.

Los contribuyentes no podrán deducir de su renta bruta, costos y gastos por los siguientes conceptos contenidos en el artículo 39 de la ley:

- **Bonificaciones o Participaciones de Utilidades**, no son deducibles las bonificaciones o participaciones otorgadas a los miembros de las juntas o consejos de administración, así como gerentes y altos ejecutivos calculados con base en las utilidades.
- **Costos y Gastos del período que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de los ingresos gravados**, no son deducibles estos costos y gastos a partir del primer período de imposición ordinario inmediato siguiente al de inicio de actividades, el monto de costos y gastos del período que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de los ingresos gravados. Este monto excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción. Esta disposición no será aplicable a los contribuyentes que, a partir de la vigencia de esta ley (2004), tuvieren pérdidas durante dos períodos de liquidación definitiva anual

consecutivos o que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento (4%) del total de sus ingresos gravados.

Para que no les sea aplicable esta disposición en el período impositivo en curso, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán, como mínimo dos meses previo a que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada anual y los anexos a que se hace referencia el artículo 54 de la presente ley, informar a la Administración Tributaria, mediante declaración jurada prestada ante notario, de su circunstancia particular. La Administración Tributaria podrá realizar las verificaciones que estime pertinentes. Para efectos de la aplicación del párrafo anterior, se entiende como margen bruto a la sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

- **Costos y Gastos No Originados en el Negocio**, los costos y gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que da lugar a rentas gravadas, tales como gastos personales o de terceros ajenos a las operaciones de una empresa, no son deducibles debido a que no son necesarios para producir rentas gravadas. Los contribuyentes que tengan rentas gravadas y exentas aplicarán a cada una de las mismas los costos y gastos directamente necesarios para producirlos. En el caso que por su naturaleza no puedan aplicarse directamente los costos y gastos que sean necesarios para la producción de ambos tipos de renta, deberán ser distribuidos en forma directamente proporcional entre cada una de dichas rentas. Para los contribuyentes que realicen inversiones financieras en actividades de fomento de vivienda, mediante cédulas hipotecarias, los gastos no deducibles serán únicamente los gastos financieros incurridos por la obtención de los recursos utilizados para la realización de esas inversiones. Dichos gastos no deducibles se determinarán distribuyendo en forma directamente proporcional el total de gastos financieros entre el total de rentas gravadas y exentas. Su contabilización, estos gastos ni deberían ser contabilizado, ya que ni siquiera son considerados para la determinación de la situación financiera. Si se desea contabilizarlos debe ser cargados a las cuentas personales del propietario.

- **Costos y Gastos No Respaldados**, los costos y gastos no respaldados por documentación legal son aquellos gastos que no cuentan con el soporte de una factura autorizada por la SAT, notas de crédito, débito, factura especial, una póliza de importación, facturas del exterior que cumplan con ciertos requisitos, notas de débito de los bancos, recibos, o planillas de sueldos y recibo de prestaciones laborales.
- **Gastos incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente**, no son deducibles los gastos incurridos y la depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular, sólo podrá deducirse la porción que corresponda a la obtención de rentas gravadas cuando no se pueda comprobar la proporción de tal deducción sólo se considerará deducible salvo prueba en contrario, el 70% del total de dichos gastos y depreciaciones.
- **Gastos de Ejercicios Anteriores**, son aquellos gastos incurridos en el ejercicio anterior, pero pagados en el siguiente período de liquidación definitiva del Impuesto sobre la Renta. Gastos típicos de ejercicios anteriores lo constituyen los gastos del último mes del período tales como energía eléctrica, servicios de teléfono, de publicidad, servicios de mantenimiento u otros que no se provisionan, etc. Su contabilización, los gastos incurridos en un período fiscal y que se paguen en el siguiente período fiscal deben ser provisionados contablemente mediante una póliza de diario en la que se reconozca el gasto. Al pagarse los gastos no se deben afectar las cuentas de gastos ya que esto sería duplicarlo. Lo que procede es cargar la cuenta por pagar desapareciendo así la obligación registrada.
- **Gastos de Recreo Personal**, no son deducibles los gastos de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal. Cuando estas inversiones estén incluidas en el activo, junto con el de otras actividades que generen rentas gravadas, se llevarán cuentas separadas, para los fines de determinar, los resultados de una y otra clase de inversiones.
- **Intereses**, no podrá exceder al que corresponda a las tasas de interés que aplique la Administración Tributaria a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora.
- **Mejoras Permanentes en Activo Fijo**, no son deducibles las mejoras permanentes realizadas a los bienes de activo fijo, y, en general, todas aquellas erogaciones para mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes.

- **Pérdidas Cambiarias**, no son deducibles las pérdidas por diferencias de cambio en la adquisición de divisas para operaciones con el exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.
- **Seguros Dotales**, no son deducibles las primas por seguro dotal o por cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro, rescate o reembolso de cualquier naturaleza al beneficiario o a quien contrate el seguro.
- **Sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el dueño único de empresas o negocios**, toda suma entregada por participaciones sociales, dividendos, pagados o acreditados en efectivo o en especie a socios o accionistas. Las sumas pagadas o acreditadas en efectivo o en especie por los fiduciarios a los fideicomisarios. Asimismo, los créditos que abonen en cuenta o remesen a las casas matrices sus sucursales, agencias o subsidiarias, y las sumas que abonen o paguen las comunidades de bienes o de patrimonios a sus integrantes, por concepto de retiros a cuenta de utilidades o retorno de capital.

2.6. GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE CAPITAL

Las ganancias y pérdidas de capital son aquéllas que resultan de vender activos fijos y otros activos ajenos al giro habitual de la empresa. Como ejemplos se citan los siguientes: Los terrenos en una lotificación se consideran inventarios de terrenos para la venta y no un activo fijo. Los vehículos en una distribuidora de automóviles se consideran inventarios de vehículos para la venta y no un activo fijo. Las ganancias y pérdidas de capital constituyen un impuesto aparte del Impuesto sobre la Renta. Según el artículo 25 de la ley, la regla general es la siguiente: “La ganancia o pérdida resultante de la transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales o jurídicas, cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos, constituye ganancia o pérdida de capital”. (11:11)

Costo base del bien. Según el artículo 28 literal a), i), el cual describe: “Para las personas jurídicas y para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad según el Código de Comercio, el costo base del bien inmueble será el valor de su adquisición más el valor de las mejoras incorporadas al mismo, comprobadas con la documentación

fehaciente, menos las depreciaciones acumuladas y contabilizadas hasta la fecha de enajenación, tanto sobre el valor original del bien, como de las mejoras que se le incorporaron. Si se trata de activos fijos que hayan sido revaluados, se estará a lo que establece el inciso e) del artículo 14 de la ley. Para estos efectos, se entiende por mejoras todas aquellas ampliaciones y otras inversiones, que prolonguen la vida útil del bien y aumenten su valor y que no fueron consignadas como gasto deducible en ejercicios de imposición anteriores. Las mejoras se consideran incorporadas en cualquiera de las etapas en que se encuentre la construcción de la obra o el bien de que se trate, hasta la fecha de la enajenación” (11:11), lo establecido por el artículo 14 describe lo siguiente: “se considerará ganancia de capital la diferencia entre el valor de la enajenación del bien y el valor en libros del bien en la fecha de la enajenación, más los gastos establecidos”. (11:7) Si la suma de las deducciones anteriormente requeridas es inferior al valor de la enajenación del bien, el resultado es una ganancia de capital; en caso contrario, existe una pérdida de capital.

Tarifa del impuesto. El impuesto sobre las ganancias de capital será el equivalente al 10% de dichas ganancias, a excepción de los contribuyentes que hayan optado por el régimen establecido en el artículo 72, que pagarán conforme lo dispuesto en dicho artículo. Para estos contribuyentes, las pérdidas de capital solamente se pueden compensar con ganancias de capital.

Operaciones de cambio o permuta. En las operaciones de cambio o permuta, ambas partes se encuentran sujetas al pago del impuesto y cada una debe establecer, con arreglo a las disposiciones del capítulo IX de la ley, su ganancia o pérdida de capital por la transferencia de los bienes permutados. Para determinar el resultado de la operación, se considerará el mayor valor comercial que le adjudiquen las partes a los bienes objeto de la transacción.

Valor de la transferencia. El valor de la operación es el convenio establecido por las partes, el que debe ser igual al consignado en el instrumento que se otorgue y no podrá ser menor al valor que corresponda a los bienes o derechos a la fecha de la misma.

Activos fijos no revaluados. Si se enajenan bienes no revaluados, la ganancia de capital será la diferencia entre el valor de la enajenación y el costo base del bien determinado de acuerdo con el artículo 28 literal a), i) descrito anteriormente.

Enajenación de acciones. Para los casos de enajenación de acciones o participaciones sociales, su valor será el establecido en libros, sin incluir las provisiones por revaluación. El valor en libros de una acción se determina al dividir el capital neto (capital suscrito y pagado, más utilidades retenidas, más superávit por revaluación, más reserva legal o menos pérdidas acumuladas, según sea el caso), entre el número de acciones suscritas y pagadas.

Otros derechos. Para la enajenación de los demás derechos y bienes se tomará el valor de adquisición menos la amortización o depreciación que les corresponda, según el caso.

Bienes adquiridos por donación. “Para los bienes y derechos adquiridos por donación, legado o herencia, el costo será el de adjudicación para el donatario, legatario, derechohabiente, según el caso”. (11:12)

Pérdidas no compensadas. Las pérdidas no compensadas no da derecho al contribuyente a la deducción o crédito alguno de este impuesto, y puede utilizarse solamente para compensar ganancias de capital que se produzcan en años posteriores, hasta por un plazo máximo de cinco años, contados desde el año en que se produjo la pérdida. Si al concluir el plazo aún existe un saldo de tal pérdida de capital, ésta ya no podrá deducirse por ningún motivo.

2.7. RÉGIMEN ESPECIAL U OPTATIVO

A este régimen pueden optar las personas jurídicas e individuales domiciliadas en Guatemala y deberán pagar el impuesto aplicando a la renta imponible y a las ganancias de capital el tipo impositivo del treinta y uno por ciento. En este régimen el impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual. Quienes opten por este régimen podrán cambiarlo únicamente previo aviso presentado en el mes anterior al inicio del año calendario, según artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual indica: “los contribuyentes que opten por este régimen, deberán cumplir con lo siguiente:

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

3. Presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 54 de esta ley, calculando y pagando el impuesto. Para el caso del Contribuyente Especial, calificado como tal conforme lo establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como todos los contribuyentes amparados en los Decretos Números 29-89 y 65-89, ambos del Congreso de la República, adjunto a la declaración anual, deberán presentar sus estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes.
4. Presentar, adjunto a la liquidación definitiva anual, información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período fiscal, en medios magnéticos o electrónicos de uso común y en las formas que para el efecto defina la Administración Tributaria.
5. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades comerciales la frase “sujeto a pagos trimestrales”.” (11:40)

2.8. PAGOS TRIMESTRALES DEL ISR

Los contribuyentes sujetos al régimen especial, deberán realizar pagos trimestrales en concepto de Impuesto sobre la Renta. Para el efecto, podrán determinar el pago trimestral sobre una de las siguientes tres formas:

- a) Efectuar cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus operaciones al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible. El impuesto se determinará conforme lo establece el artículo 72 de esta ley. Los contribuyentes que elijan esta opción, deberán acumular la ganancia o pérdida obtenida en cada cierre trimestral, en el trimestre inmediato siguiente;
- b) Sobre la base de una renta imponible estimada en cinco por ciento (5%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de capital. El impuesto correspondiente a dicha renta imponible se determinará conforme lo establece el artículo 72 de esta ley; y,
- c) Pagar trimestralmente una cuarta parte del impuesto determinado en el período de liquidación definitiva anual anterior. En el caso de que el período anterior fuere menor de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa correspondiente.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los incisos anteriores, no podrá ser variada sin la autorización previa de la administración tributaria.

El pago del impuesto se efectuará por trimestres vencidos y se liquidará en forma definitiva anualmente. El pago del impuesto trimestral se efectuará por medio de declaración jurada y deberá realizarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual correspondiente, dentro de los tres primeros meses del año siguiente. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto sobre la Renta del referido período anual de liquidación.

2.9. LIBROS Y REGISTROS CONTABLES.

Como parte de las obligaciones de una empresa mercantil, la ley la obliga a cumplir con ciertos aspectos, relacionados a su contabilidad. De acuerdo con el artículo 46, la ley establece: “Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código, en materia de llevar libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados. Tales contribuyentes también podrán llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados o computarizados, siempre que garanticen la certeza legal y cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización.”...“Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio u otras leyes, deben preparar y adjuntar a su declaración jurada el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos; todos, a la fecha de cierre de cada período de liquidación definitiva anual. Además, deberán suministrar las informaciones complementarias contables y tributarias que solicite la Dirección. Para los efectos tributarios, deberán conservar la documentación que sustente las operaciones vinculadas con los períodos no prescritos”. (11:29)

Sistema de contabilidad.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece en su artículo 47, que: “los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que

obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos, excepto en los casos especiales autorizados por la Dirección”. (11:29) Así mismo, indica que los otros contribuyentes pueden optar también, por el sistema de lo percibido; sin embargo, conforme se ha explicado, las sociedades mercantiles, están obligadas a llevar contabilidad completa según lo exigido por el Código de Comercio, en tal sentido el único sistema de contabilidad permitido para ellas, es el devengado.

2.10. OBLIGACIONES FORMALES PARA LA DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

De acuerdo con el contenido del artículo 54 de la ley debe cumplirse con lo siguiente: “Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados según el artículo 56 de la ley, deberán presentar ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior, bajo juramento de decir verdad, aún cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas o cuando, excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de liquidación definitiva anual.

Con la declaración jurada deberán acompañarse los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el reglamento y cuando corresponda, el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción (cuando corresponda), debidamente auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente. Los estados financieros que se acompañen a la declaración jurada, deberán coincidir con los registrados en el libro de balance y con los estados financieros que deban publicarse.

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

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

(11:32)

CAPÍTULO III

ASPECTOS CONTABLES IMPORTANTES SOBRE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3.1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Establece las bases para la presentación de los estados financieros, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los de ella misma correspondiente a períodos anteriores, como con los de otras entidades.

Para alcanzar su objetivo establece requerimientos generales para la presentación de estados financieros, siguiendo con guías para determinar su estructura, para finalizar con los requisitos mínimos sobre su contenido.

Entendiendo que tanto el reconocimiento, medición e información a revelar sobre determinadas transacciones y otros sucesos, se abordan en otras Normas e Interpretaciones.

3.1.1. Objetivo de los estados financieros

Suministrar información acerca de la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar decisiones operativas, económicas y de negocios.

3.1.2. Usuarios y sus necesidades de información

Cada usuario utiliza los estados financieros para la satisfacción de determinadas necesidades, entre ellos se encuentran:

Los inversionistas, empleados, clientes, prestamistas, proveedores, otros acreedores comerciales, el gobierno y el público en general.

3.1.3. Características cualitativas

Las cuatro principales características cualitativas que hacen útil la información para los usuarios son: Comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

3.1.3.1. Comprensibilidad

La información debe de ser fácilmente comprensible, entendiéndose que los usuarios tienen un conocimiento razonable de todos los aspectos de la entidad.

3.1.3.2. Relevancia

Se da cuando ejerce influencia sobre las decisiones operativas, económicas y de negocios de los usuarios, la importancia relativa es el impacto que una omisión o presentación errónea puede tener en la información, depende de la materialidad que comúnmente conocemos como el alcance para ajustes, la cual está sujeta a la magnitud y la naturaleza del error o inexactitud.

3.1.3.3. Fiabilidad

La información es fiable cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, los usuarios pueden confiar en que es la representación fiel de las transacciones contabilizadas como presentadas de acuerdo a su esencia y realidad económica, no meramente según su forma legal.

Para ser fiable la información debe de ser neutral, es decir, libre de sesgo; tener un cierto grado de prudencia en el ejercicio de juicios necesarios para efectuar las estimaciones, al igual que poseer integridad.

3.1.3.4. Comparabilidad

Los estados financieros de la entidad serán comparables a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño, al igual deben ser comparables con los de otras entidades para evaluar los mismos aspectos en términos relativos.

3.1.4. Restricciones a la información relevante y fiable

3.1.4.1. Oportunidad

Si existe un atraso en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia, se busca un equilibrio entre relevancia y fiabilidad.

3.1.4.2. Equilibrio entre costo y beneficio

Es una profunda restricción, los beneficios deben de exceder a los costos, de proporcionar información relevante y fiable.

3.1.4.3. Equilibrio entre características cualitativas

Se perseguirá un equilibrio apropiado entre las características, en orden a cumplir el objetivo de los estados financieros.

3.1.5. Elementos de los estados financieros

“Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.” (17:03) Para cumplir con este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de una entidad:

3.1.5.1. Situación financiera

1. Activo

Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Normalmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes y servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes, contribuyendo a los flujos de efectivo y otros equivalentes de efectivo de la entidad.

2. Pasivo

Es una obligación presente de la entidad, siendo esta su característica esencial, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

3. Patrimonio neto

Es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

3.1.5.2. Desempeño

4. Ingresos

Son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de propietarios a este patrimonio.

La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como a las ganancias.

Los ingresos ordinarios, surgen en el curso de las actividades ordinarias y las ganancias, son otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad.

5. Gastos

Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas como de disminuciones del valor de los activos o bien del nacimiento o aumento de los pasivos, cuyo resultado es el decremento en el patrimonio neto y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad.

Los gastos ordinarios son las salidas o depreciaciones de activos y son pérdidas u otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad.

Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos, denominándosele, correlación de gastos con ingresos.

3.1.6. Componentes de los estados financieros

“Un juego completo de estados financieros comprende:

- (a) un estado de situación financiera al final del período;
- (b) un estado del resultado integral del período;
- (c) un estado de cambios en el patrimonio del período;
- (d) un estado de flujos de efectivo del período;
- (e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y
- (f) un estado de situación financiera al principio del primer período comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una re-expresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Una entidad puede utilizar, para denominar a los anteriores estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma.” (17:3)

Los estados financieros deben divulgar la siguiente información:

- Nombre de la empresa que informa, razón social completa.

- Domicilio y forma legal de la empresa, país de incorporación y dirección de la oficina o lugar principal de operaciones.
- Descripción de la naturaleza de las operaciones de la compañía.
- Nombre de la empresa holding principal (abajo del nombre de la empresa en cualquier lugar donde se incluya).
- Número de empleados en promedio y al final del período.
- La moneda de presentación.
- Si los estados financieros son individuales o de un grupo.
- Nivel de precisión usado en las cifras (miles, millones). Siempre y cuando no se pierdan datos importantes.
- Fecha del balance, Estados de Resultados y Flujos de Efectivo.
- Debe siempre presentarse información comparativa tanto a nivel de estados financieros como de notas a menos que no sea requerido.
- Los estados financieros bajo Normas Internacionales de Contabilidad deben ser presentados bajo el método de lo devengado, excepto en lo referente a la información preparada para determinar el estado de flujos de efectivo.
- Cuando hay correcciones en la clasificación de rubros en los estados financieros también debe hacerse en forma comparativa a menos que sea impráctico en cuyo caso también debe divulgarse. Las razones para modificar las cifras, reclasificaciones también debe divulgarse.

La NIC 1, no considera al estado de costo de producción como un estado financiero básico, debido a que es un estado financiero transitorio, la parte que se vendió de los bienes producidos se encuentra registrada en el costo de ventas, mientras que la parte no vendida está reconocida en los inventarios respectivos. Por tanto, no se puede realizar ningún ajuste contra el estado de costo de producción.

3.2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS (NIC 12)

En Guatemala, las empresas deben observar los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para la preparación y presentación de los estados financieros. Sin embargo, las exigencias de estas normas contables en cuanto al reconocimiento de ciertos activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, difieren de los

exigidos por la ley del cálculo del Impuesto sobre la Renta. Esto conlleva, para las empresas inscritas bajo el régimen optativo de pago del Impuesto sobre la Renta, a conciliar la base financiera con la base fiscal para el cálculo del impuesto; de esta manera, se logra presentar estados financieros razonables conforme a NIIF, y se calcula y paga el impuesto de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para resolver el conflicto existente derivado de las diferencias entre las NIIF y la Ley del Impuesto sobre la Renta, surge la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuesto a las Ganancias (NIC 12); esta norma explica el tratamiento de esas diferencias y cuando se genera Impuesto sobre la Renta corriente o diferido, y su presentación en los estados financieros.

3.2.1. Alcance

La NIC 12 se debe aplicar en los siguientes casos:

- Para la contabilización del impuesto a las ganancias, que es el nombre que da esta norma al Impuesto sobre la Renta, tal como se conoce en Guatemala.
- El impuesto a las ganancias abarca tanto los impuestos nacionales como extranjeros relacionados con ganancias sujetas a imposición.

3.2.2. Definiciones

A continuación se presenta el significado de algunos términos contenidos en la NIC 12, para mejor comprensión del presente capítulo:

Ganancia contable: es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia (pérdida) fiscal: es la ganancia (pérdida) de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias: es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia (pérdida) neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto Corriente: Es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre la renta relativo al resultado fiscal del período.

Pasivo por Impuesto Diferido: Impuestos a pagar en períodos futuros relacionado con las diferencias temporarias imponibles.

Activo por Impuesto Diferido: Impuestos a recuperar en períodos futuros relacionados con: diferencias temporarias deducibles; compensación de pérdidas de ejercicios anteriores no deducidas aún y la compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores.

3.2.3. Base fiscal y financiera de activos y pasivos

En muchos casos la base financiera y fiscal de los activos y pasivos son diferentes. Entiéndase por base financiera de un activo o pasivo la calculada de conformidad como le denomina la NIC 12, valor en libros. La base fiscal es calculada de conformidad con la ley fiscal que grava el impuesto a las ganancias, para el caso de Guatemala, la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.2.3.1. Base fiscal de un activo

“La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros”. (18:3)

En muchos casos la base fiscal no será la misma al valor en libros del activo, por ejemplo:

- 1) Supóngase que una empresa tiene entre sus registros contables un activo intangible por Q.10,000.00. Por dicho activo, se esperan obtener beneficios económicos futuros durante cinco años. Fiscalmente, se ha optado por una amortización del 20%, la cual es aceptada. Para este caso, al final del primer año, el activo tendrá un valor en libros de Q.8,000.00 que será igual a su base fiscal, permitiéndose deducir de los ingresos fiscales el valor real de la amortización. El importe en libros será recuperado en el mismo tiempo para la base fiscal y financiera.
- 2) Ahora bien, si se esperara, para el mismo ejemplo anterior, obtener beneficios económicos futuros durante 10 años en lugar de cinco años, el valor en libros para el activo durante el primer año sería de Q.9,000.00; sin embargo, la base fiscal sería de Q.8,000.00, por tanto se deducirá un valor de Q.2,000.00 en concepto de

amortización para el cálculo de la ganancia fiscal y de Q.1,000.00 para la ganancia contable. La base fiscal y financiera son diferentes.

3.2.3.2. Base fiscal de un pasivo

“La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros”.

(18:3) La base financiera y la base fiscal de un pasivo pueden ser diferentes en ciertos casos, por ejemplo:

- 1) Antes del cierre contable anual respectivo, una entidad recibe intereses anticipados del próximo período por un préstamo que concedió. Esos intereses formarán la base financiera del pasivo de intereses cobrados por anticipado y se registrarán como ingresos del próximo ejercicio contable. La base fiscal del pasivo será cero, calculándose el respectivo impuesto sobre dichos ingresos, si fuera el caso que se emplee el método de lo percibido para efectos fiscales.
- 2) Si los intereses mencionados anteriormente correspondieran al ejercicio contable del presente año, tanto la base fiscal como la financiera del pasivo serían igual a 0.

3.2.4. Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

La NIC 12 en su párrafo 12 indica “el impuesto corriente, correspondiente al período presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al período presente y los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.” (18:5) Esto es aplicable en Guatemala, en el caso que los pagos trimestrales que haya efectuado algún contribuyente inscrito en el régimen optativo de pago del Impuesto sobre la Renta, excedan el impuesto a pagar al liquidarlo de forma definitiva anual. La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 71, reconoce como válidos los pagos en exceso. También debe ser reconocido como activo corriente, los impuestos a recuperar cuando una pérdida fiscal se utilice para recobrar el impuesto corriente pagado en períodos anteriores; en este caso, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo período en el que se produce la pérdida fiscal. Este punto no es aplicable en Guatemala hasta la fecha, puesto que la Ley del Impuesto sobre la Renta

no permite utilizar las pérdidas del período actual, para recuperar el impuesto pagado en períodos anteriores.

3.2.5. Reconocimientos de pasivos y activos por impuestos diferidos

Las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros (base financiera) de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos, siempre que estas diferencias se pueden sumar o restar para el cálculo del impuesto sobre la renta de períodos futuros. Estas diferencias son las que generan activos o pasivos por impuestos diferidos. Las diferencias temporarias pueden ser imponibles y deducibles las cuales se explican a continuación.

3.2.5.1. Diferencias temporarias imponibles

De acuerdo con la definición presentada por la NIC 12, en su párrafo 5, las diferencias temporarias imponibles son aquellas diferencias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. En otras palabras, se puede decir que son las diferencias que provocan que la utilidad financiera sea mayor a la fiscal, y por consiguiente se genera un impuesto sobre la renta por pagar inferior al que habría resultado si éste se hubiera calculado de acuerdo con la utilidad financiera. Las diferencias temporarias imponibles originan pasivos por impuestos diferidos y obedecen a las siguientes causas:

- 1) El valor en libros de un activo es mayor que la base fiscal

Supóngase que en el presente período, una entidad adquirió un activo cuyo costo asciende a Q. 15,000. Contablemente, la vida útil del activo es de diez años, equivalente a un 10% de depreciación anual. Sin embargo, fiscalmente la ley permite una depreciación del 20% anual. Véase el efecto contable y fiscal en el siguiente cuadro:

<i>CONCEPTO</i>	<i>COSTO DEL ACTIVO</i>	<i>DEPRECIACIÓN</i>	<i>BASE FISCAL</i>	<i>VALOR EN LIBROS</i>
<i>Fiscal</i>	<i>Q15,000</i>	<i>Q3,000</i>	<i>Q12,000</i>	
<i>Financiero</i>	<i>Q15,000</i>	<i>Q1,500</i>		<i>Q13,500</i>

Como se puede observar, el valor en libros del activo es mayor que la base fiscal, debido a que el gasto por depreciación es menor en la base financiera. Ahora bien, para continuar

con la ejemplificación del pasivo por impuesto diferido que provoca esta diferencia temporaria, considérese que la entidad obtuvo una ganancia contable de Q 5,000 antes de la depreciación, la cual coincide con la ganancia fiscal. El tipo impositivo vigente es del 31%. Obsérvese en la siguiente ilustración como se origina el impuesto diferido y su contabilización.

CONCEPTO	CRITERIO FINANCIERO	CRITERIO FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	31% TIPO IMPOSITIVO
<i>Ganancia antes de depreciación</i>	Q5,000	Q5,000	Q 0	Q 0
<i>Depreciación</i>	Q1,500	Q3,000	(Q1,500)	Q465 (a)
<i>Ganancia</i>	Q3,500	Q2,000		
<i>ISR 31%</i>	Q1,085	Q 620		

(a) Pasivo por impuesto diferido originado de la diferencia temporaria imponible.

Registro Fiscal

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	Q620	
<i>Cuentas por Pagar</i>		Q620
<i>Registro ISR corriente</i>	<u>Q620</u>	<u>Q620</u>

Registro Financiero

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	Q1,085	
<i>Cuentas por Pagar</i>		Q 620
<i>ISR Diferido Pasivo</i>		Q 465
<i>Registro ISR diferido</i>	<u>Q1,085</u>	<u>Q1,085</u>

Como se puede observar, el gasto por el Impuesto sobre la Renta se calcula sobre la base financiera. Sin embargo, el impuesto corriente a pagar se calcula de acuerdo con las disposiciones de la ley fiscal; por consiguiente, la diferencia entre el ISR gasto y el impuesto a pagar es el impuesto diferido, que en este caso es un pasivo. Es importante notar, que el gasto por el impuesto y la obligación de pago del impuesto corriente y diferido se registran en el período contable en que ocurren.

El impuesto diferido resultante debe revertirse en períodos posteriores, cuando no haya depreciación por deducir en la base fiscal para el cálculo del impuesto y en la base

financiera se continúe deduciendo dicha depreciación. Véase los pasivos por impuestos diferidos y su reversión en el siguiente cuadro:

AÑOS	CRITERIO FINANCIERO		CRITERIO FISCAL		GASTO (A-C) MAS /(MENOS)	ISR DIFERIDO
	A) DEPREC. ANUAL 10%	B) VALOR EN LIBROS	C) DEPREC. ANUAL 20%	D) VALOR EN LIBROS		
1	Q1,500	Q15,000	Q3,000	Q15,000	(Q1,500)	(Q465)
2	Q1,500	Q13,500	Q3,000	Q12,000	(Q1,500)	(Q465)
3	Q1,500	Q12,000	Q3,000	Q 9,000	(Q1,500)	(Q465)
4	Q1,500	Q10,500	Q3,000	Q 6,000	(Q1,500)	(Q465)
5	Q1,500	Q 9,000	Q3,000	Q 3,000	(Q1,500)	(Q465)
6	Q1,500	Q 7,500	Q3,000	Q 0	(Q1,500) a)	(Q465) a)
7	Q1,500	Q 6,000			Q 1,500 b)	Q 465 b)
8	Q1,500	Q 4,500			Q 1,500	Q 465
9	Q1,500	Q 3,000			Q 1,500	Q 465
10	Q1,500	Q 1,500			Q 1,500	Q 465
	<u>Q15,000</u>	<u>Q 0</u>	<u>Q15,000</u>		<u>Q 0</u>	<u>Q 0</u>

a) Hasta el año 5 se registra el último pasivo por impuesto diferido, derivado de la diferencia temporaria imponible por el gasto de depreciación.

b) A partir del año 6, se inicia la reversión de los pasivos por impuestos diferidos, hasta agotar el importe depreciable del criterio financiero.

2) El valor en libros de un pasivo es menor que el criterio fiscal. Por ejemplo, fiscalmente se registra un gasto por provisión de indemnizaciones del 8.33% conforme a la ley, las cuales se hacen efectivas a los empleados en caso de despido injustificado. El gasto y la cuenta por pagar por ese concepto ascienden, para el primer período contable a Q. 30,000. Contablemente la NIC 19 exige que se registre la provisión en el caso de contar con una política de indemnización universal. En consecuencia la base fiscal del pasivo así como del gasto es de Q. 30,000, mientras que el valor en libros es 0.

La NIC 12, en su párrafo 17, establece “ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro”. (18:6)

Transacciones que dan origen a diferencias temporarias imponibles

A continuación se listan algunas de las transacciones más comunes que originan diferencias temporarias imponibles y por consiguiente, pasivos por impuestos diferidos:

a) Ingresos que se contabilizan por el método de lo devengado, pero para efectos fiscales se consideran hasta el momento que se cobran, ó método de lo percibido.

- b) Cuotas de depreciación distintas a las utilizadas contablemente. Para el efecto, existirían diferencias temporarias imponibles, en el caso que las cuotas de depreciación sean mayores en la base fiscal que las aplicadas para la base financiera.
- c) Gastos anticipados deducidos de la ganancia fiscal cuando se pagaron, y financieramente se deducirán en períodos futuros.

3.2.5.2. Diferencias temporarias deducibles

Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. Las diferencias temporarias deducibles, al igual que las imponibles, dan lugar a impuestos diferidos, pero en este caso, la ganancia fiscal es mayor que la ganancia financiera debido a que se deduce un gasto menor para efectos fiscales; esto da lugar a un pago mayor o anticipado del Impuesto sobre la Renta, el cual se compensará en períodos futuros, al deducir fiscalmente el gasto o el complemento del gasto que no se dedujo en el período corriente. Estas diferencias se originan por alguna de las siguientes causas:

1) La base fiscal de un activo es mayor que su valor en libros. Para ejemplificar, tómesese el valor de un activo cuyo costo histórico asciende a Q.10,000 y contablemente tiene una vida útil de 4 años, y por tanto una depreciación anual de Q.2,500. Fiscalmente el activo se deprecia en cinco cuotas iguales de Q. 2,000. Esto significa que la base contable del activo para el primer año es de Q.7,500 mientras que la base fiscal es de Q.8,000.

Como se contempla en el ejemplo anterior, la base fiscal del activo es mayor que la base financiera, debido que el gasto por depreciación es menor; esto conlleva una ganancia fiscal mayor y por tanto un incremento en el impuesto a pagar.

2) La base fiscal de un pasivo es menor que su valor en libros. Por ejemplo, una empresa tiene como política crear una provisión de reparación sobre garantías de los productos que vende. El monto, para su primer año de vida por este concepto asciende a Q.70,000, el cual deduce de sus ingresos financieros. Sin embargo, fiscalmente este gasto por provisión no es deducible sino hasta que la empresa incurra y los documente. Por tanto la base fiscal es 0, mientras que el valor en libros es de Q.70,000.

Para ver el efecto fiscal y financiero con el ejemplo anterior, supóngase que en el año 1 la entidad obtuvo una ganancia de Q. 120,000, antes de deducir la provisión por garantías. La ganancia generada es la misma tanto para efectos fiscales como financieros, es decir no existen otras diferencias temporarias.

Durante el año 2 incurrió en gasto por reparación de los bienes vendidos, cuyo importe asciende a Q. 30,000. Sin embargo, durante este año la entidad decide no incrementar la provisión al final del año, puesto que considera que la misma es suficiente para cubrir las reparaciones por garantía del año siguiente. El monto de ganancia antes de deducir cualquier provisión o gasto por reparación es de Q. 90,000, tanto para la base fiscal como para la financiera.

Año 1

Obsérvese el efecto financiero y fiscal de la provisión por reparaciones de los productos vendidos, en el siguiente cuadro:

CONCEPTO	CRITERIO FINANCIERO	CRITERIO FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	31% TIPO IMPOSITIVO
<i>Ganancia antes de provisión</i>	<i>Q 120,000</i>	<i>Q 120,000</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q 0</i>
<i>Provisión por reparaciones</i>	<i>Q 70,000</i>		<i>Q 70,000</i>	<i>Q 21,700 a)</i>
<i>Ganancia del Ejercicio</i>	<i>Q 50,000</i>	<i>Q 120,000</i>	<i>Q 70,000</i>	<i>Q 21,700</i>
<i>ISR 31%</i>	<i>Q 15,500</i>	<i>Q 37,200</i>	<i>Q 21,700</i>	
<i>Ganancia después del ISR</i>	<i>Q 34,500</i>	<i>Q 82,800</i>		

a) Monto por impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria por la provisión por reparaciones, la cual se reversará en el momento en que se incurran en los gastos, y los mismos se documenten para su deducibilidad para efectos fiscales.

La diferencia surgida es temporaria deducible, por tanto genera un activo por impuesto diferido. Los registros son los siguientes:

Registro Fiscal

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	<i>Q37.200</i>	
<i>Cuentas por Pagar</i>		<i>Q37.200</i>
<i>Registro ISR corriente</i>	<u><i>Q37.200</i></u>	<u><i>Q37.200</i></u>

Registro Financiero

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	<i>Q15.500</i>	
<i>ISR Diferido Activo</i>	<i>Q21.700</i>	
<i>Cuentas por Pagar</i>		<i>Q37.200</i>
<i>Registro ISR diferido</i>	<u><i>Q37.200</i></u>	<u><i>Q37.200</i></u>

Para el caso específico del presente ejemplo, el activo por impuesto diferido se reversará a medida que la empresa incurra en gastos por reparación y los respalde con la documentación legal respectiva.

Año 2

Ahora bien, puesto que en el año 2 no hubo incremento del saldo final de la provisión, financieramente no habrá ningún tipo de gasto por este concepto. Fiscalmente se deben deducir los gastos por reparación en que se incurrió en el período corriente. Véase los efectos de los gastos incurridos para la base fiscal:

<i>CONCEPTO</i>	<i>CRTERIO FINANCIERO</i>	<i>CRITERIO FISCAL</i>	<i>DIFERENCIA TEMPORARIA</i>	<i>31% TIPO IMPOSITIVO</i>
<i>Ganancia antes de provisión</i>	<i>Q90,000</i>	<i>Q90,000</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q 0</i>
<i>Gasto por reparación</i>		<i>Q30,000</i>	<i>(Q30,000)</i>	<i>(Q9,300) a)</i>
<i>Ganancia del Ejercicio</i>	<i>Q90,000</i>	<i>Q60,000</i>	<i>(Q30,000)</i>	<i>(Q9,300)</i>
<i>ISR 31%</i>	<i>Q27,900</i>	<i>Q18,600</i>	<i>(Q9,300)</i>	
<i>Ganancia después del ISR</i>	<i>Q62,100</i>	<i>Q41,400</i>		

a) Este monto corresponde a la reversión del activo por impuesto diferido reconocido el año anterior por la provisión de reparaciones de los productos vendidos, y no es una diferencia temporaria imponible como se podría pensar.

Los registros contables correspondientes son los siguientes:

Registro Fiscal

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	<i>Q18.600</i>	
<i>Cuentas por Pagar</i>		<i>Q18.600</i>
<i>Registro ISR corriente</i>	<u><i>Q18.600</i></u>	<u><i>Q18.600</i></u>

Registro Financiero

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	<i>Q27.900</i>	
<i>ISR diferido Activo (Reversión)</i>		<i>Q 9.300</i>
<i>Cuentas por Pagar</i>		<i>Q18.600</i>
<i>Registro ISR diferido</i>	<u><i>Q27.900</i></u>	<u><i>Q27.900</i></u>

Al realizar la diferencia entre el ISR diferido activo del año 1 y el importe por reversión del año 2, existe un saldo por Q. 12,400, este monto se revertirá a medida que la empresa incurra en gastos por reparación y se incrementará cuando la entidad aumente la provisión .

Transacciones que dan origen a diferencias temporarias deducibles

A continuación se listan algunas de las transacciones más comunes que pueden originar diferencias temporarias deducibles y por tanto un activo por impuesto diferido:

- a) El registro de un pasivo por garantía, el cual contablemente podrá ser gasto del período; sin embargo, para efectos fiscales será deducible hasta el momento en que se incurra y se documente el mismo.
- b) En el caso de la depreciación de activos, surgirá una diferencia temporaria deducible cuando la entidad reconozca contablemente una vida útil menor para sus activos y por tanto una mayor depreciación de la permitida fiscalmente.
- c) Para el caso específico de Guatemala, la ley permite crear una provisión para cuentas incobrables del 3 % de las cuentas y documentos por cobrar; surgirá una diferencia temporaria deducible si la provisión contable sobrepasa este porcentaje.
- d) Los gastos de organización contablemente se tratan como gasto del período en que se incurrieron; sin embargo, en Guatemala fiscalmente se pueden amortizar.
- e) Contabilización de una estimación para valuación de inventarios para reducirlos a su valor realizable por reducción de precios de mercado o por deducciones por obsolescencia, siempre que el inventario todavía sea realizable. La diferencia se cancelara cuando se venda el inventario sujeto a la estimación.

3.2.6. Partidas transitorias

Estas son transacciones de ingreso o gasto que son incluidas en diferentes momentos en el tiempo en la información financiera y en la fiscal (renta imponible), pero que al final en el tiempo son equiparadas en ambas informaciones. Ejemplo, depreciar maquinaria para efectos fiscales a un 20%, mientras que para efectos financieros se deprecia al 10%. Al final de los 10 años se habrán igualado los gastos tanto para efectos financieros como para efectos fiscales.

Uno de los conceptos importantes de los impuestos diferidos es el hecho de que una partida se deba considerar transitoria únicamente si existe certeza que será compensada a futuro en ambas fuentes de información. Si no existe certeza, la partida para efectos financieros no deberá considerarse como transitoria y ajustarla en el año en que se efectúe dicha determinación.

3.2.7. Partidas permanentes

Éstas son transacciones de ingreso o gasto que crean diferencias entre la utilidad financiera y la Renta Imponible pero que se presentan únicamente en una de las dos y nunca en ambas, por lo tanto, nunca son compensadas en el período o en períodos siguientes. También han de considerarse como partidas permanentes los ingresos no afectos a impuestos y los gastos no deducibles.

Las partidas permanentes no se toman en cuenta en la fórmula de cálculo para la determinación del ISR gasto financiero, ya que la fórmula es = **impuesto a pagar al fisco** + / - **efecto de Impuesto de partidas transitorias**. No obstante, sí se consideran en la determinación del ISR a pagar al fisco puesto que dentro del cálculo para llegar a la renta imponible deben considerarse transacciones que únicamente se adicionan o restan a la utilidad fiscal para efectos de pago de impuesto. Dentro de estas operaciones denominadas partidas permanentes están: los gastos no deducibles, ingresos no afectos, beneficios o deducciones fiscales. También se consideran partidas permanentes los gastos e ingresos no reportados para efectos fiscales.

3.2.8. Activos por impuestos diferidos por pérdidas de operación y pérdidas de capital

La NIC 12 también contempla el reconocimientos de diferencias temporarias deducibles derivadas de pérdidas de operación y de capital, las cuales pueden generar activos por impuestos diferidos. A continuación se detalla cada una de estas situaciones.

3.2.8.1. Pérdidas de operación

La NIC 12, en su párrafo 34 contempla: “debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de períodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.” (18:13)

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 39, inciso j) referente a los costos y gastos no deducibles, establece “a partir del primer período de imposición ordinario inmediato siguiente al de inicio de actividades, el monto de costos y gastos del período que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de los ingresos gravados. Este

monto excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción.” (11:24) De esto se puede deducir, que en Guatemala, en el caso que los costos y gastos deducibles sobrepasen el 97% de los ingresos gravados, o bien se incurra en una pérdida fiscal, ese excedente se tomará como gastos deducibles para el período inmediato siguiente, originando una diferencia temporaria deducible, y por tanto un activo por impuesto diferido.

Para ejemplificar, supóngase que determinada empresa obtuvo ingresos gravados por Q50,000 los cuales constituyen la base fiscal y contable. Asimismo, para efectos fiscales y financieros sus costos y gastos suman Q.60,000. El tipo impositivo vigente es del 31%. Véase el efecto fiscal y la generación del activo por impuesto diferido, derivado de una pérdida de operación en la siguiente ilustración:

CONCEPTO	CRITERIO FINANCIERO	CRITERIO FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	31% TIPO IMPOSITIVO
<i>Ingresos</i>	<i>Q50,000</i>	<i>Q50,000</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q 0</i>
<i>Costos y Gastos</i>	<i>Q60,000</i>	<i>Q60,000</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q 0</i>
<i>Pérdida del Ejercicio</i>	<i>(Q10,000)</i>	<i>(Q10,000)</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q 0</i>
<i>(+) Gts. que exceden el 97% ingresos gravados</i>		<i>Q11,500</i>	<i>Q11,500</i>	<i>Q 3,565 a)</i>
<i>(Pérdida Contable)/ Ganancia Fiscal</i>	<i>(Q10,000)</i>	<i>Q 1,500 b)</i>		
<i>Tipo Impositivo</i>		<i>31%</i>		
<i>ISR Corriente</i>		<i>Q 465</i>		

a) Activo por impuesto diferido por gastos que sobrepasan el 97% de ingresos gravados.

b) Fiscalmente debe reconocerse como mínimo una renta imponible del 3% de los ingresos gravados.

Como se puede observar, para ambos criterios, fiscal y financiero, existía la misma cuantía de pérdida, sin embargo, a la pérdida fiscal se sumaron los costos y gastos que excedían el 97% de los ingresos gravados, esto genera un pago anticipado de impuesto, por tanto, se reconoce un activo por impuestos diferidos cuya reversión se hará en el período siguiente y su contabilización es la siguiente:

Registro Fiscal

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	<i>Q465</i>	
<i>Cuentas por Pagar</i>		<i>Q465</i>
<i>Registro ISR corriente</i>	<u><i>Q465</i></u>	<u><i>Q465</i></u>

Registro Financiero**Partida xxx**

ISR Diferido Activo	Q3,565	
Cuentas por Pagar		Q 465
Ingreso por Impuestos Diferidos		<u>Q3,100</u>
Registro ISR diferido	<u>Q3,565</u>	<u>Q3,565</u>

3.2.8.2. Pérdidas de capital

Las pérdidas de capital se generan cuando existe una venta o permuta de cualesquiera activos de la empresa, cuyo giro habitual no es negociar con los mismos; respecto a las pérdidas de capital, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 29 indica: “...las pérdidas de capital solamente se pueden compensar con ganancias de capital. La pérdida no compensada no da derecho al contribuyente a la deducción o crédito alguno de este impuesto, y puede utilizarse solamente para compensar ganancias de capital que se produzcan en años posteriores, hasta por un plazo máximo de cinco años, contados desde el año en que se produjo la pérdida. Si al concluir el plazo aún existe un saldo de tal pérdida de capital, ésta ya no podrá deducirse por ningún motivo.” (11:12)

Una empresa debe contabilizar un activo por impuestos diferidos por pérdidas de capital, si es probable que en períodos futuros, hasta un máximo de 5 años, obtenga ganancias de capital para compensar esas pérdidas. A continuación se incluye un ejemplo de la aplicación del ISR diferido en esta situación, para una empresa que se encuentra inscrita bajo el régimen optativo del Impuesto sobre la Renta.

Durante el año 2009 la compañía incurrió en una pérdida de Q.50,000 en la negociación de activos fijos cuyo giro habitual no es negociar con los mismos. La compañía espera obtener ganancias de capital por Q.60,000 durante los próximos cinco años. El tipo impositivo vigente durante el año 2009 es del 31%.

a) Financieramente, el registro contable para el impuesto diferido al final del año 2009, sería:

Partida xxx

ISR Diferido Activo	Q15,500	
Ingreso por Impuestos Diferidos		Q15,500
Registro del impuesto diferido por Pérdidas de Capital que se estima compensar en períodos futuros (Q.50,000 x 31% = Q. 15,500.00)	<u>Q15,500</u>	<u>Q15,500</u>

b) Ahora bien, supóngase que durante el año 2010 la compañía generó ganancias de capital por Q 30,000. Esta ganancia provoca un ajuste al activo por impuesto diferido el cual queda así:

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	<i>Q9,300</i>	
<i>ISR Diferido Activo</i>		<i>Q9,300</i>
<i>Ajuste ISR diferido activo del 2010 por compensación de ganancias de Capital con pérdidas de capital</i>	<u><i>Q9,300</i></u>	<u><i>Q9,300</i></u>
<i>(Q. 30,000 x 31% = Q 9,300)</i>		

Existen dos aspectos importantes a considerar. El primero es que al compensar las pérdidas de capital con las ganancias de capital obtenidas en períodos futuros, el ISR diferido activo se debe rebajar, cargándose a una cuenta de gasto. El segundo aspecto, es que tanto fiscal como financieramente, las pérdidas de capital se deben contabilizar como tal en el estado de resultados en el período en que se incurrió, y compensarse fiscalmente con ganancias de capital a nivel de formulario de pago del Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, es de mencionar que los impuestos diferidos derivados de pérdidas de capital no es sólo aplicable para los contribuyentes inscritos bajos el régimen optativo (31%) de pago del Impuesto sobre la Renta, sino también es aplicable para los contribuyentes inscritos en el régimen general (5%) contemplado en los artículos 44 y 44 “A” de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esto se debe a que estos contribuyentes también pueden compensar sus pérdidas de capital con sus ganancias de capital. El tipo impositivo vigente para el cálculo del impuesto diferido, para el régimen general, es del 10%.

3.2.9. Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

A este respecto, la norma contable en su párrafo 37 indica: “Al final del período sobre el que se informa, una entidad evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.” (18:29)

3.2.10. Medición

La NIC 12 en su párrafo 46, en relación a los impuestos corrientes establece: "Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del período presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del período sobre el que se informa." (18:15) El párrafo 47 de la misma norma, indica que los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que al final del período sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación.

En Guatemala, las cantidades por impuestos diferidos derivadas de las diferencias temporarias imponibles y deducibles, se deben medir conforme a la tasa vigente del 31%, salvo que se conozca de cambios futuros o ya establecidos. Para el caso de los contribuyentes inscritos en el régimen general que consideren activos por impuestos diferidos derivados de pérdidas de capital, la tasa que deben aplicar es del 10%.

3.2.11. Reconocimientos de impuestos corrientes y diferidos

El párrafo 57 de la norma contable establece: "la contabilización de los efectos fiscales, tanto en el período corriente como los diferidos para posteriores períodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente." (18:19)

Al analizar el párrafo anterior en relación a la concordancia que debe existir del efecto fiscal corriente y diferido con el registro contable de la transacción, ésta se refiere primordialmente a que los registros tienen relación ya sea con el estado de resultados o bien con el patrimonio neto. A continuación se explica cada caso.

3.2.11.1. Impuestos corrientes y diferidos cargados o acreditados al resultado y fuera del resultado.

Partidas reconocidas en el resultado. En relación con este aspecto, la NIC 12 establece en su párrafo 58 y 59 respectivamente "Los impuestos corrientes y diferidos, deberán

reconocerse como ingreso o gasto, y ser incluirlos en el resultado, excepto en la medida en que hayan surgido de:

- (a) una transacción o suceso que se reconoce, en el mismo período o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véase los párrafos 61A a 65); o
- (b) una combinación de negocios (véanse los párrafos 66 a 68).” (18:19)

“La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado período, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del período. Son ejemplos de lo anterior:

- (a) los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos, que se reciban al final de los períodos a los que corresponden, y se computen en el resultado contable de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18 *Ingresos de Actividades ordinarias*, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
- (b) los costos de activos intangibles, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo período en que se hayan incurrido.” (18:19)

De acuerdo con el párrafo 60 de la misma norma, el importe en libros de los activos y pasivos diferidos puede cambiar por las siguientes causas:

- “a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
- b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el resultado del período, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del período.” (18:19)

Partidas reconocidas fuera del resultado. En relación con este aspecto, la NIC 12 establece en su párrafo 61A respectivamente: “Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo período o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los

impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo período o en otro diferente:

- (a) en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).
- (b) directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A).” (18:20)

De acuerdo con el párrafo 62 de la misma norma, Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral, como por ejemplo: Un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo, diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financiero de un negocio extranjero.

También el párrafo 63 amplía circunstancias excepcionales en determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas fuera del resultado, las cuales se ejemplifican a continuación:

- “(a) exista una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
- (b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del período; o
- (c) una entidad determine que un activo por impuestos diferidos debe reconocerse, o debe darse de baja por su importe total, y éste se corresponda (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del período.” (18:20)

En estos casos, la parte del impuesto correspondiente al período y la parte diferida, relacionadas con partidas que se han reconocido fuera del resultado, se basarán en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en la jurisdicción fiscal correspondiente, o en otro método con el que se consiga una distribución más apropiada, en esas circunstancias.

3.2.11.2. Impuestos Corrientes y Diferidos Cargados o Acreditados Directamente al Patrimonio Neto

La NIC 12, en su párrafo 62A menciona, entre otras, las siguientes partidas que se cargan o acreditan directamente al patrimonio por exigencia o permiso de las NIC:

- “(a) un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error. (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*); y
- (b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto.” (18:20)

En el párrafo 65A también establece lo siguiente relacionado con cargo al patrimonio:

“Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una porción de tales dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Tales montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.” (18:21)

3.2.12. Presentación

La Norma Internacional de Contabilidad No. 1 Presentación de Estados Financieros, (NIC 1), en su párrafo 60 el cual especifica lo siguiente: “Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera”. (17:12)

En su artículo 66 indica como la entidad debe clasificar un activo como corriente:

- “(a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el que se informa; o
- (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7) a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para

cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes”. (17:13)

En su artículo 69 indica como la entidad debe clasificar un pasivo como corriente:

- “(a) espera cancelar el pasivo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa; o
- (d) la entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes”. (17:14)

Esto significa que tanto los activos como pasivos por impuestos diferidos deben ser clasificados como no corrientes.

3.2.12.1. Compensación de partidas por impuestos corrientes

La NIC 12 en su párrafo 71 especifica “Una entidad debe compensar los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:

- (a) tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas; y
- (b) tiene la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.” (18:23)

Así mismo, el párrafo 72 establece: “...Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.” (18:23) Esto es aplicable en Guatemala, al observarse que el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta menciona que los pagos trimestrales en exceso se pueden acreditar al pago trimestral de períodos posteriores, o bien, al impuesto que resulte de la liquidación definitiva anual, así como si se adeudare otros impuestos y el contribuyente solicita su devolución, este se compensará con los impuestos adeudados.

Por otra parte, el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, en su artículo 43, establece “se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable de los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referente a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.” (4:15)

3.2.12.2. Compensación de partidas por impuestos diferidos

La NIC 12 en su párrafo 74 establece que: “Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si:

- (a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y
- (b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:
 - (i) la misma entidad o sujeto fiscal; o
 - (ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los períodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.” (18:23)

3.2.12.3. Gastos por impuesto a las ganancias

La NIC 12 en su párrafo 77 establece que el importe del gasto o ingreso por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, deberá presentarse en el estado del resultado integral.

3.2.13. Información a revelar

La NIC 12 en su párrafo 79, indica: “los componentes principales del gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias, deben ser revelados por separado, en los estados financieros.” (18:24) Entre los componentes que conforman este rubro, el párrafo 80

menciona entre otros, lo siguiente: “Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:

- (a) el gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias corriente, y por tanto correspondiente al período presente, por el impuesto;
- (b) cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del período presente o de los anteriores;
- (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
- (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en períodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente período;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en períodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y
- (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en la determinación del resultado del período, de acuerdo con la NIC 8 porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.” (18:25)

3.3. DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RECONOCIMIENTO DE CIERTOS INGRESOS, GASTOS, ACTIVOS Y PASIVOS.

NIC 1. Presentación de Estados Financieros.

Criterio contable según NIC 1

La NIC 1 indica que un juego de estados financieros comprende: un estado de situación financiera al final del período, estado del resultado integral del período, estado de

cambios en el patrimonio del período, estado de flujos de efectivo del período y las notas a los estados financieros. Establece que el período contable es anual y que los estados financieros se deben elaborar utilizando el método de lo devengado salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo. Se indica que los activos y pasivos se deben clasificar como corrientes y no corrientes, excepto cuando el grado de liquidez proporcione información más relevante y fiable. Se debe efectuar una declaración explícita y sin reservas en los estados financieros, que se cumple con las NIIF, sólo si satisface todos los requisitos de éstas.

Criterio fiscal según Ley del Impuesto sobre la Renta

Se debe presentar el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción (cuando corresponda). El período contable inicia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año. Se debe utilizar el método de lo devengado para preparar los estados financieros excepto en los casos que la Administración tributaria autorice utilizar el método de lo percibido.

Análisis

Coinciden parcialmente en el sentido de que para la preparación de Estados Financieros, deben observar el método de acumulación o devengo, si la Administración Tributaria autoriza a algún contribuyente utilizar el método de lo percibido existirán diferencias temporarias en el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos. Finalmente la ley en su artículo 54, establece que deberán presentar una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior y acompañarse como anexo los Estados Financieros ante la Administración Tributaria, durante los primeros tres meses del año calendario, sin embargo, la NIC 1, en su párrafo 36, indica que una entidad presentará un juego completo de estados financieros al menos anualmente, normalmente de forma coherente en el tiempo, que comprenden un período anual.

NIC 16. Propiedad, planta y equipo

Criterio contable según NIC 16

La norma contable indica que son activos tangibles los que, posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y se espera usar durante más de un ejercicio. El párrafo 16 de la norma indica que el costo incluye una estimación de los costos de desmantelamiento y

rehabilitación del lugar. El párrafo 50 menciona que el importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Posterior a su medición inicial, los activos fijos pueden medirse por el modelo del costo, el cual consiste en contabilizarlos por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado por deterioro del valor, o por el modelo de revaluación, contabilizándolos por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación.

Criterio fiscal según Ley del Impuesto sobre la Renta

La ley en su artículo 17, indica: “el valor sobre el cual se calcula la depreciación es el de costo de adquisición o de producción o de revaluación de los bienes y, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El valor de costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados. Sólo se admitirán depreciaciones y amortizaciones sobre el aumento en valores de activos que fueren activos fijos depreciables y que se hubieren revaluado y se hubiera pagado el impuesto correspondiente”. (11:9) Al costo determinado se le deben aplicar los porcentajes máximos establecidos en el artículo 19 de la ley de ISR.

Análisis

Al poner en práctica la norma contable podrá dar lugar a diferencias temporales y por lo tanto al surgimiento de impuesto diferido, producto de una utilidad contable distinta de la fiscal si por ejemplo, la entidad asigne una vida útil sobre sus activos distinta a las fijadas por la ley del Impuesto sobre la Renta, definitivamente, esto dependerá de las condiciones en que será utilizado el activo. Otro ejemplo es, en el momento que la entidad revalúe sus activos para efectos contables sin haber pagado el impuesto respectivo. También surgirían diferencias, si se modificará en períodos posteriores la vida útil de los activos para efectos financieros, o bien por cualquier deterioro de los activos, puesto que fiscalmente los porcentajes de depreciación son fijos y constantes.

Valor razonable es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas (precio de mercado), en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. En lo referente al gasto por depreciación anual, la ley exige que se calcule usando el método de línea recta mediante la aplicación de los porcentajes máximos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la

Renta, también se indica que lo que si puede hacer la Administración Tributaria es autorizar cambio de método de depreciación tal como lo establece el artículo 18, siempre y cuando sea a solicitud del contribuyente y demuestre que no resulta adecuado el método de línea recta, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes amortizables empleados en el negocio.

Ejemplo

Para ilustrar el párrafo anterior, una empresa compra mobiliario y equipo de oficina por Q. 80,000, para el cual estima una vida útil de 2 años, derivado de los cambios drásticos que sufre. Para efectos fiscales, se exige una depreciación del 20% anual o una vida útil de 5 años. El tipo impositivo vigente es del 31%. La ganancia para efectos fiscales y contables antes de deducir el gasto por depreciación es de Q. 190,000.

CONCEPTO	CRITERIO FINANCIERO	CRITERIO FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	31% TIPO IMPOSITIVO
<i>Ganancia antes de depreciación</i>	<i>Q190,000</i>	<i>Q190,000</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q 0</i>
<i>Depreciación gasto</i>	<i>Q 40,000</i>	<i>Q 16,000</i>	<i>Q24,000</i>	<i>Q7,440 a)</i>
<i>Ganancia del ejercicio</i>	<i>Q150,000</i>	<i>Q174,000</i>	<i>Q24,000</i>	<i>Q7,440</i>
<i>ISR 31%</i>	<i>Q 46,500</i>	<i>Q 53,940</i>		
<i>Ganancia después del ISR</i>	<i>Q103,500</i>	<i>Q120,060</i>		

a) El impuesto diferido surgido es activo. Éste se reversará a medida que fiscalmente se continúe depreciando, y para efectos financieros haya finalizado la depreciación.

Los registros contables a correr son los siguientes:

Registro Fiscal

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	<i>Q53,940</i>	
<i>Cuentas por Pagar</i>		<i>Q53,940</i>
	<u><i>Q53,940</i></u>	<u><i>Q53,940</i></u>

Registro Financiero

Partida xxx

<i>ISR Gasto</i>	<i>Q46,500</i>	
<i>ISR diferido activo</i>	<i>Q 7,440</i>	
<i>Cuentas por Pagar</i>		<i>Q53,940</i>
	<u><i>Q53,940</i></u>	<u><i>Q53,940</i></u>

Véase en el siguiente cuadro, los efectos de las diferencias temporarias deducibles y su reversión a lo largo de la vida útil del mobiliario y equipo de oficina.

AÑOS	CRITERIO FINANCIERO		CRITERIO FISCAL		GASTO DECLARADO	ISR DIFERIDO 31%
	(A) DEPRECIACIÓN ANUAL 50%	(B) VALOR EN LIBROS	(C) DEPRECIACIÓN ANUAL 20%	(D) VALOR EN LIBROS	(A-C) MAS/(MENOS)	
1	Q40,000	Q80,000	Q16,000	Q80,000	Q24,000	Q7,440
2	Q40,000	Q40,000	Q16,000	Q64,000	Q24,000 a)	Q7,440
3		Q 0	Q16,000	Q48,000	(Q16,000) b)	(Q4,960)
4			Q16,000	Q32,000	(Q16,000) b)	(Q4,960)
5			Q16,000	Q16,000	(Q16,000) b)	(Q4,960)
	Q80,000		Q80,000	Q 0	Q 0	Q 0

a) Hasta el año 2 se registran diferencias temporarias deducibles que generan los importes por ISR diferido activo.

b) En el año 3 se revierten los activos por impuestos diferidos surgidos en los años 1 y 2.

NIC 19. Beneficios a los Empleados

Criterio contable según NIC 19

El objetivo de la norma es prescribir el tratamiento contable y revelación financiera respecto de los beneficios a los empleados, obligando a la empresa a reconocer lo siguiente:

- Un pasivo cuando el empleado ha prestado los servicios a cambio del derecho de recibir pagos en el futuro, y
- Un gasto cuando la empresa ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de las retribuciones en cuestión.

Esta norma se aplica en la contabilización de todas las retribuciones de los empleados ya sean a corto o largo plazo y deben ser obligatorias por cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados con los empleados.
- Exigencias legales
- Prácticas no formalizadas que dan lugar a obligaciones de pago implícitas por la entidad.

Criterio fiscal según Ley del Impuesto sobre la Renta

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 38, literal f) establece como gasto deducible: “Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral, o las provisiones que se constituyan hasta el límite del ocho punto treinta y tres por ciento (8.33%) del total de las remuneraciones anuales...Todo dentro del procedimiento y formas que establezca el Reglamento”. (11:19) Así mismo, el artículo 14 del Reglamento

de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica que se puede optar por deducir las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral, método directo, o bien deducir las asignaciones para formar la provisión para atender el pago, denominado método indirecto.

Análisis

Surgirán diferencias temporaria en el momento que la entidad tenga la política de indemnizar a los empleados por despido injustificado; por tanto, no podrá provisionar gasto por indemnización para los empleados puesto que no tendrá certeza de cuantos empleados despedirá.

Ejemplo

En el cuadro precedente se presenta un caso en el que una empresa tiene como política el pago de indemnización por terminación de relación laboral por motivo de despido injustificado, tal como lo exige el Código de Trabajo. Sin embargo, para el cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente realiza la respectiva provisión permitida del 8.33% que permite la Ley de ISR sobre el total de la remuneraciones, pero para efectos contables, registra el gasto sobre lo efectivamente pagado.

<i>AÑOS</i>	<i>PAGOS ANUALES</i>	<i>PROVISIÓN</i>	<i>DIFERENCIA TEMPORARIA</i>	<i>31% TIPO IMPOSITIVO</i>
	<i>CRITERIO FINANCIERO</i>	<i>CRITERIO FISCAL</i>		
<i>Año 1</i>	<i>Q30,000</i>	<i>Q 45,000</i>	<i>(Q15,000)</i>	<i>(Q 4,650)</i>
<i>Año 2</i>	<i>Q20,000</i>	<i>Q 48,000</i>	<i>(Q28,000)</i>	<i>(Q 8,680)</i>
<i>Año 3</i>	<i>Q35,000</i>	<i>Q 50,000</i>	<i>(Q15,000)</i>	<i>(Q 4,650)</i>
	<i>Q85,000</i>	<i>Q143,000</i>	<i>(Q58,000)</i>	<i>(Q17,980)</i>

Como se puede observar el pasivo fiscal es mayor que el financiero, esto se debe a que, por lo general, la provisión es mayor que lo efectivamente pagado por concepto de indemnización. En este ejemplo, la diferencia temporal imponible global se cancelará hasta el momento en el que se liquide a todo el personal, sin embargo, los pagos que se hagan efectivos al personal despedido serán compensados con las diferencias temporarias.

NIC 21. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

Criterio contable según NIC 21

El objetivo de la norma es prescribir como se incorporan, en los estados financieros de la entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, como su conversión de los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

La norma exige que en cada fecha del balance:

- a) Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre.
- b) Las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción.
- c) Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se valoren al valor razonable, se convertirán utilizando los tipos de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

Criterio fiscal según Ley del Impuesto sobre la Renta

La ley del Impuesto sobre la Renta indica en su artículo 38 literal z) que son deducibles los gastos por: “Las pérdidas cambiarias provenientes de las compras de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas”. (11:23)

Análisis

Existirán diferencias temporales si a la fecha del balance existen partidas monetarias en moneda extranjera, las cuales se ajustan al tipo de cambio de cierre. Si existen pérdidas no podrán deducirse para efectos fiscales, hasta el momento en que se compren las divisas.

Un aspecto a considerar es que las ganancias cambiarias surgidas por la conversión de las partidas en moneda extranjera a la tasa de cambio de cierre a la fecha del balance, no formarán parte de las rentas gravadas de la entidad para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, esto derivado que la Administración Tributaria ajusta los gastos deducibles puesto que el contribuyente ha deducido las pérdidas por diferencial cambiario por ajuste de las cuentas monetarias al tipo de cambio de cierre a la fecha del balance. Así mismo, el contribuyente registra como ingresos gravados la ganancia cambiaria sin existir compra de divisas. La Administración Tributaria acepta únicamente las pérdidas y ganancias cambiarias que tienen efectos fiscales solamente cuando existe compra de divisas.

Ejemplo 1

El 20 de Abril del 2009 una empresa compró mercaderías para la venta por US\$47,500, el tipo de cambio de referencia era de Q. 8.00=US\$ 1, contabilizando una cuenta por pagar de Q. 380,000. La deuda fue cancelada en su totalidad el 24 de Septiembre del mismo año, haciendo la respectiva compra de divisas. La tasa de cambio era de Q.

8.10=US\$1, habiéndose pagado Q 384,750 por la compra de US\$ 47,500 para cancelar la deuda. Al efectuar los cálculos respectivos, resulta un diferencial cambiario de Q. 4,750, el cual es deducible en ese período contable tanto para efectos financieros, como para efectos fiscales, puesto que existe una compra de divisas.

Ejemplo 2

Ahora bien, siguiendo con los datos del ejemplo anterior, supónganse que la deuda fue cancelada hasta marzo del año 2010, a un tipo de cambio de Q8.08=US\$1 y que el tipo de cambio al cierre del año 2009 era de Q8.05=US\$1. Durante el año 2009 surge un diferencial cambiario por ajuste de la cuenta por pagar al tipo de cambio de cierre a la fecha del balance por Q. 2,375 $((47,500*8.00)-(47,500*8.05))$. Para efectos fiscales no es deducible, hasta que se compren las divisas para la cancelación de la deuda; sin embargo financieramente se debe contabilizar el gasto. Véase en el cuadro siguiente, los efectos del diferencial registrado para el año 2009.

<i>CONCEPTO</i>	<i>FINANCIERO</i>	<i>FISCAL</i>	<i>DIFERENCIA TEMPORARIA</i>	<i>31% TIPO IMPOSITIVO</i>
<i>Pérdida cambiaria</i>	<i>Q2,375</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q2,375 a)</i>	<i>Q736.25</i>

a) La pérdida cambiaria registrada en la base financiera conlleva a una diferencia temporaria deducible, puesto que si se hubiera registrado para efectos fiscales, el impuesto a pagar corriente sería inferior, al calculado de acuerdo con la base fiscal.

El registro contable por el impuesto diferido surgido es el siguiente:

Registro Financiero

Partida xxx

<i>ISR diferido Activo</i>	<i>Q736.25</i>	
<i>Ingresos por Impuesto Diferido</i>		<i>Q736.25</i>
<i>Registro ISR diferido</i>	<u><i>Q736.25</i></u>	<u><i>Q736.25</i></u>

Durante el año 2010, se canceló la deuda, de donde se genera un diferencial cambiario de Q1,425 para efectos financieros. Esto es Q382,375 (nuevo valor asignado a la deuda al cierre del 2009) menos Q383,800 $(47,500*8.08)$. Para efectos fiscales, el diferencial a registrar asciende a Q3,800 $((47,500*8.00)-(47,500*8.08))$, esto se debe a que el valor del pasivo para efectos fiscales sigue siendo el mismo al reconocido inicialmente, hasta la fecha de compra de las divisas. Los efectos son los siguientes:

<i>CONCEPTO</i>	<i>FINANCIERO</i>	<i>FISCAL</i>	<i>DIFERENCIA TEMPORARIA</i>	<i>31% TIPO IMPOSITIVO</i>
<i>Pérdida cambiaria</i>	<i>Q1,425</i>	<i>Q3,800</i>	<i>(Q2,375)</i>	<i>(Q736.25)</i>

La diferencia temporaria surgida es la reversión al ISR diferido activo registrado el año anterior. El registro contable para el impuesto diferido es el siguiente:

Registro Financiero

Partida xxx

<i>Impuesto sobre la Renta Gasto</i>	<i>Q736.25</i>	
<i>ISR diferido Activo (reversión)</i>		<i>Q736.25</i>
<i>Registro ISR diferido</i>	<u><i>Q736.25</i></u>	<u><i>Q736.25</i></u>

NIC 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Criterio contable según NIC 37

El objetivo de esta norma, es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos contingentes, así como, que se revele la información complementaria suficiente, por medio de notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importe, de tales partidas.

Una provisión se reconocerá cuando:

- la entidad tiene una obligación presente como resultado de un suceso pasado;
- es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación. y
- puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Cuando exista una obligación pero no es probable una salida de recursos o bien no pueda estimarse su monto de forma fiable, la empresa no debe reconocer la provisión y deberá divulgar la contingencia, mediante notas a los estados financieros. Ahora bien, si existe la contingencia, pero es remota la posibilidad de una salida de recursos, la norma indica que no debe reconocerse provisión y no exige su revelación en notas a los estados financieros. Activos Contingentes, la norma indica en su párrafo 31, que no se debe reconocer ningún activo contingente. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento, puesto que ello significaría el reconocimiento de ingresos que quizá no sean objeto de realización, no obstante, cuando la realización es cierta, el activo ya no será contingente y deberá reconocerse. Los activos contingentes, si conllevan a una entrada prácticamente cierta de beneficios económicos, no es activo contingente y debe reconocerse como ingreso, si la

entrada de recursos es probable, no debe reconocerse el ingreso y debe revelarse en notas a los estados financieros, ahora bien, si la entrada de beneficios no es probable, no se reconoce y tampoco se exige su revelación en notas a los estados financieros.

Pasivos Contingentes, la norma indica en su párrafo 27, que no se debe reconocer ningún pasivo contingente y lo define así: es una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o no, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están bajo el control de la empresa. Cuando no sea probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos para satisfacer el pasivo contingente ó el importe del mismo no puede ser medido de forma fiable, no debe reconocer contablemente y debe divulgarse su existencia, mediante notas a los estados financieros. En el caso, que existe la contingencia, pero es remota la posibilidad de una salida de recursos, la norma indica que no debe reconocerse el pasivo contingente y no exige su revelación en notas a los estados financieros.

Criterio fiscal según Ley del Impuesto sobre la Renta

Las provisiones, activos y pasivos contingentes normados en la NIC 37, pueden asociarse con lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, en el sentido de que acepta como gastos deducibles ciertas provisiones que conlleven a una obligación en el futuro. Estos son los contenidos en el artículo 38, gastos deducibles de la renta bruta, para determinar la renta imponible:

- a) Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral, o las provisiones que se constituyan hasta el límite del ocho punto treinta y tres por ciento (8.33%) del total de las remuneraciones anuales (literal f).
- b) Las deudas incobrables, ya sea de forma directa, o través de la respectiva estimación, la cual no podrá exceder del tres por ciento (3%) de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar (literal q).

Sin embargo, en los demás casos toda provisión debe estar debidamente soportada con documentación legal, ya que tal como lo establece en su artículo 39, literal b), los costos y gastos no respaldados con la documentación legal correspondiente, no son deducibles de la renta bruta para efectos de determinar su renta imponible.

Análisis

No existen diferencias temporarias por activos y pasivos contingentes, puesto que no se reconocen en el balance. El concepto de provisión es aplicable, por ejemplo, a una resolución desfavorable de un litigio, garantías por venta de productos, otras obligaciones por la actuación de la propia entidad. La diferencia surge cuando se provisiona el gasto en un período, y el mismo se documenta en otro, dado que no son deducibles los gastos que no son del período o no respaldados con la documentación del caso.

NIC 38. Activos intangibles**Criterio contable según NIC 38**

La NIC 38 define el Activo como un recurso visible, tocable y físico controlado por la empresa como resultado de eventos que han ocurrido en el pasado, por el cual se esperan beneficios a futuro. Y como Activo Intangible a un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, el cual se reconocerá sí, y sólo sí, es probable que los beneficios económicos futuros que se le han atribuido, fluyan a la entidad y el costo del mismo puede ser valorado en forma fiable.

Los activos intangibles con vida útil finita deben amortizarse a lo largo de su vida útil. Los activos intangibles con vida útil indefinida no deben amortizarse, y se debe revisar anualmente cualquier deterioro. Según el párrafo 54 de la norma, los gastos de investigación son gastos del período. De acuerdo con el párrafo 57 de la norma contable, los gastos de desarrollo se deben capitalizar y amortizarse si y solo si pueda demostrarse todos los extremos que la norma indica.

Criterio fiscal según Ley del Impuesto sobre la Renta

El artículo 23 de la ley, establece que los activos intangibles son amortizables por un período no menor de cinco (5) años, excepto los derechos de llave, los cuales se amortizan en diez (10) años, en cuotas anuales, sucesivas e iguales. El artículo 38, en su inciso y) indica que los gastos de organización se amortizan mediante cinco (5) cuotas anuales, sucesivas e iguales.

Análisis

Si la empresa financieramente registra como gasto del período, o bien utiliza un porcentaje de amortización distinto al establecido en la ley, el resultado al final del período tanto fiscal como financiero no será el mismo. Las diferencias que puedan surgir

se irán revirtiendo en el futuro, a medida que se amorticen los mismos y se reconozca fiscalmente el gasto. Como ejemplo de estas diferencias temporarias se generan cuando:

- Se adopte una vida útil distinta a la preestablecida en la ley.
- Cuando se capitalicen los gastos de desarrollo, y fiscalmente se deduzcan como gastos del período.
- Cuando se capitalicen los gastos de organización para efectos fiscales.
- Cuando financieramente, se contabilicen activos con vida útil indefinida, y fiscalmente se amorticen, como por ejemplo un Goodwill (Crédito Mercantil). En este caso, se revertirán las diferencias cuando se deteriore el activo.

Ejemplo

Supónganse que la empresa X inició sus labores durante el año 1, habiendo incurrido en gastos de organización por Q. 50,000. Para efectos contables, ese monto debe registrarlo como gasto durante su primer período contable; sin embargo, para efectos fiscales debe amortizarlos en cinco cuotas, sucesivas e iguales. Véase en el siguiente cuadro el surgimiento de las diferencias temporarias y el momento de su reversión.

CONCEPTO	FINANCIERO	FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	31% TIPO IMPOSITIVO
<i>Gasto de Organización</i>	<i>Q50,000</i>			
<i>Amortización Gastos de Organización</i>		<i>Q10,000</i>		
<i>Año 1</i>	<i>Q50,000</i>	<i>Q10,000</i>	<i>Q40,000 a)</i>	<i>Q12,400</i>
<i>Año 2</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q10,000</i>	<i>(Q10,000) b)</i>	<i>(Q3,100)</i>
<i>Año 3</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q10,000</i>	<i>(Q10,000) b)</i>	<i>(Q3,100)</i>
<i>Año 4</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q10,000</i>	<i>(Q10,000) b)</i>	<i>(Q3,100)</i>
<i>Año 5</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q10,000</i>	<i>(Q10,000) b)</i>	<i>(Q3,100)</i>
<i>Sumas</i>	<i>Q50,000</i>	<i>Q50,000</i>	<i>Q 0</i>	<i>Q 0</i>

a) La diferencia surgida en el año 1, se debe a que contablemente el total de los gastos de organización se registró como gasto del período, mientras que fiscalmente, la parte deducible es la quinta parte del monto total. Esta diferencia es una diferencia temporaria deducible, puesto que si durante ese año se hubiera calculado el impuesto de acuerdo con la utilidad contable, el impuesto habría sido menor. Estas diferencias temporarias se reversan a medida que se amortiza el gasto para efectos fiscales.

b) Del año 2 al 5, se revierte la diferencia temporaria deducible surgida en el año 1. El gasto registrado corresponde a la amortización de los gastos para efectos fiscales.

CAPÍTULO IV

LINEAMIENTOS A OBSERVAR POR EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

4.1. CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE

Para calcular el Impuesto sobre la Renta corriente o por pagar en una empresa, existen dos formas de tributación contempladas en la ley de Impuesto sobre la Renta, las cuales son las siguientes:

Régimen General 5%

Las características son las siguientes:

- Paga en base a ingresos brutos
- La tarifa impositiva es el 5% sobre la renta imponible
- Se encuentra exento del pago de Impuesto de Solidaridad (ISO)
- Se efectúa pagos mensuales con declaración anual informativa.
- Las ganancias de capital están gravadas con un impuesto del 10% de dichas ganancias.

Régimen Optativo

Las características son las siguientes:

- Paga en base a una renta imponible determinada a partir de la ganancia.
- El ISR es 31% sobre la renta imponible
- Se encuentra afecto al pago de Impuesto de Solidaridad (ISO)
- Se efectúan pagos trimestrales con una liquidación definitiva del período anual.
- Las ganancias de capital están gravadas con un impuesto del 31% de dichas ganancias.

A continuación se presenta un cuadro ilustrativo en el cual se resumen los elementos que determinan el cálculo de Impuesto sobre la Renta de ambos regímenes:

REGIMENES DE TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA			
Régimen General 5%		Régimen Optativo 31%	
Total de Ingresos		Ganancia Contable	
(-)	Rentas exentas	(-)	Rentas exentas
(-)	Rentas no afectas	(-)	Rentas no afectas
(-)	Rentas que pagaron retención de ISR	(-)	Rentas que pagaron retención de ISR
(-)	Ganancia neta de capital	(+)	Gastos no deducibles
(=)	Renta Imponible	(+)	Gasto No Deducible Regla 97%
(*)	Tasa de ISR 5%	(-)	Otras Deducciones
(=)	ISR corporativo	(-)	Deducción de la Regla 97% del año anterior
Ganancia neta de Capital del Período		(=)	Renta Imponible
(*)	Tasa de ISR 10%	(+)	Ganancias netas de Capital
(=)	ISR por Ganancias de Capital	(=)	Renta Imponible y Ganancias de Capital
(+)	ISR Corporativo	(*)	Tasa de ISR 31%
(+)	ISR por Ganancias de Capital	(=)	ISR corporativo del período y de Ganancias de Capital (ISR corriente)
(=)	ISR TOTAL A PAGAR	(-)	Pagos Trimestrales
		(-)	ISO
		(=)	ISR Total a Pagar del Período

Análisis de Régimen de Tributación

A continuación se presentan 2 ejemplos que permiten determinar cual régimen es más favorable para la compañía, este dependerá del examen sobre la tasa efectiva del impuesto, pero sobre todo cual de las dos resulta más conveniente:

Ejemplo A

(+) Ingresos Gravables	100
(-) Costos y Gastos Deducibles	80
(=) Renta Imponible	20 (20%)

Determinación del Impuesto:

$$\text{Régimen General } 100 * 5\% = 5 \text{ ISR}$$

$$\text{Régimen Optativo } 20 * 31\% = 6.2 \text{ ISR (Debe además pagar el ISO)}$$

Si la renta imponible del ejercicio es superior a 16.13% en relación con los ingresos gravados, desde el punto de vista tributario, es conveniente pagar por medio del Régimen General o del 5%.

Ejemplo B

(+) Ingresos Gravables	100
(-) Costos y Gastos Deducibles	90
(=) Renta Imponible	10 (10%)

Determinación del Impuesto:

Régimen General $100 * 5\% = 5$ ISR

Régimen Optativo $10 * 31\% = 3.1$ ISR (Debe además pagar el ISO)

Si la renta imponible del ejercicio es inferior a 16.13% en relación con los Ingresos Gravados, desde el punto de vista tributario es conveniente tributar en el Régimen Optativo o del 31%.

En su mayoría, las empresas que se encuentran arriba del 16.3% en relación con los ingresos gravados, son las empresas de servicios y normalmente el porcentaje inferior del 16.3% es generado en las empresas industriales y comercializadoras, por lo que el régimen adecuado a su operación es el del régimen optativo y sobre el cual se desarrollará el cálculo de Impuesto sobre la Renta corriente.

El régimen optativo es regulado con base al artículo 72 de la ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar el Impuesto sobre la Renta corriente, se debe identificar los siguientes elementos:

(+/-)	CONCEPTO	BASE LEGAL SEGÚN LEY ISR
(+)	Renta Bruta	Arto. 8
(-)	Costos y Gastos Deducibles	Arto. 38
(-)	Rentas Exentas, no afectas o que ya sufrieron retención	Arto. 6
(+)	Gastos No Deducibles	Arto. 39
(-)	Deducciones	Arto. 38 y 39
(=)	Renta Imponible	Arto. 38
(*)	Tasa Impositiva 31%	Arto. 72
(+)	Ganancias de Capital	Arto. 25 al 29
(=)	ISR por Pagar	Arto. 72

Al obtener el juego de estados financieros, es muy importante realizar un examen minucioso de los rubros principales que lo integran y permita identificar los montos de los elementos anteriormente expuestos. Para ello se describen los siguientes lineamientos a observar para poder hacer el trabajo de cálculo de forma eficiente. El trabajo a realizar es el siguiente:

CAJA Y BANCOS

Documentar en nota si la compañía posee cuentas bancarias (locales y en el extranjero) y tratamiento fiscal de:

1. Intereses que pagaron retención definitiva.
2. Intereses de fuente no guatemalteca.
3. Intereses de fuente guatemalteca que no soportaron retención.
4. Contabilización del ingreso de la retención del 10%.
5. Ingresos por Dividendos en Inversiones de la compañía.
6. Verificar si existen inversiones a corto plazo que se incluyan en el rubro de caja y bancos, y no en el rubro de inversiones y revisar el tratamiento fiscal de estas operaciones.
7. Si la compañía posee cuentas bancarias en moneda extranjera, verificar que se haya hecho la re-expresión correspondiente al tipo de cambio de cierre.
8. Verificar los pagos mayores de Q50,000 deben efectuarse por cualquier medio distinto al efectivo que establezca el sistema bancario nacional.

CUENTAS POR COBRAR

Obtener movimiento de la provisión para cuentas incobrables y:

1. Analizar por concepto el rubro de cuentas por cobrar, para determinar la base de cálculo de la provisión, tomando en cuenta los siguientes puntos:
 - a. Integrar por rubro las cuentas por cobrar con saldo deudor que se muestran en la contabilidad de la compañía, para determinar la base de cálculo.
 - b. Si existen transacciones con compañías afiliadas cuyo medio de pago sea acreditamiento en cuenta, verificar que para el cálculo se muestre el efecto neto de cuentas por pagar y cobrar (Cuentas por cobrar, menos cuentas por pagar).

- c. En el caso de los impuestos por cobrar al gobierno, verificar la autenticidad de los saldos y la documentación de soporte, en el caso del Impuesto al Valor Agregado verificar que se deduzcan del monto por cobrar al débito mensual.
 - d. De tener “Cuentas por Liquidar”, verificar por qué conceptos se utiliza dicha cuenta, para determinar si corresponde a cuentas por cobrar reales, además de identificar las implicaciones fiscales causadas por el manejo de esta cuenta.
 - e. Verificar si la compañía aplicó cargos directos a resultados por cuentas dadas de baja, que debieron cargarse a la provisión correspondiente.
 - f. Revisar si el rubro de otras cuentas por cobrar existe el riesgo de renta presunta.
2. Obtener movimiento de la provisión para cuentas incobrables y:
- a. Revisar tratamiento fiscal del exceso de la provisión con respecto al 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar.
 - b. Poner nota respecto de la naturaleza de los cargos a la provisión. Determinar si corresponden a cuentas dadas de baja, o por otro concepto.
 - c. Documentar si se han considerado como ingresos afectos, las recuperaciones de cuentas dadas de baja en años anteriores.

Documentar en nota el método para la contabilización de cuentas por cobrar en moneda extranjera y tratamiento fiscal del diferencial cambiario y revisar valuación de dichas cuentas.

INVENTARIOS

1. Si la compañía utiliza estimación para inventarios obsoletos, de lento movimiento u otro tipo de estimación, pedir integración de las cuentas que permitan analizar los movimientos del período, explicar el tratamiento fiscal y documentación de soporte de los cargos (incluyendo destrucciones), de no tener la documentación de soporte, debe considerarse como gasto no deducible.
2. Verificar que las provisiones abonadas a la estimación coincidan con los cargos efectuados por este concepto a las cuentas del costo, para determinar si no existen estimaciones adicionales que no se abonen a la cuenta específica.

3. Verificar el tratamiento fiscal de las siguientes operaciones:
 - a. Destrucción de inventarios
 - b. Auto-consumos
 - c. Mercadería promocional
 - d. Faltantes de inventario
 - e. Regalos, Donaciones, etc.
 - f. Rifas y sorteos.
4. Comprobar si la compañía efectuó toma física de inventarios y si están consignados en el registro oficial (libro autorizado). Documentar en nota tratamiento contable y fiscal de las diferencias entre inventarios físicos y contables.
5. Verificar el método de costo que utiliza la compañía, validar tratamiento contable y su impacto fiscal.
6. Verificar que los saldos finales de inventarios reportados el año anterior sean iguales que los saldos iniciales del período revisado.

GASTOS ANTICIPADOS

1. Obtener integración y explicar su amortización a resultados, así como sus implicaciones fiscales, si las hubiere.
2. Obtener copia de los pagos trimestrales del impuesto sobre la Renta y otros pagos de impuestos acreditables al Impuesto sobre la Renta, revisar pago oportuno, aspectos de forma y aplicación en la declaración definitiva.
3. Verificar el método utilizado por la compañía, así como su correcta y consistente aplicación.
4. Verificar que los saldos reportados de crédito fiscal no hayan prescrito, tomando como base la fecha del pago respectivo.
5. Verificar si hay Impuesto sobre la Renta de años anteriores y obtener integración. Verificar su aplicación al presente período.

INVERSIONES

1. Obtener integración y movimiento de la cuenta y estimaciones, si hubiere y describir la naturaleza de las inversiones que posee la compañía y métodos de contabilización.

2. Determinar si se dio alguna enajenación durante el período y revisar tratamiento de la ganancia o pérdida de capital.
3. Determinar si la compañía ha obtenido ingreso por intereses sobre títulos valores y su tratamiento fiscal.
4. Si la compañía tiene inversión en acciones de otras Sociedades, revisar el tratamiento fiscal del ingreso por dividendos, primas o descuentos.
5. Revisar si la empresa efectuó operaciones de reportos y el tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos.
6. Verificar el tratamiento fiscal y documentación de soporte de inversiones en el exterior.
7. Determinar si la compañía ha obtenido derechos de llave efectivamente incurridos, deben amortizarse por el método de línea recta en un período mínimo de 10 años.

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

1. Pedir movimientos de activos fijos y depreciaciones acumuladas, que incluyan saldo inicial, adiciones, bajas y saldo final.
2. Verificar si la compañía ha adquirido activos fijos bajo la modalidad de arrendamiento financiero “Leasing”, y revisar el tratamiento fiscal de estas operaciones.
3. Documentar cual es el método de depreciación de activos fijos verificar si los porcentajes utilizados exceden o no a los legales, si deprecian activos fijos a un porcentaje menor al indicado en la ley, origina un gasto no deducible por la diferencia en tasas aplicables a años posteriores.
4. Analizar las bajas de activos fijos y tratamiento fiscal de la ganancia o pérdida de capital que hayan producido.
5. Explicar tratamiento fiscal de las mejoras a propiedades arrendadas, se registren como activos fijos si cumplen como mejoras efectuadas a inmuebles arrendados, que sean necesarias para generar rentas gravadas y que no sean compensadas por los arrendantes.
6. Verificar la contabilización del IVA generado por adquisición de activos fijos, que de acuerdo a la ley del IVA no proceden en algunos como crédito fiscal.

7. Indagar si la compañía efectuó revaluaciones de activos fijos, y revisar:
 - a. Documentación de soporte y el avalúo si es aplicable.
 - b. Pago del Impuesto por Revaluación, tratamiento contable y fiscal de este impuesto, si es aplicable.
 - c. Contabilización de revaluación.
 - d. Base para efectos del cálculo del gasto por depreciaciones de los activos revaluados.

OTROS ACTIVOS

Revisar la naturaleza de los siguientes activos y sus implicaciones fiscales, si las hubiere:

1. Explicar tratamiento fiscal de los “Gastos de Organización”.
2. Explicar el tratamiento fiscal de los activos intangibles, tales como marcas de fábrica y de comercio y patentes, derechos de llave efectivamente incurridos.
3. Verificar tratamiento de los pagos anticipados y su amortización contra resultados.
4. Indagar sobre la existencia de otros activos no identificados en los puntos anteriores.

PRÉSTAMOS BANCARIOS Y OTROS FINANCIAMIENTOS

1. Pedir integración y documentación de soporte de los préstamos bancarios y otros financiamientos que a la fecha de revisión tenga contratados la compañía.
2. Determinar monto de intereses pagados en exceso a la tasa de interés fiscal, para lo cual debe solicitarse las partidas en la cual indique la tasa de interés pagada cada mes o copia de las escrituras firmadas por ambas partes donde se indican las condiciones pactadas.
3. Revisar documentación de soporte de préstamos y documentar tratamiento fiscal en cuanto a retención de impuestos sobre el pago de intereses a entidades no fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.
4. En el caso de intereses pagados a entidades no domiciliadas en el país, determinar: si la entidad es una institución financiera en su país de origen, las divisas fueron negociadas en el sistema bancario y los créditos sean necesarios para producir rentas gravadas, esto para que los intereses pagados por préstamos no estén afectos a retención del ISR.

5. Si la compañía tiene préstamos en moneda extranjera verificar que se haya hecho la re-expresión correspondiente a la tasa de cambio vigente a la fecha de cierre.
6. Si los intereses pagados por préstamos obtenidos de empresas no fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y por préstamos del exterior de entidades que no sean financieras, no podrán ser deducibles del ISR, además verificar que se haya realizado la retención correspondiente.

CUENTAS POR PAGAR

1. Revisar la valuación de cuentas por pagar en moneda extranjera y tratamiento fiscal del diferencial cambiario.
2. Documentar en nota si la empresa paga intereses a proveedores del extranjero y su tratamiento fiscal.
3. Explicar si la compañía tiene transacciones con compañías afiliadas, su naturaleza y cómo se documentan.
4. Si hay transacciones con compañías relacionadas locales, verificar que se documenten con escritura pública, las compensaciones de saldos por cobrar y pagar por compras y ventas de mercadería, de no realizarse debe considerarse como gasto no deducible y el crédito fiscal de IVA sobre la compra no procedería.
5. Verificar si existe el riesgo de renta presunta en otras cuentas por pagar.
6. Verificar la existencia e implicaciones fiscales de cualquier otro pasivo.

PROVISIÓN DE GASTOS

Obtener integración de provisiones y verificar:

1. Que las provisiones que constituyan simples estimaciones se reporten como gastos no deducibles.
2. Que los cargos se reporten como gastos deducibles considerando el efecto del IVA, si están legalmente documentados y efectuar muestreo selectivo de los pagos reales.
3. Que las reversiones de provisiones se hayan aplicado contra resultados.

INDEMNIZACIONES

Obtener movimiento de la provisión para indemnizaciones, probar y documentar:

1. Política para reportar el gasto deducible, lo pagado o lo provisionado, y la observancia consistente de esta política.

2. Exceso sobre el 8.33% si se opta por reportar como deducible lo provisionado.
3. Si se declaran como gastos deducibles los cargos a la provisión, verificar si consisten en pagos efectivos.
4. Que el saldo de la provisión no exceda al pasivo laboral máximo a cargo de la empresa.
5. Muestreo selectivamente por pagos de indemnizaciones.

Describir política para el pago de indemnizaciones (indemnización universal, uno o más sueldos por año, etc.)

CAPITAL Y RESERVAS

1. Verificar si se pagaron dividendos durante el ejercicio, aplicación de la retención del Impuesto del Timbre al momento de pagarlo al accionista, si es absorbido por la compañía debe ser parte de los gastos no deducibles.
2. Verificar la naturaleza de las aportaciones para futuras ampliaciones de capital y el soporte documental respectivo.
3. Verificar el tratamiento fiscal de las primas y descuento de acciones.
4. Verificar el tratamiento fiscal de la capitalización de las utilidades y reservas.

VENTAS

1. Obtener copia de las declaraciones mensuales del IVA y sumar las ventas del período y compararlas con lo reportado en la declaración del ISR.
2. Obtener integración de la compañía por las diferencias determinadas en el punto anterior.

COSTO DE VENTAS

1. Obtener integraciones del costo de ventas.
2. Obtener integración de las compras e importaciones del período y verificar que coincida con lo reportado en las declaraciones de IVA e ISR.
3. Verificar el tratamiento fiscal de las mermas, evaporaciones, etc., que hayan sido contabilizadas como parte del costo.
4. Verificar contra los estados financieros los saldos iniciales y finales de los inventarios consignados en el costo de ventas.

GASTOS DE OPERACIÓN

Probar la deducibilidad de los gastos siguientes:

1. Sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, dietas, comisiones, aguinaldos anuales, gratificaciones y similares, reconocidos a socios o consejeros, no deben exceder al 10% sobre las ventas o ingresos brutos.
2. Explicar si existen pagos de remuneraciones a parientes de socios y probar que no excedan del límite legal.
3. Viáticos y gastos de viaje dentro o fuera del país, no deben exceder del 5% de la renta bruta.
4. Explicar si la compañía absorbe como gasto, retenciones de ISR y su tratamiento fiscal.
5. Si existe pago por Regalías por el uso de marcas y patentes de invención, fórmulas, derechos de fabricación, probar:
 - a. Que no exceda el 5% de la renta bruta
 - b. Que exista contrato, estableciendo el monto y condiciones de pago al beneficiario.
 - c. Que las patentes y marcas estén inscritas en el Registro de la Propiedad Industrial.
 - d. Que exista el soporte documental legal, de ser simple provisión, debe considerarse como gasto no deducible.
 - e. Que se haya pagado la retención de Impuesto de Timbres Fiscales.
6. Verificar que en los autoconsumos el IVA gasto, esté considerado como no deducible, solamente los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente son considerados como deducibles.
7. Determinar si existe gasto no deducible en donaciones, no podrá exceder del 5% de la renta neta, ni de un monto máximo de Q500,000 anuales, en caso de donación de derechos o bienes, la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación. Verificar que cumplan con la documentación de soporte.
8. Determinar si existe gasto no deducible por pago de honorarios, comisiones, reembolso de gastos deducibles y similares por servicios profesionales,

- asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestados en el país o desde el exterior, probar el límite deducible de 1% de la renta bruta o el 15% de los salarios pagados a guatemaltecos, el que sea mayor. Verificar que estén documentados y que se haya hecho la retención de ISR correspondiente.
9. Verificar que el gasto por diferencial cambiario sea proveniente de las compras de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas. De ser generado por simple partida contable, debe considerarse como no deducible.
 10. Determinar si existe gasto no deducible por el monto de costos y gastos del período que exceda al 97% del total de los ingresos gravados, de aplicar, el monto excedente debe ser trasladado al período fiscal siguiente. Si la empresa tiene un margen bruto inferior al 4% del total de sus ingresos gravados no aplica esta regla, debe verificarse que haya cumplido como mínimo con 2 de meses previos a que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada anual, la presentación de la declaración jurada ante notario, de su circunstancia ante la Administración Tributaria.
 11. Muestreo de 2 ó 3 transacciones de los siguientes rubros:
 - a. Revisar selectivamente la aplicación de las retenciones del ISR, así como la emisión de las constancias respectivas.
 - b. Obtener integración y analizar la aplicabilidad de los gastos no deducibles reportados originalmente por la compañía.

OTROS

1. Probar la deducción por pérdidas de capital de años anteriores, tomando en cuenta que pueden compensarse con ganancias de capital durante un período de 5 años.
2. Determinar si existe gasto no deducible en relación con los ingresos exentos.
3. Obtener Estado de Flujos de Efectivo y la hoja de trabajo correspondiente preparada por la compañía, verificar presentación.
4. Verificar que las exoneraciones y deducciones estén conforme las leyes específicas.
5. Obtener integración de los créditos de Impuesto sobre la Renta pagado en exceso de años anteriores.

6. Verificar conciliación entre la utilidad (pérdida) contable y la renta imponible (pérdida fiscal), documentando específicamente gastos no deducibles, ingresos no afectos, ingresos exentos, ingresos que ya pagaron el impuesto, deducciones y créditos fiscales.
7. Verificar la adecuada presentación y consistencia de la declaración de ISR:
 - a. Efectuar prueba global de ingresos, costos y gastos.
 - b. Verificar que los anexos a la declaración jurada del ISR, se elabore adecuadamente.
 - c. Consistencia de la forma de presentación de la declaración con los Estados Financieros.
 - d. Consistencia de la forma de presentación de la declaración con la declaración del período anterior.

4.1.1. Conciliación entre resultado contable y renta imponible

Al momento de haber realizado un examen minucioso de los estados financieros que permite identificar claramente las rentas exentas, no afectas o que ya sufrieron retención, los gastos deducibles y no deducibles, debe procederse a conciliar el resultado contable y la renta imponible o pérdida fiscal, para ello se propone la aplicación del siguiente procedimiento de cálculo, el cual determinará la liquidación definitiva del Impuesto sobre la Renta corriente (fiscal), este es el siguiente:

- (+) Determinación de la utilidad del ejercicio
- (-) Identificación de todos los gastos deducibles, cumplen con el soporte legal correspondiente de acuerdo a la ley de ISR.
- (=) Utilidad Contable
- (-) Identificación de todas las rentas exentas, no afectas y que ya sufrieron retención
- (+) Gastos que no son aceptados como deducibles, porque no cumplen con el soporte legal correspondiente de acuerdo a la ley de ISR.
- (-) Deducción de costos y gastos que excedieron del 97% del ingreso del período anterior.
- (-) Otras deducciones
- (+) Exceso de costos y gastos del 97% de ingresos gravados este período

(=) Renta Imponible

(+) Ganancias netas de capital

A continuación se desarrollaran en detalle cada uno de estos componentes, para tener una mejor comprensión:

Determinación de la utilidad del ejercicio

Para determinar el resultado de un período contable, es partir del estado de resultado de la empresa, para ello se debe tomar el estado de resultados, o del balance de comprobación emitido del sistema computarizado de la compañía.

EMPRESA X ESTADO DE RESULTADOS COMPRENDIDO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2010 (CIFRAS EN QUETZALES)		
	Ventas Netas	60,000,000
(-)	Costo de Ventas	(42,000,000)
	Margen Bruto	18,000,000
(+)	Productos Financieros	2,000,000
(-)	Gastos de Operación	(13,000,000)
	Utilidad del Ejercicio	7,000,000

Identificación de todos los gastos deducibles, si cumplen con el soporte legal correspondiente de acuerdo a la ley de ISR.

Reglas generales para la deducibilidad de costos y gastos:

- Que sean necesarios para la generación de rentas gravadas.
- Que correspondan al giro normal de las operaciones de la compañía.
- Que no excedan los límites legales establecidos en la ley.
- Que correspondan al período de imposición que se liquida.
- Que cuenten con la adecuada documentación legal de soporte.
- Que se hayan practicado y enterado las retenciones del impuesto cuando correspondan.
- Además de las reglas anteriores, debe observarse el monto deducible establecido por la Regla 97%, según el artículo 39 literal (j de la ley de ISR.

Utilidad Contable

Constituye el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza; gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición. A estos

ingresos se le restan todos los costos y gastos integrados en el Estado de Resultados, exceptuando el Impuesto sobre la Renta, determinando así el resultado del ejercicio contable de operaciones comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre del mismo año. Para efectos prácticos se determina un ejemplo en el siguiente cuadro ilustrativo:

EMPRESA X		
DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD CONTABLE		
COMPRENDIDO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2010		
(Cifras expresadas en quetzales)		
(+)	COMPONENTES QUE INTEGRAN LA RENTA BRUTA	65,088,727.48
	Venta de producto	51,125,272.52
	Prestaciones de servicios	100,000.00
	Exportaciones	9,431,727.48
	Donaciones (recibidas)	0.00
	Intereses Bancarios	304,489.48
	Arrendamientos	0.00
	Otros productos financieros	4,127,238.00
	Total Renta Bruta	65,088,727.48
(-)	COMPONENTES QUE INTEGRAN COSTOS Y GASTOS	(57,983,099.48)
	Costos de ventas	(42,078,454.00)
	Gastos de Operación	(13,148,940.48)
	Intereses del exterior	(459,658.00)
	Intereses préstamos Inter-compañías.	(589,379.00)
	Pérdida Diferencial Cambiario	(1,376,238.00)
	Pérdida de Activos Fijos	(295,780.00)
	Multas	(34,650.00)
	Total Costos y Gastos	(57,983,099.48)
TOTAL UTILIDAD CONTABLE		7,105,628.00

Identificación de todas las rentas exentas, no afectas y que ya sufrieron retención

La ley del Impuesto sobre la Renta establece una serie de rentas que son consideradas como exentas, no afectas por ser generados en el exterior y con carácter de retención definitiva del impuesto, por lo que no deben computarse como rentas afectas al determinar la renta imponible. Aunque las mismas se contabilicen como ingresos brutos, se deben restar al momento de determinar la renta imponible y de preparar la declaración jurada de renta.

A continuación se presenta un listado de los ingresos que son considerados por estos conceptos:

INGRESOS	EXENTOS	NO AFECTOS	SUJETOS A RETENCIÓN DEFINITIVA
Rentas que obtengan los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas.	C		
Rentas que obtengan las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país y los centros educativos privados como centros de cultura.	C		
Rentas de asociaciones, fundaciones no lucrativas inscritas como exentas ante la SAT, que en ningún caso distribuyan utilidades o bienes entre sus integrantes	C		
Rentas que obtengan las instituciones religiosas, siempre que se destinen exclusivamente a los fines de su creación	C		
Dividendos de inversiones en el exterior (sucursales o subsidiarias extranjeras)		E	
Intereses de inversiones financieras en el exterior		E	
Rentas de bienes raíces en el exterior		E	
Intereses percibidos por personas individuales y otras empresas			B
Premios en efectivo por rifas, sorteos y similares			A
Dividendos		D	
Indemnizaciones y pensiones por muerte o incapacidad conforme el régimen de Seguridad Social	C		
Indemnizaciones por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado	C		
Las indemnizaciones por seguros de daños	C		
Herencias, legados o donaciones	C		
Rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país por transacciones con sus asociados, cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas.	C		
MODALIDAD EN QUE TRIBUTAN EN EL ISR			
A	Retención del 10% sobre el importe neto		
B	Una vez se haya cubierto el Impuesto sobre Productos Financieros (ISPF), debe considerarse como rentas que ya pagaron impuesto con carácter definitivo		
C	Exentos, no deben computarse como rentas afectas al determinar la renta imponible, o restarse.		
D	No afecto siempre que se haya pagado el ISR correspondiente		
E	No afecto, por no ser de fuente guatemalteca		

Gastos que no son aceptados como deducibles, porque no cumplen con el soporte legal correspondiente de acuerdo a la ley de ISR.

- Son los costos y gastos que no tuvieron su origen en el negocio o actividad para generar rentas gravadas es decir costos y gastos que no corresponden al giro habitual de la empresa.
- Costos y gastos sin documentación legal o fuera del período que se liquida como facturas, notas de débito, notas de crédito, facturas especiales, pólizas de importación, contratos, etc.

- Costos y gastos de rentas exentas al aplicar costos y gastos directamente proporcionalmente a ingresos gravados y exentos.
- A las rentas exentas se les debe restar todos los costos y gastos vinculados con estas actividades, no son deducibles.
- Intereses excedentes al límite fijado por la Superintendencia de Administración Tributaria en concepto de tasas de interés por los contribuyentes que estén en mora, es decir, no deducible lo que exceda la tasa vigente por semestre.
- Pérdidas cambiarias en la adquisición de divisas para operaciones con el exterior en sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa. Así como las pérdidas cambiarias generadas por re-expresión de moneda extranjera.
- Costos y gastos que excedan al 97% del total de los ingresos gravados el excedente es trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para su deducción, no aplica la disposición a contribuyentes que tuvieren pérdidas durante dos períodos consecutivos o margen bruto menor al 4%. En este caso se debe informar a la Superintendencia de Administración Tributaria dos meses antes del vencimiento del plazo de la presentación de la declaración anual mediante declaración jurada ante notario.
- Todos los excesos de gastos que superan los límites legales establecidos en la ley de Impuesto sobre la Renta. A continuación se presentan algunos de los cálculos más comunes para una mejor comprensión en la determinación del gasto no deducible por este concepto:

Se presentan los siguientes Estados Financieros que servirán de base para la determinación de los montos de gastos no deducibles por exceder los límites legales en los conceptos más comunes donde se identifican:

EMPRESA X			
ESTADO DE RESULTADOS			
Del 01 de enero al 31 de diciembre 2010			
Cifras en Quetzales			
	Ventas Netas		60,700,000.00
(-)	Costos de ventas		(42,000,000.00)
	Margen Bruto en Ventas		18,700,000.00
(+)	<u>Productos Financieros</u>		
	Intereses Bancarios	500,000.00	
	Dividendos Recibidos	2,800,000.00	3,300,000.00
(-)	<u>Gastos de Operación</u>		
	Sueldos y Salarios	(3,000,000.00)	
	Bonificación decreto 78-79	(406,400.00)	
	Bono 14	(500,000.00)	
	Aguinaldo	(450,000.00)	
	Indemnizaciones	(490,000.00)	
	Capacitaciones	(300,000.00)	
	Gastos de Viaje	(180,000.00)	
	Depreciaciones	(1,050,000.00)	
	Estimación cuentas incobrables	(930,000.00)	
	Donaciones	(650,000.00)	
	Provisión de ISR	(730,000.00)	
	Otros Gastos de Operación	(4,413,600.00)	(13,100,000.00)
	Resultado		8,900,000.00
(-)	<u>Gastos Financieros</u>		
	Pérdida diferencial Cambiario	(1,500,000.00)	
	Pérdida de Activos Fijos	(500,000.00)	(2,000,000.00)
	Utilidad del Ejercicio		6,900,000.00

EMPRESA X					
BALANCE GENERAL					
Al 31 de diciembre 2010					
Cifras en Quetzales					
<u>ACTIVO</u>				<u>PATRIMONIO Y PASIVO</u>	
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>				<u>PATRIMONIO</u>	
	Depósito en Garantía		1,325,004.00	Capital autorizado, suscrito y pagado	21,168,000.00
	Propiedad, Planta y Equipo	10,602,970.00		Reserva legal	160,692.50
	(-) Depreciaciones Acumuladas	(1,228,500.00)		Pérdida períodos anteriores	(294,372.00)
	Propiedad, Planta y Equipo - Neto		9,374,470.00	Utilidad del Período	6,900,000.00
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>				Total Patrimonio	27,934,320.50
	Caja y Bancos		2,423,496.00	<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>	
	Clientes	14,249,891.00		Prestamos Intercompañías	33,699,160.00
	Préstamos a empleados	46,500.00		<u>PASIVO CORRIENTE</u>	
	Cuentas por cobrar Inter-Compañías	9,567,000.00		Cuentas y Documentos por Pagar	3,550,353.00
	Impuestos por Cobrar	3,138,897.98		Provisiones de Gastos	1,525,500.00
	Total Cuentas por Cobrar	27,002,288.98		Proveedores	1,711,324.00
	(-) Estimación Ctas. Incobrables	(928,863.00)		Préstamos del Exterior	1,042,316.00
	Cuentas por cobrar - Netas		26,073,425.98	Impuestos por pagar	2,450,125.00
	Inventario		8,842,689.00	Prestaciones Laborales	2,283,297.48
	Inversiones		26,157,311.00	Total Pasivo	46,262,075.48
	TOTAL ACTIVO		74,196,395.98	TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO	74,196,395.98

NOTA: Los estados financieros anteriores, únicamente servirán de modelo de referencia para calcular los gastos no deducibles que a continuación se presentan en los cuadros ilustrativos.

- Ilustración de gasto no deducible vinculados con rentas exentas.

CÁLCULO GASTOS NO DEDUCIBLES EN FUNCION DE RENTAS EXENTAS		
CUENTAS DE RESULTADOS	MONTOS	
Intereses Bancarios	500,000.00	
Dividendos Recibidos	2,800,000.00	
Total Rentas Exentas	3,300,000.00	(a)
Ventas Netas	60,700,000.00	
Rentas Exentas	3,300,000.00	
Total Ingresos	64,000,000.00	(b)
Factor	0.0515625	(c) = (a) / (b)
Sueldos y Salarios	3,000,000.00	
Bonificación decreto 78-79	406,400.00	
Bono 14	500,000.00	
Aguinaldo	450,000.00	
Indemnizaciones	490,000.00	
Capacitaciones	300,000.00	
Gastos de Viaje	180,000.00	
Gastos de Personal	5,326,400.00	(d)
GASTO NO DEDUCIBLE EN FUNCIÓN DE RENTAS EXENTAS	274,642.50	(d) * (c)

- Caso exceso en provisiones laborales

CÁLCULO PROVISIONES LABORALES		
CUENTAS DE RESULTADOS	BONO 14	AGUINALDO
Total Sueldos Ordinarios	3,000,000.00	3,000,000.00
(*) 8.33% legal según Arto. 38, literal f)	249,900.00	249,900.00
(-) Gasto según Compañía	(500,000.00)	(450,000.00)
Margen (Gasto no Deducible)	(a) (250,100.00)	(b) (200,100.00)
MARGEN (GASTO NO DEDUCIBLE)	(450,200.00)	(a) + (b)

- Caso en exceso provisión para indemnizaciones

CÁLCULO EXCESO PROVISIÓN INDEMNIZACIONES	
CUENTAS DE RESULTADOS	MONTOS
Sueldo Ordinario	3,000,000.00
Bonificación 78-79	406,400.00
Bono 14 (Efectivamente pagado)	267,355.00
Aguinaldo (Efectivamente pagado)	270,151.00
Total Remuneraciones	3,943,906.00
(*) 8.33% legal según Arto. 38, literal f)	328,527.37
(-) Gasto Indemnizaciones según compañía	(490,000.00)
MARGEN (GASTO NO DEDUCIBLE)	(161,472.63)

- Gasto no deducible por exceso del límite legal en Donaciones

CÁLCULO EXCESO EN DONACIONES	
CUENTAS DE RESULTADOS	MONTOS
Deducción máxima según Ley ISR, Arto. 38 literal s)	500,000
(-) Gastos de donaciones según compañía	(650,000)
(GASTO NO DEDUCIBLE) EN DONACIONES	(150,000)

- Gasto no deducible por método indirecto en provisión cuentas incobrables

CÁLCULO EXCESO EN PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES	
CUENTAS DE BALANCE	MONTOS
Clientes	14,249,891.00
Cuentas por cobrar Inter-compañías	9,567,000.00
Créditos fiscales	3,138,897.98
Cuentas por Cobrar Totales	26,955,788.98
3% legal según Artículo. 38, literal q)	808,673.67
(-) Gasto en Estimación para Cuentas Incobrables según compañía	(930,000.00)
MARGEN (GASTO NO DEDUCIBLE)	(121,326.33)

- Exceso en gasto en depreciación de activos fijos, según artículo 19 de la ley

CÁLCULO EN EXCESO DE GASTO NO DEDUCIBLE EN DEPRECIACIONES					
DESCRIPCIÓN	FECHA DE ADQUISICIÓN	MONTO	% LEGALES DEPRECIACIÓN	TIEMPO A DEPRECIAR	DEPRECIACIÓN
Mobiliario y Equipo					
Compras Varias	31/12/2009	1,125,900.00	20%	12	225,180.00
Compras Varias	31/03/2010	175,000.00	20%	9	26,250.00
Compras Varias	30/06/2010	135,500.00	20%	6	13,550.00
Compras Varias	31/08/2010	45,675.00	20%	4	3,045.00
Compras Varias	31/11/2010	9,720.00	20%	1	162.00
TOTALES		1,491,795.00			268,187.00
Vehículos					
Compras Varias	31/12/2009	650,975.00	20%	12	130,195.00
Compras Varias	28/02/2010	225,000.00	20%	10	37,500.00
Compras Varias	30/06/2010	99,500.00	20%	6	9,950.00
TOTALES		975,475.00			177,645.00
Equipo de Computación					
Compras Varias	31/12/2009	925,550.00	33.33%	12	308,485.82
Compras Varias	31/12/2010	241,070.00	33.33%	0	0.00
TOTALES		1,166,620.00			308,485.82
Maquinaria y Equipo					
Compras Varias	31/12/2009	1,200,500.00	20%	12	240,100.00
Compras Varias	31/12/2010	522,017.00	20%	0	-
TOTALES		1,722,517.00			240,100.00
CÁLCULO DE DEPRECIACIONES					

RESUMEN	TOTAL ACTIVO	DEPRECIACIÓN
Mobiliario y Equipo	1,491,795.00	268,187.00
Vehículos	975,475.00	177,645.00
Equipo de Computación	1,166,620.00	308,485.82
Maquinaria y Equipo	1,722,517.00	240,100.00
Totales	5,356,407.00	994,417.82
(-) Gasto en depreciaciones Según Contabilidad		(1,050,000.00)
EXCESO EN DEPRECIACIONES (GASTO NO DEDUCIBLE)		(55,582.18)

Deducción de costos y gastos que excedieron del 97% del ingreso del período anterior.

Según el artículo 39, las personas, entes y patrimonios no podrán deducir de su renta bruta, el monto de costos y gastos del período que excede al noventa y siete por ciento (97%) del total de los ingresos gravados, este monto podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción. Si la empresa inicia actividades, debe ser a partir del primer período de imposición ordinario inmediato siguiente. A continuación se ilustran 2 períodos que reflejan, cálculo y manejo del gasto no deducible:

Estado de Resultados		(31/12/08)		(31/12/09)	
(-)	Ingresos	27,410,303	100%	20,000,000	100%
(-)	Costos y gastos	27,136,199	99%	19,800,000	99%
	Utilidad Contable	274,104	1%	200,000	1%
CÁLCULO DE ISR					
	Utilidad Contable	274,104		200,000	
(+)	Gastos no deducibles	30,000		600,000	
(-)	Rentas Exentas	(25,000)		(500,000)	
(+)	Gasto No Deducible Arto. 39 inciso (j)	542,455	a)	285,000	b)
(-)	Gasto No Deducible (31/12/08) Arto.39 inciso (j)			(542,455)	a)
(=)	Renta Imponible	821,559	3%	42,545	0%
	ISR corriente (fiscal) 31%	254,683	1%	13,189	0%
<u>Determinación del Gasto no deducible regla 97% según artículo 39 inciso "J"</u>					
		(31/12/08)		(31/12/09)	
(-)	Total Ingresos Brutos	27,410,303		20,000,000	
(-)	Rentas Exentas	(25,000)		(500,000)	
	Total Ingresos Gravados	27,385,303		19,500,000	
(*)	97% de los ingresos gravados	26,563,744		18,915,000	
	Total Costos y Gastos	27,136,199		19,800,000	
(-)	Total de Gastos no Deducibles	(30,000)		(600,000)	
(+)	Otras Deducciones	0		0	
	Monto total de Costos y Gastos deducibles	27,106,199		19,200,000	
	97% de los ingresos gravados	26,563,744		18,915,000	
(-)	Monto total de Costos y Gastos deducibles	(27,106,199)		(19,200,000)	
	Gasto no Deducible según regla 97%	(542,455)	a)	(285,000)	b)

Otras deducciones

Las provisiones de gastos creadas por simple partida contable se consideran no deducibles, derivado que no cuentan con la documentación legal de respaldo que exige la ley en el artículo 39 literal b), sin embargo, los pagos reales de las mismas aunque sean en el ejercicio siguiente deben considerarse gastos deducibles en el ejercicio en que se efectúan y se documentan, como ejemplo de esta situación se puede mencionar la destrucción de inventarios obsoletos a fin de año, los cuales para un período se deben registrar contablemente y por el proceso administrativo que esto conlleva, se documentan en el siguiente período. Para efectos de ilustración, se presenta el siguiente ejemplo:

La compañía tiene una provisión de gastos de Q. 250,000 para el año 2009 no cuentan con la documentación de soporte, por ser una simple partida contable. Para el año 2010, se respalda con la documentación de soporte de acuerdo con lo requerido por la ley de ISR, el cálculo queda de la siguiente forma para ambos períodos:

EMPRESA X		
CÁLCULO DE ISR, OTRAS DEDUCCIONES		
CIFRAS EN QUETZALES		
Año 2,009		
(+)	Ganancia Contable	501,000
(+)	Gastos no deducibles	(a) 250,000
(-)	Rentas Exentas	(1,000)
(-)	Otras Deducciones	-
(=)	Renta Imponible	750,000
Año 2,010		
(+)	Ganancia Contable	651,000
(+)	Gastos no deducibles	25,000
(-)	Rentas Exentas	(1,000)
(-)	Otras Deducciones	(a) (250,000)
(=)	Renta Imponible	425,000

(a) Para el primer período se consideró como un gasto no deducible por ser una simple provisión y para el siguiente se deduce como gasto deducible por que cumple con la documentación de soporte que exige la ley de ISR.

Exceso de costos y gastos del 97% de ingresos gravados en este período

Esta disposición no será aplicable a los contribuyentes que, a partir de la vigencia de esta ley, tuvieren pérdidas durante dos períodos de liquidación definitiva anual consecutivos o que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento (4%) del total de sus ingresos gravados.

Para que no les sea aplicable esta disposición en el período impositivo en curso, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán, como mínimo dos meses previo a que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada anual y los anexos a que hace referencia el artículo 54 de la ley de ISR, informar a la Administración Tributaria, mediante declaración jurada prestada ante notario, de su circunstancia particular. La Administración Tributaria podrá realizar las verificaciones que estime pertinentes.

Para efectos de la aplicación, se entiende como margen bruto a la sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

A continuación se ilustran 2 casos para su entendimiento y determinación del monto no deducible:

	Estado de Resultados	Caso A (31/12/09)	%	Caso B (31/12/09)	%
(-)	Total Ingresos	27,410,303	100%	27,410,303	100%
	Total Costos y gastos	26,585,303	97%	27,136,199	99%
	Utilidad Contable	825,000	3%	274,104	1%
	CÁLCULO DE ISR				
	Utilidad Contable	825,000		274,104	
(+)	Gastos no deducibles	30,000		30,000	
(-)	Rentas Exentas	(25,000)		(25,000)	
(+)	Gasto No Deducible inciso "J"	N/A	(*)	542,455	a)
(=)	Renta Imponible	830,000	3%	821,559	3%
	ISR corriente (fiscal) 31%	257,300	1%	254,683	1%
(*) N/A Derivado que el monto total de costos y gastos es igual al 97% del total de ingresos					

Determinación del Gasto no deducible regla 97% según artículo 39 inciso "J"			
		Caso B (31/12/09)	
(-)	Total Ingresos Brutos	27,410,303	
	Rentas Exentas y Ingresos de Fuente no Guatemalteca	(25,000)	
	Total Ingresos Gravados	27,385,303	
(*)	97% de los ingresos gravados	26,563,744	
	Total Costos y Gastos	27,136,199	
(-)	Total de Gastos no Deducibles	(30,000)	
(+)	Otras Deducciones	0	
	Monto total de Costos y Gastos deducibles	27,106,199	
	97% de los ingresos gravados	26,563,744	
(-)	Monto total de Costos y Gastos deducibles	(27,106,199)	
	Gasto no Deducible según regla 97%	(542,455)	a)

Renta Imponible

Para calcular la renta imponible del impuesto sobre la renta en el régimen optativo se deben restar las rentas exentas, no afectas o que pagaron retención y otras deducciones, más, gastos no deducibles. A continuación se presenta el siguiente esquema ilustrativo de los rubros que se deben considerar para determinarla en un período de un año que inicia del 01 de enero y termina el 31 de diciembre. También se incluye el cálculo de las ganancias de capital, créditos fiscales, para la determinación final del Impuesto sobre la Renta por Pagar al fisco:

EMPRESA X CONCILIACIÓN ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y RENTA IMPONIBLE POR EL PERÍODO DEL 01/01/2010 AL 31/12/2010 CIFRAS EN QUETZALES	
(+)	UTILIDAD CONTABLE
(-)	Rentas exentas
(-)	Rentas no afectas
(-)	Rentas que pagaron retención de ISR
(+)	Gastos no deducibles
(+)	Gasto No Deducible Regla 97%
(-)	Otras Deducciones
(-)	Deducción de la Regla 97% del año anterior
(=)	RENDA IMPONIBLE
(+)	Ganancias Netas de Capital
(=)	Renta Imponible y Ganancias Netas de Capital
(*)	Tasa de ISR 31%
(=)	ISR corporativo del período y de Ganancias de Capital (Impuesto sobre la Renta Corriente)
(-)	Pagos Trimestrales
(-)	Impuesto de Solidaridad (ISO)
(=)	ISR Total a Pagar del Período/Recuperar al fisco

Es muy importante aclarar que el Impuesto sobre la Renta corporativo determinado en el período, es el impuesto sobre la renta corriente que debe registrarse en la cuenta de resultados de Impuesto sobre las Ganancias.

Ganancia neta de capital

Según el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la ganancia o pérdida resultante de la transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales o jurídicas, cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos, constituye ganancia o pérdida de capital.

Determinación y forma de pago del Impuesto sobre ganancias de capital

Las ganancias de capital estarán gravadas con un impuesto del 10% de dichas ganancias, a excepción de los contribuyentes que hayan optado por el régimen establecido en el artículo 72, pagarán el tipo impositivo del 31%.

Las pérdidas de capital se pueden compensar con ganancias de capital y de no poder ser compensadas, no da derecho al contribuyente a la deducción o crédito alguno de este impuesto, y pueden compensarse hasta por un plazo máximo de cinco años, contados desde el año en que se produjo la pérdida. Si al concluir el plazo aun existe un saldo de tal pérdida de capital, ésta ya no podrá deducirse por ningún motivo.

A continuación se ilustra un ejemplo de la determinación de Ganancias de Capital y su impacto en el cálculo de Impuesto sobre la Renta:

En la empresa X en el año 2010 realizó ventas de activos fijos generando los siguientes resultados: un terreno donde se obtuvo una ganancia por Q600,000 y en 2 vehículos se generó una pérdida total de Q295,780. Por el período 2009, se tiene una pérdida de capital sin compensar de Q150,000. Por lo anterior, se realiza el siguiente cálculo para determinar la renta imponible en Ganancias de Capital para el año 2010:

EMPRESA X			
CÁLCULO IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GANANCIAS NETAS DE CAPITAL			
CIFRAS EN QUETZALES			
(+)	Ganancia de Capital del período 2010	600,000.00	
(-)	Pérdida de Capital del período 2010	(295,780.00)	
(-)	Pérdida de Capital años anteriores 2009	(150,000.00)	
(=)	Renta imponible Ganancias Netas de Capital	154,220.00	(a)
CONCILIACIÓN ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y RENTA IMPONIBLE			
POR EL PERÍODO DEL 01/01/2010 AL 31/12/2010			
(+)	Ganancia Contable	7,100,000.00	
(-)	Rentas exentas, no afectas y pagaron retención	(3,100,000.00)	
(+)	Gastos no deducibles	5,700,000.00	
(-)	Otras Deducciones	(3,000,000.00)	
(=)	Renta Imponible	6,700,000.00	
(+)	Ganancias Netas de Capital	154,220.00	(a)
(=)	Renta Imponible y Ganancias Netas de Capital	6,854,220.00	
(*)	Tasa de ISR 31%	31%	
(=)	ISR corporativo del período y de Ganancias de Capital	2,124,808.20	
(-)	Créditos Fiscales	(1,350,000.00)	
(=)	ISR por Pagar al Fisco	774,808.20	

4.1.2. Presentación en los Estados Financieros

Los Estados Financieros son los documentos que presentan en forma sistemática y ordenada diversos aspectos de la situación financiera y económica de una sociedad, empresa, ente o institución de acuerdo con preceptos legales y la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, normas contables o normas de información financiera.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, deben llevar libros, registros y estados financieros, pueden llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados o computarizados, siempre que garanticen la certeza legal y cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización. De acuerdo con el artículo 46 de la ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, deben preparar y adjuntar a su declaración jurada el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción (cuando se lleve contabilidad de costos), todos, a la fecha de cierre de cada período de liquidación definitiva anual. Además, deberán suministrar las informaciones complementarias contables y tributarias que solicite la Dirección.

En el artículo 47 de la ley de ISR, establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, excepto en los casos especiales autorizados por la Dirección.

La declaración jurada deberá presentarse ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario siguiente del período anual que se liquida, acompañando según el artículo 54, los estados financieros debidamente auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, conforme a lo mencionado anteriormente en el artículo 46 de la ley. Los estados financieros auditados son aquellos que han pasado por un proceso de revisión y verificación de la información; este examen es realizado por contadores públicos y auditores independientes, quienes expresan su opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera y otros aspectos de una sociedad empresa, ente o institución durante un ejercicio o período concreto.

Los estados financieros también deberán coincidir con los registrados en el libro de balance y con los que se publican, tienen que ser firmados por el contribuyente, por su

apoderado, por su representante legal o por los demás responsables que establece esta ley y el Código Tributario.

La importancia de la observancia del contenido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la preparación de estados financieros es la siguiente:

1. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, es una norma legal emitida por el Congreso de la República, que grava la renta o ingreso obtenido por toda persona individual o jurídica, por lo tanto, es de observancia obligatoria.
2. Su contenido, establece las bases y lineamientos a seguir a efecto de determinar la renta imponible durante un período y así obtener el monto del impuesto sobre la renta por pagar.
3. Su no observancia o aplicación de forma incorrecta, conlleva a infracciones o sanciones tributarias que pueden traducirse en contingencias importantes de tipo fiscal que lleven a la empresa al pago de multas e intereses.

4.1.2.1. Balance general

El objetivo primordial de la contabilidad consiste en dar al propietario o gerente de un negocio, la información financiera del Activo, Pasivos y Capital, así como el resultado de las operaciones mercantiles en un período determinado.

Es importante mantener la clasificación correcta de las cuentas de este estado financiero, el cual permite analizar e interpretar sus saldos desde el punto de vista fiscal y financiero. Este estado financiero deberá estar debidamente certificado por el Contador Público y Auditor o Perito Contador del contribuyente registrado ante la Administración Tributaria. A continuación se presenta un formato de la estructura de su presentación:

EMPRESA X			
BALANCE GENERAL			
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2010			
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES			
<u>ACTIVO</u>		<u>PATRIMONIO NETO</u>	
<u>NO CORRIENTE</u>		CAPITAL Y RESERVAS	
Propiedad, planta y equipo	X	Capital pagado	X
(-) Depreciación acumulada	(X)	Reserva Legal	X
Total propiedad, planta y equipo - Neto	X	Utilidades Retenidas	X
Construcciones en proceso	X	Utilidad del Período	X
Total propiedad, planta y equipo - Neto	X	TOTAL PATRIMONIO NETO	X
Crédito mercantile	X	<u>PASIVO</u>	
Gastos diferidos y otros activos	X	<u>NO CORRIENTE</u>	
Total Activo no corriente	X	Prestamos largo plazo	X
<u>CORRIENTE</u>		Impuesto sobre la renta Diferido	X
Efectivo	X	Total Pasivo no corriente	X
Créditos Fiscales	X	<u>CORRIENTE</u>	
Prestamos a Empleados	X	Cuentas por pagar	X
Cuentas y documentos por cobrar	X	Reserva de Gastos	X
(-) Estimación para cuentas incobrables	(X)	Proveedores	X
Total cuentas por cobrar - Neto	X	Impuestos por Pagar	X
Inventarios	X	Prestaciones Laborales	X
Gastos anticipados	X	Total Pasivo corriente	X
Total Activo corriente	X	TOTAL PASIVO	X
TOTAL ACTIVO	X	TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO	X
CERTIFICACIÓN			
Firma del Representante Legal		Firma del CPA o Perito Contador	

4.1.2.2. Estado de resultados

Es importante mantener la clasificación correcta de las cuentas de este estado financiero, el cual permite analizar e interpretar los resultados generados en un período de un año de la compañía.

Este estado financiero deberá estar debidamente certificado por el Contador Público y Auditor o Perito Contador del contribuyente registrado ante la Administración Tributaria.

A continuación se presenta un formato de la estructura de su presentación:

EMPRESA X ESTADO DE RESULTADOS POR EL PERÍODO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2010 CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES	
VENTAS NETAS	X
(-) COSTOS DE VENTAS	(X)
Margen Bruto	X
<u>(-) GASTOS DE OPERACIÓN</u>	
Gastos de Operación	(X)
Depreciaciones y amortizaciones	(X)
Personal	(X)
Utilidad en Operación	X
PRODUCTOS (GASTOS) FINANCIEROS	
<u>(+) Productos</u>	
Intereses Bancarios	X
Diferencial Cambiario	X
Dividendos Recibidos	X
<u>(-) Gastos</u>	
Intereses del exterior	(X)
Pérdida de Activos Fijos	(X)
Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta	X
(-) Impuesto sobre la Renta	(X)
Utilidad neta del Ejercicio	X
CERTIFICACIÓN	
Firma del Representante Legal y Contador Público y Auditor o Perito Contador	

4.1.2.3. Estado de flujo de efectivo

Objetivos del Estado de Flujos de Efectivo

- Proporcionar información relevante del movimiento del efectivo durante el período.
- Medir la capacidad de generación de efectivo.
- Medir la capacidad de cumplir con el pago de sus obligaciones.
- Medir la necesidad de financiamiento externo.
- Medir los resultados netos contra los movimientos de efectivo.
- Considerar los efectos de las transacciones de inversión y financiamiento.
- Revelar las transacciones que no generan movimiento de efectivo.
- Proporcionar una conciliación de la utilidad neta y el flujo de efectivo.

Debe observarse que la utilidad que el estado de flujo de efectivo tiene para la Administración Tributaria en las actividades en que se clasifica, es la siguiente:

Actividades Operacionales

Efectivo recibido de clientes – Ingresos declarados

Efectivo pagado a empleados – Retenciones de ISR

Pago de Impuestos – Aplicación de créditos fiscales y retenciones de ISR

Actividades de Inversión

Concesión de préstamos - Renta presunta por intereses

Inversión en propiedades – Adquisición de activos fijos

Venta de Activos – Impuesto sobre la renta sobre ganancias de Capital.

Actividades de Financiamiento

Pago de dividendos – Impuesto de timbres fiscales y retenciones de ISR a personas no domiciliadas (siempre y cuando no haya pagado el 31% del ISR).

Estructura del estado de Flujos de efectivo

Un estado de flujo de efectivo debe clasificar la recepción y pagos de efectivo que resulten de las actividades operativas, financieras y de inversión. Cada recepción o pago de efectivo debe clasificarse de acuerdo con su naturaleza de la siguiente forma:

Actividades de Operación

Las actividades operativas generalmente incluyen la producción, la entrega de mercadería y la presentación de servicios, los flujos de efectivo provenientes de estas operaciones son generalmente los efectos del dinero en las transacciones y otros eventos que participan en la determinación de la utilidad neta.

Actividades de Financiamiento

Esta actividad incluye la obtención de recursos de los propietarios o cualquier otra entidad que otorgue recursos con un propósito específico, la solicitud de dinero a préstamos y el pago de las cantidades solicitadas, así como los recursos obtenidos a largo plazo y su pago.

Actividades de Inversión

Incluye la concesión y cobranza de préstamos y la adquisición y disposición de instrumentos de capital, así como de propiedad, planta y equipo y otros activos productivos.

Para tener claras las actividades antes indicadas, es importante apoyarnos en el siguiente cuadro:

ACTIVIDADES	INGRESOS	EGRESOS
Operación	Cobros a clientes Venta de inventarios Intereses recibidos Dividendos recibidos	Pago a proveedores Compra de inventarios Pago de ISR y otros impuestos Pago de intereses Pago a empleados
Inversión	Venta de propiedades Venta de inversiones Recuperación de préstamos Venta de acciones de afiliadas	Compra de propiedades Compra de inversiones Otorgamiento de préstamos Pagos Anticipados Intereses y otros gts. capitalizables
Financiamiento	Ganancia en pago de deuda Obtención de préstamos Colocación de acciones Emisión de bonos	Pérdida en pago de deuda Pago de préstamos Pago deuda compra de propiedades Pago de dividendos Compra de acciones en tesorería

Lineamientos a seguir para la preparación del Estado de Flujo de Efectivo

Elaborar partidas de eliminación o reclasificación

- Reclasificar la partida de la utilidad (pérdida) del año.
- Reclasificar las partidas que provocan variaciones en las partidas de activos fijos, pasivos a largo plazo y capital, que no sean efectivo.
- Reclasificar las partidas incluidas en el estado de resultados, pero que por su naturaleza pertenezcan a actividades de inversión o financiamiento.
- Reclasificar los montos de los saldos iniciales, de todos los gastos pagados por anticipados.

Preparar una hoja de trabajo

- Trasladar los saldos del balance general y del estado de resultados del año que se está trabajando.
- Trasladar las partidas de eliminaciones a la hoja de trabajo.
- Obtener saldos ajustados o depurados del año corriente.
- Se debe trasladar los saldos del balance general del año anterior a la hoja de trabajo.

- Comparar el balance general del año corriente con el del año anterior y determinar los aumentos y disminuciones, respetando si las cuentas aumentan en el debe o el haber según su naturaleza. Las cuentas del estado de resultados sólo se trasladan al debe o al haber según su saldo deudor o acreedor.
- Determinar si las variaciones anteriores aumentan o disminuyen el efectivo. El efecto sobre el mismo es inverso al de la columna de aumentos o disminuciones.
- Distribuir entre las actividades de operación, inversión y financiamiento, según su naturaleza, las diferentes cuentas de la hoja de trabajo que afectan la columna de efectivo.

Elaborar el estado de flujo de efectivo, conciliación de la utilidad

- Los ajustes que afectan el estado de resultados en la columna de eliminaciones, si están en el haber se suman a la utilidad y si están en el debe se restan.
- Las variaciones que afectan las actividades de operación en la hoja de trabajo que pertenecen a cuentas del balance, se suman o restan a la utilidad con su mismo signo.
- Aumento de activos = disminución del efectivo
Disminución de activos = aumento del efectivo
Aumento en pasivos = aumento del efectivo
Disminución en pasivos = disminución del efectivo

Clasificación de las actividades de inversión y financiamiento

- Las operaciones en estos rubros deben presentarse en sus montos brutos y no netos.
- Las operaciones especiales de inversión y financiamiento que no implique efectivo deben presentarse como un anexo al estado de flujos de efectivo.

4.1.2.4. Dictamen por un Contador Público y Auditor externo o despacho de auditoría independiente.

En la ley del ISR, en su artículo 72 numeral 3 estipula que para el caso del Contribuyente Especial, así como todos los contribuyentes amparados en los Decretos Números 29-89 y 65-89, deben de cumplir con presentar adjunto a la declaración anual de ISR, sus estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes.

La Administración Tributaria ha puesto a disposición los formularios SAT-1192, en papel y SAT-1197, en medio electrónico y su anexo, los cuales contienen la opción para que los

contribuyentes declaren que acompañan o que tienen en su poder, el dictamen emitido, en donde deberá incluir el número de identificación tributaria de dicho profesional, así como su número de colegiado, quien en dichos formularios declarará que actúa en representación propia o de la firma de auditoría independiente, caso en el cual deberá incluir el Número de Identificación Tributaria de esta última.

La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias. **SANCIÓN:** Multa de Q. 5,000 la primera vez; Q 10,000 la segunda; y en el caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de Q10,000 más equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos, según base legal artículo 94 numeral 13 del Código Tributario. Dicha sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

Derivado de lo anterior, es necesaria la participación del Contador Público y Auditor independiente, en auditar los estados financieros de las compañías obligadas según la ley de ISR, para luego emitir el dictamen de auditoría.

De acuerdo a la Norma Internacional de Auditoria No.700, los tipos de opinión pueden ser los siguientes:

Sin Salvedades: El auditor deberá expresar una opinión sin salvedades cuando concluye que los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

Con Salvedades: El auditor deberá revisar lo siguiente:

- a) Concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, el juego completo de los estados financieros no están libres de representación errónea material; o
- b) No puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para concluir que el juego completo de los estados financieros están libres de representación errónea material, deberá modificar la opinión en su dictamen de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoria (NIA) No.705.

Si los estados financieros preparados de acuerdo con los requisitos de un marco de referencia de presentación razonable no logran una presentación razonable, el auditor deberá discutir el asunto con la administración de la entidad y, dependiendo de los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable y de cómo se

resuelva el asunto, deberá determinar si es necesario modificar la opinión en su dictamen de acuerdo con la NIA No. 705.

Cuando los estados financieros están preparados de acuerdo con un marco de referencia de cumplimiento, el auditor no necesita evaluar si los estados financieros logran una presentación razonable. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente raras el auditor concluye que dichos estados financieros son erróneos, deberá discutir el asunto con la administración de la entidad y, dependiendo de cómo se resuelva, deberá determinar si, y cómo, lo comunicará en su dictamen.

La NIA No.705 determina los siguientes tipos de modificación a la opinión del auditor:

Opinión con salvedad: El auditor deberá expresar una opinión con salvedad cuando:

- a) Al haber obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría, concluye que las representaciones erróneas, de manera individual o colectiva, son materia- les, pero no penetrantes, para los estados financieros; o
- b) No puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la cual basar la opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de representaciones erróneas no detectadas, si los hubiese, podrían ser materiales, pero no penetrantes.

Opinión negativa: El auditor deberá expresar una opinión negativa cuando, al haber obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría, concluye que las representaciones erróneas, individualmente o en conjunto, son tanto materiales como penetrantes para los estados financieros.

Abstención de opinión: El auditor deberá abstenerse de una opinión cuando no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la cual basar la opinión, y concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de representaciones erróneas no detectadas, si las hubiera, podrían ser tanto materiales como penetrantes.

El auditor deberá abstenerse de una opinión cuando, en circunstancias extremadamente raras que impliquen varias faltas de seguridad, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a cada una de las faltas de seguridad individuales, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros, debido a la interacción potencial de las faltas de seguridad y su posible efecto acumulativo sobre los estados financieros.

La opinión del auditor y las alertas para la Superintendencia de Administración Tributaria

Al momento de presentar la declaración jurada anual del ISR y sus anexos por medio de los formularios SAT-1192 en papel y SAT-1197 en electrónico, debe especificarse el tipo de opinión que el auditor externo determino en su auditoria de los estados financieros, como consecuencia de esto las alertas de SAT pueden ser las siguientes:

No Calificada: El fisco puede descansar respecto a las obligaciones fiscales, no es una auditoría fiscal, pero hasta cierto punto el Auditor Independiente valida las operaciones conforme el marco legal y fiscal de Guatemala.

Con Salvedades: Es una alerta para una auditoría por parte de la SAT, pueden existir ajustes de oficio sobre las salvedades.

Opinión Adversa: Existe el riesgo que la SAT realice auditoría y como consecuencia intervenga al contribuyente con un juez competente, la IVE, etc. para ver riesgos y delitos penales.

Abstención de Opinión: Existe el riesgo que la SAT realice auditoría y como consecuencia intervenga al contribuyente con un juez competente, la IVE, etc. para ver riesgos y delitos penales.

4.2. CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

Para poder determinar el Impuesto sobre la Renta diferido, debe tenerse claro los objetivos de los impuestos diferidos, los cuales se pueden definir de la siguiente forma:

- Asignar el impuesto que corresponde a la utilidad financiera de una empresa.
- Es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Para los propósitos de la norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.
- No se incluyen aquellos impuestos que por su naturaleza no gravan las ganancias, tales como el IVA, DAI, Multas y Recargos, IUSI.
- Tomar en cuenta que la carga de impuestos para una transacción puede ser diferente a lo largo del tiempo para la información financiera y para la fiscal pero que muchas veces se igualan al final.

- Se deben hacer dos tipos de cálculo en los impuestos diferidos, uno para pagar impuestos y otro para toma de decisiones.
- La información financiera no pone límites a la realidad.

Las diferencias que se determinan en el Impuesto sobre la Renta diferido en la mayoría de casos se genera por lo siguiente:

- Se deprecia en base a la vida útil de los activos.
- Se amortizan las mejoras a propiedades arrendadas.
- No se contabilizan las ventas por el “método de ventas a plazos”.
- Las cuentas incobrables no equivalen al 3% de las cuentas por cobrar de fin de año.
- Se registran pérdidas por obsolescencia independientemente que sean deducibles o no.

Efecto en el tiempo de las transacciones

TRANSACCIÓN	FINANCIERA	FISCAL
Ventas a plazos	Venta Completa	Utilidad sobre cobros
Cuentas incobrables	Cuentas reales	3% s/Saldo cts. por cobrar
Depreciación	Vida Útil	Porcentajes Máximos
Gastos de organización	Gasto	Amortizable
Inventarios obsoletos	Gasto	Cuando se destruyan
Crédito Mercantil (Goodwill)	Revisar deterioro S/ NIC 36	Amortizable

Contabilización de Impuesto Sobre la Renta

Las empresas para cumplir con el requisito de contabilizar el Impuesto Sobre la Renta, debe registrarlo en su contabilidad dentro del ejercicio que corresponde, el cargo al gasto así como la correspondiente obligación de pagar el impuesto. El asiento sería el siguiente:

Gastos Impuesto Sobre la Renta

A Impuesto Sobre la Renta a Pagar (Determinado en declaración definitiva)

Las empresas registran este asiento tomando las cifras que surgen en las Declaraciones anuales definitivas del Impuesto Sobre la Renta.

Según la Norma Internacional número 12, el gasto por Impuesto Sobre la Renta es igual:

Gasto de Impuesto Corriente, más

Gasto de Impuesto Diferido

El Método del Impuesto Diferido

Para corregir los defectos de la contabilización tradicional surge el método del Impuesto Sobre la Renta Diferido, a través del cual se asocian adecuadamente en el tiempo el ingreso con el gasto relacionado (La Utilidad Contable y el gasto por el Impuesto Sobre la Renta), determinando de esta manera el gasto que se origina contablemente sobre la base de lo causado.

4.2.1. Determinación de las partidas que crean diferencia entre la utilidad financiera y la renta imponible

Para determinar y calcular el Impuesto sobre la Renta, se debe tener claro que existen 2 clases de diferencias que se generan, las cuales son las siguientes:

Partidas Permanentes

Son transacciones de ingresos o gasto que crean diferencias entre la utilidad financiera y la Renta Imponible pero que se presentan únicamente en una de las dos y nunca en ambas, por lo tanto nunca son compensadas en el período o en períodos siguientes.

Las partidas permanentes no se toman en cuenta en la fórmula de cálculo para la determinación del Impuesto sobre la Renta gasto financiero, pero si se consideran en la determinación del ISR a pagar al fisco puesto que dentro del cálculo para llegar a la renta imponible deben considerarse transacciones que únicamente se adicionan o restan a la utilidad fiscal para efectos de pago de impuesto.

Dentro de estas operaciones denominadas como partidas permanentes están:

- Ingresos no afectos al Impuesto sobre la Renta
- Gastos No Deducibles
- Beneficios o deducciones fiscales (calificación especial 29-89, Zolic, Zonas Francas).
- Gastos o Ingresos no reportados para efectos fiscales (off shore).

En el siguiente cuadro ilustrativo, se presenta un ejemplo de las partidas permanentes y su efecto en la determinación de cálculo en el impuesto sobre la renta:

Caso: Cuando sólo hay partidas permanentes

Datos: Los ingresos incluyen Q.23,000 de ingresos no afectos por ser del exterior, por gastos no documentados Q.8,000 y también hay Q.25,000 gastos del período anterior.

	FISCAL	FINANCIERO	PARTIDA PERMANENTE
Ventas	800,000	800,000	0
Costo de Ventas	(375,000)	(375,000)	0
Gatos Administrativos	(100,000)	(100,000)	0
Utilidad	325,000	325,000	0
Gatos no documentados	8,000		10,000
Gatos del período anterior	25,000		
Ingresos no afectos	(23,000)		
Renta imponible/ Utilidad antes de ISR	335,000	325,000	Tasa efectiva
ISR Gasto 31%	103,850	103,850	32%
NOTAS			
(1) No hay partidas transitorias, por lo tanto, no se suma nada al impuesto fiscal			
(2) El impuesto gasto fiscal es igual al financiero porque no hay partidas transitorias que modifiquen el impuesto fiscal para llevarlo a financiero.			

Partidas Transitorias

Estas son transacciones de ingreso o gasto que son incluidas en diferentes momentos en el tiempo en la información financiera y en la fiscal (renta imponible), pero que al final en el tiempo son equiparadas en ambas informaciones. Ejemplo, depreciar una maquinaria para efectos fiscales a un 20%, mientras que para efectos financieros se deprecia al 10%. Al final de los 10 años se habrán igualado los gastos tanto para efectos financieros como para efectos fiscales. Hay dos tipos de diferencias temporales, las cuales se describen a continuación:

Diferencias Temporales Imponibles

Son las que darán origen a una imposición de renta o pérdida fiscal que corresponde a períodos futuros, es decir, en el caso de una compañía que reporta sus depreciaciones ante el fisco a una tasa del 10% y desde el punto de vista de la normativa contable (NIIF) reconoce las depreciaciones a una tarifa del 5%, a futuro, la compañía tiene la obligación de tener rentas imponibles.

Diferencias Temporales Deducibles

Caso contrario para las diferencias temporales deducibles, que se concluyen en aquellas partidas que darán a futuro una deducción de las rentas imponibles o pérdidas fiscales.

4.2.1.1. Activo diferido de impuestos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros. Éstos se reconocen por diferencias transitorias y corresponden a impuestos pagados en forma anticipada al fisco y son el resultado del siguiente tipo de transacciones:

- Ingresos que se incluyen primeramente o en una cantidad mayor para propósitos fiscales y posteriormente se igualan financieramente en años futuros. Ejemplo de estos ingresos que primero deben ser facturados por requerimientos de la ley del IVA o del ISR y son reconocidos posteriormente como ingresos en la contabilidad financiera.
- Gastos que se incluyen primeramente o en mayor cantidad para propósitos financieros y posteriormente se igualan para efectos fiscales. Ejemplo de estas partidas son:
 - a. Gasto por obsolescencia de inventarios en la contabilidad financiera que no ha sido deducido fiscalmente todavía por falta de destrucción de inventarios.
 - b. Gasto de cuentas incobrables mayor para efectos financieros que para efectos fiscales que luego se igualara en el tiempo.
 - c. Gastos de organización que son cargados a gasto financieramente y son amortizados fiscalmente.

Las pérdidas acumuladas pueden representar un activo diferido de impuesto, porque pueden representar un beneficio a futuro siempre y cuando las mismas puedan ser utilizadas para pagar menos impuesto por utilidades que se generen en el futuro.

El valor contable de las pérdidas en términos de impuesto, si son recuperables 100% son equivalentes al valor de la pérdida de operación (x) la tasa de impuesto vigente en el período. Ejemplo: Pérdida de Operación de Q10,000 (x) la tasa de 31% equivale a un activo diferido de impuesto de Q3,100, siempre y cuando exista la posibilidad de compensar esas pérdidas a futuro, para el caso de Guatemala no aplica este caso.

A continuación se presenta un caso que ilustra el Activo Diferido de Impuestos (Gasto)

Año 1	Fiscal	Financiero	
Ventas del año	4,000,000	4,000,000	Diferencia transitoria de Q1,000,000 1,000,000 31% 310,000
Inventarios obsoletos		(1,000,000)	
Resultados del período	4,000,000	3,000,000	
% Impuesto sobre la Renta	31 %	31 %	
Impuesto atribuible	1,240,000	930,000	
<u>Registro Contable</u>			
Impuesto sobre la renta gasto	930,000		
ISR Diferido Activo	310,000		
ISR a pagar al fisco		1,240,000	
Registro de ISR diferido año 1	1,240,000	1,240,000	
Año 2	Fiscal	Financiero	
Ventas del período	7,000,000	7,000,000	Se compensó diferencia transitoria 1,000,000 31% 310,000
Inventarios obsoletos	(1,000,000)		
Resultados del período	6,000,000	7,000,000	
% Impuesto sobre la Renta	31 %	31 %	
Impuesto atribuible	1,860,000	2,170,000	
<u>Registro Contable</u>			
Impuesto sobre la renta gasto	2,170,000		Se pagó menos impuesto al fisco porque se aplicó la deducción del año anterior.
ISR Diferido Activo		310,000	
ISR a pagar al fisco		1,860,000	
	2,170,000	2,170,000	
Total de impuestos de los 2 años	Fiscal	Financiero	
Año 1	1,240,000	930,000	
Año 2	1,860,000	2,170,000	
	3,100,000	3,100,000	

4.2.1.2. Pasivo diferido de impuestos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles. Estos se reconocen por diferencias transitorias y corresponden a impuestos a pagar a futuro como resultado de lo siguiente:

- Ingresos que se incluyen primeramente o en una cantidad mayor para propósitos financieros y posteriormente se igualan para efectos fiscales en años futuros. Ventas de electrodomésticos llevada fiscalmente por el método de ventas a plazos (utilidad en base a porción de cobros realizada) y para efectos financieros por el método de lo devengado.
- Gastos que se incluyen primeramente o en mayor cantidad para propósitos fiscales y posteriormente se igualan para efectos financieros. Ejemplo:

- a) Cuentas incobrables que se deducen primero para efectos fiscales y luego son igualadas a lo largo del tiempo para efectos financieros.
- b) Depreciaciones aceleradas de activos fijos, depreciar maquinaria a 20%, vehículos a 20% y depreciar para efectos financieros la maquinaria en 15 años y los vehículos en 8 años.
- c) Gastos por arrendamiento financiero (leasing) para efectos fiscales pero depreciados en base a vida útil para efectos financieros.
- d) Mejoras a propiedades arrendadas enviadas a gasto en el año en que se incurren y amortizadas financieramente.

A continuación se presenta un caso que ilustra el Pasivo Diferido de Impuestos (Gasto)

Año 1	Fiscal	Financiero	
Ventas del año	700,000	700,000	
Gastos de Depreciación	(400,000)	(200,000)	
Resultados del período	300,000	500,000	Diferencia transitoria de Q200,000
% Impuesto sobre la Renta	31 %	31 %	200,000 31% 62,000
Impuesto atribuible	93,000	155,000	
<u>Registro Contable</u>			
Impuesto sobre la renta gasto	155,000		
ISR Diferido Pasivo		62,000	
ISR a pagar al fisco		93,000	
Registro de ISR diferido año 1	155,000	155,000	
Año 2	Fiscal	Financiero	
Ventas del período	800,000	800,000	
Gastos de Depreciación	(100,000)	(300,000)	
Resultados del período	700,000	500,000	Se compensó diferencia transitoria
% Impuesto sobre la Renta	31 %	31 %	200,000 31% 62,000
Impuesto atribuible	217,000	155,000	
<u>Registro Contable</u>			
Impuesto sobre la renta gasto	155,000		
ISR Diferido Pasivo	62,000		
ISR a pagar al fisco		217,000	Se canceló provisión de año anterior
	217,000	217,000	
Total de impuestos de los 2 años	Fiscal	Financiero	
Año 1	93,000	155,000	
Año 2	217,000	155,000	
	310,000	310,000	

Aplicando las fórmulas

Asignación de impuestos a ambas utilidades, de acuerdo con la fórmula y tomando de base los ejemplos anteriores de activos y pasivos diferidos, se ilustra lo siguiente:

FÓRMULA	Impuestos a pagar al fisco (cálculo de ISR a pagar en declaración)		
	Crédito = (+) incremento en pasivo o disminución en activo (gasto)		
	Débito = (-) Incremento en activo o disminución en pasivo (anticipado o pago de provisión)		
ACTIVO DIFERIDO DE IMPUESTO			
Año 1			
Impuesto a pagar al fisco	1,240,000	Corriente	930,000
(-) Incremento en activo	<u>(310,000)</u>		
Impuesto Financiero	<u>930,000</u>		
Año 2			
Impuesto a pagar al fisco	1,860,000	Corriente	1,860,000
(+) Disminución en activo	<u>310,000</u>	Diferido	310,000
Impuesto Financiero	<u>2,170,000</u>		<u>2,170,000</u>
PASIVO DIFERIDO DE IMPUESTO			
Año 1			
Impuesto a pagar al fisco	93,000	Corriente	93,000
(+) Incremento en pasivo	<u>62,000</u>	Diferido	62,000
Impuesto Financiero	<u>155,000</u>		<u>155,000</u>
Año 2			
Impuesto a pagar al fisco	217,000	Corriente	155,000
(-) Disminución en pasivo	<u>(62,000)</u>		
Impuesto Financiero	<u>155,000</u>		

Análisis de partidas transitorias en estado de resultado

El siguiente cuadro ilustrativo presenta las diferencias temporales que después de analizarse si corresponden a activo y pasivo, luego al aplicarse la tasa de impuesto se convierten en Activos diferidos o Pasivos diferidos de impuestos:

Estado de Resultados	Activo (A)	Información		Diferencias	Comentarios
	Pasivo (P)	Fiscal	Financiera		
Ventas		1,450,000	1,450,000		
Costo de Venta		(800,000)	(800,000)		
Gastos de Operación		(175,000)	(175,000)		
Cuentas Incobrables	A	(55,000)	(90,000)	35,000	Diferencias en cálculo de cuentas
Depreciaciones	P	(210,000)	(150,000)	(60,000)	Diferencias en tasas de depreciación
Amortizaciones Mejoras PA	P	(80,000)	(15,000)	(65,000)	Diferencias en amortización de mejoras a propiedades arrendadas
Estimación Obsolescencia	A		(45,000)	45,000	Dif. por gts. de productos obsoletos
Utilidad antes de ISR		130,000	175,000		
Tasa de ISR		31%	31%		
Impuesto sobre la Renta		<u>40,300</u>	<u>54,250</u>	13,950	
Activa = Utilidad Fiscal mayor Pasiva = Utilidad Financiera mayor					
CÁLCULO POR MÉTODO DE BALANCE					
Impuesto a pagar al fisco				40,300	
Partida activa	Incobrables	35,000	31%	(10,850)	} Diferencias detectables al comparar información fiscal y financiero
Partida pasiva	Depreciación	60,000	31%	18,600	
Partida pasiva	Mejoras	65,000	31%	20,150	
Partida activa	Obsolescencia	45,000	31%	<u>(13,950)</u>	
Impuesto sobre la Renta gasto				<u>54,250</u>	

Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos

A continuación se presenta un cuadro ilustrativo donde se resume los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos:

EN RESUMEN	RESULTADOS		BALANCE	
	INGRESO	GASTO	ACTIVO	PASIVO
Impuesto Corriente		X		X
Pagado en Exceso			X	
Diferencia Imponible		X		X
Temporal Deducible	X		X	
Pérdidas y créditos fiscales no utilizados			X	

4.2.2. Presentación en los estados financieros

La norma de contabilidad No. 1 prescribe la base para la presentación de estados financieros de propósito general con el fin de asegurar la comparabilidad tanto con los estados financieros de la entidad correspondientes a períodos anteriores como con los estados financieros de otras entidades. En el conjunto completo de estados financieros todos los estados financieros se tienen que presentar con igual prominencia.

Presentación razonable y cumplimiento con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Los estados financieros tienen que presentar razonablemente la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad. La presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones, haciéndolo de acuerdo con las definiciones y el criterio de reconocimiento que para activos, pasivos, ingresos y gastos se establece en la estructura conceptual para la preparación y presentación de estados financieros. La entidad logra la presentación razonable mediante el cumplimiento de las NIIF, también requiere que la entidad aplique las políticas de contabilidad de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8. La entidad cuyos estados financieros cumplen con las NIIF tiene que hacer en las notas una declaración explícita y carente de reservas respecto de tal cumplimiento.

Empresa en marcha

Cuando al hacer su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, la administración es consciente de incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que pueden generar duda importante sobre la capacidad de la

entidad para continuar como empresa en marcha, la entidad tiene que revelar esas incertidumbres.

Cuando la entidad no prepara los estados financieros sobre una base de empresa en marcha, tiene que revelar ese hecho, junto con la base a partir de la cual se preparan los estados financieros, así como la razón por la cual la entidad no se considera que sea una empresa en marcha.

Base de contabilidad

La entidad tiene que preparar sus estados financieros, excepto para la información de los flujos de efectivo, usando la base de contabilidad de lo devengado.

Materialidad y agregación

La entidad tiene que presentar cada clase material de elementos similares, haciéndolo por separado en los estados financieros. Las omisiones o las declaraciones equivocadas de elementos son materiales si podrían, individual o colectivamente, influir en las decisiones económicas que los usuarios toman con base en los estados financieros. La materialidad depende del tamaño y naturaleza de la omisión o declaración equivocada juzgada en las circunstancias que la rodean. El tamaño o la naturaleza del elemento, o una combinación de ambos, podrían ser el factor determinante.

La entidad tiene que presentar cada clase material de elementos similares, haciéndolo por separado en los estados financieros. La entidad tiene que presentar por separado los elementos de naturaleza, a menos que sean inmateriales. Si un elemento de línea individualmente no es material, se agrega con otros elementos ya sea en los estados financieros o en las notas.

Compensación

Una entidad no puede compensar activos y pasivos o ingresos y gastos, a menos que ello sea requerido o permitido por una Norma Internacional de Información Financiera.

Frecuencia de la presentación de reportes

La entidad tiene que presentar el conjunto completo de estados financieros (incluyendo la información comparativa) al menos anualmente.

Información comparativa

Excepto cuando las NIIF permiten o requieren otra cosa, la entidad tiene que revelar información comparativa con relación al período anterior y para todas las cantidades reportadas en los estados financieros del período corriente.

La entidad tiene que incluir información comparativa para la información narrativa y descriptiva, cuando ello sea relevante para el entendimiento de los estados financieros del período corriente.

Cuando la entidad cambia la presentación o la clasificación de elementos contenidos en los estados financieros, la entidad tiene que reclasificar las cantidades comparativas, a menos que sea impracticable hacerlo.

Consistencia de la presentación

La entidad tiene que mantener de un período al siguiente la presentación y la clasificación de los elementos contenidos en los estados financieros, a menos que:

- a) sea aparente, luego de un cambio importante en la naturaleza de las operaciones de la entidad o de una revisión de sus estados financieros, que otra presentación o clasificación sería más apropiada teniendo en consideración el criterio para la selección y aplicación de las políticas de contabilidad contenido en la norma No.8; o
- b) una NIIF requiera el cambio en la presentación.

4.2.2.1. Estado de situación financiera (Balance)

La entidad clasificará sus activos como los pasivos en corrientes y no corrientes, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione más fiabilidad.

Distinción corriente/no-corriente

La entidad tiene que presentar los activos corrientes y no-corrientes, y los pasivos corrientes y no-corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de posición financiera, excepto cuando la presentación basada en la liquidez proporciona información que sea confiable y relevante.

Activos corrientes

La entidad tiene que clasificar como corriente a un activo cuando se cumple cualquiera de los siguientes criterios:

- “(a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después del período sobre el que se informa; o
- (d) el activo es efectivo o equivalentes de efectivo (como se define en la NIC 7) a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.” (17:13)

Activos no corrientes

Todos los activos, que no cumplan los criterios para clasificarlos como activos corrientes, se clasificarán como activos no corrientes.

Pasivos corrientes

La entidad tiene que clasificar como corriente a un pasivo cuando:

- “(a) espera cancelar el pasivo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del período sobre el que se informa; o
- (d) la entidad no tiene el derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del período sobre el que se informa.” (17:14)

Pasivos no corrientes

Todos los pasivos que no cumplan los requisitos para ser clasificados como pasivos corrientes, se clasificarán como pasivos no corrientes.

A continuación, ejemplo de la estructura de un balance:

EMPRESA X, S.A. BALANCES GENERALES Al 31 de diciembre de 2010 y 2009 (Expresado en Quetzales)			
ACTIVO	NOTAS	2010	2009
<u>NO CORRIENTE</u>			
Propiedad, planta y equipo	X	X	X
Depreciación acumulada	X	(X)	(X)
		X	X
Construcciones en proceso	X	X	X
Total Propiedad, planta y equipo – Neto		X	X
Crédito Mercantil	X	X	X
Impuesto sobre la renta Diferido	X	-	X
Porción Largo plazo de impuestos por cobrar a corto plazo	X	X	X
Gastos diferidos y otros activos	X	X	X
Total Activo no Corriente		X	X
<u>CORRIENTE</u>			
Efectivo		X	X
Cuentas por Cobrar:			
Clientes	X	X	X
Cuentas por cobrar a Compañías afiliadas	X	X	X
Impuestos por cobrar	X	X	X
Otras cuentas por cobrar		X	X
Total cuentas por cobrar		X	X
Menos – Estimación para cuentas incobrables	X	(X)	(X)
Cuentas por cobrar – Netas		X	X
Inventarios	X	X	X
Seguros pagados por anticipado		X	-
Total activo corriente		X	X
TOTAL ACTIVO		X	X
<u>PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS Y PASIVO</u>			
<u>PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS:</u>			
Capital autorizado, suscrito y pagado	X	X	X
Utilidades retenidas	X	X	X
Total Patrimonio de los accionistas		X	X
<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>			
Préstamos bancarios a largo plazo	X	X	X
Impuesto sobre la renta diferido	X	X	-
Provisión para indemnizaciones	X	X	X
Total pasivo no corriente		X	X
<u>PASIVO CORRIENTE</u>			
Cuentas por pagar a compañías afiliadas	X	X	X
Porción corriente de préstamos bancarios a largo plazo	X	X	X
Impuesto sobre la renta por pagar	X	X	-
Prestaciones laborales		X	X
Impuesto Único sobre Inmuebles – IUSI		X	X
Otras	X	X	X
Total pasivo corriente		X	X
Total Pasivo		X	X
TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO		X	X
Las notas adjuntas son parte de los estados financieros.			(Concluye)

4.2.2.2. Estado de resultado integral (Estado de Resultados)

El estado de resultados se puede presentar ya sea por función de los rubros o por su naturaleza. Por función es el estado de resultados que conocemos tradicionalmente.

Dependiendo de la naturaleza de la empresa se debe escoger el método que sea más útil para interpretar la operación del negocio.

Ejemplo de estructura de un estado por Naturaleza

EMPRESA X, S.A.		
ESTADO DE RESULTADOS		
Por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010 y 2009		
Cifras expresadas en Quetzales		
	2010	2009
Ingresos de actividades ordinarias o de operación	X	X
Otros Ingresos	X	X
Variación de inventarios	(X)	(X)
Consumo de materiales	(X)	(X)
Salarios y prestaciones	(X)	(X)
Gastos por depreciación y amortización	(X)	(X)
Deterioro del valor de activos	(X)	(X)
Otros gastos de operación	(X)	(X)
Gastos financieros	(X)	(X)
Resultado antes de impuesto	X	X
Gasto por impuesto a las ganancias	(X)	(X)
Resultado del período	X	X

Normalmente el método por Función es el que provee información relevante. Cuando se usa el método funcional del estado de resultados se requiere que la empresa divulgue en nota, información respecto a los gastos de acuerdo con su naturaleza, esto debido a que esta información es útil al predecir flujos futuros de efectivo.

Ejemplo de estructura de un estado por Función

EMPRESA X, S.A.			
ESTADO DE RESULTADOS			
Por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010 y 2009			
Cifras expresadas en Quetzales			
		2010	2009
Ingresos de actividades ordinarias o de operación		X	X
Costo de ventas	Nota X	(X)	(X)
Margen bruto		X	X
Otros ingresos	Nota X	(X)	(X)
Gastos de distribución	Nota X	(X)	(X)
Gastos de administración	Nota X	(X)	(X)
Otros gastos	Nota X	(X)	(X)
Gastos Financieros		(X)	(X)
Resultado antes de impuesto		X	X
Gasto por impuesto a las ganancias	Nota X	(X)	(X)
Resultado del período		X	X
Nota X COSTO DE VENTAS			
Inventario Inicial		X	X
Compras		X	X
Inventario Final		(X)	(X)
Costo de Ventas		X	X

Neto de Cuentas de Ingresos y Gastos

La compensación de cuentas aplica únicamente cuando:

- a) Una Norma Internacional de Contabilidad lo permita;
- b) Ganancias, pérdidas y gastos relacionados que surjan de eventos y transacciones similares que no sean importantes.

La materialidad juega un papel importante en lo anteriormente expuesto.

4.2.2.3. Estado de cambios en el patrimonio

Presenta los importes de las transacciones que los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto, hayan realizado en su condición de tales; mostrando por separado:

- Las distribuciones acordadas.
- El saldo de las ganancias acumuladas al principio como al final del período, así como, los movimientos de las mismas.
- Una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del período, de cada clase de patrimonio aportado como de cada clase de reservas, informando por separado de cada movimiento efectuado.

Los cambios en el patrimonio neto, entre dos balances consecutivos, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos. A continuación ejemplo de estructura de un estado de cambios en el patrimonio neto:

EMPRESA X ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Por los años terminados al 31 de diciembre de 2010 y 2009 Cifras expresadas en Quetzales						
	Capital Pagado	Utilidades Retenidas			Total	Total Patrimonio
		Reserva Legal Nota X	Utilidades Retenidas	Utilidad Neta del Año		
AÑO 2010						
Saldos Iniciales	X	X	X	X	X	X
Traslado a Utilidades Retenidas			X	(X)		
Traslado a la Reserva Legal		X		(X)		
Utilidad neta del año				X	X	X
Saldos finales	X	X	X	X	X	X
AÑO 2009						
Saldos Iniciales	X	X	X	X	X	X
Traslado a Utilidades Retenidas			X	(X)		
Traslado a la Reserva Legal		X		(X)		
Utilidad neta del año				X	X	X
Saldos finales	X	X	X	X	X	X

4.2.2.4. Estado de flujos de efectivo

El estado de flujos de efectivo tiene que reportar los flujos de efectivo ocurridos durante el período, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación.

Presentación de reportes sobre los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación

La entidad tiene que reportar los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación usando ya sea:

- “a) el método directo, por el que se revelan las clases principales de ingresos de efectivo brutos y pagos de efectivo brutos; o
 - b) el método indirecto, por el que la utilidad o pérdida se ajusta por los efectos de las transacciones de naturaleza que no sea efectivo, cualesquiera diferidos o causaciones de ingresos o pagos de efectivo de operación pasados o futuros, y los elementos de ingresos o gastos asociados con los flujos de efectivo de inversión o financiación.”
- (19:105)

Presentación de reportes sobre los flujos de efectivo provenientes de las actividades de inversión y financiación

La entidad tiene que reportar por separado las clases principales de ingresos de efectivo brutos y de pagos de efectivo brutos que surgen de las actividades de inversión y financiación, excepto en la extensión en que los flujos de efectivo que se describen en los párrafos 22 y 24 de la NIC 7 se reporten sobre una base neta.

Solamente los desembolsos que resulten en un activo reconocido en el estado de posición financiera son elegibles para clasificación como actividades de inversión.

Presentación de reporte sobre los flujos de efectivo sobre una base neta

Según el párrafo 22 de la NIC 7, los flujos de efectivo que surgen de las siguientes actividades de operación, inversión o financiación pueden reportarse sobre una base neta:

- “a) ingresos y pagos de efectivo a nombre de clientes cuando los flujos de efectivo reflejen las actividades del cliente más que los de la entidad; y
- b) ingresos y pagos de efectivo por elementos por los cuales la rotación sea rápida, las cantidades sean grandes, y las maduraciones sean cortas.” (19:105)

Estado de flujos de efectivo, por el método directo

Según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. A continuación, ejemplo de la estructura de un estado de flujo de efectivo por el método directo.

EMPRESA X, S.A. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO Por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010 y 2009 Cifras expresadas en Quetzales		
	2010	2009
Flujos de efectivo de las actividades de Operación		
Cobros a clientes	X	X
Pagos a proveedores	(X)	(X)
Gastos de Operación	(X)	(X)
Sueldos	(X)	(X)
Flujo neto de efectivo por actividades de operación	X	X
Flujos de efectivo por actividades de Inversión		
Venta de Activos no corrientes	X	X
Compra de Activos no corrientes	(X)	
Adición de inversiones	(X)	
Flujo neto de efectivo por actividades de inversión	(X)	X
Flujos de efectivo por actividades de Financiamiento		
Cobros por emisión de capital	X	
Amortización de préstamos	(X)	(X)
Dividendos pagados a los propietarios	(X)	(X)
Flujo neto de efectivo por actividades de financiamiento	(X)	(X)
Incremento neto de efectivo y equivalentes	X	X
Efectivo y equivalentes al inicio del período	X	X
Efectivo y equivalentes al final del período	X	X

Nota X

Estado de flujos de efectivo, por el método indirecto

Según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro; así como, de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación.

A continuación un ejemplo de la estructura de un estado de flujo de efectivo por el método indirecto:

EMPRESA X, S.A.		
ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO		
Por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010 y 2009		
Cifras expresadas en Quetzales		
	2010	2009
Flujos de efectivo de las actividades de Operación		
Resultado neto del período	X	(X)
(+/-) Actividades que no requirieron efectivo		
Indemnizaciones	X	X
Provisiones laborales	X	X
Depreciaciones	X	X
Cuentas incobrables	X	X
Sub total	X	X
Cambios en cuentas de activo y pasivo		
Disminución de inventarios	X	X
Incremento de cuentas por cobrar	(X)	(X)
Disminución de proveedores	(X)	(X)
Flujo neto de efectivo por actividades de operación	X	X
Flujos de efectivo por actividades de Inversión		
Venta de activos no corrientes	X	X
Compra de activos no corrientes	(X)	
Adición de inversiones	(X)	
Flujo neto de efectivo por actividades de inversión	(X)	X
Flujos de efectivo por actividades de Financiación		
Cobros por emisión de capital	X	
Amortización de préstamos	(X)	(X)
Dividendos pagados a los propietarios	(X)	(X)
Flujo neto de efectivo por actividades de financiación	(X)	(X)
Incremento neto de efectivo y equivalentes	X	X
Efectivo y equivalentes al inicio del período	X	X
Efectivo y equivalentes al final del período	X	X

Nota X

4.2.2.5. Notas a los estados financieros

Las notas se presentarán, en la medida que sea practicable, de una forma sistemática, cada partida de los estados financieros contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de las notas; todas las NIIF cuentan con un apartado donde se establece la información a revelar sobre las transacciones y otros sucesos abordados por medio de las notas a los estados financieros.

Normalmente la estructura y el orden de las notas, con el fin de ayudar a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades, es como sigue:

Nota 1	Breve historia de la entidad	Domicilio, forma legal, país de constitución, naturaleza de sus actividades, principales operaciones; el nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última del grupo si lo hubiera.
Nota 2	Unidad Monetaria	La moneda de expresión de las cifras en los estados financieros y la tasa de cambio al cierre en dólares de los Estados Unidos de América.

Nota 3	Políticas Contables	Las bases para la elaboración de los estados financieros, por ejemplo: El método de contabilización de los ingresos y demás políticas contables relevantes. Una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento con las NIIF. Otra revelación, cada NIIF establece información a revelar para determinadas transacciones y otros sucesos.
Notas 4 – 13	Integración de las Cuentas	Propiedades, planta y equipo, activos intangibles, efectivo, inventarios, cuentas por cobrar, provisiones, préstamos, cuentas por pagar, gastos de distribución y gastos de administración, con base a su relevancia.
Nota 14	Capital	Se exige revelar información que permita que los usuarios evalúen los objetivos, políticas y los procesos para gestionar capital. También se revelará: Capital autorizado, suscrito, pagado y no suscrito, valor nominal de las acciones, acciones en circulación y en tesorería, reservas, entre otras.
Nota 15	Dividendos	El importe acordado antes de que los estados financieros hayan sido autorizados, que no haya sido reconocido; el importe por acción y el importe por dividendo preferente de carácter acumulativo que no se haya reconocido.
Nota 16	Impuesto a las ganancias corriente y diferido	
Nota 17	Información a revelar sobre partes relacionadas	
Nota 18	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.	
Nota 19	Hechos ocurridos después de la fecha del balance.	
Nota 20	Aprobación y autorización de los estados financieros.	

De acuerdo con la NIC 12, los principales componentes del gasto (ingreso) del Impuesto sobre la Renta tributario se tienen que revelar por separado, por lo que a continuación un ejemplo de nota a los estados financieros divulgando la información requerida por la norma contable sobre los componentes y cumplimiento en el párrafo 79 y 80 literales a, b, c y f :

Nota X: IMPUESTO A LAS GANANCIAS

a) Impuesto Sobre la Renta Corriente (fiscal)

Al 31 de diciembre de 2010 y 2009, el gasto por el impuesto corriente (fiscal), fue calculado de la siguiente manera:

	2010		2009	
Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta	Q	100,000	Q	90,000
Rentas exentas, no afectas y pagaron retención		(10,000)		(8,000)
Gastos no deducibles		10,000		10,000
Otras Deducciones		(5,000)		(4,000)
Renta Imponible	Q	95,000	Q	88,000
Tasa impositiva del ISR 31%		31%		31%
ISR corporativo del período	Q	29,450	Q	27,280
Créditos Fiscales		(20,460)		(18,750)
ISR (pagado en exceso) por Pagar al Fisco	Q	8,990	Q	8,530

De acuerdo con la Ley de ISR la Compañía realiza pagos trimestrales calculados sobre la base de una cuarta parte del impuesto determinado en el año anterior, los cuales fueron acreditables en su totalidad en la liquidación final del impuesto.

b) Impuesto Sobre la Renta Diferido (financiero)

Las diferencias temporales que originan un impuesto sobre la renta diferido al 31 de diciembre de 2010 y 2009 son las siguientes:

2010	FISCAL	FINANCIERA	DIFERENCIA TEMPORAL (IMPONIBLE) DEDUCIBLE	ISR DIFERIDO ACTIVO (PASIVO)
Crédito mercantil	Q 6,500	Q 9,000	Q (2,500)	Q (775)
Gastos provisionados que serán deducible el siguiente año			1,000	310
Dif. temporarias no reconocidos en períodos anteriores	0	0	0	0
Impuesto sobre la renta diferido activo al 31/12/2009				(1,500)
Débito a resultados del año 2010 por ISR diferido				Q (1,965)
2009	FISCAL	FINANCIERA	DIFERENCIA TEMPORAL (IMPONIBLE) DEDUCIBLE	ISR DIFERIDO ACTIVO (PASIVO)
Crédito mercantil	Q 7,500	Q 9,000	Q (1,500)	Q (465)
Gastos provisionados que serán deducible el siguiente año			7,000	2,170
Dif. temporarias no reconocidos en períodos anteriores			0	0
Impuesto sobre la renta diferido activo al 31/12/2008				(500)
Crédito a resultados del año 2009 por ISR diferido				Q 1,205

RESUMEN DEL GASTO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

	2010		2009	
Impuesto sobre la Renta Corriente	Q	(29,450)	Q	(27,280)
Impuesto sobre la Renta Diferido		(1,965)		1,205
(Gasto) Ingreso Total Impuesto a las Ganancias	Q	(31,415)	Q	(26,075)

A continuación un ejemplo de nota a los estados financieros divulgando la información requerida por la norma contable No. 12 en el párrafo 81 literal c, se debe presentar una

conciliación numérica entre el gasto por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables:

Nota X: Relación del Gasto por Impuesto sobre la Renta (fiscal) y la Ganancia Contable

Conciliación numérica entre el gasto tributario y el producto de la utilidad contable multiplicado por la tarifa tributaria del 31%, al 31 de diciembre de 2010 y 2009.

	2010	2009
Utilidad Contable	Q 100,000	Q 90,000
Impuesto a la tasa impositiva vigente 31%	31,000	27,900
Rentas exentas, no afectas (10,000 * 31%)	(3,100)	(2,480)
Gastos no deducibles (10,000 * 31%)	3,100	3,100
Otras Deducciones (5,000 * 31%)	(1,550)	(1,240)
Gasto ISR fiscal	Q 29,450	Q 27,280

Comentario:

El otro método consiste en la conciliación numérica entre la tarifa tributaria efectiva promedio y la tarifa tributaria aplicable, revelando también la base a partir de la cual se calcula la tarifa tributaria aplicable, que para el caso no es de aplicación, puesto que el tipo impositivo no varió entre el año 2010 y 2009.

A continuación un ejemplo de nota a los estados financieros divulgando la información requerida por la norma contable en el párrafo 81 literal g, con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados

Nota X: Efectos de las Diferencias Temporarias Imponibles y Deducibles en relación al ISR Diferido

Detalle de las diferencias temporarias deducibles e imponibles, así como del ISR diferido, generado por las diferencias entre ciertas partidas contables y fiscales del balance general y estado de resultados, se muestra a continuación:

	2010		2009	
	Variación	Impositivo 31%	Variación	Impositivo 31%
Diferencias Temporales Imponibles (ISR Diferido Pasivo)				
Depreciaciones, mayor tasa a la fiscal	0	0	0	0
Crédito Mercantil	(2,500)	(775)	(1,500)	(465)
Gasto Provisiones, deducibles siguiente año	0	0	0	0
Total	(2,500)	(775)	(1,500)	(465)
Diferencias Temporales Deducibles (ISR Diferido Activo)				
Depreciaciones, mayor tasa a la fiscal	0	0	0	0
Crédito Mercantil	0	0	0	0
Gasto Provisiones, deducibles siguiente año	1,000	310	7,000	2,170
Total	1,000	310	7,000	2,170
ISR Diferido Activo (Pasivo)		(465)		1,705

Comentario:

Debe revelarse el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los períodos sobre los que se informa; y también, el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance de situación general.

CAPÍTULO V

**EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN
EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y
DIFERIDO PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS
FINANCIEROS DE UNA EMPRESA MULTINACIONAL QUE IMPORTA Y
DISTRIBUYE COMBUSTIBLES (CASO PRÁCTICO)**

5.1. GENERALIDADES

“Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.” es una empresa constituida en la República de Guatemala de acuerdo con las leyes mercantiles del país y fue autorizada para operar por tiempo indefinido. Es una subsidiaria propiedad mayoritaria de Empresa Internacional, S.A. quien posee el 99.30% de su capital pagado. Las oficinas centrales se encuentran en la ciudad capital y sus plantas de almacenamiento están ubicadas en Puerto de San José y en Santo Tomas de Castilla, Izabal. La actividad principal de la compañía es la importación y distribución de productos derivados del petróleo (combustibles).

Fue constituida con un capital autorizado de Q150,000,000.00 dividido en acciones comunes con un valor de Q 100.00 cada una.

La empresa solicita consultoría externa de un Contador Público y Auditor para que realice el proceso de cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido para el cierre contable del período anual terminado al 31 de diciembre de 2010.

El ejercicio que se presenta a continuación desarrolla la actuación del Contador Público y Auditor en el proceso de cálculo del impuesto sobre la renta corriente y diferido, hasta la presentación en los estados financieros, de la empresa “Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.”, el cual se llevara a cabo de la siguiente forma:

Descripción	Página #
- Propuesta de Servicios Profesionales	140
- Planificación del Trabajo	144
- Requerimiento de Información	146
- Papeles de Trabajo	148
- Informe Final	172

5.2. PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
Consultores Fiscales y Financieros

PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES

Guatemala, 14 de enero de 2011

Pedro Hernández
Gerente General
Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.

Agradecemos la distinción que nos han conferido al solicitar nuestros servicios profesionales de consultoría, nos permitimos someter a su consideración nuestra propuesta de servicios profesionales para llevar a cabo la consultoría fiscal y financiera en el proceso de cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido para la presentación en los Estados Financieros, de la empresa **Importadora y Distribuidora de Combustibles, Sociedad Anónima**, correspondiente al período fiscal terminado al 31 de diciembre de 2010.

Estamos convencidos que la empresa requiere profesionales especializados en aspectos fiscales y financieros para verificar el cumplimiento con lo que establecen las leyes tributarias y las Normas Internacionales de Información Financiera, en la determinación del Impuesto sobre las Ganancias para obtener una mejor optimización de los recursos a la compañía.

Nuestra misión es contribuir a la excelencia de nuestros clientes y de nuestro personal, apoyándolos en aumentar continuamente su capacidad para agregar valor a sí misma y a su entorno. En Herrera Quinteros y Asociados ofrecemos a nuestros clientes servicios profesionales con valor agregado que permita cumplir con nuestra misión y la continuidad de relación, por la satisfacción del trabajo realizado.

Nuestro equipo de profesionales comparte una filosofía común que nos distingue. Constantemente ofrecemos ideas creativas y soluciones innovadoras, y nuestro compromiso con nuestros clientes es el de estar siempre presentes cuando se nos necesite, para lo cual hemos asignado un equipo de trabajo con amplia experiencia.

Nuestro servicio se llevará a cabo bajo la más estricta confidencialidad. Al mismo tiempo estaremos atentos para detectar oportunidades que beneficien a la empresa, y ofrecer recomendaciones útiles y oportunas a su negocio.

Esperamos que la presente propuesta cumpla con los objetivos que se han fijado para la empresa. Estamos a sus órdenes para aclarar cualquier duda que pudiera existir en torno a esta propuesta.

OBJETIVO Y ALCANCE DE NUESTRA CONSULTORÍA

En el curso de nuestra entrevista, nos percatamos de sus expectativas de servicio con respecto a nuestra participación como consultores externos, considerando que ustedes requieren, entre otros aspectos, lo siguiente: Preparación del cálculo del Impuesto Sobre la Ganancias corporativo con cifras terminadas al 31 de diciembre de 2010, que incluye el análisis del soporte de las partidas en conciliación (gastos no deducibles, ingresos exentos, no afectos y otras deducciones) entre la utilidad contable y renta imponible que genera el ISR corriente, la clasificación de las partidas permanentes y temporales que determinan el ISR diferido, para su presentación final en los Estados Financieros terminados al 31 de diciembre de 2010.

La empresa puede estar segura de que en Herrera Quinteros y Asociados encontrará el apoyo en consultoría que requiere para realizar el trabajo, ya que contamos con los recursos necesarios para brindar servicios profesionales de la más alta calidad.

Con el objeto de llevar a cabo nuestra consultoría, es indispensable contar con el apoyo incondicional por parte del personal de la empresa en proporcionarnos la información, actividades y documentación necesaria, para poder realizar nuestro correspondiente plan de trabajo.

DOCUMENTO A ENTREGAR

La empresa Importadora y Distribuidora de Combustibles, Sociedad Anónima, obtendrá de nuestra firma, derivado de nuestro servicio profesional, un informe sobre el resultado de las situaciones que se detecten.

LIMITACIONES DE NUESTRA RESPONSABILIDAD**Del Documento**

Nuestros procedimientos de revisión se basan en pruebas selectivas aplicadas a través de muestras a criterio que proporcionen una seguridad razonable de que las mismas se procesan oportuna y correctamente, dentro de las posiciones fiscales y financieras definidas por su empresa.

Por lo tanto, existe la posibilidad que dichas pruebas selectivas no identifiquen casos de errores u omisiones respecto de la oportunidad y correcto proceso de las obligaciones tributarias y financiero por parte de su empresa.

Asimismo, pueden existir errores u omisiones provocados por cualquier factor fuera de nuestro alcance y control, los cuales no forman parte de nuestra responsabilidad, por lo que todos los riesgos y costos indirectos, directos y/o de oportunidad relacionados, incluyendo pero no limitado al pago de ajustes de impuestos, multas intereses y recargos, serían asumidos por su empresa.

Hacemos mención que la legislación fiscal o normas contables están sujetas a continuos cambios. En los casos en que cambie la ley o normas contables, nuestras opiniones pueden verse afectadas negativamente, para lo cual ustedes con la aceptación de la presente propuesta aceptarán expresamente tal situación, librando a **Herrera Quinteros y**

Asociados de cualquier reclamo que pueda surgir por los cambios de ley, o normas contables. Además, el equipo consultor independiente de **Herrera Quinteros y Asociados** no asume ninguna responsabilidad de actualizar el servicio a fin de reflejar tales cambios.

SECRETO PROFESIONAL

Tal como nuestro Código de Ética nos requiere, nuestro trabajo estará siempre sujeto al secreto profesional por lo tanto, no podemos revelar por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias que pongan en riesgo la información financiera de **Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.**

Solamente estaremos obligados, tal y como lo establece nuestro Código de Ética, a revelar información cuando exista una orden de juez competente o cuando lo establezca la ley respectiva.

HONORARIOS POR NUESTROS SERVICIOS PROFESIONALES

En Herrera Quinteros y Asociados estamos concientes del costo beneficio que debe mostrar un servicio de consultoría, ya que las empresas deben quedar satisfechas. Por tal motivo nuestros honorarios son elaborados conforme al servicio profesional de alta calidad que brindamos y al costo beneficio que resulta favorable para las empresas.

Derivado de lo anterior hemos considerado que los honorarios por concepto de nuestra consultoría serán de Q40,000.00, con el Impuesto al Valor Agregado – IVA, por el tiempo invertido en el proceso, los cuales serían facturados y cobrados de la siguiente forma: 30% al momento de la aceptación de la presente propuesta, 30% al inicio del trabajo de campo y 40% al entregar nuestro informe final.

Esperamos que esta propuesta sea de su conformidad. De ser así, agradeceríamos hacernos llegar una copia de la presente propuesta firmada en señal de su aprobación. Sin otro particular al cual hacer referencia quedamos de usted.

Atentamente,



Lic. Juan Carlos Herrera
Socio Director

Aceptación:

Mucho apreciaremos confirmar su acuerdo con los términos antes indicados, firmando una copia de la presente y remitiendo de regreso la misma a nuestras oficinas.

Aprobado por: **Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.**



FIRMA: _____
NOMBRE: Pedro Hernández
CARGO: Gerente General
FECHA: 20 de enero de 2011

5.3. PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
Consultores Fiscales y Financieros

PLANEACIÓN DE LA CONSULTORÍA

Nombre de la Entidad	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.
Número de Identificación Tributaria	765432-1
Fecha de inicio de Operaciones	01 Octubre de 2,000
Número de Escritura de Constitución	1234
Registro de Patente de Sociedad	654321-321-0
Registro de Patente de Empresa	123456-123-9
Representante Legal	Pedro Hernández
Nombramiento Vigente a la Fecha	Si
Cierre Contable y Fiscal	31 de diciembre de cada año

Actividades de la Empresa

La empresa es una subsidiaria propiedad mayoritaria de Empresa Internacional, S.A. quien posee el 99.30% de su capital pagado, sus oficinas centrales se encuentran en la ciudad capital y cuenta con 2 plantas de almacenamiento las cuales están ubicadas en Puerto de San José y en Santo Tomas de Castilla, Izabal. La actividad principal de la compañía es la importación y distribución de productos derivados del petróleo, los cuales son: Gasolina Superior, Gasolina Regular, Diesel y Bunker C (Fuel Oil), dentro de sus operaciones también está la comercialización de Lubricantes, los cuales se almacenan en una bodega que está ubicada en la Zona 12 de la ciudad Capital.

Tiempo Estimado para la realización de nuestro Trabajo

Para la realización de nuestro trabajo proponemos realizarlo en 2 visitas como sigue:

Primer Visita: Programada para el 01 de febrero de 2011, visita en la cual estaríamos realizando nuestros procedimientos de planeación preliminar, revisión y análisis de saldos del balance general y estado de resultados terminados al 31 de diciembre de 2010.

Segunda Visita: Programada para el 15 de febrero de 2011, visita en la cual estaríamos realizando el trabajo de campo que incluye: revisión, análisis, pruebas de los diferentes rubros que afectan y determinan el cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente & diferido, así como también su presentación en los Estados Financieros.

El tiempo programado para este trabajo es de 100 horas, las cuales se estarán cumpliendo de acuerdo a las fechas estipuladas anteriormente.

Entrega de Documento

A la terminación de estas fases, presentaríamos a ustedes el 15 de marzo de 2011, un informe sobre el resultado de nuestro trabajo y de las situaciones que se detecten.

Asimismo, cualquier tipo de recomendaciones que pudieran resultar útiles para la empresa con relación al Impuesto Sobre la Renta.

Personal Asignado

Para efectos del desarrollo del trabajo, el quipo de consultores independientes que estará a cargo, está constituido por los siguientes profesionales:

Categoría	Nombre
Socio	Juan Carlos Herrera
Gerente	Paula Galindo
Staff	Pedro García

Personal Clave de la Empresa

Para el desarrollo de nuestro trabajo, necesitamos el apoyo incondicional del personal de Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A., éstas son las siguientes:

Categoría	Nombre
Gerente General	Pedro Hernández
Gerente Financiero	José Aguirre
Gerente Contraloría	Mauricio Pacheco

Honorarios

Los honorarios por concepto de nuestra consultoría son de Q40,000.00, más el Impuesto al Valor Agregado – IVA, por el tiempo invertido en el proceso, los cuales serían facturados y cobrados de la siguiente forma: 30% al momento de la aceptación de la presente propuesta, 30% al inicio del trabajo de campo y 40% al entregar nuestro informe final. Se facturarán en forma adicional todos aquellos gastos en que podamos incurrir por su cuenta, tales como: impresión de informes adicionales, fotocopias, etc., con base en los montos reales incurridos.

Aspectos Relevantes

La empresa se encuentra inscrita en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, por lo que se encuentra sujeta al pago del 31% sobre sus ganancias, no está sujeta al Impuesto de Solidaridad, derivado que su margen se encuentra abajo del 4%. Así mismo está afecta al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuestos Sobre Productos Financieros, Impuesto Sobre Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y al Impuesto de Distribución y derivados del Petróleo.

Método de contabilización de ingresos y gastos De lo devengado

Control Interno

Por la entrevista realizada al Gerente de Contraloría, se pudo obtener información sobre la operación del control interno de la empresa, determinando un grado aceptable de supervisión y efectividad del mismo. Por tal motivo, no será necesario realizar evaluación del sistema de control interno a detalle.

5.4. REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
Consultores Fiscales y Financieros

Nota

Fecha: 01 de Febrero de 2011
A: Gerente Financiero – Contraloría
De: Consultores Externos
Asunto: Revisión cálculo de Impuesto sobre las Ganancias al 31 de diciembre 2010

Para el desarrollo de nuestro trabajo de revisión cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido terminados al 31 de diciembre de 2010 de Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A., requerimos nos proporcionen la siguiente información:

- Estados financieros con cifras al 31 de diciembre de 2010 y 2009, impresos y en forma electrónica.
- Integraciones contables de las cuentas de provisiones y estimaciones de gastos del 01 de enero al 31 de diciembre 2010.
- Integraciones contables de todas las cuentas de Balance al 31 de diciembre 2010.
- Adiciones y bajas de todos los activos fijos del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010.
- Adiciones y bajas de los activos intangibles del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010.
- Importaciones de producto de enero a diciembre 2010.
- Inventarios valuados al 31 de diciembre 2009 y 2010.
- Documentos de soporte de las bajas de cuentas incobrables.
- Documentos de soporte de donaciones realizadas en el período.
- Documentos de soporte de los préstamos e integración de los intereses pagados por este concepto, así como las tasas de interés de cada uno de los mismos.
- Movimiento contable de la cuenta de gastos por indemnizaciones y prestaciones laborales.
- Movimientos contables de las cuentas de gastos de viaje.
- Movimientos contables de las cuentas de gastos del exterior.
- Movimientos contables de los gastos no deducibles identificados por la compañía.
- Integración de la cuenta de Otros Ingresos y Otros Gastos.
- Integración de la cuenta de Ganancia y Pérdida de diferencial cambiario.
- Movimientos contables de los intereses percibidos.
- Fotocopia de la Declaración Jurada de Renta de 2009.
- Fotocopia de las declaraciones trimestrales de ISR presentadas en el año 2010.
- Libros Oficiales.

Cualquier otra información, será solicitada durante el desarrollo de nuestro trabajo de campo.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read "C. Quinteros", written over a light gray rectangular background.

División de Consultoría Fiscal & Financiera
Herrera Quinteros & Asociados

5.5. PAPELES DE TRABAJO

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA ÍNDICE DE PAPELES DE TRABAJO

Empresa: Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.

Período: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010

Fecha: febrero 2011

DESCRIPCIÓN	REF.P/T
Programa específico de trabajo	I
Propuesta aprobada por el cliente	II
Balance de saldos	III
Balance General	III.i.
Estado de Resultados y notas adicionales	III.ii.
Cálculo del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido	IV
Conciliación entre la utilidad (pérdida) contable y renta imponible (pérdida fiscal)	IV.i.
Determinación de las diferencias permanentes y temporales deducibles – imponibles	IV.ii.
Determinación del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido	IV.iii.
Partidas Contables	IV.iv.
Presentación en los Estados Financieros	V
Balance General	V.i.
Estado de Resultados	V.ii.
Estado de Flujos de Efectivo	V.iii.
Notas a los Estados Financieros	V.iv.
Anexos del cálculo del Impuesto sobre la Renta	VI
Cuadro “A”	VI.i.
Cuadro “B”	VI.ii.
Cuadro “C”	VI.iii.
Cuadro “D”	VI.iv.
Cuadro “E”	VI.v.
Cuadro “F”	VI.vi.
Cuadro “G”	VI.vii.
Cuadro “H”	VI.viii.
Cuadro “I”	VI.ix.
Cuadro “J”	VI.x.
Cuadro “K”	VI.xi.
Cuadro “L”	VI.xii.
Cuadro “M”	VI.xiii.
Cuadro “N”	VI.xiv.

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
PROGRAMA DE TRABAJO ESPECÍFICO

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 16 febrero '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 18 febrero '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010
Descripción del Trabajo a Realizar		Trabajo Completado	
		Índice P/T	Persona Horas
CAJA Y BANCOS Documentar en nota si la compañía posee cuentas bancarias (locales y en el extranjero) y tratamiento fiscal de:			
1. Intereses que pagaron retención definitiva.		IV.i	PG 2
2. Intereses de fuente no guatemalteca.			
3. Intereses de fuente guatemalteca que no soportaron retención.			
4. Contabilización del ingreso de la retención del 10%.		III.ii.	PG 1
5. Ingresos por Dividendos en Inversiones de la compañía.			
6. Verificar si existen inversiones a corto plazo que se incluyan en el rubro de caja y bancos, y no en el rubro de inversiones y revisar el tratamiento fiscal de estas operaciones.		III.i.	PG 1
7. Si la compañía posee cuentas bancarias en moneda extranjera, verificar que se haya hecho la re-expresión correspondiente al tipo de cambio de cierre.			
8. Verificar los pagos mayores de Q50,000 deben efectuarse por cualquier medio distinto al efectivo que establezca el sistema bancario nacional.		BS 1/71	PG 1
CUENTAS POR COBRAR Obtener movimiento de la provisión para cuentas incobrables y:			
1. Analizar por concepto el rubro de cuentas por cobrar, para determinar la base de cálculo de la provisión, tomando en cuenta los siguientes puntos:		III.ii.	PG 1
a. Integrar por rubro las cuentas por cobrar con saldo deudor que se muestran en la contabilidad de la compañía, para determinar la base de cálculo.			
b. Si existen transacciones con compañías afiliadas cuyo medio de pago sea acreditamiento en cuenta, verificar que para el cálculo se muestre el efecto neto de cuentas por pagar y cobrar (Cuentas por cobrar, menos, cuentas por pagar).		III.i.	PG 1
c. En el caso de los impuestos por cobrar al gobierno, verificar la autenticidad de los saldos y la documentación de soporte, en el caso del Impuesto al Valor Agregado verificar que se deduzcan del monto por cobrar al débito mensual.			
d. De tener "Cuentas por Liquidar", verificar por qué conceptos se utiliza dicha cuenta, para determinar si corresponde a cuentas por cobrar reales, además de identificar las implicaciones fiscales causadas por el manejo de esta cuenta.			
e. Verificar si la compañía aplicó cargos directos a resultados por cuentas dadas de baja, que debieron cargarse a la provisión correspondiente.			
f. Revisar si el rubro de otras cuentas por cobrar existe el riesgo de renta presunta.			
2. Obtener movimiento de la provisión para cuentas incobrables y:		III.ii.	PG 2
a. Revisar tratamiento fiscal del exceso de la provisión con respecto al 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar.			
b. Poner nota respecto de la naturaleza de los cargos a la provisión. Determinar si corresponden a cuentas dadas de baja, o por otro concepto.			
c. Documentar si se han considerado como ingresos afectos, las recuperaciones de cuentas dadas de baja en años anteriores.			
Documentar en nota el método para la contabilización de cuentas por cobrar en moneda extranjera y tratamiento fiscal del diferencial cambiario y revisar valuación de dichas cuentas.			
INVENTARIOS			
1. Si la compañía utiliza estimación para inventarios obsoletos, de lento movimiento u otro tipo de estimación, pedir integración de las cuentas que permitan analizar los movimientos del período, explicar el tratamiento fiscal y documentación de soporte de los cargos (incluyendo destrucciones), de no tener la documentación de soporte, debe considerarse como gasto no deducible.		III.ii.	PG 1

Descripción del Trabajo a Realizar	Trabajo Completado		
	Índice P/T	Persona	Horas
<p>2. Verificar que las provisiones abonadas a la estimación coincidan con los cargos efectuados por este concepto a las cuentas del costo, para determinar si no existen estimaciones adicionales que no se abonen a la cuenta específica.</p> <p>3. Verificar el tratamiento fiscal de las siguientes operaciones:</p> <p>a. Destrucción de inventarios</p> <p>b. Auto-consumos</p> <p>c. Mercadería promocional</p> <p>d. Faltantes de inventario</p> <p>e. Regalos, Donaciones, etc.</p> <p>f. Rifas y sorteos.</p> <p>4. Comprobar si la compañía efectuó toma física de inventarios y si están consignados en el registro oficial (libro autorizado). Documentar en nota tratamiento contable y fiscal de las diferencias entre inventarios físicos y contables.</p> <p>5. Verificar el método de costo que utiliza la compañía, validar tratamiento contable y su impacto fiscal.</p> <p>6. Verificar que los saldos finales de inventarios reportados el año anterior sean iguales que los saldos iniciales del período revisado.</p>	III.ii.	PG	2
<p>GASTOS ANTICIPADOS</p> <p>1. Obtener integración y explicar su amortización a resultados, así como sus implicaciones fiscales, si las hubiere.</p> <p>2. Obtener monto de los pagos trimestrales del impuesto sobre la Renta y otros pagos de impuestos acreditables al Impuesto sobre la Renta, revisar pago oportuno, aspectos de forma y aplicación en la declaración definitiva.</p> <p>3. Verificar el método utilizado por la compañía, así como su correcta y consistente aplicación.</p> <p>4. Verificar que los saldos reportados de crédito fiscal no hayan prescrito, tomando como base la fecha del pago respectivo.</p> <p>5. Verificar si hay Impuesto sobre la Renta de años anteriores y obtener integración. Verificar su aplicación al presente período.</p>	IV.iii	PG	3
<p>INVERSIONES</p> <p>1. Obtener integración y movimiento de la cuenta y estimación, si hubiere y describir la naturaleza de las inversiones que posee la compañía y métodos de contabilización.</p> <p>2. Determinar si se dio alguna enajenación durante el período y revisar tratamiento de la ganancia o pérdida de capital.</p> <p>3. Determinar si la compañía ha obtenido ingreso por intereses sobre títulos valores y su tratamiento fiscal.</p> <p>4. Si la compañía tiene inversión en acciones de otras Sociedades, revisar el tratamiento fiscal del ingreso por dividendos, primas o descuentos.</p> <p>5. Revisar si la empresa efectuó operaciones de reportos y el tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos.</p> <p>6. Verificar el tratamiento fiscal y documentación de soporte de inversiones en el exterior.</p> <p>7. Determinar si la compañía ha obtenido derechos de llave efectivamente incurridos, deben amortizarse por el método de línea recta en un período mínimo de 10 años.</p>	III.ii.	PG	2
<p>PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO</p> <p>1. Pedir movimientos de activos fijos y depreciaciones acumuladas, que incluyan saldo inicial, adiciones, bajas y saldo final.</p> <p>2. Verificar si la compañía ha adquirido activos fijos bajo la modalidad de arrendamiento financiero "Leasing", y revisar el tratamiento fiscal de estas operaciones.</p> <p>3. Documentar cual es el método de depreciación de activos fijos verificar si los porcentajes utilizados exceden o no a los legales, si deprecian activos fijos a un porcentaje menor al indicado en la ley, origina un gasto no deducible por la diferencia en tasas aplicables a años posteriores.</p> <p>4. Analizar las bajas de activos fijos y tratamiento fiscal de la ganancia o pérdida de capital que hayan producido.</p> <p>5. Explicar tratamiento fiscal de las mejoras a propiedades arrendadas, se registren como activos fijos si cumplen como mejoras efectuadas a inmuebles arrendados, que sean necesarias para generar rentas gravadas y que no sean compensadas por los arrendantes.</p>	III.ii.	PG	5
	III.ii.	PG	1

Descripción del Trabajo a Realizar	Trabajo Completado		
	Índice P/T	Persona	Horas
6. Verificar la contabilización del IVA generado por adquisición de activos fijos, que de acuerdo a la ley no procede como crédito fiscal.			
7. Indagar si la compañía efectuó revaluaciones de activos fijos, y revisar: <ol style="list-style-type: none"> Documentación de soporte y el avalúo si es aplicable. Pago del Impuesto por revaluación, tratamiento contable y fiscal, si es aplicable. Contabilización de revaluación. Base para efectos del cálculo del gasto por depreciaciones de los activos revaluados. 			
<u>OTROS ACTIVOS</u> Revisar la naturaleza de los siguientes activos y sus implicaciones fiscales, si las hubiere: <ol style="list-style-type: none"> Explicar tratamiento fiscal de los “Gastos de Organización”. Explicar el tratamiento fiscal de los activos intangibles, tales como marcas de fábrica y de comercio y patentes, derechos de llave efectivamente incurridos. Verificar tratamiento de los pagos anticipados y su amortización contra resultados. Indagar sobre la existencia de otros activos no identificados en los puntos anteriores. 	III.i.	PG	3
<u>PRÉSTAMOS BANCARIOS Y OTROS FINANCIAMIENTOS</u> <ol style="list-style-type: none"> Pedir integración y documentación de soporte de los préstamos bancarios y otros financiamientos que a la fecha de revisión tenga contratados la compañía. Determinar monto de intereses pagados en exceso a la tasa de interés fiscal, para lo cual debe solicitarse las partidas en la cual indique la tasa de interés pagada cada mes o copia de las escrituras firmadas por ambas partes donde se indican las condiciones pactadas. Revisar documentación de soporte de préstamos y documentar tratamiento fiscal en cuanto a retención de impuestos sobre el pago de intereses a entidades no fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos. En el caso de intereses pagados a entidades no domiciliadas en el país, determinar: si la entidad es una institución financiera en su país de origen, las divisas fueron negociadas en el sistema bancario y los créditos sean necesarios para producir rentas gravadas, esto para que los intereses pagados por préstamos no estén afectos a retención del ISR. Si la compañía tiene préstamos en moneda extranjera verificar que se haya hecho la re-expresión correspondiente a la tasa de cambio vigente a la fecha de cierre. Si los intereses pagados por préstamos obtenidos de empresas no fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y por préstamos del exterior de entidades que no sean financieras, no podrán ser deducibles del ISR, además verificar que se haya realizado la retención correspondiente. 	III.ii.	PG	4
	III.ii.	PG	2
	III.ii.	PG	2
<u>CUENTAS POR PAGAR</u> <ol style="list-style-type: none"> Revisar la valuación de cuentas por pagar en moneda extranjera y tratamiento fiscal del diferencial cambiario. Documentar en nota si la empresa paga intereses a proveedores del extranjero y su tratamiento. Explicar si la compañía tiene transacciones con compañías afiliadas, su naturaleza y cómo se documentan. Si hay transacciones con compañías relacionadas locales, verificar que se documenten con escritura pública, las compensaciones de saldos por cobrar y pagar por compras y ventas de mercadería, de no realizarse debe considerarse como gasto no deducible y el crédito fiscal de IVA sobre la compra no procedería. Verificar si existe el riesgo de renta presunta en otras cuentas por pagar. Verificar la existencia e implicaciones fiscales de cualquier otro pasivo. 	III.ii.	PG	2
	III.ii.	PG	1
<u>PROVISIÓN DE GASTOS</u> Obtener integración de provisiones y verificar: <ol style="list-style-type: none"> Que las provisiones que constituyan simples estimaciones se reporten como gastos no deducibles. Que los cargos se reporten como gastos deducibles considerando el efecto del IVA, si están legalmente documentados y efectuar muestreo selectivo de los pagos reales. Que las reversiones de provisiones se hayan aplicado contra resultados. 	IV.i.	PG	4
	IV.i.	PG	2
	VI.iii.	PG	1

Descripción del Trabajo a Realizar	Trabajo Completado		
	Índice P/T	Persona	Horas
<u>INDEMNIZACIONES</u>			
Obtener movimiento de la provisión para indemnizaciones, probar y documentar:			
1. Política para reportar el gasto deducible, lo pagado o lo provisionado, y la observancia consistente de esta política.	III.ii	PG	1
2. Exceso sobre el 8.33% si se opta por reportar como deducible lo provisionado.	VI.ii.	PG	3
3. Si se declaran como gastos deducibles los cargos a la provisión, verificar si consisten en pagos efectivos.			
4. Que el saldo de la provisión no exceda al pasivo laboral máximo a cargo de la empresa.	VI.iv.	PG	2
5. Muestreo selectivamente por pagos de indemnizaciones.			
Describir política para el pago de indemnizaciones (indemnización universal, uno o más sueldos por año, etc.)			
<u>CAPITAL Y RESERVAS</u>			
1. Verificar si se pagaron dividendos durante el ejercicio, aplicación de la retención del Impuesto del Timbre al momento de pagarlo al accionista, si es absorbido por la compañía debe ser parte de los gastos no deducibles.	III.ii.	PG	3
2. Verificar la naturaleza de las aportaciones para futuras ampliaciones de capital y el soporte documental respectivo.			
3. Verificar el tratamiento fiscal de las primas y descuento de acciones.			
4. Verificar el tratamiento fiscal de la capitalización de las utilidades y reservas.			
<u>VENTAS</u>			
1. Obtener copia de las declaraciones mensuales del IVA y sumar las ventas del período y compararlas con lo reportado en la declaración del ISR.		PG	3
2. Obtener integración de la compañía por las diferencias determinadas en el punto anterior.			
<u>COSTO DE VENTAS</u>			
1. Obtener integraciones del costo de ventas.			
2. Obtener integración de las compras e importaciones del período y verificar que coincida con lo reportado en las declaraciones de IVA e ISR.		PG	4
3. Verificar el tratamiento fiscal de las mermas, evaporaciones, etc., que hayan sido contabilizadas como parte del costo.			
4. Verificar contra los estados financieros los saldos iniciales y finales de los inventarios consignados en el costo de ventas.			
<u>GASTOS DE OPERACIÓN</u>			
Probar la deducibilidad de los gastos siguientes:			
1. Sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, dietas, comisiones, aguinaldos anuales, gratificaciones y similares, reconocidos a socios o consejeros, no deben exceder al 10% sobre las ventas o ingresos brutos.	III.ii.	PG	1
2. Explicar si existen pagos de remuneraciones a parientes de socios y probar que no excedan del límite legal.	III.vi.	PG	2
3. Viáticos y gastos de viaje dentro o fuera del país, no deben exceder del 5% de la renta bruta.			
4. Explicar si la compañía absorbe como gasto, retenciones de ISR y su tratamiento fiscal.			
5. Si existe pago por Regalías por el uso de marcas y patentes de invención, fórmulas, derechos de fabricación, probar:	III.ii.	PG	1
a. Que no exceda el 5% de la renta bruta			
b. Que exista contrato, estableciendo el monto y condiciones de pago al beneficiario.			
c. Que las patentes y marcas estén inscritas en el Registro de la Propiedad Industrial.			
d. Que exista el soporte documental legal, de ser simple provisión, debe considerarse como gasto no deducible.			
e. Que se haya pagado la retención de Impuesto de Timbres Fiscales.			
6. Verificar que en los autoconsumos el IVA gasto, esté considerado como no deducible, solamente los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente son considerados como deducibles.			

Descripción del Trabajo a Realizar	Trabajo Completado		
	Índice P/T	Persona	Horas
7. Determinar si existe gasto no deducible en donaciones, no podrá exceder del 5% de la renta neta, ni de un monto máximo de Q500,000 anuales, en caso de donación de derechos o bienes, la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación. Verificar que cumplan con la documentación de soporte.	III.ii.	PG	1
8. Determinar si existe gasto no deducible por pago de honorarios, comisiones, reembolso de gastos deducibles y similares por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestados en el país o desde el exterior, probar el límite deducible de 1% de la renta bruta o el 15% de los salarios pagados a guatemaltecos, el que sea mayor. Verificar que estén documentados y que se haya hecho la retención de ISR correspondiente.			
9. Verificar que el gasto por diferencial cambiario sea proveniente de las compras de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas. De ser generado por simple partida contable, debe considerarse como no deducible.	III.ii.	PG	1
10. Determinar si existe gasto no deducible por el monto de costos y gastos del período que exceda al 97% del total de los ingresos gravados, de aplicar, el monto excedente debe ser trasladado al período fiscal siguiente. Si la empresa tiene un margen bruto inferior al 4% del total de sus ingresos gravados no aplica esta regla, debe verificarse que haya cumplido como mínimo con 2 de meses previos a que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada anual, la presentación de la declaración jurada ante notario, de su circunstancia ante la Administración Tributaria.	VI.i.	PG	1
11. Muestreo de 2 ó 3 transacciones de los siguientes rubros: a. Revisar selectivamente la aplicación de las retenciones del ISR, así como la emisión de las constancias respectivas. b. Obtener integración y analizar la aplicabilidad de los gastos no deducibles reportados originalmente por la compañía.			
OTROS			
1. Probar la deducción por pérdidas de capital de años anteriores, tomando en cuenta que pueden compensarse con ganancias de capital durante un período de 5 años.	VI.v.	PG	1
2. Determinar si existe gasto no deducible en relación con los ingresos exentos.			
3. Obtener Estado de Flujos de Efectivo y la hoja de trabajo correspondiente preparada por la compañía, verificar presentación.	V.iii.	PG	2
4. Verificar que las exoneraciones y deducciones estén conforme las leyes específicas.			
5. Obtener integración de los créditos de Impuesto sobre la Renta pagado en exceso de años anteriores.	V.iv.	PG	1
6. Verificar conciliación entre la utilidad (pérdida) contable y la renta imponible (pérdida fiscal), documentando específicamente gastos no deducibles, ingresos no afectos, ingresos exentos, ingresos que ya pagaron el impuesto, deducciones y créditos fiscales.	IV.i.	PG	24

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
PROPUESTA APROBADA POR EL CLIENTE

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 15 febrero '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 17 febrero '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
 Consultores Fiscales y Financieros

Aceptación:

Mucho apreciaremos confirmar su acuerdo con los términos antes indicados, firmando una copia de la presente y remitiendo de regreso la misma a nuestras oficinas.

Aprobado por: **Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.**



FIRMA: _____
NOMBRE: Pedro Hernández
CARGO: Gerente General
FECHA: 20 de enero de 2011

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
BALANCE DE SALDOS

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 01 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 04 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

III.i. Balance General COPIA PROPORCIONADA POR EL CLIENTE

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.			
Balance al 31 de diciembre de 2010			
Montos expresados en Quetzales			
(+/-)	CUENTAS	BASE FISCAL	BASE FINANCIERA
	<u>ACTIVO</u>		
	Caja y Bancos	27,161,071.84	27,161,071.84
	Clientes	83,172,007.30	83,172,007.30
	Inventarios	220,827,618.50	220,827,618.50
	Impuesto sobre la Renta Diferido	1,721,566.00	1,721,566.00
	Propiedad Planta y Equipo	260,703,808.40	260,703,808.40
(-)	Depreciación Acumulada	(96,935,950.55)	(96,935,950.55)
	Construcciones en Proceso	1,971,325.76	1,971,325.76
	Crédito Mercantil	6,558,519.49	9,177,420.49
	Gastos Diferidos y Otros Activos	151,783,476.61	151,783,476.61
	Cuentas Entre Compañías	4,834,188.28	4,834,188.28
	Total Activo	661,797,631.63	664,416,532.63
	<u>PATRIMONIO Y PASIVO</u>		
	Capital y Patrimonio	246,548,185.35	249,167,086.35
	<u>PASIVO</u>		
	Cuentas por pagar Afiliadas	306,070,135.71	306,070,135.71
	Préstamos Bancarios	69,722,906.33	69,722,906.33
	Pasivos Laborales	1,256,244.33	1,256,244.33
	Provisión para Indemnizaciones	5,471,399.34	5,471,399.34
	Impuesto de Distribución por Pagar	13,980,255.00	13,980,255.00
	Otros Pasivos	18,748,505.57	18,748,505.57
	Total Patrimonio y Pasivo	661,797,631.63	664,416,532.63

III.ii. Estado de Resultados COPIA PROPORCIONADA POR EL CLIENTE

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.			
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010			
Montos expresados en Quetzales			
(+/-)	CUENTAS	BASE FISCAL	BASE FINANCIERA
	Ventas	3,878,411,435.06	3,878,411,435.06
(-)	Descuento sobre Ventas	(1,032,954.00)	(1,032,954.00)
	Ventas Netas	3,877,378,481.06	3,877,378,481.06
(-)	Costo de Ventas	(3,757,684,616.98)	(3,757,684,616.98)
	Margen Bruto	119,693,864.07	119,693,864.07
(+)	<u>Productos Financieros</u>		
	Intereses Bancarios Locales	824,510.00	824,510.00
	Otros Ingresos	10,111,746.71	10,111,746.71
(-)	Gastos de Operación	(22,843,641.76)	(22,843,641.76)
(-)	Gastos de Personal	(21,403,910.42)	(21,403,910.42)
(-)	Depreciaciones y Amortizaciones	(17,832,934.09)	(16,915,192.09)
	Ganancia (Pérdida) en Operación	68,549,634.51	69,467,376.51
(-)	<u>(Gastos) Financieros</u>		
	Pérdida en Diferencial Cambiario	(8,751,770.00)	(8,751,770.00)
	Otros Gastos	(793,235.14)	(793,235.14)
	Intereses Bancarios	(6,299,627.56)	(6,299,627.56)
	Ganancia (Pérdida) Contable	52,705,001.81	53,622,743.81

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
BALANCE DE SALDOS

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 01 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 04 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

NOTAS ADICIONALES:	
1.-	La compañía tiene un margen bruto inferior a 4% del total de sus ingresos gravados, de acuerdo con el artículo 39 literal j) de la ley del ISR, no procede la aplicación de la regla 97%, ver el cálculo que lo confirma Cuadro "A" PT: VI.i.1/3
2.-	Se detectaron provisiones de gastos estimados por la cantidad de Q.595,926.70 en las cuentas de balance, por lo que, por no estar con la documentación legal correspondiente, deben considerarse como gastos no deducibles.
3.-	La compañía dono aulas, escritorios, útiles y becas escolares a escuelas ubicadas en el Puerto San José y Santo Tomas, las cuales no cumplen con lo que requiere la ley de ISR para poder hacerlas deducibles, de acuerdo con la administración ya no podrán documentarse como lo requiere la ley, por lo que se registrara como un gasto no deducible, el monto total es por Q230,197.16. El gasto total no excede del máximo legal.
4.-	La compañía tiene como política la indemnización universal y el método indirecto para deducir las indemnizaciones del cálculo del ISR corriente.
5.-	Se tiene una pérdida por venta de activos para el presente período por un monto de Q103,376.00 y se planea compensar con futuras ganancias de capital que se generen por las ventas de activos fijos que se realizaran en los siguientes períodos.
6.-	Existen depreciaciones de activos fijos correspondientes a períodos anteriores por la cantidad de Q308,171.94. El método de depreciación de los activos fijos cumple con los porcentajes legales permitidos en la Ley de ISR.
7.-	En la cuenta de diferencial cambiario, existe una pérdida por revaluación de cuentas en dólares por Q.3,317,945.41.
8.-	La compañía tiene una cartera sana, por lo que no realiza provisión por concepto de cuentas incobrables.
9.-	La compañía tiene un crédito mercantil que se amortiza a 10 años para aprovechar el beneficio fiscal, sin embargo derivado que las normas de contabilidad no permiten dicha amortización, genera una diferencia temporaria la cual debe considerarse para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta diferido.
10.	La compañía no tiene provisión de inventarios obsoletos, derivado que no tiene mercadería de lento movimiento. Se reviso el inventario físico de mercaderías realizado al cierre del período fiscal y no tiene diferencias con el libro de inventarios al inicio del nuevo ejercicio. El método de valuación de inventarios es promedio.
11.	Los préstamos que tiene contratados la compañía, cumplen con los requisitos que exige la ley de ISR para que sean deducibles y las tasas de interés que se pagan no excede la tasa de interés fiscal.
12.	La empresa no paga intereses por la compra de producto que realiza con la empresa relacionada en el exterior, las transacciones que realizan entre ambas cumplen con la documentación necesaria para evitar contingencias fiscales.
13.	En el presente período la empresa no realizo pago de dividendos y no tiene regalías y remuneraciones a socios o sus parientes.

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
CÁLCULO DEL ISR CORRIENTE & DIFERIDO

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

IV.i. Conciliación entre la utilidad (pérdida) contable y renta imponible (pérdida fiscal)

Para determinar las partidas en conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible, es importante aclarar que la utilidad contable está determinada por todos los ingresos que aumentan el resultado contable y todos los costos - gastos que la disminuyen, de acuerdo a los registros contables realizados por la compañía en un período determinado de operaciones de un año. A este resultado, para determinar la renta imponible, deben sumarse todos aquellos gastos que de acuerdo a La Ley de ISR están excedidos de los límites máximos legales o que no están documentados correctamente conforme lo establecido en los artículos 38 y 39 de dicha ley, y deben restarse todos aquellos ingresos exentos, no afectos y que ya sufrieron retención. Determinando así la renta imponible que estará sujeta al 31% del ISR.

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.				
Conciliación entre la utilidad (pérdida) contable y renta imponible (pérdida fiscal)				
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010				
Montos expresados en Quetzales				
(+/-)	CONCEPTO	REF.P/T	MONTOS	BASE LEGAL Dto.No.26-92
	UTILIDAD (PÉRDIDA) CONTABLE	PT III 1/2 III.ii.	52,705,001.81	
(+)	GASTOS NO DEDUCIBLES			
	Por exceso provisión para indemnizaciones	PT VI 1/6 VI.ii.	2,054,190.83	Arto. 38 Literal f)
	Por provisión de gastos estimados	PT VI 2/6 VI.iii.	595,926.70	Arto. 39 Literal b)
	Por pérdidas de capital en venta de activos no operacionales	PT VI 4/6 VI.x.	103,376.00	Arto. 29
	Por provisión prestaciones laborales	PT VI 2/6 VI.iv.	172,336.58	Arto. 38 Literal d)
	Pérdida por diferencial cambiario por revaluación	PTVI 6/6 VI.xiii	3,317,945.41	Arto. 38 Literal z)
	Depreciaciones de activos períodos anteriores	PTVI 3/6 VI.viii.	308,171.94	Arto. 16
	Donaciones no documentadas correctamente	PTVI 6/6 VI.xiv.	230,197.16	Arto. 38 Literal s)
	En función de rentas exentas y no afectas	PT VI 2/6 VI.v.	4,528.10	Arto. 39 Literal a)
	Exceso del 97% sobre los ingresos gravados		-	
	Sub-total		6,786,672.72	
(-)	RENTAS EXENTAS, NO AFECTAS Y RETENCIÓN DEFINITIVA			
	Ingreso por intereses bancarios – neto –	PT III 1/2 III.ii.	(824,510.00)	Dto.26-95 Arto.10
	Sub-total		(824,510.00)	
(-)	OTRAS DEDUCCIONES			
	Dstrucción de inventarios con actas fiscales		-	
	Sub-total		-	
(=)	RENTA IMPONIBLE		58,667,164.53	

IV.ii. Determinación Diferencias Permanentes y Temporales Deducibles – Imponibles

Para determinar las diferencias permanentes y temporales, es necesario partir de las diferencias que hay en el balance (Activo y Pasivo), entre la información fiscal y financiera, así también clasificar los montos determinados en las partidas en conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible. Para ello se presenta la siguiente cédula de trabajo. Es importante mencionar que esta información es la que se refleja en los papeles de trabajo **PT III 1/2 III.i.** y esta hoja.

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
CÁLCULO DEL ISR CORRIENTE & DIFERIDO

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

			DIFERENCIAS		REFERENCIA	
			PERMANENTES	TEMPORARIAS		
				IMPONIBLES		DEDUCIBLES
BALANCE	BASE FISCAL	BASE FINANCIERA				
ACTIVO						
Caja y Bancos	27,161,071.84	27,161,071.84				
Clientes	83,172,007.30	83,172,007.30				
Inventarios	220,827,618.50	220,827,618.50				
Impuesto sobre la Renta Diferido	1,721,566.00	1,721,566.00				
Propiedad Planta y Equipo	260,703,808.40	260,703,808.40				
Depreciación Acumulada	(96,935,950.55)	(96,935,950.55)				
Construcciones en Proceso	1,971,325.76	1,971,325.76				
Crédito Mercantil	6,558,519.49	9,177,420.49	(2,618,901.00)		PT IV 3/5 IV.iii.	
Gastos Diferidos y Otros Activos	151,783,476.61	151,783,476.61				
Cuentas Entre Compañías	4,834,188.28	4,834,188.28				
Total Activo	661,797,631.63	664,416,532.63				
PATRIMONIO Y PASIVO						
Capital y Patrimonio	246,548,185.35	249,167,086.35				
PASIVO						
Cuentas por pagar Afiliadas	306,070,135.71	306,070,135.71				
Préstamos Bancarios	69,722,906.33	69,722,906.33				
Pasivos Laborales	1,256,244.33	1,256,244.33				
Provisión para Indemnizaciones	5,471,399.34	5,471,399.34				
Impuesto de Distribución por Pagar	13,980,255.00	13,980,255.00				
Otros Pasivos	18,748,505.57	18,748,505.57				
Total Patrimonio y Pasivo	661,797,631.63	664,416,532.63				
CONCILIACIÓN ENTRE UTILIDAD CONTABLE Y RENTA IMPONIBLE						
CONCEPTO	MONTOS					
UTILIDAD (PÉRDIDA) CONTABLE	52,705,001.81					
GASTOS NO DEDUCIBLES						
Por exceso provisión para indemnizaciones		2,054,190.83		2,054,190.83	PT IV 3/5 IV.iii.	
Por provisión de gastos estimados		595,926.70		595,926.70	PT IV 4/5 IV.iii.	
Por pérdida de capital en venta de activos		103,376.00		103,376.00	PT IV 4/5 IV.iii.	
Por provisión prestaciones laborales		172,336.58	172,336.58			
Pérdida diferencial cambiario por revaluación		3,317,945.41	3,317,945.41			
Depreciaciones de activos períodos anteriores		308,171.94	308,171.94			
Donaciones no documentadas correctamente		230,197.16	230,197.16			
En función de rentas exentas y no afectas		4,528.10	4,528.10			
Exceso del 97% sobre los ingresos gravados		-				
Sub-total		6,786,672.72				
RENTAS EXENTAS, NO AFECTAS Y/ O RETENCIÓN DEFINITIVA						
Ingreso por intereses bancarios – neto –		(824,510.00)	(824,510.00)			
Sub-total		(824,510.00)				
OTRAS DEDUCCIONES						
Destrucción de inventarios con actas fiscales		-				
Sub-total		-				
RENTA IMPONIBLE		58,667,164.53				
TOTAL DIFERENCIAS PERMANENTES & TEMPORALES			3,208,669.19	(2,618,901.00)	2,753,493.53	
NETO EN DIFERENCIAS TEMPORALES					134,592.53	

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
CÁLCULO DEL ISR CORRIENTE & DIFERIDO

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

IV.iii. Explicación de las Diferencias Temporales Deducibles – Imponibles

DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES					
Cifras expresadas en Quetzales					
Crédito Mercantil					
PERÍODO	NIF	ISR	VARIACIÓN	31% ISR Diferido	Movimiento del ISR Diferido
31-dic-08	9,177,420	783,417	8,394,003	2,602,141	Creación del ISR Diferido
31-dic-09		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-10		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-11		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-12		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-13		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-14		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-15		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-16		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-17		917,742	(917,742)	(284,500)	Reversión
31-dic-18		134,325	(134,325)	(41,641)	Reversión
Totales	9,177,420	9,177,420	0	(0)	
RESUMEN					
Crédito Mercantil			Valor en Libros	Base Fiscal	Diferencia
Costo Historico			9,177,420	9,177,420	
Amortización 2008				(783,417)	
Amortización 2009				(917,742)	
Amortización 2010				(917,742)	
Valor Neto al 31/12/2010			9,177,420	6,558,519	PT IV 2/5 IV.i. 2,618,901
ANÁLISIS					
NIF					
El crédito mercantil se mide a su costo menos su deterioro acumulado de acuerdo con los requerimientos de las normas internacionales de información financiera # 3. Anualmente la Compañía mide el deterioro de la inversión y a la fecha no existe.					
LEY ISR					
De acuerdo con el artículo 23 de la Ley de ISR, los activos intangibles podrán amortizarse por el método de línea recta en un período mínimo de 10 años, por tal razón la compañía está realizando dicha amortización, creando una diferencia temporaria.					

DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES				
Cifras expresadas en Quetzales				
Provisión Indemnizaciones				
CONCEPTO	NIF	ISR	VARIACIÓN (Gasto No Deducible)	
Gasto 2010	2,787,094.97	732,904.14	2,054,190.83	Ver hoja de trabajo VI.ii. Anexo "B" PT VI 1/6
ANÁLISIS				
NIF				
De acuerdo a la NIC 19 beneficios a empleados, obliga a la empresa a reconocer el gasto por prácticas de remuneraciones pagadas a los empleados, en este caso la Compañía tiene la política de pagar Indemnización universal a todos los empleados que se retiren voluntariamente o involuntariamente.				
LEY ISR				
En el artículo 38 literal f), permite deducir el gasto por indemnización efectivamente pagadas o reserva hasta el límite del 8.33% del total de las remuneraciones anuales. El artículo 14 del Reglamento, aclara que de no alcanzar la reserva para cubrir el pago, la diferencia podrá deducirse como gasto del ejercicio contable en el que suceda dicho evento. La Compañía tiene como política el método de la reserva, por esta razón el excedente del límite del 8.33% lo reporta como un Gasto no Deducible, creando una diferencia temporaria.				

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
CÁLCULO DEL ISR CORRIENTE & DIFERIDO

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

IV.iii. Explicación de las Diferencias Temporales Deducibles – Imponibles

DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES			
Cifras expresadas en Quetzales)			
Pérdida de Capital			
CONCEPTO	NIF	ISR	VARIACIÓN (Gto. No Deducible)
Gasto 2010	103,376.00	0.00	103,376.00 Ver hoja de trabajo VLix. Anexo "J" PT VI 4/6
ANÁLISIS			
NIF			
Financieramente se genero en el período 2010 una pérdida en venta de activos, la cual procede como gasto de acuerdo a norma internacional de contabilidad # 16.			
LEY ISR			
En su artículo 29 especifica que la pérdida de capital no compensada, no da derecho al contribuyente a la deducción o crédito alguno de este impuesto y puede ser compensada únicamente con ganancias de capital que se generen en años posteriores, hasta un máximo de 5 años. Para el caso de la Compañía, no genero ganancias de capital para poder compensar esta pérdida, por lo que es considerada como no deducible. De acuerdo a comentarios de la administración, esta podrá aprovecharse en el próximo año, ya que se tiene planeado ventas de activos en donde se proyecta obtener dicho beneficio. Se revisaron los documentos y se determino que no fue facturada dicha venta por considerarse chatarra. Por tal razón se genera diferencia temporaria.			

Provisión Gastos Estimados			
CONCEPTO	NIF	ISR	VARIACIÓN (Gto. No Deducible)
Gasto 2010	595,926.70	0.00	595,926.70 Ver hoja de trabajo VL.iii. Anexo "C" PT VI 2/6
ANÁLISIS			
NIF			
Financieramente deben registrarse todos los gastos relacionados con el período en que se liquida, esto de acuerdo a normas internacionales de contabilidad.			
LEY ISR			
La ley de ISR en su artículo 39, literal b), indica que son gastos no deducibles los costos o gastos no respaldados por la documentación legal correspondiente. En el caso de estos gastos, serán documentados en el siguiente período cuando se ejecuten los servicios o gastos y se obtenga la documentación legal correspondiente, por tal razón se considera una diferencia temporaria.			

RESUMEN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS					
Correspondientes al Período del 01 de enero al 31 de diciembre 2010					
Cifras expresadas en Quetzales					
DIFERENCIA	NIF	ISR	VARIACIÓN	IMPONIBLES	DEDUCIBLES
Crédito Mercantil	9,177,420	6,558,519	2,618,901	2,618,901	
Provisión Indemnizaciones	2,787,094.97	732,904.14	2,054,191		2,054,191
Pérdida de Capital	103,376.00	0	103,376		103,376
Provisión Gastos Estimados	595,926.70	0.00	595,927		595,927
Total	12,663,818	7,291,423	5,372,395	2,618,901	2,753,494
Neto diferencias temporarias					134,592

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
CÁLCULO DEL ISR CORRIENTE & DIFERIDO

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

IV.iv. Determinación del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.			
Determinación del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido			
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010			
Montos expresados en Quetzales			
CÁLCULO DE ISR CORRIENTE			
RENTA IMPONIBLE		PT IV 1/5 IV.i.	MONTOS 58,667,164.53
(*) Tasa Impositiva 31% Artículo 72 Ley ISR			31%
ISR CORPORATIVO DETERMINADO (Corriente)			18,186,821.01
(-) CREDITOS FISCALES			
Pagos Trimestrales de Impuesto de Solidaridad			0
Pagos Trimestrales de Impuesto Sobre la Renta			(4,532,254.50)
IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR			13,654,566.51
CÁLCULO DE ISR DIFERIDO			
	BASE	TASA	ISR DIFERIDO
Diferencias Temporarias Imponibles y Deducibles – neto –	PT IV4/5 IV.iii. 134,592.53	31%	41,723.68
Créditos Fiscales no utilizados y Pérdidas		31%	0
Regla del 97% Carryforward		31%	0
Total ISR diferido al 31 de Diciembre de 2010			41,723.68
Saldo de ISR diferido al inicio del año			1,721,566.00
Total de ISR Diferido (ajuste a la cuenta de ISR diferido)			(1,679,842.32)

V.iv. Partida Contable

CUENTA CONTABLE	DEBE	HABER
Gasto Impuesto sobre la Renta – Corriente	18,186,821.01	
Gasto Impuesto sobre la Renta – Diferido	1,679,842.32	
Impuesto sobre la Renta por Cobrar (Pagos Trimestrales)		4,532,254.50
Impuesto sobre la Renta por Pagar		13,654,566.51
Impuesto sobre la Renta Diferido – Activo		1,679,842.32
Registro del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido correspondiente al período terminado al 31 de diciembre 2010.	19,866,663.33	19,866,663.33

PT: V 1/4

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

V.i. Balance General

IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES, S.A.		
BALANCE GENERAL		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2,010		
(Expresado en Quetzales)		
<u>ACTIVO</u>	Notas	2010
<u>NO CORRIENTE</u>		
Propiedad planta y equipo		260,703,808
Depreciación Acumulada		(96,935,951)
		163,767,857
Construcciones en proceso		1,971,326
Total propiedad, planta y equipo – Neto		165,739,183
Crédito Mercantil		9,177,420
Impuesto sobre la renta diferido	4	41,724
Porción a largo plazo de impuestos por cobrar a corto plazo		65,878,280
Gastos diferidos y otros activos		7,917,052
Total activo no corriente		248,753,659
<u>CORRIENTE</u>		
Efectivo		27,161,072
Cuentas por cobrar		
Clientes		83,172,007
Cuentas por cobrar a compañías relacionadas		4,834,188
Impuestos por cobrar		71,813,228
Otras cuentas por cobrar		140,808
		159,960,231
Estimación para cuentas incobrables		0
		159,960,231
Inventarios		220,827,618
Gastos anticipados		1,501,855
Total activo corriente		409,450,776
TOTAL ACTIVO		658,204,435
<u>PATRIMONIO Y PASIVO</u>		
Capital pagado		93,718,100
Reserva legal		8,055,417
Utilidades retenidas		127,865,645
Total patrimonio neto		229,639,162
<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>		
Préstamos bancarios a largo plazo		46,500,906
Provisión para indemnizaciones		5,471,399
Total pasivo no corriente		51,972,305
<u>PASIVO CORRIENTE</u>		
Cuentas por paga a compañías relacionadas		306,070,136
Porción corriente de préstamos bancarios a corto plazo		23,222,000
Impuesto sobre la renta por pagar		13,654,567
Prestaciones laborales		1,256,244
Impuesto Único Sobre Inmuebles – IUSI		43,779
Otras		32,346,243
Total pasivo corriente		376,592,969
Total pasivo		428,565,274
TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO		658,204,435
Las notas adjuntas son parte de los estados financieros		(Concluye)

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

V.ii. Estado de Resultados

IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES, S.A.		
ESTADO DE RESULTADOS		
POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2,010		
(Expresado en Quetzales)		
	Notas	2010
INGRESOS DE OPERACIÓN		3,877,378,481
COSTOS DE OPERACIÓN		(3,757,684,617)
Margen bruto		119,693,864
PRODUCTOS FINANCIEROS		
Intereses Bancarios		824,510
Otros Ingresos		10,111,747
GASTOS DE OPERACIÓN:		
Gastos de operación		(22,843,642)
Depreciaciones		(16,915,192)
Personal		(21,403,910)
Total gastos de operación		(61,162,744)
Utilidad en operación		69,467,377
GASTOS FINANCIEROS		
Intereses bancarios		(6,299,628)
Pérdida por diferencial cambiario		(8,751,770)
Otros Gastos		(793,235)
Total gastos financieros		(15,844,633)
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA		53,622,744
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	4	(19,866,663)
UTILIDAD NETA		33,756,081
Las notas adjuntas son parte de los estados financieros		

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

V.iii. Estado de Flujos de Efectivo

IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES, S.A.	
ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	
POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2,010	
(Expresado en Quetzales)	
	2010
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:	
Utilidad neta del año	33,809,505
Depreciaciones	16,915,192
Impuesto sobre la renta diferido	1,679,842
Provisión para indemnizaciones	4,568,784
Pérdida (utilidad) en venta de activos fijos	1,111,960
	58,085,283
Cambios netos en activos y pasivos:	
Inventarios	350,871,450
Cuentas por cobrar – clientes	12,493,492
Aumento (disminución) neto en cuentas por cobrar y por pagar a cías. Relacionadas	(392,165,382)
Impuestos por cobrar	(21,767,411)
Otras cuentas por cobrar	(20,349)
Gastos diferidos y otros activos	(2,516,687)
Impuesto sobre la renta	13,654,566.
Cuentas por pagar	173,187
Otras cuentas por pagar	6,905,302
Cuentas incobrables	0
Pagos de indemnizaciones	(1,728,563)
	(34,100,395)
Flujos netos de efectivo generados por (usados en) actividades de operación	23,984,888
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN:	
Compras de activos fijos	(10,142,960)
Venta de activos	288,457
Flujos netos de efectivo usados en actividades de inversión	(9,854,503)
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO:	
Contratación De nuevos préstamos	0
Amortización de préstamos bancarios	(28,693,765)
Flujos netos de efectivo (usados en) obtenidos de actividades de financiamiento	(28,693,765)
DISMINUCIÓN NETA EN EFECTIVO	(14,563,380)
EFFECTIVO AL INICIO DEL AÑO	41,724,452
EFFECTIVO AL FINAL DEL AÑO	27,161,072
INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA AL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO:	
Pago de intereses bancarios	6,299,628
Pagos a cuenta de Impuesto Sobre la Renta	4,532,255
Las notas adjuntas son parte de los estados financieros	

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 11 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 14 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

V.iv. Nota a los Estados Financieros

Nota 3: IMPUESTO A LAS GANANCIAS

a) Impuesto Sobre la Renta Corriente

El derecho de las autoridades fiscales para efectuar revisiones a los registros contables de las compañías y demás documentación legal, prescribe a los cuatro años a partir de la fecha en que se presentan las declaraciones de impuestos. Las declaraciones de impuestos de la Compañía correspondientes a los años 2008 y 2009 no han sido revisadas. Las declaraciones de impuestos de los períodos fiscales 2006 y 2007 ya fueron revisadas; sin embargo, la Compañía aún no ha sido notificada acerca de los resultados de dichas revisiones. Al 31 de diciembre de 2010, el gasto por el Impuesto sobre la Renta (ISR), fue calculado de la siguiente manera:

	2010	
Utilidad Fiscal antes de Impuesto sobre la Renta	Q	52,705,002
Gastos no deducibles		6,786,673
Rentas exentas, no afectas y retención definitiva		(824,510.00)
Otras Deducciones		-
Renta Imponible	Q	58,667,165
Tasa impositiva del ISR		31%
ISR corporativo del período	Q	18,186,821
Pagos trimestrales de ISR		(4,532,255)
ISR (pagado en exceso) por Pagar al Fisco	Q	13,654,566

De acuerdo con la Ley de ISR la Compañía realiza pagos trimestrales calculados sobre la base de una cuarta parte del impuesto determinado en el año anterior, los cuales fueron acreditables en su totalidad en la liquidación final del impuesto. La empresa no tiene créditos fiscales pendientes que se puedan compensar al Impuesto sobre la Renta generado en este período.

b) Impuesto Sobre la Renta Diferido

Las diferencias temporales que originan un impuesto sobre la renta diferido al 31 de diciembre de 2,010 son las siguientes:

2010	FISCAL	FINANCIERA	DIFERENCIA TEMPORAL (IMPONIBLE) DEDUCIBLE	ISR DIFERIDO ACTIVO (PASIVO)
Crédito mercantil	6,558,519	9,177,420	(2,618,901)	(811,859)
Gastos provisionados que serán deducible el siguiente año			595,927	184,737
Indemnizaciones			2,054,191	636,799
Pérdida de capital en venta de activo			103,376	32,047
Impuesto sobre la renta diferido activo al 31/12/2010				41,724
Impuesto sobre la renta diferido activo al 31/12/2009				1,721,566
Débito a resultados del año 2010 por ISR diferido				(1,679,842)

INTEGRACIÓN DEL GASTO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

	2010
Impuesto sobre la Renta Corriente	Q (18,186,821)
Impuesto sobre la Renta Diferido	(1,679,842)
(Gasto) Ingreso Total Impuesto a las Ganancias	Q (19,866,663)

PT: VI 1/6

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
ANEXOS DEL CÁLCULO DEL ISR

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 04 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 07 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

VI.i. Cuadro "A" Porcentaje Margen Bruto

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.			
Determinación Porcentaje Margen Bruto – Regla 97%			
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010			
Montos expresados en Quetzales			
(+/-)	CONCEPTO	MONTOS	REFERENCIA
(+)	Ventas	3,878,411,435	III.ii.
(+)	Intereses Bancarios	824,510	III.ii.
(+)	Otros Ingresos	10,111,747	III.ii.
(=)	Total Ingresos Brutos	3,889,347,692	
(-)	Descuento Sobre Ventas	(1,032,954)	III.ii.
(=)	Ingresos Netos	3,888,314,738	a)
(-)	Costo de Ventas	(3,757,684,617)	III.ii.
(=)	Ganancia Bruta	130,630,121	b)
%	Margen Bruto	3%	b) / a) PT III 2/2 III.ii.

VI.ii. Cuadro "B" Gasto no Deducible en Indemnizaciones

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.			
Gasto no deducible en provisión indemnizaciones			
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010			
Montos expresados en Quetzales			
(+/-)	CONCEPTO	MONTOS	REFERENCIA
(+)	Sueldos	6,982,783.00	BS 69/71
(+)	Bonificación 78-89	189,434.00	BS 69/71
(+)	Bono 14	617,785.00	BS 69/71
(+)	Aguinaldo	599,180.00	BS 69/71
(+)	Vacaciones	409,187.00	BS 69/71
(=)	Total Remuneraciones	8,798,369.00	a)
%	Porcentaje legal según Ley ISR	8.33%	b)
(=)	Total máximo legal aceptado	732,904.14	a) * b)
(-)	Gasto según compañía	2,787,094.97	
(=)	Margen (Gasto no Deducible)	(2,054,190.83)	PT IV 1/5 IV.i.

PT: VI 2/6

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
ANEXOS DEL CÁLCULO DEL ISR

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 04 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 07 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

VI.iii. Cuadro "C" Provisión Gastos Estimados

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.							
Provisión de Gastos Estimados							
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010							
Montos expresados en Quetzales							
CUENTA #	CUENTA DE BALANCE	SALDO INICIAL	PAGOS REALES	PROVISIÓN	REVERSIÓN	SALDO FINAL	REF
232010	Fletes Producto	1,822,597.08	18,213,201.39	17,415,112.46		1,024,508.15	BS 51/71
232015	Seguros por Fletes	3,183,075.73	7,059,782.39	7,211,265.59		3,334,558.93	BS 51/71
232030	Ajuste Flete Exterior	99,693.65	7,979,859.44	10,925,787.59		3,045,621.80	BS 51/71
232040	Demoras	231,625.67	1,063,233.53	1,216,456.34		384,848.48	BS 51/71
233000	Importación	171,308.25	1,709,341.50	1,650,482.09		112,448.84	BS 51/71
234000	Nacionalización	2,342,653.41	4,359,773,562.40	4,357,464,303.28		33,394.29	BS 51/71
234020	Contrato Distribuidor	1,656,774.72		511,500.00		2,168,274.72	BS 51/71
		9,507,728.51	4,395,798,980.65	4,396,394,907.35	0.00	10,103,655.21	
ANÁLISIS							
	Simple provisiones			4,396,394,907.35			
(-)	Reversiones			0.00			
(=)	Provisiones Netas			4,396,394,907.35			
(-)	Pagos Reales (documentados según Ley ISR)			4,395,798,980.65			
(=)	Gasto No Deducible por exceso provisión gastos estimados			595,926.70			PT IV 1/5 IV.i.

VI.iv. Cuadro "D" Provisión Prestaciones Laborales

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.					
Gasto no deducible en provisión prestaciones laborales					
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010					
Montos expresados en Quetzales					
CONCEPTO	BONO 14	AGUINALDO	VACACIONES	TOTAL	REF
Total Sueldos	6,982,783.00	6,982,783.00	6,982,783.00		
Porcentaje legal según Ley ISR	8.33%	8.33%	4.16%		
Total máximo legal aceptado	581,665.82	581,665.82	290,483.77	1,453,815.42	
Gasto según compañía	617,785.00	599,180.00	409,187.00	1,626,152.00	
Margen (Gasto no Deducible)	(36,119.18)	(17,514.18)	(118,703.23)	(172,336.58)	IV.i.

VI.v. Cuadro "E" Gastos no deducibles en función de rentas exentas

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.			
Gasto no deducible en función de rentas exentas			
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010			
Montos expresados en Quetzales			
	CONCEPTO	MONTOS	REFERENCIA
a)	Rentas Exentas	824,510.00	IV.i.
b)	Total Ingresos	3,889,347,691.77	VI.i.
c) = a) / b)	Factor	0.000211992	
d)	Gastos de Personal	21,403,910	V.ii.
d) * c)	Gasto no deducible en función de rentas exentas	4,528.10	IV.i.

PT: VI 3/6

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
ANEXOS DEL CÁLCULO DEL ISR

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 04 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 07 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

VI.vi. Cuadro "F" Gastos de Viaje

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.		
Gasto no deducible en Gastos de Viaje		
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010		
Montos expresados en Quetzales		
CONCEPTO	MONTOS	REFERENCIA
Ingresos Brutos	3,889,347,691.77	VI.i.
Porcentaje máximo legal permitido	5%	
Deducción máxima permitida según ley ISR	194,467,384.59	
Gastos de Viáticos según compañía	1,091,766	BS 70/71
Margen (Gasto no deducible)	193,375,618.59	

VI.vii. Cuadro "G" Conciliación de Ingresos (ISR vs. IVA)

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.			
Conciliación de ventas declaradas en los regímenes del ISR vs. IVA			
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010			
Montos expresados en Quetzales			
MES	VENTAS NETAS		DIFERENCIA
	Estado de Resultados	Declaraciones Mensuales IVA	
Enero	360,674,030	359,825,678	848,352
Febrero	286,744,831	285,825,096	919,735
Marzo	309,166,756	308,243,735	923,021
Abril	366,185,380	365,260,974	924,406
Mayo	380,817,053	379,879,459	937,594
Junio	344,857,607	343,918,935	938,672
Julio	293,008,789	292,083,178	925,611
Agosto	383,187,100	382,296,050	891,050
Septiembre	292,224,289	291,316,753	907,536
Octubre	352,302,348	351,489,979	812,369
Noviembre	269,691,232	268,923,919	767,313
Diciembre	238,519,066	237,953,571	565,495
TOTAL	3,877,378,481	3,867,017,332	10,361,149

NOTA: La diferencia determinada en ambos regímenes es de Q10,361,149, la cual hay que integrar para presentarla en una eventual revisión por parte del fisco.

VI.xiv. Cuadro "H" Integración de Depreciaciones de Activos Períodos Anteriores

Movimiento de Cuenta # 541001 Código de Análisis ND		
Depreciaciones		
PERÍODO	CONCEPTO	MONTO
Diciembre	Tubería Tanque 55,000 bbls. "D7" Producto Diesel	308,171.94
	Total	308,171.94

COPIA PROPORCIONADA POR EL CLIENTE

Nota: La Compañía registro en este período, depreciación de años anteriores por Q308,171.94 que por error, no fue creado correctamente en el auxiliar de Activos Fijos, lo cual no genero gastos de depreciación, hasta este período fue detectado y se corrigió, La ley de ISR, no acepta deducción por depreciaciones períodos anteriores según artículo No. 16.

PT: VI 4/6

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
ANEXOS DEL CÁLCULO DEL ISR

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 04 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 07 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

VI.viii. Cuadro "I" Conciliación de Ingresos (ISR vs. IVA) Preparada por el Cliente

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.						
Integración de ventas declaradas en los regímenes del ISR vs. IVA proporcionada por el Cliente						
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010						
Montos expresados en Quetzales						
MESES	Intereses Bancarios	Comisiones Bancarias	Uso de Terminal	Cheques Rechazados	Uniformes Estaciones	TOTAL
Enero	81,913	78,610	632,572	3,348	2,196	798,639
Febrero	76,212	43,199	874,268	3,348	6,654	1,003,681
Marzo	44,587	101,347	802,194	670	5,892	954,690
Abril	46,116	41,838	445,520	1,116	9,197	543,787
Mayo	45,955	74,116	908,493	6,473	3,561	1,038,598
Junio	46,468	52,543	751,371	2,902	-	853,284
Julio	41,671	68,352	970,353	893	4,899	1,086,168
Agosto	117,594	36,500	981,737	1,562	8,897	1,146,290
Septiembre	94,036	31,260	974,498	2,679	2,611	1,105,084
Octubre	55,916	44,215	408,856	5,804	3,576	518,367
Noviembre	42,972	27,787	867,706	5,491	1,116	945,072
Diciembre	131,070	77,685	157,324	714	696	367,489
TOTAL	824,510	677,452	8,774,892	35,000	49,295	10,361,149

COPIA PROPORCIONADA POR EL CLIENTE

Nota: La compañía tiene integrada la diferencia que hay en los ingresos según el ISR y el IVA, por lo que no tiene algún riesgo por ajuste en omisión en ingresos en ambos regímenes.

VI.ix. Cuadro "J" Determinación de la Pérdida de Capital

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.							
Integración Pérdidas de Capital							
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010							
Montos expresados en Quetzales							
DESCRIPCION	FECHA DE ADQUISICIÓN	VALOR ADQUISICIÓN	% DEPRECIACIÓN	VALOR DEPRECIACIÓN	VALOR EN LIBROS	VALOR VENTA	PÉRDIDA EN VTA DE ACTIVOS
Tuberías							
Tubería Tanque D3 de Diesel 55,000 bbls	31/12/2001	193,410	5%	87,035	106,376	3,000	(103,376)
TOTALES		193,410		87,035	106,376	3,000	(103,376)

Nota: Para el período 2010, la compañía tiene una pérdida de capital de Q103,376, la cual podrá compensar con futuras Ganancias de Capital. A la fecha de la revisión no se tiene ninguna pérdida acumulada. Según la administración se obtendrán en los siguientes 5 años Ganancias de Capital en la cual podrá compensarse dicha pérdida. Se revisó el procedimiento aplicado en dicha venta y se determino que no fue facturado el equipo por ser considerado como chatarra.

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
ANEXOS DEL CÁLCULO DEL ISR

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 04 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 07 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

VI.x. Cuadro "K" Listado de Facturas Especiales

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.				
Detalle de Facturas Especiales emitidas por la Compañía				
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010				
Montos expresados en Quetzales				
FECHA	FACTURA ESPECIAL #	NOMBRE	CONCEPTO	MONTO TOTAL
14/01/2010	288	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
30/01/2010	289	Arturo Chacón	Prestación de servicios especiales	1,015.06
15/02/2010	290	Edgar Murillo	Prestación de servicios especiales	958.67
28/02/2010	291	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
14/03/2010	292	Arturo Chacón	Prestación de servicios especiales	1,015.06
30/03/2010	293	Edgar Murillo	Prestación de servicios especiales	958.67
15/04/2010	294	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
28/04/2010	295	Arturo Chacón	Prestación de servicios especiales	1,015.06
14/05/2010	296	Edgar Murillo	Prestación de servicios especiales	958.67
30/05/2010	297	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
14/06/2010	298	Arturo Chacón	Prestación de servicios especiales	1,015.06
30/06/2010	299	Edgar Murillo	Prestación de servicios especiales	958.67
15/07/2010	300	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
30/07/2010	301	Arturo Chacón	Prestación de servicios especiales	1,015.06
15/08/2010	302	Edgar Murillo	Prestación de servicios especiales	958.67
29/08/2010	303	Edgar Murillo	Prestación de servicios especiales	958.67
14/09/2010	304	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
28/09/2010	305	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
14/10/2010	306	Arturo Chacón	Prestación de servicios especiales	1,015.06
30/10/2010	307	Arturo Chacón	Prestación de servicios especiales	1,015.06
15/11/2010	308	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
28/11/2010	309	Carlos Duarte	Prestación de servicios especiales	902.28
15/12/2010	310	Arturo Chacón	Prestación de servicios especiales	1,015.06
28/12/2010	311	Edgar Murillo	Prestación de servicios especiales	958.67

Nota: Se observó la emisión de facturas especiales en forma habitual, así también no se consigna en las mismas que el vendedor o prestador del servicio se negó a emitir la factura correspondiente

VI.xi. Cuadro "L" Pagos Trimestrales de ISR

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.			
Integración de Pagos Trimestrales de ISR 2010			
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010			
Montos expresados en Quetzales			
TRIMESTRE	OPCIÓN	MONTO	FORMULARIO #
Enero-Marzo 2010	Impuesto Anual Anterior	1,510,751.50	SAT-No. 1023 167999
Abril-Junio 2010	Impuesto Anual Anterior	1,510,751.50	SAT-No. 1023 267994
Julio-Septiembre 2010	Impuesto Anual Anterior	1,510,751.50	SAT-No. 1023 337982
Total		4,532,254.50	

PT: VI 6/6

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
DIVISIÓN DE CONSULTORÍA FISCAL & FINANCIERA
ANEXOS DEL CÁLCULO DEL ISR

Cliente:	Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.	Elaboró:	PG, 04 marzo '11
Clase de Trabajo:	Cálculo del ISR Corriente y Diferido	Aprobó:	PG, 07 marzo '11
Período Del:	01 de enero de 2010	Al:	31 de diciembre de 2010

VI.xii. Cuadro "M" Integración del Diferencial Cambiario por Revaluación

Movimiento de Cuenta # 531825 Código de Análisis R Perdida por Diferencial Cambiario por Revaluaciones			Movimiento de Cuenta # 421030 Código de Análisis R Ganancia por Diferencial Cambiario por Revaluaciones		
PERÍODO	CONCEPTO	MONTO	PERÍODO	CONCEPTO	MONTO
Enero	Reg. diferencial cambiario por rev.	5,035,234.42	Enero	Sin Movimiento	-
Febrero	Sin Movimiento	-	Febrero	Reg. diferencial cambiario por rev.	(2,825,676.50)
Marzo	Sin Movimiento	-	Marzo	Reg. diferencial cambiario por rev.	(3,761,535.00)
Abril	Sin Movimiento	-	Abril	Reg. diferencial cambiario por rev.	(4,016,466.50)
Mayo	Sin Movimiento	-	Mayo	Reg. diferencial cambiario por rev.	(2,338,303.00)
Junio	Reg. diferencial cambiario por rev.	5,674,190.00	Junio	Sin Movimiento	-
Julio	Sin Movimiento	-	Julio	Reg. diferencial cambiario por rev.	(7,096,147.50)
Agosto	Reg. diferencial cambiario por rev.	1,006,675.50	Agosto	Sin Movimiento	-
Septiembre	Reg. diferencial cambiario por rev.	2,164,161.00	Septiembre	Sin Movimiento	-
Octubre	Reg. diferencial cambiario por rev.	3,767,334.00	Octubre	Sin Movimiento	-
Noviembre	Reg. diferencial cambiario por rev.	3,851,677.99	Noviembre	Sin Movimiento	-
Diciembre	Reg. diferencial cambiario por rev.	1,856,801.00	Diciembre	Sin Movimiento	-
	Total	23,356,073.91		Total	(20,038,128.50)

COPIA PROPORCIONADA POR EL CLIENTE

Nota: La Compañía tiene una pérdida por revaluaciones de cuentas en dólares por Q23,356,074 y una ganancia por Q20,038,129, generando una Pérdida neta de Q3,317,945, la cual debe considerarse como no deducible para efectos del cálculo de ISR corriente.

VI.xiii. Cuadro "N" Integración de Donaciones

Movimiento de Cuenta # 531512 Código de Análisis ND Donaciones No Documentadas		
PERÍODO	CONCEPTO	MONTO
15-ene-10	Útiles Escolares Escuela El Aprendizaje, Pto. Sto. Tomas	5,000
30-jun-10	Becas Escolares Escuela La Libertad, Pto. San José	10,000
17-sep-10	Escritorios Donados a Escuela El Amanecer, Sto. Tomas	23,074
15-nov-10	Donación, construcción Aulas Escuela El Jardín, Pto. San José	188,750
18-dic-10	Donativo a casa de ancianos Los Triunfadores en Pto. San José	3,373
	Total	230,197

COPIA PROPORCIONADA POR EL CLIENTE

Nota: La Compañía tiene identificadas estas donaciones como gastos no deducibles, se verifico la documentación correspondiente y efectivamente de acuerdo con los requisitos que exige la ley de ISR no pueden ser aceptadas como deducibles.

5.6. INFORME FINAL

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS
Consultores Fiscales y Financieros

Guatemala, 15 de Marzo de 2011

Pedro Hernández
Gerente General
Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.

Estimados Señores:

Tenemos el agrado de dirigirnos a usted para informarle nuestras observaciones y recomendaciones relacionadas con la revisión del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido de “Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.” por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010.

Estas observaciones son el producto final de nuestro trabajo a entregar a la “Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.” contemplado en la propuesta de servicios profesionales, descritos en el alcance de nuestro trabajo estipulado en dicha propuesta.

El contenido del presente informe está restringido al uso exclusivo de la gerencia, puesto que el mismo posee información de carácter confidencial.

Debe tener presente que el trabajo descrito en la presente propuesta es únicamente una evaluación desde el punto de vista fiscal y financiera de conformidad con las leyes tributarias vigentes en Guatemala y Normas Internacionales de Información Financiera aplicables a las operaciones de su compañía, por tal razón, nuestras opiniones son congruentes con las leyes tributarias y normas de contabilidad vigentes en el país; y de ninguna manera han de obstruir nuestra integridad y objetividad profesional, por su parte, de existir soluciones tributarias y financieras en los comentarios que expresamos en nuestra calidad de consultores fiscales y financieros independientes, no podemos asegurar que las mismas no pueden ser independientes, no podemos asegurar que las mismas no pueden ser cuestionadas por otros profesionales de la materia fiscal o bien, por la Administración Tributaria y/o personal competente de los tribunales de justicia (jueces).

Cualquier asesoramiento resultante de la elaboración del presente servicio en calidad de consultores independientes, se basa en los hechos y las hipótesis como se indica en el alcance de la presente propuesta, así como en la actual legislación fiscal aplicable en Guatemala. Hacemos mención que la legislación fiscal está sujeta a continuos cambios, a veces con carácter retroactivo. En los casos en que cambie la Ley nuestras opiniones pueden verse afectadas negativamente, para lo cual, ustedes con la aceptación de la presente propuesta aceptarán expresamente tal situación, librando a Herrera Quinteros & Asociados de cualquier reclamo que pueda surgir por los cambios de Ley. Además, el equipo de consultores independientes Herrera Quinteros & Asociados, no asume ninguna responsabilidad de actualizar el servicio a fin de reflejar tales cambios.

Con el objeto de presentar la información de una forma ordenada hemos dividido este documento en los apartados siguientes:

REFERENCIA	DESCRIPCIÓN	PÁGINA #
I.	Alcance de Nuestro Trabajo	173
II.	Resultado de Nuestro Trabajo	174
III.	Comentarios y Recomendaciones	174

A continuación describimos cada uno de los apartados enumerados anteriormente.

I Alcance de Nuestro Trabajo

Nuestro trabajo consistió en la preparación del cálculo del Impuesto Sobre la Ganancias corporativo con cifras terminadas al 31 de diciembre de 2010, que incluyó el análisis del soporte de las partidas en conciliación (gastos no deducibles, ingresos exentos, no afectos y otras deducciones) entre la utilidad contable y renta imponible que generó el ISR corriente. Se clasificaron las partidas permanentes y temporales que determinaron el ISR diferido, para su presentación final en los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010. Por lo tanto, dicho trabajo consistió en la revisión de las transacciones más importantes realizadas por la empresa a lo largo del período fiscal y contable 2010, de acuerdo con comentarios de la administración de la compañía; y con base en la revisión selectiva de determinadas operaciones realizadas por la compañía durante el período contable 2010, las cuales fueron determinadas de acuerdo con nuestro criterio profesional y en base al conocimiento que tenemos de la empresa. En consecuencia, no efectuamos una auditoría ni una revisión fiscal detallada de todas las operaciones, por lo que tampoco verificamos el cumplimiento de otras disposiciones fiscales y financieras aplicables a la empresa.

Los puntos mencionados en el presente informe son el resultado de nuestra revisión y alcance de la misma, y no incluye los asuntos impositivos que podría incluir si se hubiera efectuado una revisión fiscal y financiera detallada de la documentación contable y de soporte de todas las operaciones de la empresa.

Es importante mencionarles que la fecha de presentación de la declaración jurada de renta y sus anexos, ante la Administración Tributaria, es el día 31 de Marzo de 2,011, la misma de conformidad con el Código Tributario vigente a la revisión efectuada. No obstante lo anterior, la presentación de la declaración jurada de renta y sus anexos respectivos, está a cargo de la administración de “Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.”. Así también es responsabilidad de la administración de “Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.” las posiciones asumidas en dicha declaración jurada y las cifras que se reporten en los Estados Financieros. Dichas cifras deberán ser impresas en los libros oficiales de la compañía para evitar cualquier desviación que podría perjudicar el cálculo del Impuesto sobre la Renta determinado para el cierre contable 2010.

II. Resultado de Nuestro Trabajo

Como resultado de nuestro trabajo, en el presente informe detallamos el cálculo del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido, con los respectivos Estados Financieros de la compañía “Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.”, por el período terminado al 31 de diciembre de 2010. Además adjuntamos la explicación de las partidas que se incluyeron en la conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible.

III. Comentarios y Recomendaciones

Los puntos vertidos en este apartado, representan las sugerencias y/o recomendaciones que a nuestro criterio pueden aplicar en las operaciones de las compañías, con el objetivo de que se corrijan aquellas situaciones que así lo permitan; o bien, se tomen en cuenta los riesgos y debilidades fiscales que éstas conllevan.

Cabe mencionar que estos puntos fueron discutidos con ustedes previamente a la presentación de este informe.

III.i. Cálculo del Impuesto sobre las Ganancias

A continuación presentamos el cálculo del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido, el registro contable correspondiente que genera dicho cálculo y los Estados Financieros por el período terminado al 31 de diciembre de 2010:

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A.				
Cálculo del Impuesto sobre las Ganancias				
Correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010				
Montos expresados en Quetzales				
(+/-)	CONCEPTO	REF. PT	MONTOS	BASE LEGAL Dto.No.26-92
	UTILIDAD (PÉRDIDA) CONTABLE		52,705,001.81	
(+)	GASTOS NO DEDUCIBLES			
g)	Por exceso provisión para indemnizaciones	PT VI 1/6 VI.ii.	2,054,190.83	Arto. 38 Literal f)
f)	Por provisión de gastos estimados	PT VI 2/6 VI.iii.	595,926.70	Arto. 39 Literal b)
c)	Por pérdidas de capital en venta de activos no operacionales	PT VI 4/6 VI.x.	103,376.00	Arto. 29
g)	Por provisión prestaciones laborales	PT VI 2/6 VI.iv.	172,336.58	Arto. 38 Literal d)
h)	Pérdida por diferencial cambiario por revaluación	PTVI 6/6 VI.xiii	3,317,945.41	Arto. 38 Literal z)
e)	Depreciaciones de activos períodos anteriores	PTVI 3/6 VI.viii.	308,171.94	Arto. 16
d)	Donaciones no documentadas correctamente	PTVI 6/6 VI.xiv.	230,197.16	Arto. 38 Literal s)
b)	En función de rentas exentas y no afectas	PT VI 2/6 VI.v.	4,528.10	Arto. 39 Literal a)
	Exceso del 97% sobre los ingresos gravados		-	
	Sub-total		6,786,672.72	
(-)	RENTAS EXENTAS, NO AFECTAS Y RETENCIÓN DEFINITIVA			
a)	Ingreso por intereses bancarios – neto –	PT III 1/2 III.ii.	(824,510.00)	Dto.26-95 Arto.10
	Sub-total		(824,510.00)	
(-)	OTRAS DEDUCCIONES			
	Dstrucción de inventarios con actas fiscales		-	
	Sub-total		-	
CÁLCULO DE ISR CORRIENTE				
(=)	RENTA IMPONIBLE		58,667,164.53	
	(*) Tasa Impositiva 31% Artículo 72 Ley ISR		31%	
	ISR CORPORATIVO DETERMINADO		18,186,821.01	
	(-) CREDITOS FISCALES		0	
	Pagos Trimestrales de Impuesto de Solidaridad		0	
	Pagos Trimestrales de Impuesto Sobre la Renta	PT VI 5/6 VI.xii.	(4,532,254.50)	Arto. 61
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR		13,654,566.51	
CÁLCULO DE ISR DIFERIDO				
		BASE	TASA	ISR DIFERIDO
	Diferencias Temporarias Imponibles y Deducibles – neto –	134,592.53	31%	41,723.68
	Créditos Fiscales no utilizados y Pérdidas		31%	0
	Regla del 97% Carryforward		31%	0
	Total ISR diferido al 31 de Diciembre de 2010			41,723.68
	Saldo de ISR diferido al inicio del año			1,721,566.00
	Total de ISR Diferido (ajuste a la cuenta de ISR diferido)			(1,679,842.32)

La partida contable que se genera del cálculo del Impuesto sobre la Renta es como sigue:

CUENTA CONTABLE	DEBE	HABER
Gasto Impuesto sobre la Renta – Corriente	18,186,821.01	
Gasto Impuesto sobre la Renta – Diferido	1,679,842.32	
Impuesto sobre la Renta por Cobrar (Pagos Trimestrales)		4,532,254.50
Impuesto sobre la Renta por Pagar		13,654,566.51
Impuesto sobre la Renta Diferido – Activo		1,679,842.32
Registro del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido correspondiente al período terminado al 31 de diciembre 2010.	19,866,663.33	19,866,663.33

A continuación se presentan los estados financieros de la compañía que fueron afectados por dicho registro contable:

IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES, S.A.		
BALANCE GENERAL		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2,010		
(Expresado en Quetzales)		
ACTIVO	Notas	2010
<u>NO CORRIENTE</u>		
Propiedad planta y equipo		260,703,808
Depreciación Acumulada		(96,935,951)
		163,767,857
Construcciones en proceso		1,971,326
Total propiedad, planta y equipo – Neto		165,739,183
Crédito Mercantil		9,177,420
Impuesto sobre la renta diferido	4	41,724
Porción a largo plazo de impuestos por cobrar a corto plazo		65,878,280
Gastos diferidos y otros activos		7,917,052
Total activo no corriente		248,753,659
<u>CORRIENTE</u>		
Efectivo		27,161,072
Cuentas por cobrar		
Clientes		83,172,007
Cuentas por cobrar a compañías relacionadas		4,834,188
Impuestos por cobrar		71,813,228
Otras cuentas por cobrar		140,808
		159,960,231
Estimación para cuentas incobrables		0
		159,960,231
Inventarios		220,827,618
Gastos anticipados		1,501,855
Total activo corriente		409,450,776
TOTAL ACTIVO		658,204,435
<u>PATRIMONIO Y PASIVO</u>		
Capital pagado		93,718,100
Reserva legal		8,055,417
Utilidades retenidas		127,865,645
Total patrimonio neto		229,639,162
<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>		
Préstamos bancarios a largo plazo		46,500,906
Provisión para indemnizaciones		5,471,399
Total pasivo no corriente		51,972,305
<u>PASIVO CORRIENTE</u>		
Cuentas por paga a compañías relacionadas		306,070,136
Porción corriente de préstamos bancarios a corto plazo		23,222,000
Impuesto sobre la renta por pagar		13,654,567
Prestaciones laborales		1,256,244
Impuesto Único Sobre Inmuebles – IUSI		43,779
Otras		32,346,243
Total pasivo corriente		376,592,969
Total pasivo		428,565,274
TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO		658,204,435
Las notas adjuntas son parte de los estados financieros		(Concluye)

IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES, S.A. ESTADO DE RESULTADOS POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2,010 (Expresado en Quetzales)		
	Notas	2010
INGRESOS DE OPERACIÓN		3,877,378,481
COSTOS DE OPERACIÓN		(3,757,684,617)
Margen bruto		119,693,864
PRODUCTOS FINANCIEROS		
Intereses Bancarios		824,510
Otros Ingresos		10,111,747
GASTOS DE OPERACIÓN:		
Gastos de operación		(22,843,642)
Depreciaciones		(16,915,192)
Personal		(21,403,910)
Total gastos de operación		(61,162,744)
Utilidad en operación		69,467,377
GASTOS FINANCIEROS		
Intereses bancarios		(6,299,628)
Pérdida por diferencial cambiario		(8,751,770)
Otros Gastos		(793,235)
Total gastos financieros		(15,844,633)
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA		53,622,744
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	4	(19,866,663)
UTILIDAD NETA		33,756,081
Las notas adjuntas son parte de los estados financieros		

IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES, S.A.	
ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	
POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2,010	
(Expresado en Quetzales)	
	2010
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:	
Utilidad neta del año	33,809,505
Depreciaciones	16,915,192
Impuesto sobre la renta diferido	1,679,842
Provisión para indemnizaciones	4,568,784
Pérdida (utilidad) en venta de activos fijos	1,111,960
	<u>58,085,283</u>
Cambios netos en activos y pasivos:	
Inventarios	350,871,450
Cuentas por cobrar – clientes	12,493,492
Aumento (disminución) neto en cuentas por cobrar y por pagar a cías. Relacionadas	(392,165,382)
Impuestos por cobrar	(21,767,411)
Otras cuentas por cobrar	(20,349)
Gastos diferidos y otros activos	(2,516,687)
Impuesto sobre la renta	13,654,566
Cuentas por pagar	173,187
Otras cuentas por pagar	6,905,302
Cuentas incobrables	0
Pagos de indemnizaciones	(1,728,563)
	<u>(34,100,395)</u>
Flujos netos de efectivo generados por (usados en) actividades de operación	<u>23,984,888</u>
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN:	
Compras de activos fijos	(10,142,960)
Venta de activos	288,457
Flujos netos de efectivo usados en actividades de inversión	<u>(9,854,503)</u>
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO:	
Contratación De nuevos préstamos	0
Amortización de préstamos bancarios	(28,693,765)
Flujos netos de efectivo (usados en) obtenidos de actividades de financiamiento	<u>(28,693,765)</u>
DISMINUCIÓN NETA EN EFECTIVO	<u>(14,563,380)</u>
EFECTIVO AL INICIO DEL AÑO	41,724,452
EFECTIVO AL FINAL DEL AÑO	<u>27,161,072</u>
INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA AL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO:	
Pago de intereses bancarios	6,299,628
Pagos a cuenta de Impuesto Sobre la Renta	4,532,255
Las notas adjuntas son parte de los estados financieros	

IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES, S.A.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
POR EL AÑO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010
(Expresados en Quetzales)

1. ANTECEDENTES

Importadora y Distribuidora de Combustibles, S.A. (la Compañía) fue constituida en la República de Guatemala de acuerdo con las leyes mercantiles del país y fue autorizada para operar por tiempo indefinido. Su personalidad jurídica fue reconocida en mayo de 2,000 y en octubre 2001 inició operaciones de venta. Es una subsidiaria propiedad mayoritaria de Compañía Internacional, S.A. quien posee el 99.3% de su capital pagado.

El domicilio de la Compañía es el siguiente: sus oficinas centrales se encuentran en la ciudad capital y cuenta con 2 plantas de almacenamiento las cuales están ubicadas en Puerto de San José y en Santo Tomas de Castilla, Izabal. La bodega de almacenamiento de lubricantes está ubicada en la Zona 12 de la ciudad Capital.

La actividad principal de la Compañía es la importación y venta de productos derivados del petróleo (combustibles) los cuales se comercializan a través de distribuidores en el territorio nacional. Al 31 de diciembre de 2010 el 64% de las ventas se concentra en 7 clientes respectivamente.

El número promedio de empleados de la Compañía al 31 de diciembre de 2010 fue de 72.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 2010 fueron aprobados por la administración el 14 de enero de 2011.

2. PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES

A continuación se presenta un resumen de las principales políticas contables utilizadas en la preparación de los estados financieros.

- a. Bases de Presentación** – Los estados financieros adjuntos han sido preparados de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, sobre la base de costo histórico. Las NIIF requiere que la Administración efectúe ciertas estimaciones y utilice ciertos supuestos para determinar la valuación de algunas de las partidas incluidas en los estados financieros y para efectuar las revelaciones que se requiere presentar en los mismos. Aún cuando pueden llegar a diferir de su efecto final, la Administración considera que las estimaciones y supuestos utilizados fueron los adecuados en las circunstancias.
- b. Bases de Conversión** – Los estados financieros de la Compañía fueron convertidos de quetzales (moneda local) a US dólares (moneda de medición y de reporte). Los principales procedimientos usados en la conversión fueron los siguientes:
 1. Se uso la tasa de cambio al 31 de diciembre de 2010 para la conversión de los activos y pasivos monetarios.

2. Se uso la tasa de cambio histórica para la conversión de los activos y pasivos no monetarios y el patrimonio de los accionistas.
 3. Se uso la tasa de cambio promedio del año 2010, para la conversión de los ingresos y gastos, excepto la depreciación de activos fijos que se convirtió a las tasas históricas.
- c. Instrumentos Financieros** – Los activos y pasivos financieros corresponden a los saldos de efectivo en caja y bancos, cuentas por cobrar a clientes, cuentas por cobrar y por pagar a compañías afiliadas, otras cuentas por cobrar y préstamos bancarios. Estos activos y pasivos financieros se reconocen como tal en el momento de la negociación y su reconocimiento cesa en el momento en que se liquidan. El valor en libros se ajusta con las provisiones de valuación que se contabilizan contra los resultados del año, para llevarlos a su valor razonable. Durante el año terminado al 31 de diciembre de 2010, la Compañía no registró ninguna provisión para ajustar los activos y pasivos financieros.
- d. Efectivo** – El efectivo incluye los saldos en caja y en bancos. Los saldos en bancos están disponibles a la vista y sobre los mismos no existe ninguna restricción que limite su uso. El efectivo en bancos devenga una tasa de interés del 1%.
- e. Crédito Mercantil** – El crédito mercantil corresponde al sobreprecio pagado en la adquisición de Compañía X, S.A. Este sobreprecio fue registrado como crédito mercantil en su totalidad. Para propósitos fiscales la Compañía está amortizando este crédito mercantil en un período de 10 años. La Compañía efectúa la prueba de deterioro tal como lo requiere la NIIF 3, al 31 de diciembre de 2010 no existe indicativos de deterioro del crédito mercantil.
- f. Cuentas por Cobrar** – Las cuentas por cobrar son expresadas a su valor nominal. Derivado de una cartera sana, no registra estimación para cuentas de cobro dudoso.
- g. Inventarios** – Los inventarios están valuados al menor entre el costo o el valor neto de la realización. El valor neto de realización es el precio de venta en el curso normal del negocio, menos los costos para poner las existencias en condición de venta y los gastos de comercialización y distribución. El costo de determina bajo el método de costo promedio.
- h. Propiedad, Planta y Equipo** – Estos activos se registran al costo, neto de la depreciación acumulada y de cualquier pérdida acumulada por deterioro en el valor de los mismos. Cuando se venden o retiran los activos, se elimina su costo y depreciación, cualquier ganancia o pérdida que resulte de su disposición se registra contra los resultados del año. La depreciación se calcula con base en la vida útil estimada de los activos. Al 31 de diciembre de 2010 no existían indicadores de pérdidas por deterioro del valor en libros de los activos productivos, por lo que no fue necesario realizar una estimación de su importe recuperable.

- i. Provisiones** – Las provisiones se revisan a cada fecha del balance y se ajustan para reflejar la mejor estimación que se tenga a esa fecha.
- j. Indemnizaciones de Empleados** – De acuerdo con el Código de Trabajo de la República de Guatemala, las compañías tienen la obligación de pagar indemnizaciones a los empleados que despidan bajo ciertas circunstancias. La Compañía tiene la política de pagar indemnizaciones a sus empleados sin importar la causa de la terminación de la relación laboral y registra el pasivo relacionado. No tiene establecido planes de beneficio definidos de jubilación para los empleados ni ningún otro tipo de beneficios post-retiro.
- k. Reconocimiento de Ingresos** – Los ingresos se reconocen cuando es probable que los beneficios económicos asociados a la transacción, fluirán a la Compañía y el monto de ingreso puede ser medido confiablemente. Por lo tanto, las ventas son reconocidas netas de los impuestos a las ventas y descuentos, cuando se ha entregado el producto y se ha transferido los riesgos y beneficios inherentes.
- l. Costos de Financiamiento** – Los costos de préstamos generalmente se registran como gasto cuando se incurren.
- m. Impuesto Sobre la Renta Diferido** – La Compañía registra como un activo o pasivo a largo plazo el efecto acumulado de las diferencias temporales entre los importes de activos y pasivos para efectos contables y fiscales a la fecha del balance general, a la tasa de impuestos en que se estima que dichas partidas se reversarán (31%).
- n. Eventos Subsecuentes** – No se tiene conocimiento de ningún evento posterior ocurrido entre la fecha de los estados financieros y la fecha de su aprobación por la Compañía, que requiera la modificación de las cifras presentadas en los estados financieros que se presentan junto con estas notas.

3. UNIDAD MONETARIA

Los estados financieros y sus respectivas integraciones están expresados en Quetzales, moneda oficial de la República de Guatemala; la tasa de cambio de referencia del Banco de Guatemala al 31 de diciembre de 2010 era de Q. 8.01358 por US\$ 1.00.

4. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

a) Impuesto Sobre la Renta Corriente

El derecho de las autoridades fiscales para efectuar revisiones a los registros contables de las compañías y demás documentación legal, prescribe a los cuatro años a partir de la fecha en que se presentan las declaraciones de impuestos. Las declaraciones de impuestos de la Compañía correspondientes a los años 2008 y 2009 no han sido revisadas. Las declaraciones de impuestos de los períodos fiscales 2006 y 2007 ya fueron revisadas; sin embargo, la Compañía aún no ha sido notificada acerca de los resultados de dichas revisiones. Al 31 de diciembre de 2010, el gasto por el Impuesto sobre la Renta (ISR), fue calculado de la siguiente manera:

		2010
Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta	Q	52,705,002
Gastos no deducibles		6,786,673
Rentas exentas, no afectas y retención definitiva		(824,510)
Otras Deducciones		-
Renta Imponible	Q	58,667,165
Tasa impositiva del ISR		31%
ISR corporativo del período	Q	18,186,821
Pagos trimestrales de ISR		(4,532,255)
ISR (pagado en exceso) por Pagar al Fisco	Q	13,654,566

De acuerdo con la Ley de ISR la Compañía realiza pagos trimestrales calculados sobre la base de una cuarta parte del impuesto determinado en el año anterior, los cuales fueron acreditables en su totalidad en la liquidación final del impuesto. La empresa no tiene créditos fiscales pendientes que se puedan compensar al Impuesto sobre la Renta generado en este período.

b) Impuesto Sobre la Renta Diferido

Las diferencias temporales que originan un impuesto sobre la renta diferido al 31 de diciembre de 2,010 son las siguientes:

2010	FISCAL	FINANCIERA	DIFERENCIA TEMPORAL (IMPONIBLE) DEDUCIBLE	ISR DIFERIDO ACTIVO (PASIVO)
Crédito mercantil	6,558,519	9,177,420	(2,618,901)	(811,859)
Gastos provisionados que serán deducible el siguiente año			595,927	184,737
Indemnizaciones			2,054,191	636,799
Pérdida de capital en venta de activo			103,376	32,047
Impuesto sobre la renta diferido activo al 31/12/2010				41,724
Impuesto sobre la renta diferido activo al 31/12/2009				1,721,566
Débito a resultados del año 2010 por ISR diferido				(1,679,842)

INTEGRACIÓN DEL GASTO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

		2010
Impuesto sobre la Renta Corriente	Q	(18,186,821)
Impuesto sobre la Renta Diferido		(1,679,842)
(Gasto) Ingreso Total Impuesto a las Ganancias	Q	(19,866,663)

A continuación explicaremos con base legal, las partidas en conciliación entre la utilidad contable y renta imponible, que se exponen en el apartado de este informe **III.i.** (Página 175), estas son las siguientes:

a) Rentas Exentas

Al momento de nuestra revisión se reportó Q.824,510.00 como renta exenta, en base en lo presupuestado en la Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, específicamente en su Artículo 10 que establece que están exentos del pago de ISR aquellos ingresos provenientes de intereses que hayan pagado el impuesto que establece dicha ley (ISPF del 10%).

b) Costos y Gastos Vinculadas con Rentas Exentas (ver PT VI ^{2/6} VI.v.)

La compañía reportó como costos y gastos no deducibles relacionados con las rentas exentas la cantidad de Q.4,528.10, con base en lo dispuesto por el artículo 39 literal a) de la ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Pérdida de capital por venta de Activo (ver PT VI ^{4/6} VI.x.)

Observamos que se reportó Q.103,376.00 por concepto de pérdida de capital, por venta de activos fijos con base al artículo 29 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que establecen que dichas pérdidas de capital únicamente pueden ser compensadas con ganancias de capital, ya sean del año corriente o futuras, hasta por un máximo de 5 años.

d) Donaciones no documentadas correctamente (ver PT VI ^{6/6} VI.xiv.)

La compañía durante el período fiscal, realizó donaciones por la cantidad de Q.230,197.16, las cuales no logró documentar como lo establece el Artículo 38 y literal s), por lo que, se consideró como no deducibles para propósitos del cálculo de ISR.

e) Depreciaciones de períodos anteriores (ver PT VI ^{3/6} VI.viii.)

Las depreciaciones y amortizaciones cuya deducción admite la Ley del ISR, son las que corresponde efectuar sobre bienes de activos fijos e intangibles, propiedad del contribuyente y que son utilizados en su negocio, industria, profesión, explotación o en otras actividades vinculadas a la producción de rentas gravadas.

Cuando por cualquier circunstancia no se deduce en un período de imposición la cuota de depreciación de un bien, o se hace por un valor inferior al que corresponda, el Artículo 16 de la Ley del ISR establece que el contribuyente no tendrá derecho a deducir tal cuota de depreciación en períodos de imposición posteriores.

f) Provisiones gastos estimados (ver PT VI ^{2/6} VI.iii.)

La compañía reportó Q.595,926.70 por provisiones netas de gastos que estimó a lo largo del año fiscal 2010; sin embargo, a la fecha de cierre dichos gastos no se encuentran documentados por ser simples provisiones contables, por lo que representa un gasto no deducible con base en el artículo 39 literal b) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde establece que dichos gastos no pueden ser deducibles, por no contar con la documentación de soporte o porque no corresponden al período anual que se liquida.

g) Excesos en indemnizaciones y prestaciones laborales (ver PT VI ^{1/6} VI.ii. y VI ^{2/6})

La ley del ISR contempla que son deducibles del impuesto corporativo, los sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas, aguinaldos anuales otorgados a todos los trabajadores en forma generalizada y establecidos por la ley; sin embargo, la compañía, posee excesos en las provisiones de indemnizaciones por Q.2,054,190.83 y prestaciones laborales por la cantidad de Q.172,336.58, por lo que, de conformidad con el Artículo 38 literales f) y d), fueron considerados como no deducibles dichos excesos.

h) Pérdida por diferencial cambiario por revaluación (ver PT VI ^{6/6} VI.xiii.) Página 171

La Ley de ISR contempla que son deducibles del impuesto corporativo, las pérdidas cambiarias provenientes de las compras de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas. En tal virtud, la compañía incurrió en una pérdida que no se originó por compra de divisas, por la cantidad de Q.3,317,945.41, por lo que, de conformidad con el artículo 38 y literal z), dicha cantidad no puede deducirse del impuesto a la renta correspondiente.

i) Pagos a cuenta de ISR (ver PT VI ^{5/6} VI.xii.) Página 170

La compañía está reportando como crédito fiscal el pago a cuenta por ISR efectuado durante el ejercicio 2010, que asciende a la cantidad de Q.4,532,254.50, la base legal para reconocer dicho crédito se encuentra establecida en el artículo 61 de la Ley de ISR. Al determinar el ISR corriente, fue acreditado en su totalidad dicho crédito.

III.ii. Valuación de Inventarios y Costo de Producción y Ventas

Debe tenerse presente que para que el costo de producción y de ventas sea deducible, debe basarse en el costo real formado por los elementos directos e indirectos del costo, así también el método de valuación de inventarios debe efectuarse sobre una base real, ser aplicado consistentemente a través de los períodos contables coincidiendo con las inscripciones de la compañía ante la Administración Tributaria. Los inventarios iniciales y finales, deben estar operados en el libro oficial de inventarios debidamente certificado por el contador registrado de la compañía y el método de valuación de inventarios debe permitir una distribución correcta del costo y sus variaciones, si es aplicable, entre el inventario final y el costo de lo vendido en el período. De lo contrario, la SAT podrá hacer ajustes al costo de producción y/o ventas.

Por la naturaleza y alcance de nuestro trabajo, no revisamos el sistema de costos, ni el método de valuación de inventarios utilizados por la compañía.

Sugerimos tener presente lo anterior.

III.iii. Bancarización en Materia Tributaria

Deben tener presente que la deducibilidad de costos y gastos y la procedencia del crédito por IVA queda sujeta a que se haya cumplido o se cumpla con las normas relativas a la bancarización en materia tributaria.

Dichas normas establecen que aquellos pagos que superen la cantidad de Q.50,000.00 deberán realizarse a través del sistema bancario o, bien, si fuesen situaciones distintas al efectivo deberá documentarse a través de escritura pública, lo anterior se encuentra sustentado en el Decreto No. 20-2006.

En tal virtud, hacemos la excepción que por la naturaleza de nuestro trabajo no revisamos esta situación.

III.iv. Conciliación entre las ventas declaradas en los regímenes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la Renta (ver PT VI ^{3/6} VI.vii.) Página 168

Al realizar un análisis de la consistencia de la información que es reportada al Fisco, específicamente en los regímenes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta, observamos que existe una diferencia en dichos regímenes, según se muestra en el papel de trabajo VI.vii., la cual se resume así:

Ventas Netas Según	Monto
Estado de Resultados de enero a diciembre 2010	3,877,378,481
Declaraciones Mensuales del IVA de enero a diciembre 2010	3,867,017,332
Diferencia Determinada	10,361,149

Debe tenerse presente que normalmente el fisco revisa que el monto de los ingresos reportados en el Impuesto al Valor Agregado concuerden con los reportados en el Impuesto sobre la Renta y cualquier diferencia suele ser ajustada como omisión de ingresos en el régimen con el dato menor, el 31% sobre los ingresos omitidos en el ISR y con el 12% en el régimen de IVA.

Es importante mencionar que de acuerdo a la integración presentada por ustedes, dicha diferencia radica principalmente por intereses bancarios, comisiones bancarias, uso de terminal, cheques rechazados y uniformes. (ver PT VI ^{4/6} VI.ix.)Página169 Por lo anterior se recomienda tener disponible dicha integración para orientar a la Administración Tributaria en una eventual revisión a este aspecto y evitar contingencias fiscales.

III.v. Libros Contables

Se observó que los libros de Compras y Ventas de la compañía, no se encuentran actualizados. Según el Código Tributario establece en su artículo 94 numeral 4, que de no llevar al día los libros contables es sancionado con una multa de Q.5,000 cada vez que se le fiscalice al contribuyente. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, si ello fuere necesario, dentro de los dos meses calendario inmediatos siguientes de realizados.

Derivado de lo anterior, en una eventual revisión de la Administración Tributaria podría sancionar a la compañía por no tenerlos actualizados.

III.v. Facturas Especiales (ver PT VI ^{5/6} VI.xi.) Página 170

Se detectó que la compañía emite facturas especiales, en forma habitual a las siguientes personas: Carlos Duarte, Arturo Chacón y Edgar Murillo. Al respecto el artículo 52 del Decreto Número 27-92 y sus reformas, indica lo siguiente: “Cuando un contribuyente adquiere bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes, deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio, y le retendrá el impuesto respectivo.

No podrán emitirse facturas especiales entre contribuyentes del impuesto, ni tampoco en las operaciones de carácter habitual que se realicen entre personas individuales. Se exceptúan de esta prohibición, los casos en que el emisor de la factura especial haga constar en la misma, que el vendedor o prestador de servicio se negó a emitirle la factura correspondiente.”

En este caso las facturas especiales emitidas en forma periódica, las autoridades del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social podrían considerar que se trata del pago de un sueldo o salario extraordinario, el cual debería estar afecto al pago de las cuotas laborales (4.83%) y patronales (12.67%) de seguridad social.

Sugerimos tener presente lo anterior.

Sin otro particular por el momento, quedamos a su disposición para aclarar cualquier duda relacionada con el contenido de este documento.

Atentamente,

HERRERA QUINTEROS & ASOCIADOS



Juan Carlos Herrera, CPA
Socio
División de Asesoría Fiscal & Financiera

JCH/pg

CONCLUSIONES

1) De acuerdo a la Hipótesis del Plan de Investigación, para determinar el Impuesto a las Ganancias es necesario tener presente un adecuado procedimiento de cálculo, que desde el punto de vista tributario permitan realizar la conciliación entre la utilidad (pérdida) contable y la renta imponible (pérdida fiscal), determinando así el Impuesto sobre la Renta corriente. Y desde el punto de vista contable, identificar las diferentes partidas transitorias que crean diferencias entre la información financiera y fiscal, que determinan el Impuesto sobre la Renta diferido. Ésta fue confirmada en el desarrollo de esta tesis; asimismo los objetivos generales y específicos fueron alcanzados.

2) Para establecer los procedimientos de cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido, es necesario conocer el contenido de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) y sus reformas, ya que establecen los lineamientos en el reconocimiento de costos y gastos deducibles, no deducibles, ganancias de capital, rentas exentas, no afectas y que ya sufrieron retención, los cuales determinan el pago del Impuesto sobre la Renta al fisco. Así también la Norma Internacional de Contabilidad No. 12, la cual regula las discrepancias temporarias imponibles y deducibles que hay entre la Ley de ISR y las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes.

3) La empresa multinacional importadora y distribuidora de combustible no determina adecuadamente el cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido, como consecuencia, tampoco tiene una presentación adecuada de la información financiera en los estados financieros de la compañía, esto por no contar con el apoyo de un Contador Público y Auditor como consultor externo, cuya capacidad y experiencia permitan realizar dicho cálculo de forma eficiente, que obtenga información confiable para la toma de decisiones por parte de la gerencia.

RECOMENDACIONES

1) Para obtener el Impuesto a las Ganancias, toda compañía debe tener un adecuado procedimiento de cálculo que permita obtener un resultado confiable, para ello debe observar el contenido de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que le permite cumplir con las obligaciones de tipo tributaria, evitándose contingencias que le puedan representar a futuro fuertes pérdidas monetarias derivado de multas o sanciones a que pudiera estar sujeta por parte de la Superintendencia de la Administración Tributaria. A su vez, deberá observar también el contenido de la Norma Internacional No. 12, puesto que ella le permitirá preparar y presentar el Impuesto sobre la Renta diferido.

2) Se recomienda a la empresa multinacional que importa y distribuye combustible que haga un estudio minucioso de los costos, gastos deducibles, no deducibles, rentas gravadas, exentas, no afectas y que sufrieron retención, ya que son rubros importantes en la determinación de la renta imponible, en ellos debe observarse el hecho generador y los límites máximos de costos y gastos contemplados y regulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así mismo, las partidas temporarias imponibles y deducibles, que se generan por las diferencias que hay entre la información financiera y fiscal, las cuales deben reconocerse en los estados financiero de acuerdo al tratamiento de la Norma Internacional de Contabilidad No.12.

3) Para que las empresas de este tipo sean competitivas en el mercado Guatemalteco, deben apoyarse en un profesional cuya preparación académica y experiencia laboral tenga la capacidad de analizar los registros contables, que ayuden a determinar un procedimiento del cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente y diferido, que cumpla con la legislación tributaria del país y apegado a Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes.

BIBLIOGRAFÍA

1. Asamblea Nacional Constituyente – Constitución Política de la República de Guatemala 137 p.
2. Congreso de la República de Guatemala – Código de Comercio – Decreto 2-70 y sus reformas. 203 p.
3. Congreso de la República de Guatemala – Código de Trabajo – Decreto 1441 y sus reformas.
4. Congreso de la República de Guatemala – Código Tributario – Decreto 6-91 y sus reformas. 71 p., disponible en página web:
http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/component/docman/doc_download/632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica-.html
5. Congreso de la República de Guatemala – Ley de Comercialización de Hidrocarburos Decreto 109-97 y sus reformas. 19 p., disponible en página web:
<http://www.congreso.gob.gt/archivos/decretos/1997/gtdcx109-97.pdf>
6. Congreso de la República de Guatemala – Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo – Decreto 38-92 y sus reformas. 16 p., disponible en página web:
http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/component/docman/doc_download/642-decreto-38-92-del-congreso-de-la-republica.html
7. Congreso de la República de Guatemala – Ley del Impuesto al Valor Agregado – Decreto 27-92 y sus reformas. 46 p., disponible en página web:
http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/component/docman/doc_download/635-decreto-27-92-del-congreso-de-la-republica.html
8. Congreso de la República de Guatemala - Ley del Impuesto de Solidaridad – Decreto 73-2008. 6 p., disponible en página web:
http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/2440-leydelimpuestodesolidaridad.html
9. Congreso de la República de Guatemala – Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos – Decreto 37-92 y sus reformas. 21 p., disponible en página web:
http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_download/607-decreto-37-92.html
10. Congreso de la República de Guatemala - Ley del Impuesto sobre Productos Financieros - Decreto 26-95 y sus reformas. 4 p., disponible en página web:
http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/component/docman/doc_download/658-decreto-26-95-del-congreso-de-la-republica-.html

11. Congreso de la República de Guatemala – Ley del Impuesto sobre la Renta – Decreto 26-92 y sus reformas. 48 p., disponible en página web:
http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_download/2446-leydelimpuestosobrelarenta.html
12. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 2010, Tomo I y II, Inglaterra, traducidas al español bajo la supervisión del IASCF, publicadas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores previa autorización del IASCF. 3,055 p.
13. Enciclopedia Autodidáctica Océano Color / Volumen 4. -- Barcelona, España: Océano Grupo Editorial, S.A., 1995. 889 – 1215 p.
14. Enciclopedia Autodidáctica Océano Color / Volumen 7. -- Barcelona, España: Océano Grupo Editorial, S.A., 1995. 1745 - 2072 p.
15. Enciclopedia ¿Qué Sabes de Ciencias e Inventos? -- Barcelona, España: Ediciones Nauta, S.A., 1978. -- 112 p.
16. Ministerio de Energía y Minas, Dirección General de Hidrocarburos, disponible en:
<http://mem.gob.gt/hidrocarburos/index.htm/>
17. Norma Internacional de Contabilidad No. 01. 27 p., disponible en página web:
<http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC01.pdf>
18. Norma Internacional de Contabilidad No. 12. 29 p., disponible en página web:
<http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC12.pdf>
19. Normas Internacionales de Contabilidad Plus 211 p., disponible en página web:
<http://www.iasplus.com/espanol/2010checklistspanish.pdf>
20. Stoner, James A. –Administración/James A. Stoner, Wankel Charles trad. por Rosa María Rosas Sánchez, Noe Urzúa Bustamante. 3ª. Ed. – México: Prentice-Hall Hispanoamericana, S.A., 1989. 826 p.
21. Superintendencia de Administración Tributaria, disponible en: <http://portalsat.gob.gt>
22. Universidad de San Carlos de Guatemala – Escuela de Contaduría Pública y Auditoría – Departamento de Supervisión de Tesis – Material de Apoyo para la plática de Orientación para Elaboración de Tesis- Julio 2000. 67 p.