

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS COMO HERRAMIENTA PARA EXTINGUIR
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA FÁBRICA DE ALIMENTOS,
INSCRITA AL AMPARO DEL DECRETO 29-89”**

TESIS

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

JOSÉ LUIS GARCÍA JUÁREZ

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
EN EL GRADO ACADÉMICO DE
LICENCIADO**

Guatemala, marzo de 2014

JUNTA DIRECTIVA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Vocal Segundo	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal Quinto	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

Área Matemática – Estadística	Lic. Felipe Hernández Sincal
Área Contabilidad	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Área Auditoría	Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Lic. Rubén Eduardo del Águila Rafael
Secretario	Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales
Examinador	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero

Guatemala 5 de agosto de 2013

Licenciado José Rolando Secaida Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

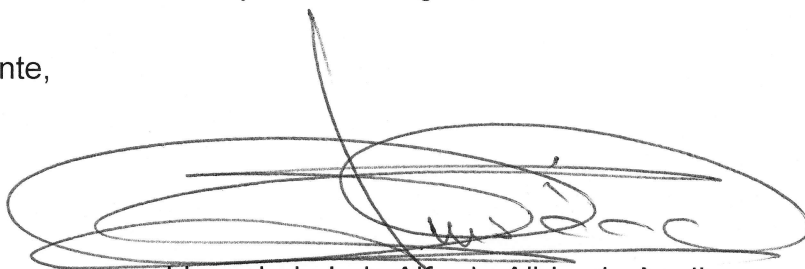
Respetable Señor Decano:

De acuerdo con la designación para asesorar al señor JOSÉ LUIS GARCÍA JUÁREZ, en su trabajo de tesis denominado "LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS COMO HERRAMIENTA PARA EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA FÁBRICA DE ALIMENTOS, INSCRITA AL AMPARO DEL DECRETO 29-89", me permito informarle que, de conformidad con la revisión efectuada, el trabajo indicado llena los requisitos que el reglamento establece.

El referido trabajo de investigación constituye un valioso aporte para los profesionales y personas interesadas en el estudio de temas relacionados con los créditos y las obligaciones tributarias, por lo tanto en mi opinión el trabajo descrito reúne los requisitos académicos que en tal caso amerita.

Con base en lo anteriormente descrito, recomiendo que el trabajo de investigación referido en la presente, sea aprobado para su presentación por el señor JOSÉ LUIS GARCÍA JUÁREZ en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en grado de Licenciado.

Atentamente,



Licenciado Luis Alfredo Albizuris Aguilar
No. de Colegiado CPA-528

Lic. Luis Alfredo Albizuris Aguilar
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
COLEGIADO NO. 528



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
DIECISIETE DE FEBRERO DE DOS MIL CATORCE.

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1 del Acta 2-2014 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 30 de enero de 2014, se conoció el Acta AUDITORIA 333-2013 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 28 de octubre de 2013 y el trabajo de Tesis denominado: "LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS COMO HERRAMIENTA PARA EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA FÁBRICA DE ALIMENTOS, INSCRITA AL AMPARO DEL DECRETO 29-89". Que para su graduación profesional presentó el estudiante JOSÉ LUIS GARCÍA JUÁREZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO

Ev.

Ingrid



DEDICATORIA

A DIOS UNO Y TRINO:

Omnipotente, Altísimo, mi buen Señor, tuyas son la gloria, el honor y toda bendición. Por darme la vida y la sabiduría.

A la Santísima Virgen María

Bendita sea tu pureza y eternamente lo sea, porque tan sólo Dios se recrea en tan preciosa belleza. A ti celestial princesa.

A mis padres

José García y Yolanda Juárez de García. Por su amor, dedicación, su esfuerzo y su ejemplo de vida, ya que sin ellos no sería lo que ahora soy.

A mis hermanas

Mayra, Katy y Mary. Bendigo al Señor por su vida, su amor y comprensión.

A una persona especial

Mónica Barrientos, por su comprensión, amor y apoyo incondicional.

A mi Universidad

Mi querida Universidad de San Carlos de Guatemala, por toda la sabiduría adquirida a través de estos años y por haber tenido el privilegio de estudiar en sus aulas.

A mi asesor

Lic. Luis Alfredo Albizuris, por sus consejos, apoyo y amistad, por su profesionalismo al realizar este trabajo.

A mis amigos

Por su amistad, apoyo en todos los aspectos de mi vida, por cada palabra de aliento y apoyo a lo largo de mi vida.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	Página
	i

CAPÍTULO I **FÁBRICA DE PRODUCTOS ALIMENTICIOS**

1.1	Definición de Empresa	1
1.2	Clasificación de Empresa	2
1.2.1	Por su Actividad o Giro	3
1.2.1.1	Industriales	3
1.2.1.2	Comerciales	4
1.2.1.3	De Servicio	5
1.3	Definición de Industria Exportadora	5
1.3.1	Características	6
1.3.2	Ventajas y Desventajas de una Empresa constituida bajo el Régimen de Beneficios Fiscales por Maquila y Actividad Exportadora	7
1.3.3	Expediente de Solicitud de Calificación para operar al amparo del Decreto 29-89	8

CAPÍTULO II
LEGISLACIÓN APLICABLE EN LA GENERACIÓN
DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS

2.1	Relación Jurídico Tributaria y la Obligación Tributaria	11
2.2	Elementos de la Relación Jurídico Tributaria	14
2.2.1	Elemento Personal	14
2.2.2	Hecho Generador	16
2.2.3	Elemento Objeto Impositivo	17
2.2.4	Elemento Base Imponible	18
2.2.5	Elemento Cuantitativo	18
2.2.6	Elemento Temporal	19
2.3	Constitución Política de la República de Guatemala	20
2.3.1	Disposiciones contrarias a la Constitución Política de la República de Guatemala	20
2.3.2	Principios Constitucionales de Tributación en Guatemala	20
2.3.2.1	Principio de Legalidad o Reserva de Ley	21
2.3.2.2	Principio de Justicia y Equidad	22
2.3.2.3	Principio de Igualdad y Generalidad	23
2.3.2.4	Principio de Capacidad Económica, Contributiva o de Pago	23

	Página	
2.3.2.5	Principio de No Confiscación	24
2.3.2.6	Principio de la No Doble o Múltiple Tributación	25
2.3.2.7	Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria	25
2.4	Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala	26
2.4.1	Materia Privativa	26
2.4.2	Tributos	27
2.4.3	Clases de Tributos	27
2.4.4	Impuesto	28
2.4.5	Contribuyentes	28
2.4.6	Hecho Generador de la Obligación Tributaria	30
2.4.7	Extinción de la Obligación Tributaria	30
2.4.8	Pago	31
2.4.9	Pagos a Cuenta	33
2.4.10	Compensación	34
2.4.11	Prescripción	35
2.4.12	Procedimiento de Restitución	37

CAPÍTULO III**LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPECÍFICA APLICABLE A LOS CRÉDITOS****TRIBUTARIOS Y SU ACREDITAMIENTO**

3.1.	Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto Número 26-92 y su Reglamento, vigente hasta el 31 de diciembre 2012)	39
3.1.1	Contribuyentes	40
3.1.2	Hecho Generador	40
3.1.3	Renta Bruta	40
3.1.4	Renta Imponible	41
3.1.5	Régimen General del Impuesto Sobre la Renta	41
3.1.6	Régimen Optativo del Pago del Impuesto	43
3.1.7	Declaración Jurada y Anexos	44
3.1.8	Pagos Trimestrales	46
3.1.9	Créditos del Impuesto	47
3.1.10	Pagos Realizados en Exceso	48
3.1.11	Pagos Indebidos	50
3.1.12	Aspectos Importantes del Libro I del Decreto 10-2012, que regula el Impuesto Sobre la Renta	51
3.2	Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto Número 27-92; sus modificaciones y su Reglamento)	58

	Página	
3.2.1	Materia del Impuesto	58
3.2.2	Hecho Generador	58
3.2.3	Sujetos Pasivos del Impuesto	60
3.2.4	Tipo Impositivo	60
3.2.5	Pago del Impuesto	60
3.2.6	Crédito Fiscal	61
3.2.7	Remanentes de Crédito Fiscal	61
3.2.8	Devolución del Crédito Fiscal	62
3.2.9	Procedimiento para la Devolución del Crédito fiscal	63
3.2.10	Regímenes de Devolución del Crédito fiscal	63
3.2.10.1	Régimen General de Devolución	64
3.2.10.2	Régimen Optativo de Devolución	65
3.2.10.3	Régimen Especial de Devolución	67
3.3	Ley del Impuesto de Solidaridad (Decreto No. 73-2008)	69
3.3.1	Materia del Impuesto	69
3.3.2	Hecho Generador	70
3.3.3	Exenciones	70
3.3.4	Sujeto Pasivo	72
3.3.5	Periodo de Imposición	73
3.3.6	Base Imponible	73

	Página
3.3.7	Tipo Impositivo 74
3.3.8	Pago del Impuesto 74
3.3.9	Acreditamientos 74
3.4	Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila (Decreto Número 29-89) 75
3.4.1	Objeto de la Ley 76
3.4.2	Definiciones Importantes 76
3.4.3	Regímenes de Perfeccionamiento Activo 78
3.4.4	Calificaciones y su Definición 79
3.4.5	Beneficios 80
3.4.6	Transferencia de los Beneficios 84
3.4.7	Garantías y Obligaciones 84
3.4.8	Prohibiciones y Sanciones 88

CAPÍTULO IV

LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS COMO HERRAMIENTA PARA EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA FÁBRICA DE ALIMENTOS, INSCRITA AL AMPARO DEL DECRETO 29-89 –CASO PRÁCTICO-

4.1	Introducción 90
4.2	Propuesta de Servicios Profesionales 91
4.3	Carta de aceptación 94

	Página	
4.4	Antecedentes de la empresa	95
4.5	Información General Caso Práctico	96
4.6	Estados Financieros Detallados Periodo 2012 y 2013	97
4.7	Estados Financieros e Integraciones de Impuestos Periodo 2012	98
4.8	Estados Financieros e Integraciones de Impuestos Periodo 2013	111
4.9	Informe a la Gerencia, Análisis Final de Opciones de Acreditamiento Periodo 2012 - 2013	128
CONCLUSIONES		132
RECOMENDACIONES		134
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS		136

ÍNDICE DE CUADROS

No.	Nombre del Cuadro	Página
1	Alimentos Procesados, S.A, Estado de Situación Financiera, Al 31 de diciembre de 2012 (Expresado en Quetzales)	99
2	Alimentos Procesados, S.A, Estado de Resultados, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012 (Expresado en Quetzales)	100
3	Alimentos Procesados, S.A., Estado de Resultados Distribuido, del 1 de enero al 31 de diciembre 2012 (Expresado en Quetzales)	101
4	Alimentos Procesados, S.A, Estado de Resultados Actividades afectas al Impuesto Sobre la Renta, del 1 al 31 de diciembre de 2012 (Expresado en Quetzales)	102
5	Alimentos Procesados, S.A, Integración de ISR Trimestral 2012, (Expresado en Quetzales)	103
6	Alimentos Procesados, S.A, Integración de IETAAP 2012 (Expresado en Quetzales)	103
7	Alimentos Procesados, S.A, Integración de Impuesto de Solidaridad 2012, (Expresado en Quetzales)	104
8	Alimentos Procesados, S.A., Determinación de Impuesto Sobre la Renta Actividades Afectas, del 1 de enero al 31 de diciembre 2012, (Expresado en Quetzales)	105
9	Alimentos Procesados, S.A., Determinación del Excedente del 97% de Costos y Gastos del 1 de enero al 31 de diciembre 2012, (Expresado en Quetzales)	106

		Página
10	Alimentos Procesados, S.A, Agotamiento y Pago del Impuesto Sobre la Renta, del 1 de enero al 31 de diciembre 2012, (Expresado en Quetzales)	107
11	Alimentos Procesados, S.A., Cuenta Corriente, del 1 de enero al 31 de diciembre 2012, (Expresado en Quetzales)	108
12	Alimentos Procesados, S.A., ISR Trimestral para aplicar 2013, (Expresado en Quetzales)	109
13	Alimentos Procesados, S.A., Impuesto de Solidaridad para aplicar en 2013, (Expresado en Quetzales)	110
14	Alimentos Procesados, S.A., Estado de Situación Financiera, al 31 de diciembre del 2013, (Expresado en Quetzales)	112
15	Alimentos Procesados, S.A., Estado de Resultados, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, (Expresado en Quetzales)	113
16	Alimentos Procesados, S.A., Estado de Resultados Distribuido, del 1 de enero al 31 de diciembre 2013, (Expresado en Quetzales)	114
17	Alimentos Procesados, S.A, Estado de Resultados Actividades afectas al Impuesto Sobre la Renta, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013 (Expresado en Quetzales)	115
18	Alimentos Procesados, S.A, Cuadro para cálculo de ISR Trimestral, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013 (Expresado en Quetzales)	116
19	Alimentos Procesados, S.A, Comparativo de cálculo de ISR Trimestral, periodo 2013 (Expresado en Quetzales)	117

		Página
20	Alimentos Procesados, S.A, Cálculo de Impuesto de Solidaridad, periodo 2013 (Expresado en Quetzales)	118
21	Alimentos Procesados, S.A, Integración de ISR Trimestral 2013, (Expresado en Quetzales)	119
22	Alimentos Procesados, S.A, Integración de Impuesto de Solidaridad 2013 (Expresado en Quetzales)	120
23	Alimentos Procesados, S.A, Integración de ISO cubierto con ISR trimestral 2013 (Expresado en Quetzales)	120
24	Alimentos Procesados, S.A., Determinación de Impuesto Sobre la Renta Actividades Afectas, del 1 de enero al 31 de diciembre 2013 (Expresado en Quetzales)	121
25	Alimentos Procesados, S.A, Agotamiento y pago del Impuesto Sobre la Renta, del 1 de enero al 31 de diciembre 2013 (Expresado en Quetzales)	122
26	Alimentos Procesados, S.A, Erogaciones en efectivo, del 1 de enero al 31 de diciembre 2013, (Expresado en Quetzales)	123
27	Alimentos Procesados, S.A, Cuenta Corriente, del 1 de enero al 31 de diciembre 2013, (Expresado en Quetzales)	124
28	Alimentos Procesados, S.A., Cuadro para cálculo de ISR Trimestral, del 1 de enero al 31 de diciembre 2014, (Expresado en Quetzales)	125
29	Alimentos Procesados, S.A., Proyección del Impuesto, Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, del 1 de enero al 31 de diciembre 2014 (Expresado en Quetzales)	126

		Página
30	Alimentos Procesados, S.A., Cálculo del Impuesto de Solidaridad, del 1 de enero al 31 de diciembre 2014 (Expresado en Quetzales)	127

INTRODUCCIÓN

Actualmente, las empresas en Guatemala, se encuentran afectas al mandato legal del pago de impuestos, entre los que destacan el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad, Impuesto al Valor Agregado, entre otros. Con la puesta en vigencia del decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, se regularizó el Impuesto Sobre la Renta, en el Libro I, del mencionado decreto, así como algunas reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, decreto 27-92 del Congreso de la República.

Dependiendo del criterio de la administración de la empresa, esta puede acogerse a cualquiera de los Regímenes de pago de impuestos a que se tiene derecho. Cabe mencionar que las entidades podrían realizar pagos mensuales de Impuesto Sobre la Renta, o bien realizar pagos a cuenta del impuesto, en este último caso, debería realizar pagos del Impuesto de Solidaridad, los cuales son acreditables al ISR y viceversa.

Derivado de los pagos de impuestos realizados, los balances de saldos de las empresas, muestran acumulación de créditos fiscales, por lo que las empresas se descapitalizan y generan posibles riesgos y contingencias fiscales. Muchas de estas empresas no cuentan con una adecuada asesoría, planificación o estrategia fiscal, que le permita el aprovechamiento óptimo y oportuno de sus créditos tributarios, por tal motivo realizan pagos de impuestos innecesariamente, ya que cuentan con créditos fiscales que podrían ser acreditados.

Una adecuada planificación fiscal y aprovechamiento de sus créditos fiscales ayuda a las entidades a extinguir sus obligaciones tributarias, sin necesidad de

realizar erogaciones innecesarias en concepto de impuestos o acumular créditos fiscales, sin utilidad alguna.

Por lo anterior, este trabajo fue elaborado con el fin de dar a conocer una estrategia fiscal, en la que los créditos tributarios de una empresa puedan ser utilizados para la extinción de las obligaciones tributarias establecidas en las leyes específicas. Además, constituye una herramienta para que los estudiantes y profesionales de Contaduría Pública y Auditoría, conozcan la forma de aprovechar los créditos tributarios y puedan brindar el soporte adecuado que las empresas hoy en día necesitan.

En el capítulo I, se desarrollan las generalidades de lo que es una empresa y su clasificación por actividad o giro. En el capítulo II, se desarrollan aquellos elementos de la legislación guatemalteca aplicable en la generación de créditos tributarios, analizada desde luego bajo las disposiciones de la Constitución Política de la República de Guatemala. En el capítulo III, se profundiza en la legislación específica de los créditos tributarios y su acreditamiento, de lo cual se puede mencionar la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto de Solidaridad y la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, considerando los cambios que últimamente se han dado con los decretos 4-2012 y 10-2012. El capítulo IV, se presenta un caso práctico con el que busca evidenciar la estrategia a seguir al momento de para el acreditamiento entre impuestos. Finalmente, se desarrollan las conclusiones y recomendaciones surgidas de la investigación realizada.

CAPÍTULO I

FÁBRICA DE PRODUCTOS ALIMENTICIOS

La empresa surge de las necesidades del hombre y el afán de poder satisfacerlas, tomando en cuenta la participación de recursos, personal y administración mediante relaciones económicas-sociales, en busca de los objetivos trazados.

En la legislación guatemalteca, al igual que en otros países, se considera la existencia y personalidad jurídica de la empresa.

1.1 Definición de Empresa

Según lo indica el Diccionario de la Real Academia Española, se entiende por empresa la unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos.

La empresa necesita para su funcionamiento elementos materiales como capital, equipo, edificios, maquinaria, recurso humano y una forma de trabajo adecuada y razonable para producir e intercambiar bienes y servicios necesarios para su funcionamiento.

Así mismo, en la legislación nacional, el Código de Comercio, establece en el artículo No. 655, se entiende por empresa mercantil “el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.” (4)

De las definiciones anteriores, podemos concluir que por empresa se entiende al grupo u organización dedicada a la prestación de bienes o servicios a terceros, con fines de lucro.

Cabe agregar que una empresa mercantil, es propiedad de un comerciante el cual puede ser una persona individual o jurídica, esta última (persona jurídica) independiente de las personas individuales que la administran, por lo que posee un nombre comercial, domicilio y la capacidad de adquirir derechos y contraer obligaciones con terceros.

1.2 Clasificación de Empresa

Aunque dos o más empresas se dediquen a la misma actividad o cuenten con el mismo número de colaboradores, existen rasgos o características que las hacen diferentes unas de otras, por tal motivo existen varias formas de clasificar a las empresas, entre éstas:

- Su actividad o giro: esta depende de los fines con los que fue creada y de los bienes o servicios que prestará atendiendo a las necesidades sociales y el lucro deseado, por el o los propietarios.
- La procedencia del capital: Esta dependerá de la fuente del capital utilizado para su creación, estas pueden ser privadas cuando los accionistas son personas particulares, de autogestión cuando el capital fue otorgado por los propios trabajadores, pública si el capital fue otorgado por el Estado o mixta cuando convergen aportaciones de personas

particulares y del Estado.

- La forma jurídica: Pueden ser individuales o sociedades constituidas por varias personas o socios.
- El tamaño: En la actualidad no existe un criterio definido en cuanto a la forma de establecer si una empresa es grande, mediana o pequeña. Algunos de los factores que han sido utilizados son el volumen de ventas, total de activos, número de trabajadores, entre otros.
- Por su ámbito de actuación, en función del espacio geográfico en el cual realizará operaciones, por lo que pueden ser local o nacional o bien internacional.

Para efectos de esta investigación, nos fijaremos en la clasificación por la actividad o giro de la entidad.

1.2.1 Por su Actividad o Giro

Por la actividad o giro que las empresas desarrollen, pueden clasificarse así:

1.2.1.1 Industriales

La actividad primordial de este tipo de empresas, es la producción de bienes mediante la transformación o extracción de materias primas. Las industrias, a su vez, se clasifican en:

- Extractivas. Cuando se dedican a la explotación de recursos naturales, ya sea renovables o no renovables. Ejemplos de este tipo de empresas son

las pesqueras, madereras, mineras, petroleras, etc.

- Manufactureras: Son empresas que transforman la materia prima en productos terminados, y pueden ser: De consumo final. Producen bienes que satisfacen de manera directa las necesidades del consumidor. Por ejemplo: prendas de vestir, muebles, alimentos, aparatos eléctricos, etc.; De producción. Estas satisfacen a las de consumo final. Ejemplo: maquinaria ligera, productos químicos, etc.

Cabe agregar, que para esta investigación tomaremos como base una industria manufacturera de consumo final, dedicada a la fabricación de productos sazonadores y bebidas en polvo.

1.2.1.2 Comerciales

Son intermediarias entre el productor de los bienes (empresa industrial) y el consumidor final; su función primordial es la compra/venta de productos terminados. Estas pueden clasificarse a la vez en:

- Mayoristas: Son aquellos que venden a gran escala o a grandes rasgos.
- Minoristas (detallistas): Quienes venden al por menor.

Así mismo, podemos mencionar algunas variantes de entidades comerciales como los comisionistas, agentes de comercio o representantes, los cuales venden de lo que no es suyo, pues actúan en nombre del principal con el cual pueden estar en relación de dependencia o forma independiente.

1.2.1.3 De Servicio

Son aquellas que no producen bienes materiales directamente, sino que brindan servicios que satisfacen las necesidades de la comunidad, que a su vez se clasifican en:

- Transporte
- Turismo
- Instituciones financieras
- Servicios públicos (energía eléctrica, agua, comunicaciones)
- Servicios privados (asesoría, ventas, publicidad, contable, administrativo)
- Educación
- Finanzas
- Salud

No está de más indicar, que actualmente el sector de servicios ha cobrado auge en la economía del país, derivado que cada vez más personas buscan agilizar y mejorar sus procesos, contratando para esto a personas individuales o jurídicas que se han especializado en un área determinada. (Servicios de Outsourcing).

1.3 Definición de Industria Exportadora

Para entender mejor, empezaremos diciendo que una exportación, es la salida del territorio aduanero nacional de mercancías nacionales o previamente nacionalizadas, cumplidos todos los trámites legales para su uso o consumo en el exterior.

Así tenemos entonces que una Industria Exportadora, es aquella empresa que dentro de la actividad que realiza utiliza mercancías, materias primas, productos semielaborados, materiales, envases o empaques, para la elaboración de bienes, cuyo destino es la exportación en forma de productos terminados. Así mismo, puede considerarse como una industria exportadora (indirecta), aquella que suministra mercancías, materias primas, productos semielaborados, materiales, envases o empaques a otra empresa que por sus características los incorpora a mercancías que serán posteriormente enviadas al extranjero.

1.3.1 Características

El sistema de producción de una Industria exportadora, es aplicado en todo el mundo y dependiendo del lugar en el que tenga el domicilio fiscal, podrá gozar de algunos beneficios. En nuestro país, existe el beneficio de exoneración de impuestos sobre las exportaciones realizadas, además de la exoneración total del impuesto de importación y derechos arancelarios, de los insumos utilizados en el proceso productivo de bienes destinados para la exportación, según lo establece el Decreto 29-89. Por lo anterior, se entiende que la suspensión de impuestos es un beneficio otorgado derivado que la producción es exportada como producto terminado a otro país. Regularmente las industrias exportadoras son constituidas como Sociedades Anónimas, por lo que a continuación se detallan algunas de las principales características de este tipo de sociedades:

- El capital está dividido y representado por acciones.
- Regularmente el mayor porcentaje de la producción es destinado para la exportación.
- La producción debe cumplir con una serie de medidas de calidad, las cuales son observadas cuidadosamente.
- Son constituidas en regímenes que proporcionan beneficios fiscales.

1.3.2 Ventajas y Desventajas de una Empresa constituida bajo el Régimen de Beneficios Fiscales por Maquila y Actividad Exportadora.

Dependiendo del país en el cual se constituyan, estas pueden variar, pero se mantiene un estándar de ventajas:

- a) Generación de empleos y divisas
- b) Utilización de materia prima nacional, con lo cual se colabora para el incremento de la actividad comercial e industrial, en las áreas donde se instalen las fábricas.

Desafortunadamente existen algunas desventajas que se hacen notables

- a) Los salarios que perciben los empleados de estas entidades, se encuentran en un nivel mínimo.
- b) Son susceptibles de declararse en quiebra o desaparecer en las vísperas del vencimiento de los plazos establecidos para el pago de los beneficios laborales.

1.3.3 Expediente de Solicitud de Calificación para operar al amparo del Decreto 29-89

Según el Ministerio de Economía de la República de Guatemala, la papelería necesaria para completar un expediente de solicitud de calificación para operar al amparo del Decreto 29-89, debe contener lo siguiente:

- a) Solicitud firmada y sellada dirigida al Director (a) del Departamento de Política Industrial, el cual debe contener los datos completos de la empresa y del Representante Legal y/o Propietario.
- b) Informe técnico-económico, firmado y sellado por el Representante Legal y/o Propietario de la empresa.
- c) Fotocopias de la Patente de Sociedad y Comercio de la empresa, legalizadas.
- d) Fotocopia de la Escritura de Constitución de la Sociedad y sus modificaciones si las hubiere.
- e) Fotocopia del nombramiento del Representante Legal, inscrito en el Registro Mercantil o fotocopia legalizada de la Cédula de vecindad, en el caso que la empresa sea propiedad de persona individual.
- f) Es importante mencionar que todas las fotocopias anteriores, deben ser autenticadas por un Abogado y con los respectivos timbres fiscales adheridos.
- g) Fotocopia de la Constancia de Inscripción en el Registro Tributario Unificado del titular de la empresa.

- h) Fotocopia del Código de Exportación de la empresa.
- i) Fotocopia simple de la inscripción al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS).
- j) Nombre, número telefónico y correo electrónico de la persona encargada del seguimiento al expediente de inscripción.
- k) Colocar toda la papelería en un folder tamaño oficio con fastener.

Es importante agregar, que posterior a la notificación de la Resolución de Calificación emitida por el Ministerio de Economía, debe acreditarse ante la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante nota firmada por el Representante Legal adjuntando copia de la resolución. Así mismo debe acreditarse ante la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante formulario de actualización de contribuyentes (RTU), al cual también debe adjuntarse fotocopia de la Resolución de Calificación.

El Ministerio de Economía, ha designado una oficina para la atención de los contribuyentes que producen o realizan sus operaciones, amparados bajo el Decreto 29-89, la cual se ha denominado Oficina de Perfeccionamiento Activo (OPA), ante la cual debe acreditarse llenando un formulario adjuntando la documentación requerida en el mismo. Dentro de esta figura la resolución de autorización de constitución de garantía emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la cual puede ser mediante fianza propia o a través de Almacenes Generales de Depósito autorizados para operar como

Almacenes Fiscales. Cabe agregar, que actualmente no se permiten importaciones de materia prima, si la empresa no cuenta con la Resolución de Calificación y constitución de la fianza respectiva, según disposiciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

CAPÍTULO II
LEGISLACIÓN APLICABLE EN LA GENERACIÓN DE CRÉDITOS
TRIBUTARIOS

2.1 Relación Jurídico Tributaria y la Obligación Tributaria

Dentro del ámbito tributario, se ha dado diferentes nombres a la Obligación Tributaria, entre estos “Relación Jurídico Tributaria”, “Deuda Tributaria”. Sin embargo, podemos decir que Relación Jurídico Tributaria, es el vínculo que se da entre dos sujetos la cual se origina al darse una situación prevista por una disposición legal. Estas tienen como objetivo el cumplimiento de una acción las cuales pueden ser dar, hacer, no hacer y tolerar.

Por lo anterior, podemos considerar claramente que de la Relación Jurídico Tributaria, entre dos personas, se origina la Obligación Tributaria, ya que al cumplirse los supuestos establecidos (hecho generador), estos constituyen la raíz de la obligación en que recae uno de los sujetos.

Según el artículo 14, del Código Tributario, la “obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.” (9)

Así mismo, agrega que surge de la realización de supuestos previstos en una ley, siendo esta exigible coactivamente además de asegurable mediante garantías reales o fiduciarias.

Sobre este tema, algunos autores consideran importante realizar una separación que han denominado la Obligación Principal y las Accesorias o Secundarias.

Por lo anterior, por Relación Jurídico Tributaria se entiende aquel vínculo por medio del cual una persona se obliga ante otra, debiendo dar, hacer, no hacer o tolerar alguna actividad. Mientras que vinculan a la Obligación Tributaria, a la principal acción, la de “DAR”; mientras que las de hacer, no hacer y tolerar son consideradas como obligaciones accesorias, ya que por ser la obligación tributaria, un medio de coerción y recaudación de fondos para el Estado se reconoce ésta, como el fin primordial de dichas actividades.

Como ejemplo de las obligaciones secundarias podemos mencionar el inscribirse en algún registro, no llevar controles o sistemas dobles de contabilidad, destruir la documentación, etcétera.

- Carácter complejo de la Relación Jurídico Tributaria.

Se dice que la Relación Jurídico Tributaria es de carácter complejo, derivado que de ella surge el derecho de la Administración Tributaria a exigir la obligación del contribuyente a pagar la cantidad de impuesto, a la que está obligado. En consecuencia, el contribuyente tiene como obligaciones de dar, de hacer, de cancelar o pagar el impuesto y las sanciones en caso de incumplimiento y obligaciones de no hacer, soportar o tolerar, es que tiene la obligación de no entorpecer las investigaciones tributarias, no impedir el acceso a los libros, documentos o archivos.

No obstante lo anterior, también existe la obligación por parte del fisco de dar o de hacer, como ejemplo, devolver los excedentes pagados indebidamente,

investigar y comprobar la capacidad contributiva y la verificación de los hechos imponible y la recaudación. El fisco tiene como obligación de no hacer, el no violar los Derechos Constitucionales del contribuyente, los cuales serán estudiados posteriormente.

- Características de la Relación Jurídico Tributaria

Potestad Tributaria, es aquella definida por la aplicación de leyes tributarias a una comunidad, con lo cual se adquiere la pretensión crediticia de un tributo por parte del sujeto activo (Estado), respecto de un sujeto pasivo (contribuyente), quién debe realizar la prestación pretendida. Por lo anterior, podemos decir que la actividad del Estado es realizadora, por lo que prescinde de su poder y se ubica como un acreedor del cobro de lo que le es adeudado.

Para que exista la Relación Jurídica Tributaria, es necesaria e indispensable la existencia de aquel personaje, a partir del cual el hecho imponible ocurre o se configura, el que ejecuta el acto configurado en la ley, este será denominado Destinatario Legal Tributario. Este debe ser un particular derivado que el Estado y todos sus órganos no pueden ser destinatarios, ya que no cuentan con capacidad contributiva, no obstante se puede admitir su imposición, cuando resulte evidente la voluntad legislativa.

Por último cabe agregar, que la Relación Jurídico Tributaria, se da entre personas y jamás a una cosa, ya que es la persona individual o jurídica, el obligado en el pago de los impuestos correspondientes.

2.2 Elementos de la Relación Jurídico Tributaria

Para la existencia de la Relación Jurídico Tributaria, es necesario que se den los siguientes elementos, si los cuales, no podría existir:

2.2.1 Elemento Personal

La Relación Jurídico Tributaria, se da entre dos personas, las que pueden ser individuales o jurídicas. Por lo tanto implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo o deudor, en consecuencia el elemento personal está constituido por ambas personas.

a) Sujeto Activo

Es el ente que tiene el derecho de recibir la prestación, este derecho es concebido por la ley específica de cada tributo, siendo esta el Estado, entendiéndose cualquier institución sea esta autónoma, descentralizada, centralizada; en general cualquier ente público facultado por la ley.

Al respecto, el artículo 17 del Código Tributario (Decreto 6-91) establece como Sujeto Activo de la obligación tributaria “el Estado o el ente público acreedor del tributo”. (9)

Así mismo, el artículo 3, literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (Decreto 1-98), establece que es función de la administración aplicar la legislación tributaria, recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y los que gravan el comercio exterior.

b) Sujeto Pasivo

Es la persona sometida al poder tributario, la cual es la obligada por la ley a pagar el tributo, comúnmente es conocida con el nombre de Contribuyente. Según el artículo 18 del Código Tributario, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias en su calidad de contribuyente o responsable. Es de hacer notar, que ésta última parte lo establece como “o responsable”, por tal motivo se entiende que es responsable “la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste”. (18)

Algunos ejemplos de personas responsables, son los padres, tutores o administradores de menores obligados y representantes de incapaces, representantes legales de personas jurídicas, mandatarios, síndicos de quiebras, todos estos responderán únicamente por el valor de los patrimonios que se administren, a menos que hayan actuado con dolo.

Un caso típico de sujeto pasivo por responsabilidad, es cuando se tiene calidad de agente de retención o percepción de tributos.

Al respecto el artículo 28, del Código Tributario, establece que son agentes de

retención, aquellos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, deben retener por disposición de la ley, una parte a cuenta de tributos por establecer. Así mismo, establece que los agentes de percepción, son aquellos que deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

Es importante agregar, que efectuada la retención o percepción, la responsabilidad de pago del tributo es trasladada al agente correspondiente, en caso la retención o percepción no fuere realizada, la persona individual o jurídica que debió actuar como agente, tendrá responsabilidad solidaria con el contribuyente, a menos que este último efectúe el pago y pueda comprobarse. No obstante, por no realizar la retención o percepción, se hará acreedor a una multa equivalente al impuesto omitido, según lo indica el artículo 94, numeral 7 del Código Tributario.

2.2.2 Hecho Generador

Este es un elemento determinante de la Relación Jurídico-Tributaria, derivado que dicha relación nace de la realización del hecho contemplado en la ley tributaria específica, con lo cual se origina la obligación del pago de un tributo.

Es conocido también, como el supuesto legal o condicionante que en un lugar y tiempo determinado, da pie a que el Estado tenga derecho a exigir el pago a una persona individual o jurídica.

Todo hecho generador debe estar claramente contenido y prescrito en la ley tributaria que corresponda, con el objeto de conocer el hecho o situación

específica que da lugar a la obligación tributaria. Además debe contener:

- a) La descripción clara del hecho o situación.
- b) Los datos que identifiquen bien a los involucrados.
- c) El momento en que se da por realizada la acción del hecho imponible.
- d) El lugar o espacio donde se da la acción.

Si alguno de los incisos no se cumple, entonces no existe el hecho generador de la obligación tributaria. Más adelante se analizará lo establecido en el marco legal guatemalteco, con respecto al hecho generador de tributos.

2.2.3 Elemento Objeto Impositivo

Este elemento lo constituye la materia, el objeto o situación sobre el que recae el poder del sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo, regularmente corresponden a los actos humanos (servicios) y las cosas (materiales o inmateriales).

Según el derecho mercantil guatemalteco, en el objeto impositivo se encuentra la actividad mercantil, la cual incluye todo lo referente a las actividades de:

“1. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.

2. La intermediación en la circulación de bienes y prestación de servicios.
3. La Banca, seguros y fianzas.
4. Las auxiliares de las anteriores”. (4)

Por lo anterior, podemos decir que los impuestos recaen sobre la renta, el patrimonio, el capital, actos formales y consumos, realizados en cualquier ámbito mencionado. Cabe agregar que estos son solamente algunos ejemplos, sin embargo el objetivo impositivo dependerá de la idea que el legislador plantee en la redacción y aprobación de las leyes específicas de cada impuesto.

2.2.4 Elemento Base Imponible

Según el artículo 3, del Código Tributario, es necesaria una ley para la determinación de la base imponible de un tributo. A partir de la realización del hecho generador, se establece una Relación Jurídica-Tributaria en la que se debe realizar el pago de un tributo, para establecer el monto del tributo a pagar, la ley debe indicar y definir la base sobre la que recaerá el tipo impositivo.

2.2.5 Elemento Cuantitativo

Este elemento se refiere al parámetro o porcentaje que será utilizado para el cálculo del tributo a pagar por parte del sujeto pasivo, regularmente este elemento es determinado en un tanto por ciento. Para la determinación de este elemento, el legislador debe tomar en cuenta la capacidad de pago de los sujetos pasivos determinados en la misma ley.

Este elemento puede ser fijo o ad valorem.

El elemento cuantitativo fijo, es aquel cuyo monto del tributo a pagar está fijado directamente en la ley. El artículo 5, de la Ley del Impuesto de Timbres fiscales y

Papel Sellado Especial de Protocolos, establece “tarifas específicas” aplicables a la base imponible de cada caso, como ejemplo podemos citar la invención del título de patente extendidas por el Registro Mercantil, para una empresa individual cuyo tributo asciende a Q50.00 y para sociedad mercantil en Q200.00.

El elemento cuantitativo ad valorem, es aquel cuya cuantía no está determinada en la ley, sino que se establece un porcentaje, el cual será aplicado a la base imponible especificada, así podemos mencionar un 12% del Impuesto al Valor Agregado, un 1% del Impuesto de Solidaridad, entre otros.

2.2.6 Elemento Temporal

Elemento de suma importancia, ya que es a través de éste como se da a conocer al sujeto pasivo el momento oportuno para el pago del tributo exigido por el fisco. Al igual que el resto de elementos, este debe especificarse en la ley del tributo en cuestión. La falta de cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la Relación, podría ocasionar el pago de multas e intereses, las cuales tendrían como base el elemento temporal para su cálculo.

Dependiendo del tributo, el elemento temporal puede establecerse en meses, días o años. El Código Tributario, en el artículo 8 establece el modo en el que dichos plazos (del elemento temporal) deben ser cuantificados, teniendo como puntos principales que los plazos legales se computaran tomando como día 24 horas, las cuales serán contadas desde la media noche, los años y meses terminarán en la víspera de la fecha en que se inició a contar. Así mismo, se

considerarán días inhábiles aquellos declarados como feriados o en los que la Administración Tributaria no haya prestado servicio al público, por lo que en caso que el plazo venciera en día inhábiles, será prorrogado hasta el primer día hábil inmediato siguiente.

2.3 Constitución Política de la República de Guatemala

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentran los principios fundamentales, sobre los que se rige el ámbito tributario nacional, el cual incluye además las gestiones administrativas, otorgamiento de derechos, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria.

2.3.1 Disposiciones contrarias a la Constitución Política de la República de Guatemala

Previo a describir cada uno de los principios establecidos, es necesario hacer mención de que cualquier ley o disposición que restrinja o tergiverse los derechos establecidos en la Constitución son nulos ipso jure, con base a lo establecido en los artículos No. 175 y 239 de la misma Carta Magna. (1).

2.3.2 Principios Constitucionales de Tributación en Guatemala

Por principios debemos entender la base del ordenamiento jurídico de Guatemala, la parte eterna y cambiante que determina las relaciones jurídicas-tributarias, que se dan dentro del territorio nacional.

2.3.2.1 Principio de Legalidad o Reserva de Ley

Constituye el principio básico del orden jurídico nacional, es la plasmación jurídica de la situación que da origen a la relación jurídica-tributaria. Este encuentra su fundamento en los artículos 171 y 239 de la Constitución.

Al respecto el artículo 171, delega la autoridad para decretar, reformar y derogar leyes, así como establecer las bases de la recaudación de tributos al Congreso de la República. El artículo 239 de la Constitución, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República el decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado, siempre y cuando se establezcan las bases necesarias para la recaudación, entre las que se pueden mencionar:

- a) El supuesto que constituirá el hecho generador de la relación tributaria.
- b) Las exenciones que serán concedidas.
- c) El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y la responsabilidad que puede existir en cuanto al cumplimiento de la obligación.
- d) La base imponible y el tipo impositivo a aplicar.
- e) Las deducciones, rebajas, descuentos o recargos.
- f) Las infracciones y sanciones que serán aplicables.

Además deben establecer los procedimientos administrativos que faciliten la recaudación del tributo creado.

Este principio lucha contra la arbitrariedad a la que en tiempos anteriores se había llegado, ya que se legislaba a través de formularios de determinación y

pago de tributos. Existe una voz latina “Nullum Tributum sine lege”, que traducido es “No existe tributo sin ley”. Lo anterior quiere decir, que no puede ser aplicado y exigido un tributo, si previamente no existe una ley que lo establezca o alguna de las bases de determinación y requisitos y elementos necesarios para darle cumplimiento a la ley.

Es importante mencionar, que por la jerarquía de las leyes, un reglamento no puede cambiar la esencia o contenido de lo establecido en ley, sino que debe limitarse a desarrollar la aplicación del tributo establecido, dar mayores explicaciones en cuanto al cumplimiento y actos administrativos relacionados.

2.3.2.2 Principio de Justicia y Equidad

Según la Constitución Política de la República de Guatemala, es deber de cada uno de los guatemaltecos contribuir con los gastos públicos. Así mismo, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, por lo que todas las personas deben contribuir en proporción a su capacidad económica, derivado que no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para responder al pago del tributo.

Así mismo, la carta magna prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación, entendiendo que esta última corresponde a gravar dos o más veces un mismo evento a un mismo sujeto pasivo, en un mismo período de imposición.

Para la legislación, en el tributo existen tres momentos importantes, la delimitación del hecho imponible, que se refiere a establecer cuál será el hecho

que origine el impuesto, la delimitación de la base imponible, que es donde se trata de establecer la igualdad en la contribución es decir, la regulación de las tarifas y como última fase la delimitación de la cuota tributaria, con la que se busca la igualdad ante la ley.

2.3.2.3 Principio de Igualdad y Generalidad

Este principio es un valor de todo el ordenamiento jurídico guatemalteco, basado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República el cual establece “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El Hombre y la mujer, cualquiera, que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades”. (1)

Este principio busca que en los contribuyentes exista una igualdad en el tratamiento, derivado de la semejanza de situaciones o circunstancias, ello supone que situaciones o circunstancias desiguales corresponden a tratamientos desiguales.

En conclusión, esta garantía de igualdad defiende al contribuyente con respecto a tratos discriminatorios, que no se funde en una capacidad contributiva, aplicada de forma sistemática y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica y en forma sistemática o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes.

2.3.2.4 Principio de Capacidad Económica, Contributiva o de Pago

Este principio hace referencia a que los tributos y en especial los impuestos, deben establecerse en función a la Capacidad Económica de cada contribuyente.

Dicho principio individualiza la carga tributaria para cada uno de los sujetos pasivos, de acuerdo a su situación financiera o económica. Por tal motivo, al establecer un tributo, este debe estar ligado a los ingresos que el contribuyente perciba de la realización de sus actividades, de manera que no se grave la mayor parte de las rentas que estos obtienen.

El legislador al crear un tributo, debe tomar en cuenta la capacidad económica del ente que constituye el sujeto pasivo, si esto no fuera así dicho tributo sería inconstitucional. Por lo anterior debe crear tributos en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta mayor impuesto, a mayor riqueza, mayor pago.

Cabe mencionar, que el tributo grava una determinada manifestación de riqueza y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad o el consumo.

2.3.2.5 Principio de No Confiscación

El artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece la protección al derecho de propiedad, indicando que es prohibida la confiscación de bienes de una persona así como la imposición de multas confiscatorias. Al aplicar este artículo al ámbito tributario, se entiende que existe una prohibición de establecer tributos que absorban la mayor parte de los ingresos de los contribuyentes, lo cual afectaría el mínimo que éstos necesitan para cubrir sus necesidades básicas. Este principio también se encuentra tipificado en el artículo 243 del mismo cuerpo legal.

Cabe mencionar, que confiscar significa privar a un individuo de sus bienes y trasladarlo al fisco, como pago.

2.3.2.6 Principio de la No Doble o Múltiple Tributación

Como se mencionó en el principio de Justicia y Equidad, en Guatemala, está prohibida la múltiple tributación, por lo que el Estado no puede permitir que un mismo hecho generador, atribuido a un mismo sujeto pasivo, sea gravado dos o más veces, por uno, dos o más sujetos con poder tributario. Con esto se busca, evitar que los sujetos pasivos paguen dos o más veces un impuesto por la realización de un acto.

2.3.2.7 Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria

La Constitución de la República de Guatemala, en su artículo 15 establece “Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo (...)” (1).

Con lo anterior, se está indicando que una ley que crea un tributo o lo modifica, siempre regirá para el futuro. Así mismo, todos los derechos adquiridos no pueden ser modificados por una ley posterior, lo anterior con base al artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial contenida en el Decreto 2-89.

2.4 Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

Dado que el principio de legalidad en materia tributaria busca evitar arbitrariedades y abusos de poder, así como normar las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, se consideró conveniente la emisión del Código Tributario, según el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, con el objeto que las leyes tributarias fueran armónicas y unitarias, de manera que los procedimientos y otras disposiciones aplicables a todos los tributos sean uniformes y no exista contradicción entre las leyes ordinarias. Es importante mencionar que este cuerpo legal sufrió algunas modificaciones mediante la puesta en vigencia del Libro V del Decreto No. 4-2012, denominado “Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando”, publicado en el Diario Oficial el 17 de febrero 2012 y vigente 8 días después de la fecha de publicación, estas modificaciones se incluyen en las siguientes definiciones. A continuación algunas generalidades que nos interesan para el tema en cuestión.

2.4.1 Materia Privativa

Dado el principio de Legalidad establecido en el artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, para la creación de un tributo es necesaria la emisión de una ley específica, esto es apoyado aun más por el artículo 3 del Código Tributario, el que indica que es indispensable la emisión de una ley para las siguientes situaciones:

- a) Decretar tributos, reformarlos o suprimirlos, definir el hecho generador, sujeto pasivo y la responsabilidad solidaria, base imponible y la tarifa del impuesto.
- b) Otorgar las exenciones, condonaciones o exoneraciones de los tributos.
- c) Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en el Código Tributario.
- d) Modificar las normas relativas a la prescripción de los derechos de solicitar la devolución de pagos en exceso o exigir los tributos.

2.4.2 Tributos

Según este cuerpo legal (Código Tributario), los tributos constituyen las prestaciones que el Estado exige, amparado por su poder tributario. Estas prestaciones se convierten en los recursos utilizados para el cumplimiento de sus fines. Entre los que se pueden mencionar el garantizarle a todos los guatemaltecos la vida, la libertad, justicia, seguridad, paz y el desarrollo íntegro de las personas, cabe agregar que estos deberes del Estado se encuentran establecidos en el artículo 2 de la Carta Magna de Guatemala.

2.4.3 Clases de Tributos

Según el artículo 10 de este Código, existen varias clases de tributos, los cuales se pueden clasificar como impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. Las principales diferencias radican en que los

arbitrios son cobrados por una municipalidad, mientras que el impuesto por el Estado y en las contribuciones especiales y por mejoras se recibe una contraprestación a cambio del pago, mientras que en los impuestos solamente se tiene la obligación del pago, por ser el sujeto pasivo y sin esperar ninguna contraprestación.

2.4.4 Impuesto

Es aquel tributo que no tiene contraprestación alguna, es decir que no se recibe nada a cambio del pago realizado. Este es originado por una actividad estatal, la cual no se encuentra concretamente relacionada con el contribuyente, sino que proviene de la realización del hecho generador establecido en una ley específica.

2.4.5 Contribuyentes

Son contribuyentes las personas individuales o jurídicas respecto de las cuales se realiza el hecho generador de la obligación tributaria. Existen situaciones especiales, en las que al realizarse el hecho generador, son responsables distintas personas, entre ellas:

- a) Fideicomisos, el responsable es el fiduciario, que en la actualidad esta figura la juega un banco, derivado que son éstos quienes ejecutan los fideicomisos.
- b) En los contratos de participación, los gestores.
- c) En las Copropiedades, los copropietarios. Según el artículo 485 del Código Civil, existe copropiedad cuando un bien o derecho pertenece a varias personas.

d) En las sociedades de hecho o sociedades irregulares, los socios. Según el artículo 224 del Código de Comercio, las sociedades de hecho son aquellas que no cuentan con escritura social, y en cuanto a las sociedades irregulares el artículo 223 del mismo cuerpo legal, establece que son las que no se han inscrito en el Registro Mercantil.

Es importante agregar, que los contribuyentes y responsables son los obligados al pago de los tributos y a cumplir con todos los deberes formales prescritas por las leyes específicas o en el Código Tributario. En caso de no cumplir con las obligaciones mencionadas, estos deberán pagar las sanciones pecuniarias que correspondan. Cabe aclarar, que son responsables aquellas personas que aunque no es el contribuyente, por disposición de la ley debe cumplir la obligación correspondiente. Dentro de éstos podríamos mencionar a los padres o tutores de menores o incapaces, representantes legales de personas jurídicas, mandatarios y síndicos de quiebras. Así mismo, los agentes de retención o percepción, los cuales se hacen responsables al intervenir en actos por los que según la ley deben realizar retención o percepción del tributo, siendo el primero (agente de retención), aquel que al pagar o acreditar a contribuyentes cantidades gravadas retiene parte de las mismas, y el segundo (agente de percepción), los que por disposición de la ley perciben el impuesto para luego trasladarlo al fisco.

2.4.6 Hecho Generador de la Obligación Tributaria

Según el Capítulo III del Código Tributario denominado, “Hecho generador de la Obligación Tributaria”, para la existencia de la obligación tributaria, es necesaria la realización de un supuesto establecido la ley que tipifica un tributo establecido, a este supuesto se le conoce como “Hecho Generador de la Obligación Tributaria”.

Es importante anotar, que este es producido en varias situaciones:

- a) Desde el momento en que se produzcan todos los elementos y circunstancias incluidas en el presupuesto legal, esto siempre y cuando el hecho generador sea constituido por hechos materiales.
- b) Desde el momento en que se perfeccionen o constituyan todas los hechos, actos o situaciones de carácter jurídico tipificados en el hecho generador.
- c) En caso de que el hecho generador sea un acto o negocio jurídico, desde el momento de su celebración, hasta que se cumpla la condición.

2.4.7 Extinción de la Obligación Tributaria

Inicialmente es importante indicar que el término “Extinción”, según el Diccionario Usual de Guillermo Cabanellas, se refiere a la conclusión, desaparición de alguna persona o cosa y sus efectos.

Las obligaciones tributarias, por mandato legal, tienen un proceso de nacimiento, existencia y extinción, ya que su principio y fin se encuentra establecido

plenamente en las leyes que le dieron origen. Dichas obligaciones culminan su existencia al satisfacer la conducta que forma su contenido, entendiendo como tal la obligación de Dar, Hacer, No hacer o No hacer.

Al respecto el artículo 35, del Código Tributario, establece los siguientes medios de extinción de las Obligaciones Tributarias:

1. Pago
2. Compensación
3. Confusión
4. Condonación o Remisión
5. Prescripción

Cabe agregar, que para efectos de este estudio, nos interesan el pago, la compensación, y la prescripción.

2.4.8 Pago

El Pago es el medio de extinción de la obligación tributaria, por excelencia, ya que satisface los fines de la relación jurídica-tributaria, así mismo es indivisible e integro, ya que la obligación no se extingue sin que el pago no se haya realizado totalmente y en las formas establecidas en la ley específica.

Según el Código Tributario, en su artículo 36, el pago extingue la obligación tributaria, no obstante en caso de existir alguna responsabilidad penal, esta persiste. En la actualidad la Administración Tributaria, puede exigir garantía del pago mediante depósito en efectivo, fianza o cualquier otro medio legal.

En el caso de que se garantice mediante fianza, esta podrá ejecutarse en favor de la Administración Tributaria mediante el procedimiento Económico Coactivo, desde el momento en que se tenga conocimiento del incumplimiento de la obligación garantizada.

Un aspecto importante de este medio de extinción, es que puede ser realizado por un tercero, aun cuando este lo consienta o no, tenga o no relación directa con el contribuyente obligado. Cuando el pago es realizado por un tercero, solamente se aceptarán aquellos que cubran los tributos legalmente exigibles, así mismo se hará constar quién lo efectuó, en el recibo que acredite el pago a cuenta de terceros.

El pago debe efectuarse en el lugar, fecha y forma indicada en la ley correspondiente. La deuda tributaria puede ser consignada judicialmente cuando exista la negativa a recibir el pago o sanción pecuniaria, no ordenado en una norma tributaria. Así mismo, en los casos de subordinación del pago por exigencias administrativas que no cuenten con fundamento en una norma tributaria.

En caso que no haya una determinación definitiva del monto del tributo, podrá realizarse un pago previo, bajo protesta, con el objeto de no incurrir en multas, intereses o recargos. Dicha protesta se realizará a través de la presentación de un memorial en el mismo momento del pago.

Actualmente, el artículo 40 del Código Tributario, (modificado según artículo 35 del Decreto 4-2012), establece que la Superintendencia de Administración

Tributaria, puede otorgar facilidades de pago, las cuales se extienden a un plazo de dieciocho meses, siempre y cuando éstas sean solicitadas previo al vencimiento del plazo para el pago respectivo y se expongan causas justas que imposibiliten el cumplimiento de la obligación. Así mismo, pueden otorgarse facilidades de pago cuando se trate de adeudos que estén siendo cobrados mediante el Procedimiento Económico Coactivo, por los cuales no se aplicará ninguna rebaja.

Si un contribuyente, solicita facilidades de pago después del vencimiento del plazo, pero antes de ser notificado un requerimiento de la Administración Tributaria, podrá aplicar para el convenio y además tendrá derecho a rebaja del cincuenta por ciento (50%) de intereses y de un ochenta y cinco por ciento (85%), en cuanto a mora.

Cabe agregar que no se otorga facilidades de pago en los casos de impuestos percibidos o retenidos o del Impuesto al Valor Agregado.

2.4.9 Pagos a Cuenta

Existen tributos cuyo periodo de imposición es anual y que, según la ley específica, pueden establecer una base imponible correspondiente a un periodo menor; por lo anterior, el contribuyente podrá realizar pagos anticipados a cuenta del tributo.

En estos casos, la determinación definitiva del tributo se realizará al vencimiento del periodo anual de imposición que corresponda según la fecha, base, forma de

determinación y todos los requisitos establecidos en la ley específica del impuesto que se trate. Así mismo, se realizarán los ajustes correspondientes por los pagos realizados de más o de menos.

2.4.10 Compensación

Al respecto de la compensación, el Código Tributario en su artículo 43, indica que esta podrá realizarse por dos medios, por oficio (a iniciativa de la Administración Tributaria) o a petición del contribuyente o responsable. Pudiendo compensar los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente, siempre y cuando estos correspondan a periodos no prescritos, agotando de los más antiguos a los recientes, aunque estos provengan de distintos tributos.

Es importante mencionar que este cuerpo legal (Código Tributario), no proporciona una definición de lo que es un crédito tributario líquido y exigible, sin embargo para efectos del presente trabajo entendemos, que son créditos tributarios líquidos y exigibles aquellos en los que ambas partes (ente fiscalizador y contribuyente) han definido una cantidad, por la cual existe resolución de la Administración Tributaria y que se encuentren registrados contablemente.

La compensación de los créditos, se realizará mediante el sistema de cuenta corriente tributaria, el cual comprende la relación de la deuda o crédito entre el fisco y contribuyente. Este sistema lo integran los débitos, intereses resarcitorios, recargos, multas e intereses punitivos que correspondan, al monto que se cobre,

devuelva o acredite al contribuyente y se establecerá sumando los saldos de los impuestos a los que éste se encuentre afecto, lo anterior con base a lo indicado en el artículo 99, del Código Tributario.

Cabe mencionar, que la compensación aplica únicamente para los impuestos cuya naturaleza establece que pueden ser reintegrados al contribuyente de forma líquida y efectiva, entendiendo como tales al Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en los artículos 23 al 25 de la Ley específica (Decreto 27-92 y sus modificaciones) y el Impuesto Sobre la Renta, según el artículo 71 de la Ley correspondiente (Decreto 26-92 y sus modificaciones, vigente hasta el 31 de diciembre 2012).

2.4.11 Prescripción

Según el artículo 47 del Código Tributario (reformado mediante artículo 36 del Decreto 4-2012), “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.” (9)

Como se lee anteriormente, es el plazo en que la Administración Tributaria, puede ejercer su derecho de cobro y fiscalización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así mismo, éstos últimos (los contribuyentes), tienen el mismo plazo para ejercer el derecho de solicitar repetición de los pagos

indebidos o realizados en exceso, ya sea por tributo, multas, intereses o recargos. Cabe agregar que este plazo se cuenta desde el día siguiente a aquel en el que se realizó el pago en exceso o indebido.

Así mismo, el plazo para solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, es de cuatro años contados desde que el contribuyente puede solicitar su devolución, sin embargo, el derecho a acreditar dicho crédito fiscal, no prescribe.

En caso que el contribuyente no se haya inscrito en la Administración Tributaria, el plazo de prescripción se amplía a ocho años, contados desde la fecha en que la obligación de pagar el tributo, debía hacerse efectiva.

En el mismo cuerpo legal, se describe algunos actos que en un momento dado pueden interrumpir el plazo de la prescripción (4 u 8 años según corresponda), con lo cual, el plazo comenzará a contarse nuevamente. Las causas que provocan la interrupción de la prescripción son:

- a) La determinación de la obligación tributaria, ya sea que se efectúe de oficio o por el contribuyente. En este caso la fecha de interrupción será la de la declaración presentada o la resolución de notificación de la Administración Tributaria.
- b) La notificación de resolución en la que se confirmen ajustes de la Administración Tributaria, en cuanto a tributos, intereses, recargos y multas.
- c) Interposición de recursos que el contribuyente realice.

- d) El reconocimiento de la obligación tributaria, por parte del contribuyente o responsable.
- e) Solicitud de facilidades de pago, es de tomar en cuenta que se especifica que es la “solicitud”, no la resolución de convenio de pago.
- f) Pago parcial de la deuda tributaria, en este caso el último pago será la base para el conteo del periodo de prescripción, derivado que cada pago, constituye interrupción a la misma.
- g) Solicitud de devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, o por la solicitud de devolución del crédito fiscal.

Esta herramienta (la prescripción), podrá ser utilizada por el contribuyente o responsable como iniciativa en contra o defensa de la Administración Tributaria, la cual deberá resolver según la ley.

2.4.12 Procedimiento de Restitución

Este se encuentra tipificado en el artículo 153 del Código Tributario, el cual se refiere a que podrá ser restituido a los contribuyentes o responsables aquellos pagos indebidos o realizados en exceso, siempre que correspondan a tributos, multas, intereses o recargos.

En ningún caso, el ente fiscalizador podrá devolver tributos que no hayan sido previa y efectivamente pagados, así mismo, no devolverá aquellos créditos que no sean posibles fiscalizar para verificar su legitimidad, o bien existan indicios de haber hechos delictivos.

Cabe recordar que la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 243 prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación.

Al momento de solicitar la restitución puede existir controversia, si fuera este el caso se resolverá en un proceso administrativo de conformidad a los artículos 145 al 150 del Código Tributario.

Este es aplicado posterior al nuevo mecanismo implementado, el cual consiste en que al realizar la auditoría por parte de la Administración Tributaria y detectar que el pago del tributo se realizó en forma incorrecta, previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente para subsanar estas situaciones. En caso que el contribuyente acepte las inconsistencias o errores deberá pagar el impuesto, los intereses rebajados en un cuarenta por ciento (40%) y la mora rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando el pago sea realizado en un plazo no mayor de cinco días, contados desde la fecha en que el acta de la auditoría sea suscrita. Si solamente se determinan infracciones formales y el contribuyente acepta dichas inconsistencias la multa se rebajará en un ochenta por ciento (80%), siempre que el pago se realice en el plazo mencionado anteriormente. Si el pago no se realiza en este plazo, las rebajas serán anuladas y se seguirá el trámite normalmente.

CAPÍTULO III

LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPECÍFICA APLICABLE A LOS CRÉDITOS

TRIBUTARIOS Y SU ACREDITAMIENTO

3.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto Número 26-92 y su Reglamento, vigente hasta el 31 de diciembre 2012)

Atendiendo a la necesidad de mejorar, modernizar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación de tributos, fue emitida la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, vigente hasta el 31 de diciembre 2012.

Por tal motivo, se creó este impuesto sobre toda renta que una persona individual o jurídica obtuviera en el territorio nacional, el cual según el artículo 142 de la Constitución Política de la República de Guatemala, incluye el suelo y subsuelo, mar territorial y espacio aéreo.

A continuación citaremos los aspectos más importantes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, el cual entró en vigencia a partir del 1 de julio de 1,997. Es importante aclarar que esta Ley se encontraba vigente hasta el 31 de diciembre 2012, ya que el artículo 180 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, establece la derogación del Decreto 26-92, a partir de la vigencia del Libro I del Decreto No. 10-2012, el cual se denomina "IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

No obstante, la derogación del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir del 1 de enero 2013, los derechos adquiridos por el contribuyente a esa

fecha prevalecen, según lo establece el numeral 4 del artículo 7 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

3.1.1 Contribuyentes

Todas aquellas personas individuales, jurídicas ente o patrimonio, que obtengan rentas de cualquier naturaleza dentro del territorio guatemalteco, están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, considerando como renta guatemalteca cualquier ingreso generado, de la utilización o inversión de capital, bienes, servicios o derechos en el país, incluyendo las ganancias por diferencial cambiario, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia.

3.1.2 Hecho Generador

Como se ha dicho anteriormente, el hecho generador es el supuesto tipificado en la ley que da origen a la obligación del pago de un tributo, por lo tanto al hablar del Impuesto Sobre la Renta, diremos que este se genera cada vez que se producen rentas gravadas, por ser este un impuesto que recae directamente sobre la obtención de las mismas.

3.1.3 Renta Bruta

El artículo 8, del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre 2012), establecía como Renta Bruta, todos los ingresos, utilidades y beneficios de cualquier naturaleza, es decir que sean obtenidos de

cualquier fuente u operación, grabados por el impuesto o que gocen de exención, sean estos habituales o no, o bien que se hayan devengado o percibido, en el período de imposición.

Por lo anterior, entendemos como renta bruta, la totalidad de ingresos que una persona individual o jurídica, ente o patrimonio obtiene, por la realización de sus operaciones de ventas o prestación de servicios y de cualquier otra negociación de bienes o derechos.

3.1.4 Renta Imponible

Es aquella parte de la renta bruta que no goza de exención del pago del impuesto. Por tal motivo, podemos decir entonces que la renta imponible, es el monto o cantidad de la renta a la cual se le aplica la tarifa del impuesto, independientemente del régimen optado para el pago de impuesto.

3.1.5 Régimen General del Impuesto Sobre la Renta

Este régimen se encontraba tipificado en el artículo 44, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), reformado por el artículo 4, del Decreto 4-2012 (Ley Antievasión II), el cual entró en vigencia 25 de febrero 2012.

Al respecto, se establece que las personas individuales o jurídicas, que desarrollan actividades mercantiles incluyendo a las agropecuarias, y que se encuentran constituidas al amparo del Código de Comercio, deberán calcular y pagar el impuesto aplicando una tasa impositiva de un cinco por ciento (5%),

sobre la renta imponible obtenida (Renta bruta menos Rentas exentas).

Este impuesto será pagado mediante retención definitiva, la cual será realizada por aquellas personas obligadas a llevar contabilidad completa según el Código de Comercio u otras leyes y que paguen o acrediten a cuenta de quienes les prestaron el bien o servicio. Al momento de realizar la retención correspondiente, estos deberán emitir la constancia respectiva. En caso que el contribuyente no sea objeto de la retención o no llevan contabilidad completa, el pago deberá realizarse mediante declaración jurada directamente a la Administración Tributaria, dentro de los primeros 10 días hábiles al mes siguiente de emisión de la factura.

Es importante mencionar que los contribuyentes, podrán optar por realizar los pagos a la Administración Tributaria directamente, sin embargo, para proceder de esta manera deben solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la autorización respectiva, por la cual dicho órgano emitirá una autorización, la cual deberá identificarse en las facturas de ventas o prestación de servicios del contribuyente.

En cuanto al tipo impositivo y régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles, esto se encuentra tipificado en el artículo 44 "A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, teniendo las mismas particularidades que las indicadas anteriormente en el Régimen General, a excepción que estas personas no pueden solicitar autorización para realizar el pago directo y que solo pueden consignar en sus facturas que se encuentran "sujeto a retención del 5%".

Es importante mencionar que a partir del año 2013, ya no están separadas las actividades mercantiles y no mercantiles, así mismo que no existe la autorización para realizar los pagos de forma directa a la Administración Tributaria.

3.1.6 Régimen Optativo del Pago del Impuesto

Las personas individuales o jurídicas que desarrollan actividades mercantiles o agropecuarias, domiciliadas en Guatemala y afectas por lo tanto al pago del impuesto, podrán decidir entre realizar el pago cada diez (10) días hábiles mediante retención definitiva, o bien realizarlo mediante el Régimen Optativo.

Este consiste, en aplicar a la renta imponible determinada, el tipo impositivo que en éste régimen de pago, asciende al treinta y uno por ciento (31%). Es importante aclarar, que a la renta imponible determinada, se deben restar los gastos que fueron necesarios para la venta o prestación de servicios que origina las utilidades al contribuyente, los que se encuentran tipificados y limitados en los artículos 38 y 39 de la Ley del ISR. , esto hasta el 31 de diciembre 2012. Cabe mencionar, que a partir del 1 de enero 2013, los costos y gastos se encuentran tipificados en los artículos 21, 22 y 23 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

En este régimen, el impuesto será determinado y pagado por trimestre calendario vencido, tomando en cuenta que el cuarto trimestre corresponderá la liquidación definitiva del periodo el cual inicia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año.

No obstante lo anterior, para poder optar por este régimen de pago, los contribuyentes deben llenar ciertos requisitos, entre los que se encuentran los siguientes

- Cuando corresponda, llevar contabilidad completa y sus libros deben estar autorizados y habilitados por el Registro Mercantil.
- Realizar pagos trimestrales a cuenta del impuesto que será determinado en la liquidación definitiva anual.
- Presentar la liquidación definitiva anual del periodo de imposición, adjuntando los estados financieros que sirvieron de base para llenar la declaración, cuando corresponda, dichos estados financieros deben estar debidamente dictaminados por Auditor Público Independiente. Así como proporcionar a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), cualquier documentación o información en detalle que sea solicitada.
- Indicar en las facturas de ventas o prestación de servicios del contribuyente, la leyenda “Sujeto a Pagos trimestrales”, con el objeto que las persona que recibieron la factura, no realice la retención correspondiente.

3.1.7 Declaración Jurada y Anexos

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la obligación de presentar una declaración anual, a todos los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, con excepción de los siguientes contribuyentes:

- Las personas individuales, que se encuentran en relación de dependencia,

siempre y cuando los ingresos que obtienen no excedan los Q36,000.00 anuales. Así mismo, de aquellas personas a quienes se les ha realizado la totalidad de retenciones en el periodo de imposición.

- Las personas individuales o jurídicas, que realicen sus pagos mediante el Régimen General, es decir que sus ingresos se realicen mediante retención definitiva.
- Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que se encuentren inscritos en el Régimen de pequeño contribuyente.

Dicha declaración, debe presentarse a la Administración Tributaria, durante los primeros tres meses del año calendario siguiente al que corresponda. Cabe agregar, que la obligación de presentar la declaración no se extingue aún y cuando no se hayan realizado operaciones o bien las rentas obtenidas sean exentas parcial o en su totalidad.

Adjunto a la declaración, se presentarán el Balance General, el Estado de Resultados, el Estado de Flujo de Efectivo y el Estado de Costo de Producción, los cuales deben ser auditados por un profesional o firma de auditoría independiente, siempre que el contribuyente haya sido catalogado como Contribuyente Especial o bien se encuentre inscrito al amparo del Decreto 29-89 –Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila-, o Decreto 65-89 –Ley de Zonas Francas-, ambos del Congreso de la República de Guatemala.

A partir del 1 de enero 2013, establece el Decreto 10-2012, que los obligados a presentar estados financieros auditados son los contribuyentes especiales y los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

3.1.8 Pagos Trimestrales

Los Contribuyentes que se inscriban en el Régimen Optativo, el cual fue descrito anteriormente, deberán realizar pagos trimestrales. Estos se harán por trimestres vencidos, liquidándose en forma definitiva anualmente. Por lo tanto, el último trimestre del periodo de imposición (octubre a diciembre), será la liquidación definitiva anual.

Estos pagos se realizarán mediante declaración jurada, la que se tendrá que presentar y pagar (en caso exista impuesto) a la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los diez días hábiles inmediatos siguientes a la finalización de cada trimestre, para el efecto el trimestre de enero a marzo se pagará en abril, el de abril a junio en el mes de julio, el de julio a septiembre en octubre y el de octubre a diciembre, dentro del plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo.

Actualmente existen tres formas de determinar el Impuesto Sobre la Renta trimestral, la primera es realizar cierres parciales, el que consiste en que al vencimiento de cada trimestre se determina la renta imponible obtenida, tomando en cuenta los ingresos y egresos realizados, una particularidad es que al momento de determinar el impuesto del trimestre, se le acreditará el impuesto

determinado y pagado en el trimestre inmediato anterior. La segunda forma de determinación, comúnmente es denominada de Renta Estimada, derivado que del total de rentas brutas del trimestre, se le restan las rentas exentas, se calcula un estimado del cinco por ciento (5%), al cual se le aplica la tarifa del impuesto (31%) y la tercera y más sencilla de calcular es que se paga una cuarta parte del impuesto determinado en el período de liquidación definitiva anual anterior.

Dependiendo de las particularidades de la entidad, estas formas de determinación y pago pueden utilizarse como estrategias para el aprovechamiento de los créditos fiscales. A partir del 1 de enero 2013, las opciones de pagos trimestrales se reducen a dos, cierres parciales o liquidación preliminar y renta imponible estimada del ocho por ciento (8%), de las rentas brutas menos las rentas exentas.

3.1.9 Créditos del Impuesto

De conformidad con la Ley, al impuesto determinado se le puede acreditar según corresponda, las retenciones definitivas que le fueron realizadas en el periodo, los pagos a cuenta o pagos trimestrales efectuados y otros créditos que por su naturaleza, son perfectamente acreditables al Impuesto Sobre la Renta. Entendemos como otros créditos, aquellos impuestos que al crearse fueron pensados para abonarse a dicho impuesto (Impuesto Sobre la Renta), por ejemplo el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA), el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP),

Impuesto de Solidaridad (ISO), entre otros.

El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre 2012), en su artículo 41, establece el orden en el que deben aplicarse los créditos obtenidos, teniendo que consumir como primer lugar los pagos trimestrales efectivamente realizados, las retenciones realizadas en la venta o prestación de servicios y por último el monto de los otros créditos.

Es importante aclarar, que el acreditamiento de los otros impuestos al Impuesto Sobre la Renta, está contenido en la ley específica del impuesto que se trata, por ejemplo IEMA, IETAAP e ISO.

3.1.10 Pagos Realizados en Exceso

Si al momento de realizar la determinación y presentación del Impuesto Sobre la Renta anual, a través de la liquidación definitiva, se obtiene que los pagos trimestrales realizados durante los tres primeros trimestres del año calendario sean superiores al Impuesto anual, entonces tenemos como resultado un Pago en Exceso.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre 2012), establece que los contribuyentes o responsables deben hacer constar el saldo a favor en la declaración jurada anual, en donde indicarán también si requieren el acreditamiento o la devolución.

En caso se solicite el acreditamiento de lo pagado en exceso, estos podrán realizarse a los pagos trimestrales o al impuesto anual que determine desde el

día siguiente de presentada la declaración jurada. Por el contrario, en caso de solicitar la devolución y que el contribuyente adeude tributos, intereses o multas, se realizará la compensación correspondiente, para luego devolver únicamente la diferencia.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), podrá rechazar parcial o totalmente la solicitud de devolución, así mismo deberá resolverla, dentro de los noventa días hábiles siguientes a la presentación de la misma, de lo contrario, esta se tendrá por resuelta desfavorablemente.

A partir del 1 de enero 2013, la figura del los Pagos en Exceso queda excluida del cuerpo legal correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, ya que se tipifica la liquidación de los pagos trimestrales en una declaración jurada anual sin mencionar la existencia de un posible pago en exceso. Por lo tanto, si en un momento dado se obtiene en dicha liquidación anula pagos de Impuesto Sobre la Renta trimestral, mayor al impuesto determinado por el periodo anual, este deberá solicitarse por medio del procedimiento de Pagos Indebidos, el cual se describe más adelante.

Cuando existan pagos en exceso de intereses o multas estas deberán solicitarse directamente al ente fiscalizador.

Es importante aclarar, que toda devolución en efectivo se realizará contra un “Fondo especial”, debiendo identificar el ejercicio anual de la liquidación definitiva además de los conceptos de impuesto, intereses o multas.

No está de más recordar que el Código Tributario, en su artículo 47, establece

que el plazo para que los contribuyentes o responsables ejerciten su derecho de repetición, en cuanto a los pagos realizados en exceso o indebidos, sean estos por tributos, intereses, recargos y multas es de cuatro años, contados desde el día siguiente a aquél en que se originó el pago en exceso o indebido.

3.1.11 Pagos Indebidos

El Libro I, del Decreto 10-2012, que regula el Impuesto Sobre la Renta, no contempla la existencia de un pago indebido, sin embargo, esto se encuentra tipificado en el artículo 153 del Código Tributario, el cual establece que aquellos pagos indebidos o en exceso, realizados por el contribuyente, podrán ser reclamados ante la Administración Tributaria, para que ésta realice la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas o recargos. Cabe agregar, que según el artículo mencionado, en ningún caso se devolverán tributos que no hayan sido previa y efectivamente pagados, ni aquellos en los que se detecten indicios de hechos delictivos o que no se pueda fiscalizar su legitimidad. Así mismo, los pagos indebidos devengarán intereses hasta que se efectúe el pago, estos serán calculados sobre el saldo total de la deuda que resulte a su favor, según el sistema de cuenta corriente establecido por la Administración Tributaria. Dichos intereses, serán computables desde la fecha en que el contribuyente realizó el pago, hasta el día en que se realice la devolución, compensación o acreditamiento, lo anterior según lo establecido en el artículo 61 del Código Tributario.

3.1.12 Aspectos Importantes del Libro I, Decreto 10-2012, que regula el Impuesto Sobre la Renta

Recientemente fue aprobado y publicado el Decreto 10-2012, denominado “Ley de Actualización Tributaria”, el cual contiene en el libro I las regulaciones del Impuesto Sobre la Renta, dicho decreto entró en vigencia en fecha 13 de marzo de 2012. Sin embargo, los artículos 180 y 181 de este cuerpo legal establecen que el Impuesto Sobre la Renta, regirá a partir del 1 de enero del 2013, fecha en la cual también quedará derogado el Decreto 26-92, por tal motivo, se presentan a continuación algunos puntos importantes en cuanto a esta nueva legislación.

- a) El impuesto se generará cada vez que se produzcan rentas gravadas, las cuales ahora se encuentran divididas entre rentas por actividades lucrativas, del trabajo y del capital y ganancias de capital. Las primeras (rentas por actividades lucrativas) serán todas aquellas producidas por la transformación, comercialización, transporte, o distribución de bienes o prestación de servicios en general. Las rentas al trabajo, se entenderán como las retribuciones o ingresos en dinero, provenientes del trabajo prestado en relación de dependencia por residentes en el país, por último las rentas de capital y ganancias de capital, son las que se producen directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes derechos que se encuentren a nombre del contribuyente. Estas rentas, tienen su propio hecho generador, tarifa impositiva, sujeto pasivo y periodo impositivo. Lo

anterior implica que el contribuyente deberá tributar, según las reglas establecidas en cada categoría de renta que obtuviere.

- b) Se establece el concepto de Residente, siendo en personas jurídicas, aquel que se haya constituido conforme las leyes de Guatemala, que tenga domicilio social o fiscal en el país, que tenga una dirección efectiva en el territorio nacional y en personas individuales aquellos que hayan permanecido en territorio nacional por más de 183 días seguidos o no continuos, durante el año calendario.
- c) El Hecho Generador de las Rentas de Actividades Lucrativas, es la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas, realizadas por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios que se consideran residentes en Guatemala. Así mismo, el sujeto pasivo, lo constituye esas personas jurídicas o individuales, entes o patrimonios, residentes en el país, que obtuvieron rentas afectas. Cabe agregar, que en las Rentas por Actividades Lucrativas, los contribuyentes pueden optar por dos regímenes de pago.
- d) El primero de los regímenes, es el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, este es el equivalente al Régimen Optativo de Pago de impuesto, establecido en el artículo 72, del Decreto 26-92 (Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre del 2012), aquí los contribuyentes deben determinar su renta imponible, restando de su renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos deducibles y

adicionar los costos y gastos para la generación de rentas exentas. Además, establece un período de liquidación definitiva anual, el cual empieza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. El tipo impositivo también varía ya que se establece en un veinticinco por ciento (25%) sobre la Renta Imponible. No obstante, este tipo impositivo estará vigente hasta el año 2015, ya que disminuirá gradualmente, siendo el tipo impositivo para el periodo 2013, el treinta y uno por ciento (31%) y para el periodo 2014 el veintiocho por ciento (28%), esto según el artículo 172 del mismo cuerpo legal.

Cabe agregar, que en este régimen al igual que en el antiguo Régimen Optativo, se deben realizar Pagos trimestrales a cuenta del impuesto, para lo cual existen únicamente dos opciones, efectuar cierres contables parciales al vencimiento de cada trimestre, o bien, sobre la base de una renta imponible estimada del ocho por ciento (8%), sobre el total de las rentas brutas obtenidas, menos las rentas exentas. Dichos pagos se deberán realizar, mediante declaración jurada dentro de los diez (10) días siguientes a la finalización del trimestre, a excepción del cuarto trimestre que se pagará con la declaración y liquidación anual, dentro de los primeros 3 meses del año calendario inmediato siguiente.

Adjunto a la declaración anual, deberán presentar el Balance General, Estado de Resultados, Flujo de Efectivo y Costo de Producción (este último cuando proceda), aquellos contribuyentes obligados a llevar

contabilidad completa, según el Código de Comercio. Así mismo, aquellos contribuyentes calificados como contribuyentes especiales o agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, deberán adjuntar estados financieros auditados por Contador Público y Auditor independiente, con dictamen e informe. Anteriormente, únicamente los contribuyentes especiales y los calificados bajo el Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y el Decreto 65-89 Ley de Zonas Francas, presentaban estados financieros auditados.

Otra obligación creada con este nuevo Régimen, es la de realizar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y reportar existencias de inventarios al treinta (30) de junio y al treinta y uno (31) de diciembre de cada año. Dichos inventarios deberán valuarse por cualquiera de los métodos siguientes, Costo de Producción, Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS), Promedio Ponderado, o Precio Histórico del bien. Por último, pero no menos importante, deberán consignar en las facturas que emitan la leyenda “Sujeto a pagos trimestrales”.

Es de hacer notar, que en esta nueva legislación, no se tipifica los pagos en exceso, que anteriormente se encontraban establecidos en el artículo 71, del Decreto 26-92, sin embargo, aquellas empresas que a esta fecha cuenten con pagos en exceso, podrán utilizarlos para acreditar a sus pagos derivado que, por el principio establecido en el artículo 15, de la Constitución Política de la República de Guatemala “Irretroactividad de la

Ley”, el cual indica que la ley no tiene efecto retroactivo y el artículo 7, de la Ley del Organismo Judicial (Decreto 2-89), el cual establece que una ley que crea un tributo o lo modifica, siempre regirá para el futuro. Entendemos entonces que, todos los derechos adquiridos no pueden ser modificados por una ley posterior, por lo que los pagos en exceso, quedarían totalmente vigentes para su acreditamiento.

- e) El segundo es el Régimen Opcional Simplificado Sobre ingresos de Actividades Lucrativas. Este es el equivalente al Régimen General del Impuesto Sobre la Renta, contenido en los artículos 44 y 44”A” del Decreto 26-92 (Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el treinta y uno (31) de diciembre del 2012). En este régimen, la Renta Imponible, debe ser determinada restando de su renta bruta, las rentas exentas. El tipo impositivo, será el equivalente al 5% sobre la renta imponible cuando esta sea de Q0.01 a Q30,000.00 y en caso la Renta Imponible exceda los treinta mil quetzales (Q30,000.01), será del 7% sobre el excedente de ese monto, con un importe fijo de Q1,500.00. Cabe agregar, que el artículo 173, del mismo cuerpo legal, establece que del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre del 2013, el tipo impositivo será del seis por ciento (6%) y a partir del uno (1) de enero del 2014 en adelante, aplicará la escala mencionada anteriormente. El periodo de liquidación, en este régimen es mensual, por lo que los contribuyentes que se afilien a este régimen, liquidarán y pagarán el impuesto, mediante las retenciones que

efectúen quienes adquieran bienes o servicios de estas entidades. Cuando por alguna razón, estos no realicen la retención que correspondía, entonces el contribuyente deberá calcular y pagar la retención directamente, aplicando un tipo impositivo del siete por ciento (7%) sobre los ingresos gravados.

Al hablar de Agentes de Retención, el artículo 47, de esta ley establece que son agentes de retención, las personas que lleven contabilidad completa, de acuerdo al Código de Comercio, así como los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, municipalidades, asociaciones, sindicatos, universidades, colegios profesionales, iglesias, fideicomisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes. Como se puede observar, da la calidad de Agente de Retención a la mayoría de entes, con quienes el contribuyente puede tener relaciones comerciales. Dichos agentes deben realizar la retención y emitir la constancia respectiva, la cual deberá llevar la fecha de la factura y se entregará al contribuyente dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la factura. Así mismo, esta retención deberán enterarla al fisco en el plazo de diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó la retención, acompañando un anexo que detalle los nombres y apellidos de los contribuyentes a los que realizó retención, Número de Identificación Tributaria, valor de pago y retención.

Adicionalmente, el contribuyente inscrito en este régimen, deberá presentar declaración jurada mensual, en la cual detallará las rentas obtenidas, rentas exentas, rentas objeto de la retención y aquellas rentas por las que no le realizaron retención y realizará el pago correspondiente, esta declaración la realizará dentro de los diez (10) días, del mes inmediato siguiente a aquel en que se emitieron las facturas respectivas. Deberá también, adjuntar un anexo en el que detalle las facturas emitidas, retenciones que le fueron practicadas, nombre y Número de Identificación Tributaria del cliente. Al finalizar el periodo anual, deberá presentar una declaración jurada informativa anual; además de consignar en todas las facturas que emita, la leyenda “sujeto a retención definitiva”.

- f) Es importante mencionar, que un contribuyente puede elegir, cualquiera de los dos Regímenes de Actividades Lucrativas, pero deben indicar a la Administración Tributaria, por cual se han decidido, ya que de no haber informado será inscrito de oficio en el Régimen sobre utilidades de Actividades Lucrativas. Cuando el contribuyente, desee cambiarse de Régimen de pago, únicamente deberá presentar aviso a la Administración Tributaria, en el mes de diciembre de cada año, con el objeto que el cambio de Régimen opere en el mes de enero inmediato siguiente en el que se dio el aviso. Según se observa, en la redacción de la ley, los contribuyentes pueden cambiar a voluntad de régimen, sin obtener ningún reparo o negación de la Administración Tributaria, ya que se está

tipificando un aviso, no una solicitud de autorización de cambio de régimen.

3.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto Número 27-92; sus modificaciones y su Reglamento)

Originalmente el Impuesto al Valor Agregado, fue creado mediante el Decreto número 97-84 del Congreso de la República de Guatemala, siendo objeto de varias reformas, que dificultaban su aplicación, comprensión y cumplimiento. Por tal motivo, fue emitida una nueva Ley que lo regulara, mediante el Decreto 27-92, el cual entró en vigencia el primero de julio del año 1992. Cabe agregar, que el Decreto 10-2012, incluye en el libro IV, Reformas al Decreto No. 27-92, las cuales ya son incluidas en este apartado, con el objeto de que el contexto sea analizado en su totalidad.

3.2.1 Materia del Impuesto

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), fue creado con el fin de que grave todos los actos o contratos que se estipulan en el mismo cuerpo legal. Así mismo, establece el derecho a la Dirección General de Rentas Internas hoy día, Superintendencia de Administración Tributaria, de realizar los controles, fiscalización y recaudación del mismo.

3.2.2 Hecho Generador

El artículo 3, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece los actos y contratos por los que se generará dicho tributo, los cuales mencionamos a continuación.

- a) En la venta o cambio del dominio de bienes muebles o la primera venta en caso de los bienes inmuebles, así como las importaciones, entendiéndose esta última como la internación de bienes muebles para el uso o consumo en el país, siempre y cuando se cumpla con todos los trámites legales.
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional, así como los arrendamientos de bienes muebles o inmuebles.
- c) Las adjudicaciones de bienes muebles o inmuebles así como los retiros de bienes muebles, con el objeto de ser utilizados por el contribuyente, socios o cualquier otro empleado de la empresa, en caso que se produzca un autoconsumo, este no genera derecho a crédito fiscal para la empresa.
- d) Las donaciones entre vivos de bienes muebles e inmuebles
- e) Cuando exista faltantes de inventario, sean producidos por la pérdida, destrucción o cualquier otra causa, no obstante lo anterior, la misma ley establece que no se generará el impuesto cuando sean casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, sin embargo tendría que demostrarse la situación mediante las denuncias a autoridades competentes o actas notariales según sea el caso.

Dicho artículo, establece que la base imponible del impuesto, en caso de las donaciones, los retiros de bienes muebles y las adjudicaciones, no será menor al precio de adquisición o de fabricación de los mismos.

3.2.3 Sujetos Pasivos del Impuesto

Al hablar de sujetos pasivos, nos referimos a aquellos contribuyentes, que celebran actos y contratos gravados establecidos como hecho generador del impuesto.

Así mismo el importador y aquellos que contraten servicios o compren a personas no domiciliadas en Guatemala, las sociedades civiles, mercantiles, irregulares y sociedades de hecho, en caso se den las condiciones del hecho generador.

3.2.4 Tipo impositivo

La tarifa que la Ley establece para el pago del impuesto es del doce por ciento (12%), sobre la base imponible, entendiéndose como base imponible es el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales, de la misma manera en los servicios, será el precio de los mismos, menos descuentos concedidos según prácticas comerciales. Es importante mencionar, que el monto del impuesto siempre debe estar incluido en el precio de venta (al público) de los bienes o servicios.

3.2.5 Pago del Impuesto

Los montos que el contribuyente debe pagar al fisco, por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA), será la diferencia entre el total de débitos originados por las ventas o prestación de servicios realizados y el total de créditos fiscales generados de las compras o servicios recibidos, durante el periodo de imposición.

3.2.6 Crédito Fiscal

Como crédito fiscal entenderemos, la totalidad del impuesto cargado al contribuyente en las operaciones afectas en el periodo de imposición. Cabe agregar, que este debe reportarse mensualmente, es decir que las fechas de las facturas y los recibos de pago por derechos de importaciones, deben corresponder al mes que se está liquidando. No obstante, si los documentos no se declaran en el mes de su emisión, pueden reportarse, en los dos meses inmediatos siguientes al periodo impositivo en el que correspondía su operación, de lo contrario se perderá el derecho a la compensación o devolución del impuesto. Por ejemplo, una factura del mes de septiembre 2012, podrá ser incluida en los créditos fiscales de la Declaración de octubre 2012 hasta noviembre 2012.

3.2.7 Remanentes de Crédito Fiscal

Al realizar los cálculos de débitos y créditos fiscales por concepto del Impuesto al Valor Agregado, puede darse que se obtenga un remanente de crédito fiscal a favor del contribuyente, por lo que éste se puede acumular a los créditos que se obtengan en el periodo impositivo siguiente.

Así mismo, el saldo que se obtenga, lo podrá trasladar a los periodos siguientes hasta agotarlo, por medio de la compensación con los débitos de los futuros meses.

3.2.8 Devolución del Crédito Fiscal

El artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, recientemente reformado por el Decreto 10-2012, establece que es posible la devolución de crédito fiscal a aquellos contribuyentes exportadores o bien a los que vendan bienes o presten servicios a personas exentas. Es importante aclarar que procede la devolución de los créditos que hayan sido generados por la adquisición de insumos o gastos ligados a la producción, transformación, comercialización, transporte o distribución de bienes o servicios de las actividades antes indicadas.

Cuando un contribuyente exportador no pueda compensar el crédito fiscal, con los débitos fiscales generados de las ventas locales y tenga un porcentaje menor al 50% de sus ventas totales anuales, podrá solicitar la devolución del crédito fiscal correspondiente. No obstante, en los siguientes casos no se procederá a devolver.

- a) Cuando el crédito fiscal se encuentra soportado con documentos falsos o inexistentes.
- b) Cuando no se pueda demostrar el medio de pago utilizado, para cancelar las facturas.

Al aprobarse la devolución de crédito fiscal, está quedará sujeta a verificación, dentro del periodo de prescripción establecido en el Código Tributario.

3.2.9 Procedimiento para la Devolución del Crédito Fiscal

Este procedimiento varía según el Régimen de devolución al que la entidad se encuentre inscrita, no obstante, algunos lineamientos generales son los siguientes:

- a) La solicitud se realiza por periodos vencidos del impuesto al Valor Agregado.
- b) Dependiendo del Régimen esta solicitud puede realizarse trimestral o semestral, o de manera mensual.
- c) Presentar la documentación que soporta el crédito fiscal que se está solicitando.
- d) Presentar documentación de identificación de la entidad.
- e) Verificar los plazos para resolución de la Administración Tributaria.
- f) Presentar impugnaciones, en caso de estar en desacuerdo con la resolución de la Administración Tributaria.

3.2.10 Regímenes de Devolución del Crédito Fiscal

Para poder solicitar la devolución del crédito fiscal, la legislación guatemalteca ha creado varios regímenes; el Régimen General, Régimen Optativo y el Régimen Especial, los cuales se profundizan a continuación:

3.2.10.1 Régimen General de Devolución

La solicitud de devolución del crédito fiscal, debe realizarse por periodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado, los cuales pueden ser trimestrales o semestrales, por lo que los contribuyentes, al llenar el formulario deben acompañar:

- a) Original de las facturas que generan el crédito fiscal.
- b) Libro de compras y ventas.
- c) Si el contribuyente realizó la totalidad de sus ventas o prestación de servicios a entidades exentas, presentar la copia de la factura emitida y el registro contable correspondiente, el cual debe ir certificado.
- d) En caso de ser exportador eventual, presentar un inventario de las exportaciones acompañadas de las declaraciones aduaneras que correspondan.

Así mismo, deberá presentar los medios de pago y recibos emitidos por los proveedores, que soporten la cancelación de las facturas que originan el crédito fiscal.

Según el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán presentarse original y copias de las diez facturas de mayor valor en cuanto al crédito fiscal solicitado, así como la integración de constancias de exención del periodo a solicitar, el nombramiento de representante legal y su identificación y las patentes de comercio y sociedad de la empresa.

Posterior a la presentación de la documentación, la Administración Tributaria, resolverá la procedencia o improcedencia del crédito en un plazo de treinta días hábiles, para periodos trimestrales y sesenta días hábiles para periodo semestral. Si al finalizar estos plazos, no existe resolución de la Administración, entonces la solicitud se entenderá como desfavorable, por lo que el contribuyente podría impugnar.

En caso de existir ajustes al crédito fiscal, la Administración Tributaria procederá a notificarlos, además emitirá la orden al Banco de Guatemala, para que la devolución por el saldo no ajustado se haga efectiva.

3.2.10.2 Régimen Optativo de Devolución

Como se mencionó anteriormente, los contribuyentes exportadores pueden solicitar la devolución del crédito fiscal, a través del Régimen Optativo, esta opción tiene como punto principal la participación de un Contador Público y Auditor, quien será el encargado de evaluar que el monto solicitado este de acuerdo a lo indicado en la documentación, libros y declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado. Para que la Administración Tributaria, realice la devolución correspondiente, se debe presentar la siguiente información:

- a) Solicitud de devolución de crédito fiscal, dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento de la declaración mensual del IVA. Esta deberá estar acorde al dictamen que emita el Contador Público y Auditor, que la empresa haya contratado para el efecto.

- b) Declaración jurada ante notario, de que los créditos solicitados no han sido acreditados con otros impuestos o devueltos en efectivo u otras opciones.
- c) Copia de las declaraciones mensuales en las que conste el crédito fiscal solicitado.
- d) Que como mínimo, el cincuenta por ciento de sus ventas anuales sean destinadas a la exportación, además de que teniendo menos del cincuenta por ciento de exportaciones, el débito fiscal recibido de sus ventas locales no alcance para cubrir el crédito fiscal. Así como encontrarse inscrito en el registro fiscal de exportadores.
- e) El dictamen del Contador Público y Auditor independiente, el cual debe acompañarse con los anexos e información complementaria, dicho dictamen deberá indicar que ha sido elaborado de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas, que ha verificado el registro del crédito fiscal en los libros de compras y servicios recibidos y en la contabilidad, así mismo que las exportaciones fueron soportadas y comprobó que se recibieron en el extranjero por el adquiriente del producto o servicio, que cumple con el porcentaje de exportación y que el crédito fiscal no ha sido solicitado o compensado con anterioridad. Debe manifestar de haberse cerciorado que todas las operaciones son verídicas y que por lo tanto si es clara la procedencia de la devolución del crédito fiscal solicitado.

La Administración Tributaria, tendrá un plazo de diez días hábiles para resolver la solicitud y enviar aviso al Banco de Guatemala, para que se proceda a realizar la

devolución. El contribuyente deberá acudir dentro de los cinco días hábiles siguiente para que le sea devuelto el crédito fiscal que corresponda.

Es importante mencionar, que la Administración Tributaria, tiene plena potestad para hacer las verificaciones pertinentes. En caso se determine falsedad el contador público y auditor que haya emitido el dictamen responderá civil y penalmente además de responder a las sanciones del colegio profesional.

3.2.10.3 Régimen Especial de Devolución

Los contribuyentes que sean exportadores y cumplan con los porcentajes mencionados anteriormente, podrán optar por solicitar la devolución del crédito fiscal por periodo mensual calendario vencido, hasta por un monto de 75% cuando la cantidad sea de hasta Q 500,000.00 y un 60% cuando el crédito a devolver sea mayor de Q 500,000.00. Dados los porcentajes, el 25% y el 40% deben solicitarse a la Administración Tributaria bajo el régimen general.

Para que un contribuyente, pueda acogerse a este régimen, deben presentar a la Administración Tributaria, la declaración jurada de actualización de dicho registro. En la cual se informará de las ventas declaradas en el semestre anterior y por las que se recibieron devoluciones de crédito fiscal, esta deberá presentarse en los meses de enero y julio de cada año. En caso no se presente esta declaración de actualización o no se realice en los meses mencionados, el contribuyente exportador será excluido del régimen especial.

El procedimiento a seguir para la devolución del crédito fiscal es el siguiente:

- a) Se deberá presentar solicitud de devolución especial de crédito fiscal, mediante declaración jurada, en un plazo de treinta días hábiles, que empezarán a contarse desde la fecha vencimiento de la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado del periodo al que corresponda la devolución. Dicha declaración deberá contener la identificación completa del contribuyente (nombre y NIT), el monto de crédito fiscal solicitado y un detalle en el que se listen las facturas que soportan el crédito fiscal.
- b) Estar actualizado en el registro de exportadores, que solicitan devolución del crédito fiscal mediante el régimen especial, dichas actualizaciones deben presentarse en el mes de enero y julio de cada año. Para dicha actualización, deberán presentar el detalle de las pólizas de exportación o formularios aduaneros, con sus respectivas facturas de soporte, indicando el valor FOB de cada una y la liquidación de divisas realizada.
- c) El Banco de Guatemala, para proceder con la devolución, deberá verificar previamente si el Exportador de encuentra vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en el régimen especial de devolución, en caso afirmativo, esta última (la SAT), deberá realizar auditoria de gabinete en plazo no mayor a treinta días hábiles, en caso de no encontrar problemas, la devolución se hará dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del informe. Si dicho informe no es recibido en el plazo establecido, la devolución se hará efectiva.

- d) El contribuyente, en la declaración del periodo mensual en que recibió la devolución, deberá consignarla como débito fiscal, en caso de tener impuesto a pagar, deberá hacerlo efectivo, pero si resulta un saldo a favor del contribuyente este podrá solicitarlo mediante el procedimiento del Régimen general.

3.3 Ley del Impuesto de Solidaridad (Decreto 73-2008)

La ley del Impuesto de Solidaridad, fue creada mediante el Decreto 73-2008, del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario oficial en fecha 22 de diciembre del 2008, y entró en vigencia el día 1 de enero del año 2009. A diferencia del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP-, este es un impuesto Ordinario y con plazo Indefinido. A continuación los puntos más importantes de este impuesto.

3.3.1 Materia del Impuesto

Este impuesto está a cargo de las personas individuales o jurídicas que cuenten con patrimonio propio, que realicen actividades mercantiles o agropecuarias, en el territorio nacional y que cuenten con un margen bruto mayor al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Así mismo, se encuentran afectas, los fideicomisos, contratos de participación, las sociedades irregulares, de hecho, sucursales, agencias o establecimientos que representen a personas extranjeras que operen en el país, además de las copropiedades, patrimonios hereditarios y

cualquier otra forma de organización empresarial que dispongan de patrimonio propio y realice las actividades mencionadas.

La misma ley, establece que se entenderá por ingresos brutos, al conjunto total de rentas brutas, sean habituales o no, percibidas o devengadas, incluyendo aquellos ingresos por venta de activos fijos, declarados o que debieron declararse en el periodo de liquidación definitiva del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior, por el trimestre que se determina y paga el impuesto. Se excluyen los resarcimientos por pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contrato de seguros.

Así mismo, se entenderá por margen bruto al total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de las ventas realizadas y el costo de ventas correspondiente. Es de aclarar que los gastos de administración y ventas, no se deben incluir en el costo de ventas.

3.3.2 Hecho Generador

Cuando una persona individual, jurídica ente o patrimonio, de las mencionadas anteriormente, realice actividades mercantiles o agropecuarias, en el territorio nacional, estará dando vida al hecho generador del Impuesto de Solidaridad.

3.3.3 Exenciones

El artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, establece que están exentos del impuesto, los organismos del estado y sus entidades descentralizadas, así como las municipalidades. Hace la aclaración que aquellas personas jurídicas

formadas por capital mixto, no gozan de la exención mencionada.

Además están exentas, las universidades y centros educativos públicos o privados, asociaciones, fundaciones, cooperativas, partidos políticos, entidades religiosas y de servicio social o científico, siempre que estén legalmente constituidas, que se dediquen a los fines de su creación y que no distribuyan beneficios.

Los sujetos pasivos, que inicien actividades empresariales, a partir de la vigencia de esta ley, durante los primeros cuatro trimestres de operación, así como los contribuyente que determinen y paguen el Impuesto Sobre la Renta, mediante el régimen del artículo 44, del Decreto 26-92 y sus modificaciones. Es importante aclarar, que esta última parte, fue modificada según el artículo 178, del Decreto 10-2012, el cual entró en vigencia el 12 de marzo del 2012, se indica que son exentas del Impuesto de Solidaridad, las personas individuales o jurídicas que paguen el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de actividades lucrativas. Se hace la aclaración, tomando en cuenta que al realizar este estudio, tendremos Impuesto de Solidaridad determinado antes y después de la vigencia del Decreto 10-2012.

Son exentas del impuesto también, las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por personas individuales o jurídicas que operan al amparo de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 29-89 y la Ley de Zonas Francas, Decreto Número 65-89, ambas del Congreso de la República, y sus reformas, se encuentren exentas del pago del

Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo que gocen de la exención. Esta es una de las principales diferencias que existen entre el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP- y el Impuesto de Solidaridad –ISO-, ya que el primero dejaba exentas a las personas individuales o jurídicas, mientras que el Impuesto de Solidaridad, deja exenta la realización de actividades mercantiles o agropecuarias, realizadas por estas personas, lo cual deriva en que por aquellas operaciones locales se debe pagar el impuesto. Para terminar, la ley otorga la exención a aquellos contribuyentes que presenten pérdidas de operación, durante dos años consecutivos a partir de la vigencia de la Ley. Para que aplique esta exención, el contribuyente deberá presentar informe que justifique su situación en declaración jurada adjuntando estados financieros auditados, a más tardar al 31 de marzo del año que corresponda.

3.3.4 Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo del impuesto son todas las personas individuales o jurídicas y entes tributarios que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que cuenten con un margen bruto mayor al cuatro por ciento (4%).

3.3.5 Periodo de Imposición

La Ley establece que el impuesto es trimestral, debiéndose computar por trimestres calendario vencidos, por lo que en el año se tendrán cuatro trimestres, el primero de enero a marzo, el segundo de abril a junio, el tercero de julio a septiembre y por último de octubre a diciembre de cada año calendario.

3.3.6 Base Imponible

Según el artículo 7, de la ley, se establecen dos bases imponibles, de la cual se deberá escoger la mayor y será esta la que se utilice para el cálculo y pago del impuesto. Siendo estas opciones la cuarta parte del monto de activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos.

En caso que un contribuyente, cuente con un activo neto que sea más de cuatro veces los ingresos brutos, se aplicará la base de ingresos brutos.

Para entender mejor la base imponible, debemos recordar la definición de ingresos brutos, el cual fue mencionado anteriormente y la definición de activo neto, la cual reza, que es el total de activo, menos las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, la reserva de cuentas incobrables, los créditos pendientes de reintegro, según el balance general de apertura del periodo del Impuesto Sobre la Renta, que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

3.3.7 Tipo Impositivo

Este impuesto fue creado con un tipo impositivo equivalente al uno por ciento (1%) del total de la renta imponible.

3.3.8 Pago del Impuesto

Si la base fuera la cuarta parte del monto de activo neto, al impuesto determinado en cada trimestre, se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado en el mismo trimestre calendario. Si el impuesto corresponde un periodo menor al trimestre, este se determinará tomando en cuenta la proporción de días transcurridos.

Como se indicó anteriormente, el impuesto se determina por trimestres calendario vencidos, los cuales deberán ser pagados, dentro del mes calendario siguiente a la finalización de cada trimestre calendario. Tenemos pues, que los pagos serán realizados en los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año calendario.

3.3.9 Acreditamientos

El espíritu del Impuesto es definitivamente que sea acreditable al Impuesto Sobre la Renta y viceversa. Por tal motivo, en el artículo 11, se establecen dos formas de acreditamiento. La primera, acreditar el impuesto calculado y pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, al Impuesto Sobre la Renta, hasta su

agotamiento, durante los tres años calendario inmediatos siguientes, ya sea el ISR mensual, trimestral o anual. La segunda, acreditar los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, en el mismo año calendario.

En caso que un contribuyente se encuentre en la primera forma de acreditamiento (de ISO a ISR), y que aún cuente con saldo del impuesto, podrá considerarlo como gasto deducible del periodo en que vence el plazo de los tres años mencionados.

Es importante hacer notar, que en caso que el contribuyente desee hacer cambio de la forma de acreditamiento de ISR a ISO, a la primera forma, es decir de ISO a ISR, deberá contar con autorización de la Administración Tributaria.

3.4 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila (Decreto Número 29-89)

Esta ley fue creada con el objeto de promover, incentivar y desarrollar en el territorio nacional, la inversión de capitales nacionales y extranjeros, para el desarrollo ordenado y eficiente del comercio exterior del país.

Con esto, se pretende la creación de fuentes de empleo para la población guatemalteca, además de que los recursos naturales sean utilizados adecuadamente y que el ingreso nacional sea distribuido equitativamente.

Actualmente, el comercio exterior sufre modificaciones en cuanto a legislación y formas de operar, por tal motivo, esta ley busca colocar a Guatemala en un nivel de competitividad parecido al resto de naciones del área.

3.4.1 Objeto de la Ley

La presente ley busca regular la actividad exportadora y de maquila de las empresas naturales o jurídicas, que operan en los regímenes de perfeccionamiento activo o de exportación de componente agregado nacional. Además busca promover, incentivar y desarrollar, la producción de mercancías para la exportación o reexportación, a un contratante domiciliado en el extranjero. En la ley se establecen aquellos productos que no contarán con los beneficios estando entre estos, el café, ganado bovino y las carnes derivadas de este, azúcar de caña refinada, algodón, cardamomo en cereza, pergamino u oro, ajonjolí y banano fresco.

3.4.2 Definiciones Importantes

Como en toda ley, existen algunos términos que tienden a que la interpretación pueda realizarse de forma incorrecta o incompleta, por tal motivo, a continuación se detallan algunas definiciones que ayudarán a tener un panorama más amplio y claro de lo que se está tratando.

- a) Régimen de Perfeccionamiento Activo: En este régimen ingresan aquellas mercancías, que serán sometidas a algún proceso de perfeccionamiento para mejorarlas y luego destinarlas a la exportación como producto terminado. Cabe agregar, que las mercancías que ingresen al territorio aduanero nacional para ser perfeccionadas, quedan con suspensión del pago de derechos arancelarios o impuestos a la importación.

- b) Empresa: Es la persona individual o jurídica, que se constituye según las leyes de la República, con el objeto de realizar actividades económicas.
- c) Ensamblar: Consiste en acoplar piezas de un conjunto total, Esto deriva, en la creación de un producto totalmente diferente, a aquellos insumos utilizados para su elaboración.
- d) Exportación: Es la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas, del territorio aduanero nacional, siempre y cuando esta se realice en cumplimiento de todos los trámites legales.
- e) Exportador Indirecto: Es aquella persona individual o jurídica, que suministra mercancías, materias primas o productos semielaborados, a otra empresa que opera bajo los beneficios de la ley y que utilizó los insumos para incorporarlos al producto que será exportado.
- f) Reexportación: Es la exportación de aquellas mercancías, que fueron importadas previamente, pero que a la fecha aún no han sufrido transformación sustancial, ni han sido incluidas en un proceso de elaboración de un nuevo producto.
- g) Materia Prima: Según el artículo 3, del Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila (Acuerdo Gubernativo 533-89), son todos los insumos que se necesitan para la fabricación de un producto, esto incluye envases, etiquetas, empaques, productos semielaborados. Aún y cuando estos se consuman o desaparezcan en el producto final.

No son considerados como materia prima, los combustibles y lubricantes ni la energía utilizada en el proceso.

3.4.3 Regímenes de Perfeccionamiento Activo

Para efectos de la presente ley, se podrá observar que las empresas pueden optar por cuatro regímenes,

- a) Régimen de Admisión Temporal: En este régimen se admite el ingreso de mercadería que será transformada y/o modificada para ser exportada o reexportada, con suspensión de derechos arancelarios e Impuesto al Valor Agregado, en plazo máximo de un año después de haber sido ingresada para ser transformada o modificada.
- b) Régimen de Devolución de Derechos: Es el régimen que permite una vez efectuada la exportación o reexportación, sea devuelto el monto pagado en depósito, por concepto de impuesto de importación, Impuesto al Valor Agregado y derechos arancelarios.
- c) Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria: En este régimen las importaciones que se realicen, gozan de exoneración de derechos arancelarios e impuestos a la importación, en un monto equivalente a los derechos e impuestos pagados por el exportador indirecto. Es utilizada, para reposición de materias primas e insumos relacionados directamente con el proceso de producción.
- d) Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total: Se

utiliza cuando una empresa, utiliza en el total de su proceso de producción, materias primas e insumos nacionales o nacionalizados. Siempre que este sea producto destinado a la exportación.

3.4.4 Calificaciones y su Definición

Esta ley establece varias opciones, en las que las empresas individuales o jurídicas, pueden inscribirse, veremos cada una de ellas.

- a) Maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal: Esta aplica para aquellas empresas dedicadas al ensamble o producción de bienes, que posteriormente serán reexportados. Una de las características especiales, es que la permanencia de estas mercaderías, deben estar garantizadas ante el fisco, mediante fianza, garantía o almacenes generales de depósito, autorizados como almacenes fiscales.
- b) Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal: Esta aplica para aquellas empresas dedicadas a la producción de bienes, que posteriormente serán exportados o reexportados. Una de las características especiales, es que la permanencia de estas mercaderías, deben estar garantizadas ante el fisco, mediante fianza, garantía o almacenes generales de depósito, autorizados como almacenes fiscales.
- c) Exportadora bajo el Régimen de Devolución de Derechos: Esta orientada a aquellas empresas dedicadas a la exportación y/o ensamble de bienes, que posteriormente serán exportados o reexportados, debe contar con

garantía ante el fisco, de la permanencia temporal de las mercancías, mediante depósitos en efectivo.

d) Exportadora bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria:

Es aquella dedicada a la producción de mercancías, que fueron vendidas a personas que incorporaron dichos insumos a productos previamente exportados.

e) Exportadora bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional Total:

Son empresas dedicadas a la producción o ensamble de mercancías destinadas a la exportación, que fueron elaboradas totalmente, con insumos nacionales o nacionalizados.

3.4.5 Beneficios

Cuando una empresa individual o jurídica opera bajo la calificación del Decreto 29-89, obtiene ciertos beneficios, los cuales dependerán del Régimen de Perfeccionamiento activo al cual este inscrito. Entre los beneficios mencionados en la ley se encuentran los siguientes:

a) Sabemos que en el Régimen de Admisión temporal, existen empresas que se dedican a la exportación y a la maquila, ambos cuentan con los beneficios que se mencionan. Entre estos se pueden mencionar, la suspensión temporal del Impuesto al Valor Agregado, los derechos arancelarios e impuestos a la importación de materias primas, productos

semielaborados, envases, materiales, empaques y etiquetas, que son necesarios para la producción y elaboración de las mercancías guatemaltecas, destinadas a la exportación o reexportación. Estas mercancías que gozan del beneficio, deberán estar acorde al detalle autorizado en la resolución de calificación al régimen, la cual fue previamente emitida por el Ministerio de Economía a través de la Dirección de Política Industrial. Dicha suspensión, será hasta por un año contado desde la fecha en que fue aceptada la póliza de importación, en caso que al final del plazo la mercancía no haya sido exportada o reexportada, este podrá ampliarse únicamente por un año más, siempre y cuando la solicitud de prórroga sea presentada al ministerio treinta días antes del vencimiento del año fijado por la ley.

Así mismo, gozarán de los mismos beneficios los muestrarios, modelos, patrones o instructivos, necesarios para la producción o con fines de instrucción e investigación, así como la maquinaria, equipo, partes y accesorios debidamente identificados en la resolución de calificación del Ministerio de Economía y necesarios para la producción, estas suspensiones, en el mismo plazo y con las mismas condiciones para la prórroga.

Exoneración del Impuesto Sobre la Renta, de las exportaciones o reexportaciones de productos elaborados o ensamblados, la cual será por el plazo de diez años, contados desde que la emisión de la resolución de

su calificación al decreto, la cual fue emitida por el Ministerio de Economía. Para que aplique la exoneración, el contribuyente deberá llevar un sistema de contabilidad de costos e inventarios perpetuos.

- b) Los contribuyentes propietarios de empresas inscritas en el Régimen de Devolución de Derechos, podrán recibir el reembolso de los impuestos a la importación, Impuesto al Valor Agregado y derechos arancelarios, que haya pagado en depósito al momento de internar las materias primas, productos semielaborados, materiales, envases y etiquetas utilizadas en la producción de las mercancías. Dicho reembolso, podrá solicitarse en el plazo de seis meses, contados a partir de la aceptación de la póliza. Así mismo, gozarán de la exoneración de Impuesto Sobre la Renta, todas las exportaciones y reexportaciones realizadas bajo el régimen. Al igual que en régimen anterior, esta exoneración es de diez años y podrá aplicarse siempre y cuando la entidad lleve un sistema de contabilidad.

- c) Aquellos contribuyentes inscritos en el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria, tendrán derecho a la franquicia equivalente al monto de impuestos de importación, derechos arancelarios e Impuesto al Valor Agregado, que pago en su momento por la importación de materias primas y los materiales necesarios para la producción de los bienes. Esta franquicia podrá ser utilizada únicamente, para la reposición de materias

primas y aquellos materiales e insumos, relacionados con el proceso de producción.

- d) Cuando un contribuyente, se encuentre inscrito en el Régimen de Exportación de Componente Agregado nacional, gozará de la exoneración total de impuestos de importación, derecho arancelario e Impuesto al Valor Agregado, por la importación de maquinaria, equipos y accesorios, debidamente identificados en la resolución de calificación emitida por el Ministerio de Economía, además goza de la exoneración del Impuesto Sobre la Renta, en aquellas ventas de exportación de los bienes elaborados o ensamblados, dicha exoneración será por diez años contados desde la fecha de resolución de calificación recibida. Deberán llevar el sistema de inventario perpetuo, en el cual se especificaran las exportaciones realizadas y los costos y gastos imputables a cada una de ellas.

Aquellas empresas que se encuentren inscritas al Régimen de Admisión Temporal, podrán adquirir los servicios de otras entidades que se encuentran o no, calificadas, con la única condición que deberán dar aviso a la Dirección de política industrial del Ministerio de Economía.

Es importante agregar, que los vehículos automóviles para transporte de diez o más personas, (partida arancelaria número 87-02 del Arancel Centroamericano de Importación) y las partes, piezas sueltas y accesorios para vehículos de

transporte de personas o mercancía (partida arancelaria número 87-06, del Arancel Centroamericano de Importación), no pueden ser considerados como maquinaria o equipo, por lo que no pueden ser objeto de la exoneración.

Además, la suspensión o exoneración de los derechos arancelarios, impuestos a la importación o Impuesto al Valor Agregado, no incluyen las multas por infracciones a las normas de aduanas, almacenajes y cualquier otro servicio prestado por entidades y dependencias del Estado.

3.4.6 Transferencia de los Beneficios

Cuando el contribuyente se encuentre inscrito en los regímenes de Admisión Temporal o componente Agregado Nacional, podrán transferir a otras empresas, materia prima, insumos, materiales, empaque, etiquetas, maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios utilizadas en el proceso productivo de las mercancías destinadas a la exportación o reexportación, siempre y cuando el contribuyente que adquiere los derechos goce de iguales o mayores beneficios que el cedente. Debe existir, previa notificación a la Dirección de política industrial del Ministerio de Economía, quién deberá emitir un dictamen e informar la situación a la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.4.7 Garantías y Obligaciones

El ingreso de las mercancías al territorio aduanero nacional, en estos regímenes, se encuentra suspendido o exonerado temporalmente, en cuanto a derechos

arancelarios, Impuesto al Valor Agregado, e impuestos a las importaciones; por lo que deben ser garantizados, según el Régimen establecido:

- a) Régimen de Admisión Temporal: en este caso se debe constituir una fianza, la cual será autorizada y establecida por el Ministerio de Finanzas Públicas, la cual puede realizarse mediante garantía bancaria o por medio de almacenes generales de depósito, estos últimos autorizados para operar como almacenes fiscales.

- b) Régimen de Devolución de Derechos: En este caso debe ser mediante depósito en efectivo. Al momento de darse la devolución de estos depósitos, deberán realizarse mediante cheque librado (30) días después a la presentación de la solicitud.

- c) Régimen con Reposición de Franquicia Arancelaria: el Ministerio de Finanzas Públicas, deberá emitir un dictamen de la Dirección General de Aduanas, dirigido al contribuyente propietario de entidades calificadas como exportadores mediante el Decreto 29-89, en el cual se resuelve, la autorización para importar con exoneración de derechos arancelarios e impuestos a la importación, las materias primas, envases, empaques o etiquetas, que serán necesarias para el proceso productivo de la entidad.

En el momento que las mercancías, han sido exportadas, reexportadas o nacionalizadas, la Dirección General de Aduanas, realizará el descargo parcial o total de la garantía constituida, o la devolución de lo pagado en el depósito en efectivo (Régimen de Devolución de Derechos).

Para poder realizar estos descargos o devoluciones, el contribuyente o entidad exportadora, deberá solicitarlo, dentro del plazo de cuarenta y cinco días posteriores a la presentación de la Declaración de Exportación, reexportación o Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA), esta solicitud deberá realizarla ante la Superintendencia de Administración Tributaria. En caso de no cumplir con el plazo indicado (45 días), deberá pagar una multa en quetzales equivalente a US\$100.00, realizando la conversión al tipo de cambio utilizado en la exportación, reexportación o nacionalización.

Las empresas que se encuentran calificadas en el Régimen de Admisión Temporal ya sea exportadora o de maquila y las que se encuentran en el Régimen de Devolución de Derechos, tendrán las siguientes obligaciones:

- a) En la resolución de calificación, se indica una fecha en la que la entidad deberá iniciar su producción. Esta deberá cumplirse a cabalidad.
- b) Proporcionar física o electrónicamente, una Declaración Jurada de la cuenta corriente de las mercancías bajo el régimen de esta ley, dentro de los veinte primeros días de cada mes.
- c) Llevar los libros contables establecidos en el Código de Comercio (diario, mayor, inventarios) e inventario perpetuo de las mercancías.

- d) Proporcionar a la Dirección de Política Industrial y Dirección de aduanas, la información necesaria para determinar las mercancías utilizadas para el proceso productivo de los bienes a exportar, así como las mermas, subproductos y desechos de ese proceso.
- e) Permitir las inspecciones necesarias por la Dirección de Política Industrial y Dirección de Aduanas.
- f) Por último, cumplir con la legislación nacional vigente, en especial, con todo lo dispuesto en materia laboral.

Cabe agregar, que las empresas bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria, deberán cumplir únicamente con los últimos tres incisos anteriores (d, e, f).

Así mismo, aquellas empresas bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional, cumplirán con los incisos a), e) y f), además de presentar póliza de importación, por la maquinaria o componentes que importe, dentro del plazo de cuarenta y cinco días, posteriores a la liquidación respectiva.

Cuando existan, subproductos o desechos en el proceso productivo, podrán ser nacionalizados, reexportados, destruidos o donados, siempre que exista autorización de la Dirección General de Aduanas. Así mismo, el Ministerio de Finanzas Públicas, será el encargado de autorizar la nacionalización, reexportación, destrucción o donación de los productos defectuosos, que por no cumplir con las normas de calidad del mercado de destino, sean rechazados.

Entre beneficiarios del Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, podrán trasladarse mercaderías, para ser incluidas en el proceso de producción, en tal caso quedan obligadas a aparecer como coexportadores de las mercancías que correspondan. Así mismo, podrán adquirir productos de producción local, por los cuales se deberá emitir una Constancia de Adquisición de Insumos, la cual no estará afectada al Impuesto al Valor agregado.

Cuando un usuario de zona franca, envíe mercancías a una empresa que opera bajo el régimen de Admisión Temporal y de Perfeccionamiento activo, deberá garantizar el Impuesto al Valor Agregado, los derechos arancelarios y otros impuestos, mediante fianza autorizada por la Administración Tributaria.

3.4.8 Prohibiciones y Sanciones

Toda empresa que se encuentra autorizada para operar bajo el Régimen de Admisión Temporal, tiene prohibido enajenar en el territorio nacional, las mercancías internadas temporalmente salvo cuando estos sean donados, en tal caso, debe existir una autorización previa del Ministerio de Finanzas Públicas.

Cuando una empresa, haya importado temporalmente, maquinaria, equipo, partes o componentes, estos no podrán ser utilizados para un fin distinto para el que fueron autorizados, así mismo, no podrán enajenarse. En ambos casos, para eliminar la prohibición previamente deberán pagar, los derechos

arancelarios e impuestos correspondientes. Cabe agregar que la maquinaria no podrá enajenarse después de cinco años, contados desde la fecha de aceptación de la póliza.

En caso de comprobar, que las mercancías ingresadas bajo el amparo de la ley (Decreto 29-89), fueron enajenadas, se sancionará con multa equivalente al cien por ciento (100%) de los impuestos aplicables no pagados.

Existen varias situaciones, por las que el Ministerio de Economía, puede revocar la resolución de calificación, con lo cual los beneficios quedarán sin efecto. En estos casos, el Ministerio, deberá enviar copia a la Dirección General de Rentas Internas y a la Dirección General de Aduanas. Estos casos se detallan a continuación:

- a) Cuando la producción de la empresa, no se inicie en la fecha establecida en la resolución de calificación.
- b) Por cierre de la empresa, sea quiebra o disolución.
- c) La resolución de calificación, cuenta con varias cláusulas que contienen obligaciones para la empresa, si una de estas no se cumple, dará derecho a la revocación de resolución. En caso de incumplimiento, se dará un primer aviso, por reincidencia, se procederá según el procedimiento descrito.

CAPÍTULO IV

LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS COMO HERRAMIENTA PARA EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA FÁBRICA DE ALIMENTOS, INSCRITA AL AMPARO DEL DECRETO 29-89 –CASO PRÁCTICO-

4.1 Introducción

La empresa Alimentos Procesados, S.A., ha solicitado le realice una cotización de servicios de evaluación de créditos fiscales para el periodo 2013. Por tal motivo, se llevará a cabo una reunión en la que se presentará la carta propuesta de servicios profesionales.

Posteriormente la empresa podrá dar negativa a dicha propuesta o concertará una nueva reunión en la que planteará su aceptación y brindará la información general de la entidad, así como los contactos para el manejo de la información y desarrollo del trabajo.

Es importante mencionar que sin la aprobación de la propuesta de servicios y el entendimiento de los términos descritos en la misma, no se podrá realizar el trabajo solicitado, ya que dicha propuesta y su aceptación será el soporte en caso de cualquier discrepancia que pueda surgir entre la empresa y nuestra firma de Contadores Públicos y Auditores.

4.2 Propuesta de Servicios Profesionales

García García & Asociados
Contadores Públicos y Auditores
4ª. Avenida final 5-52 zona 2

Guatemala, 15 de octubre de 2013

Licenciado
José Palma
Representante Legal
Alimentos Procesados, S.A.
Ciudad

Estimado Licenciado Palma:

Hemos elaborado nuestra propuesta de los servicios que como firma podemos proporcionarles y, además, para comunicarles nuestro firme deseo de proporcionarles servicios de calidad y con valor agregado.

Existe un fuerte compromiso por parte de cada miembro de nuestro equipo para proveer a Alimentos Procesados, S.A., de los servicios que ustedes esperan y desean. Nuestros profesionales están reconocidos dentro de la comunidad guatemalteca por su demostrada experiencia, en cada uno de los campos de su especialización.

Por otra parte, comprendemos que los servicios profesionales de todo tipo son un costo importante para las empresas que usted dirige, en tal sentido, deseamos reiterarle nuestro interés de ayudarle a alcanzar sus objetivos de rentabilidad y crecimiento. Una de las formas de hacerlo es proporcionarles un servicio efectivo a un costo razonable.

Permítanos expresar nuestro agradecimiento por la oportunidad que nos brinda para presentarle nuestra propuesta de servicios. Estamos a su completa disposición de proveerle cualquier información adicional que estime conveniente.

Alcance del trabajo

Efectuaremos el análisis de los Estados Financieros e integraciones de créditos fiscales de la empresa Alimentos Procesados, S.A. por el año que terminará el 31 de diciembre 2013. Adicionalmente a ello, efectuaremos la determinación adecuada de los impuestos.

Enfoque del trabajo

El enfoque de nuestro trabajo está basado en la observancia de las normas legales guatemaltecas, en lo que sea aplicable, por lo consiguiente, incluirá las pruebas de los registros de contabilidad y verificación de la presentación de declaraciones.

Productos a Presentar

Presentaremos como consecuencia del trabajo de auditoría realizado los siguientes productos:

- Integraciones de Créditos Tributarios
- Cuadros de proyección de impuestos
- Análisis y opinión de formas de acreditamiento.

Honorarios profesionales

Basados en la definición de actividades a realizar y en el alcance del trabajo, hemos considerado el valor de nuestros servicios profesionales en treinta y cinco mil quetzales exactos (Q35,000.00) más el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, los cuales deberán ser cancelados contra presentación de nuestras facturas de la siguiente manera:

- 40% al ser aceptada la presente propuesta.
- 60% al entregar el Informe de manera definitiva.

Es importante hacer notar que para poder realizar los análisis de forma oportuna, se debe contar con la colaboración del personal del área administrativa-financiera, en especial con la del Contador General y la del funcionario enlace que se designe para el efecto. Esto en atención a que tanto los registros contables y otros, los formularios de pagos de impuestos y proyecciones de Estados Financieros y la documentación soporte, se nos deben hacer llegar con la prontitud que cada caso amerite, para así poder con la prontitud del caso

efectuar cada una de las pruebas planificadas.

Adicional a ello, se hace necesario se nos proporcione un ambiente adecuado, seguro y debidamente equipado para que dos auditores y un supervisor puedan realizar el trabajo de campo ya mencionado en la presente propuesta.

Al agradecer su atención a la presente, nos suscribimos de ustedes con las muestras de nuestra consideración, esperando poder servirles de la mejor manera y quedamos a su disposición para cualquier aclaración o ampliación.

Atentamente,

**García García & Asociados
Contadores Públicos y Auditores**

**JOSÉ LUIS GARCÍA
Socio-Director
Colegiado No. 99999**

4.3 Carta de aceptación

Alimentos Procesados, S.A.
5ª. Avenida 6-02 zona 2



Guatemala, 16 de octubre de 2013

Licenciado
José Luis García
García García & Asociados
Ciudad

Estimado Licenciado García:

Hemos analizado su propuesta de los servicios que como firma pueden proporcionarnos tomando en cuenta los servicios de calidad y ante todo el valor agregado que esto implica para nuestra organización.

Después de analizar dicha propuesta, llegamos a la conclusión de que podemos proveer a sus auditores de todo lo necesario para que puedan elaborar los servicios en cuestión. Sabemos que sus conclusiones y análisis serán de mucha utilidad para el funcionamiento de nuestra organización.

Por lo anterior, estamos satisfechos en cuanto a la propuesta y calidad de los servicios que nos ofrecen.

Atentamente,

José Palma
Representante Legal

4.4 Antecedentes de la Empresa

La Empresa Alimentos Procesados, S.A., fue constituida legalmente en el año 2005, según escritura pública número 1522, de fecha 5 de enero del año 2005, con el auxilio del abogado, Luis Ernesto Tucubal Martínez.

Su principal actividad la constituye la elaboración de productos alimenticios, envasados o empacados. Exporta aproximadamente un cincuenta y cinco por ciento (55%) del total de sus ventas, a países del área centroamericana y en ocasiones a otros países fuera del área centroamericana, por lo cual posee un proceso productivo que le permite estar calificada como una empresa exportadora en el Régimen de Admisión Temporal del Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, por lo anterior goza de los beneficios e incentivos fiscales que otorga dicha norma legal, según Resolución del Ministerio de Economía número 1988, notificada el 5 de diciembre del año 2005 y vigente a partir del 1 de enero del año 2006.

Se presenta la siguiente información, para que se pueda evaluar los créditos y obligaciones tributarias de la empresa Alimentos Procesados, S.A., durante el período 2012 - 2013 y se pueda determinar la forma más conveniente de aprovechar los créditos tributarios que a la fecha se tienen acumulados, siempre cumpliendo las obligaciones que corresponden y tratando de realizar la menor erogación de efectivo.

Así mismo cuenta con la Resolución No. SAT-1988-23-23452, de fecha 28 de diciembre 2012, en la cual se establece un crédito fiscal de Q 275,690.00, el cual fue devuelto en los primeros días del mes de enero 2013.

4.5 Información General Caso Práctico

La entidad Alimentos Procesados, S.A., ha acumulado créditos tributarios hasta el periodo 2012. Derivado de la derogatoria del Decreto 26-92 y vigencia de las nuevas regulaciones del Impuesto Sobre la Renta en el Decreto 10-2012, le solicita a usted, elabore un análisis de como poder utilizar estos Créditos Tributarios para cubrir las obligaciones tributarias que correspondan, tomando en cuenta que no quieren realizar erogaciones de efectivo.

Dicha empresa, se encuentra afecta al Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, durante el periodo 2012, por tal motivo realiza pagos trimestrales bajo la opción b), es decir, la Renta Imponible estimada de un 5%, por la tarifa del impuesto (31%). Además, durante el periodo 2012, la entidad realiza acreditamientos, del Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad, es decir, la opción b), del artículo 11, de la Ley del Impuesto de Solidaridad, no obstante en periodos anteriores, se utilizaba la opción a) de acreditamiento, es decir, de Impuesto de Solidaridad a Impuesto Sobre la Renta.

Para el periodo 2013, la empresa fue inscrita en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, y continuará con la opción b) de acreditamiento es decir, de Impuesto Sobre la Renta a Impuesto de Solidaridad y lo contrata a

usted para que analice si esta es la opción más conveniente, para el aprovechamiento de sus créditos tributarios y si es necesario realizar algún cambio para periodos posteriores.

Es importante mencionar, que la exoneración del Impuesto Sobre la Renta, otorgada por encontrarse operando bajo el Régimen del Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, vencerá en el año 2016.

4.6 Estados Financieros Periodos 2012 y 2013

Se presentan el Estado de Situación Financiera y Estado de Situación, de la empresa Alimentos Procesados, S.A., por los periodos del 1 de enero al 31 de diciembre del 2012 y del 1 de enero al 31 de diciembre del 2013.

La empresa realiza el 20% de su actividad en el primer trimestre, un 30% en el segundo trimestre y un 25% en cada uno de los dos últimos trimestres.

Derivado que la empresa, recibe una cantidad inmaterial de devoluciones, se ha optado por no considerarlas para las proyecciones de los Impuesto Sobre la Renta Trimestral y el Impuesto de Solidaridad, con el objeto de mostrar un resultado más exacto, de lo que podría ser una venta total. No obstante, si serán incluidas en la determinación del Impuesto Sobre la Renta anual de cada periodo.

4.7 Estados Financieros e Integraciones de Impuestos Periodo 2012

CUADRO 1 al 4

Se presenta el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados del periodo 2012, así como la distribución del Estado de Resultados con base a las ventas afectas y las que gozan de la exoneración del decreto 29-89, posteriormente se presenta el Estado de Resultados de ventas, costos y gastos afectos.

CUADRO 5 al 7

En estos cuadros se presentan las integraciones de los créditos fiscales acumulados al 31 de diciembre 2012.

CUADRO 8 al 10

Se presenta la determinación del Impuesto Sobre la Renta del período 2012, así como el cálculo del excedente del 97% de costos y gastos, contenida en la literal j) del artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por último la forma en la que el impuesto correspondiente al periodo 2012, será agotado.

CUADRO 11 al 13

Se presenta la Cuenta Corriente correspondiente al periodo 2012, tomando en cuenta la forma en que se agotó el Impuesto Sobre la Renta, así mismo las integraciones de Impuesto Sobre la Renta Trimestral e Impuesto de Solidaridad que podrán ser aplicadas en el periodo inmediato siguiente (2013).

CPC (Copia proporcionada por el Cliente)**CUADRO 1**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
Al 31 de diciembre del 2012
(Expresado en Quetzales)

Activo		
No Corriente		707,448.53
Activos Fijos	10,298,842.41	
Depreciación Acumulada	-9,591,393.88	
Corriente		19,209,583.99
Caja y bancos	973,168.13	
Cuentas por cobrar	5,413,939.68	
Cuentas por cobrar funcionarios y empleados	1,750.00	
IVA Crédito fiscal SAT	275,690.00	
Reserva para cuentas incobrables	-162,418.15	
<u>Inventarios</u>	10,840,609.04	
Materia Prima	8,371,468.56	
Producto en proceso	171,277.09	
Producto Terminado	2,297,863.40	
Gastos diferidos	12.85	
Depósitos en Garantía	6,500.00	
Gastos por Liquidar	22,305.10	
ISR Trimestral	565,752.13	
Otros pagos anticipados	789,982.91	
Impuesto de Solidaridad	482,292.30	
TOTAL ACTIVO		<u>19,917,032.52</u>
Capital		7,122,566.96
Capital social	6,000.00	
Reserva Legal	1,037,379.64	
Resultados acumulados	8,311,798.72	
Perdida/ganancia ejercicio anterior	-2,232,611.40	
Pasivo		
No Corriente		484,645.61
Reserva para indemnizaciones	484,645.61	
Corriente		5,933,478.04
Proveedores varios	4,693,879.50	
Anticipo exportaciones	38,363.57	
Banco de los trabajadores	4,325.81	
Otras cuentas por pagar	43,108.82	
Retenciones ISR	10,929.22	
Cuotas IGSS por pagar	41,890.45	
ISR por pagar	871,714.00	
Retención ISR no domiciliados	89.06	
IVA retenciones por compensar	6,698.53	
Retenciones empleados	7,386.17	
Reserva bono 14	100,968.25	
Reserva para aguinaldo	114,124.66	
TOTAL PASIVO		<u>6,418,123.65</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		<u>13,540,690.61</u>
Resultado del periodo		<u>6,376,341.91</u>
Patrimonio/Pasivo Igual a ACTIVO		<u>19,917,032.52</u>

José Palma
Representante Legal

Pablo Chocoj
Contador General

CPC (Copia proporcionada por el Cliente)

CUADRO 2

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2012
(Expresado en Quetzales)

Ventas Locales	15,528,562.62
Exportaciones	19,288,025.12
Exportaciones 29-89	42,553,410.81
Devoluciones sobre ventas	-160.71
TOTALES	77,369,837.84
Costo de Producción y Ventas	60,116,504.84
TOTAL GANANCIA NETA	17,253,333.00
Otros Productos	561,583.96
GASTOS DE OPERACIÓN	
Gastos de Distribución	4,180,977.67
Gastos de Administración	4,772,232.98
TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN	8,953,210.64
Otros Gastos	2,485,364.40
RESULTADO DEL EJERCICIO	<u>6,376,341.91</u>

José Palma
Representante Legal

Pablo Chocoj
Contador General

Elaborado por: García García & Asociados

CUADRO 3

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS DISTRIBUIDO
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2012
 (Expresado en Quetzales)

					FINAL 2012		
	0.55		0.45		Dcto 29-89	Normal	Consolidado
	Ventas	Admon	Produccion	Total			
INGRESOS							
Ventas Normales					0.00	15,528,562.62	15,528,562.62
(-) Devoluciones de Ventas					0.00	(160.71)	(160.71)
Ventas Netas					0.00	15,528,401.91	15,528,401.91
(+) Exportaciones					0.00	19,288,025.12	19,288,025.12
(+) Exportaciones Decreto 29-89					42,553,410.81	0.00	42,553,410.81
Ingresos Netos				3% Utilidad Minima → 1,052,074.19	42,553,410.81	34,816,427.03	77,369,837.84
COSTO DE VENTA							
Inventario Inicial					5,387,149.47	4,407,667.75	9,794,817.22
(+) Compras Locales Afectas					0.00	22,880,704.03	22,880,704.03
(+) Compras Locales Exentas (Dcto. 29-89)					27,965,304.93	0.00	27,965,304.93
(+) Importaciones					0.00	0.00	0.00
(+) Gasto y Fletes Sobre Compra					191,570.55	156,739.54	348,310.09
Compras Netas					33,544,024.95	27,445,111.32	60,989,136.27
Mercadería Disponible					33,544,024.95	27,445,111.32	60,989,136.27
(-) Inventario Final					5,962,334.97	4,878,274.07	10,840,609.04
Costo de Ventas					27,581,689.97	22,566,837.25	50,148,527.22
Ganancia Marginal				45.000000% 55.000000%	14,971,720.84	12,249,589.78	27,221,310.62
	Ventas	Admon	Produccion	Total			
Gastos de Operación	4,180,977.67	4,214,267.38	9,967,977.62	18,363,222.67	10,099,772.47	8,263,450.20	18,363,222.67
SUELDOS Y SALARIOS	154,960.78	3,400,880.89	6,547,759.51	10,103,601.18	5,556,980.65	4,546,620.53	10,103,601.18
Sueldos	154,960.78	2,491,014.71	4,427,417.91	7,073,393.40	3,890,366.37	3,183,027.03	7,073,393.40
Bonificación		75,324.44	519,348.67	594,673.11	327,070.21	267,602.90	594,673.11
Indemnización		247,249.40	454,860.62	702,110.02	386,160.51	315,949.51	702,110.02
Bono 14		207,501.49	277,618.84	485,120.33	266,816.18	218,304.15	485,120.33
Aguinaldo		232,545.20	266,168.56	498,713.76	274,292.57	224,421.19	498,713.76
Vacaciones		6,198.51	41,391.24	47,589.76	26,174.37	21,415.39	47,589.76
Cuota Igss Gasto		141,047.13	560,953.67	702,000.80	386,100.44	315,900.36	702,000.80
GASTOS GENERALES	2,378,502.78	672,088.22	1,985,906.62	5,036,497.62	2,770,073.69	2,266,423.93	5,036,497.62
Energía Eléctrica		64,214.16	442,802.11	507,016.27	278,858.95	228,157.32	507,016.27
Alquileres			479,902.47	479,902.47	263,946.36	215,956.11	479,902.47
Teléfono e Internet		46,891.96		46,891.96	25,790.58	21,101.38	46,891.96
Combustibles y Lubricantes		35,636.00		35,636.00	19,599.80	16,036.20	35,636.00
Honorarios Profesionales	4,444.44	366,831.76		371,276.20	204,201.91	167,074.29	371,276.20
Gastos de Representación		13,384.27		13,384.27	7,361.35	6,022.92	13,384.27
Atención a Clientes y Empleados	229,473.53			229,473.53	126,210.44	103,263.09	229,473.53
Papelaría y Útiles		61,285.91	160,682.71	221,968.62	122,082.74	99,885.88	221,968.62
Seguros y Fianzas		13,452.33		13,452.33	7,398.78	6,053.55	13,452.33
Seguridad y Vigilancia		17,668.36		17,668.36	9,717.60	7,950.76	17,668.36
Otros Gastos/Diversos	2,144,584.80	52,723.49	902,519.33	3,099,827.62	1,704,905.19	1,394,922.43	3,099,827.62
GASTOS OPERATIVOS	182,733.71	36,396.67	691,054.62	910,185.00	500,601.75	409,583.25	910,185.00
Impuestos y Contribuciones Fiscales	29,799.04	16,499.82		46,298.87	25,464.38	20,834.49	46,298.87
Capacitaciones y Adiestramiento		5,593.24		5,593.24	3,076.28	2,516.96	5,593.24
Reparaciones y Mantenimiento de Vehículos	152,934.67	267.84		153,202.51	84,261.38	68,941.13	153,202.51
Reparaciones y Mantenimiento en General		14,035.76	691,054.62	705,090.38	387,799.71	317,290.67	705,090.38
OTROS GASTOS DE VENTAS	1,376,886.11	65,071.76	129,975.42	1,571,933.29	864,563.31	707,369.98	1,571,933.29
Cuota y Suscripciones		46,744.44		46,744.44	25,709.44	21,035.00	46,744.44
Cuentas Incobrables	95,780.78			95,780.78	52,679.43	43,101.35	95,780.78
Fletes Locales	308,107.02			308,107.02	169,458.86	138,648.16	308,107.02
Publicidad	787,536.24			787,536.24	433,144.93	354,391.31	787,536.24
Seguros y Fianzas	113,995.56		129,975.42	243,970.98	134,184.04	109,786.94	243,970.98
Viajes y Viáticos	71,466.51	18,327.31		89,793.82	49,386.60	40,407.22	89,793.82
DEPRECIACIONES	87,894.29	39,829.84	613,281.44	741,005.58	407,553.07	333,452.51	741,005.58
Depreciación de Mobiliario y Equipo		17,087.36		17,087.36	9,398.05	7,689.31	17,087.36
Depreciación de Maquinaria y Equipo			613,281.44	613,281.44	337,304.79	275,976.65	613,281.44
Depreciación de Equipo de Computo		22,742.49		22,742.49	12,508.37	10,234.12	22,742.49
Depreciación de Vehículos	87,894.29			87,894.29	48,341.86	39,552.43	87,894.29
Ganancia en Operación					4,871,948.38	3,986,139.58	8,858,087.95
PRODUCTOS FINANCIEROS	149,187.36	412,396.60	0.00	561,583.96	308,871.18	252,712.78	561,583.96
Ganancia en Diferencial Cambiario	0.00	399,089.84	0.00	399,089.84	219,499.41	179,590.43	399,089.84
Descuento sobre compras	149,187.36	0.00	0.00	149,187.36	82,053.05	67,134.31	149,187.36
Otros Ingresos	0.00	9,124.69	0.00	9,124.69	5,018.58	4,106.11	9,124.69
Intereses Bancarios	0.00	4,182.07	0.00	4,182.07	2,300.14	1,881.93	4,182.07
GASTOS FINANCIEROS	0.00	3,043,330.00	0.00	3,043,330.00	1,673,831.50	1,369,498.50	3,043,330.00
Comisiones Bancarias		10,368.67		10,368.67	5,702.77	4,665.90	10,368.67
Gastos No deducibles		547,596.93		547,596.93	301,178.31	246,418.62	547,596.93
Descuento sobre ventas		2,485,364.40		2,485,364.40	1,366,950.42	1,118,413.98	2,485,364.40
Ganancia Antes del Impuesto					3,506,988.05	2,869,353.86	6,376,341.91
					8.24%	8.24%	8.24%

Elaborado por: García García & Asociados

CUADRO 4

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
ACTIVIDADES AFECTAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2012
(Expresado en Quetzales)

Ventas Locales	15,528,562.62
Exportaciones	19,288,025.12
Devoluciones sobre ventas	-160.71
TOTALES	34,816,427.03
Costo de Producción y Ventas	27,052,427.18
TOTAL GANANCIA NETA	7,763,999.85
Otros Productos	252,712.78
GASTOS DE OPERACIÓN	
Gastos de Distribución	1,881,439.95
Gastos de Administración	2,147,504.84
TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN	4,028,944.79
Otros Gastos	1,118,413.98
RESULTADO DEL EJERCICIO	<u>2,869,353.86</u>

José Palma
Representante Legal

Pablo Chocoj
Contador General

Observación:

Se presenta el Estado de Resultados, 1 de enero al 31 de diciembre 2012, correspondiente a las actividades afectas al Impuesto Sobre la Renta y que no cuentan con exoneración según el decreto 29-89.

CPC (Copia proporcionada por el Cliente)**CUADRO 5**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
 INTEGRACIÓN DE ISR TRIMESTRAL 2012
 (Expresado en Quetzales)

FECHA	FORMULARIO	PERIODO	DEBE	HABER	SALDO
30/04/12	1609-10523573	ISR en exceso 2010 enero a marzo 2011	105,726.00	0.00	
		ISR 2008	105,726.00	0.00	105,726.00
17/04/11	1026-11385496	enero a marzo 2011	15,920.25		
13/07/11	1026-10435287	abril a junio 2011	15,920.25		
14/10/11	1026-14245923	julio a septiembre 2011	15,920.25		
		ISR 2011	47,760.75	0.00	47,760.75
16/04/12	1025-16132507	enero a marzo 2012	132,611.47		
15/07/12	1025-13031493	abril a junio 2012	155,754.33		
14/10/12	1025-16564498	julio a sept 2012	123,899.58		
		ISR 2012	412,265.38	0.00	412,265.38
		SALDO AL 31/12/2012			<u>565,752.13</u>



Ver Estado de Situación Financiera, página 99

CPC (Copia proporcionada por el Cliente)**CUADRO 6**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
 INTEGRACION DE IETAAP 2012
 (Expresado en Quetzales)

FECHA	PERIODO	FORMULARIO	DEBE	HABER	SALDO
31/01/09	octubre a diciembre 2008	1169-46615898	76,264.25		
16/04/12	enero a marzo 2,012	1025-16132507		76,264.25	
		Total pagado en 2,009	76,264.25	76,264.25	0.00
		SALDO AL 31/12/2012			<u>0.00</u>



Ver Estado de Situación Financiera, página 99

CPC (Copia proporcionada por el Cliente)**CUADRO 7**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
INTEGRACIÓN DE IMPUESTO DE SOLIDARIDAD 2012
 (Expresado en Quetzales)

FECHA	PERIODO	FORMULARIO	DEBE	HABER	SALDO
30/04/09	enero a marzo 2,009	1609-46324648	72,422.66		
31/07/09	abril a junio 2,009	1609-54646482	72,422.66		
31/10/09	julio a septiembre 2,009	1609-78952512	72,422.66		
16/04/12	enero a marzo 2,012	1025-16132507		56,347.22	
15/07/12	abril a junio 2,012	1025-13031493		155,754.33	
14/10/12	julio a septiembre 2012	1025-16564498		5,166.43	
	Total pagado en 2,009		217,267.98	217,267.98	0.00
31/01/10	octubre a diciembre 2009	1609-96545524	72,422.66		
30/04/10	enero a marzo 2,010	1609-52468841	66,178.39		
31/07/10	abril a junio 2,010	1609-96524125	66,178.39		
31/10/10	julio a septiembre 2,010	1609-57862154	66,178.39		
14/10/12	julio a septiembre 2012	1025-16564498		118,733.16	
	Total pagado en 2,010		270,957.83	118,733.16	152,224.67
31/01/11	octubre a diciembre 2010	1609-54289899	66,178.39		
30/04/11	enero a marzo 2011	1609-17205809	65,972.31		
31/07/11	abril a junio 2011	1609-12044182	65,972.31		
02/11/11	julio a septiembre 2011	1609-13074375	65,972.31		
	Total pagado en 2,011		264,095.32	0.00	264,095.32
31/01/12	octubre a diciembre 2011	1609-13657263	65,972.31		
	Total pagado en 2,012		65,972.31	0.00	65,972.31
	TOTAL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD				<u>482,292.30</u>



Ver Estado de Situación Financiera, página 99

Elaborado por: García García & Asociados

CUADRO 8

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
DETERMINACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ACTIVIDADES AFECTAS
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2012
(Expresado en Quetzales)

	Total
INGRESOS	
Rentas exentas / Intereses bancarios	1,882.00
Venta de bienes en el mercado local	15,528,402.00
Prestación de servicios en el mercado local	0.00
Exportaciones	19,288,025.00
Otros Ingresos	71,240.00
RENTA BRUTA	34,889,549.00
(-) Costo de Producción y ventas	27,052,427.00
(-) Gastos de Operación	3,782,526.00
(-) Otros gastos	1,118,414.00
(-) Intereses bancarios	0.00
(-) Otros gastos (No Deducibles)	246,419.00
TOTAL COSTOS Y GASTOS	32,199,786.00
RENTA NETA	2,689,763.00
(+) Gastos no deducibles	246,419.00
(+) Gastos no deducibles (perdida Cambiaria)	0.00
(+) Costos, gastos que exceden del 97% de los Ingresos Gravados	0.00
(-) Rentas exentas	1,882.00
(+) Ganancia de capital	0.00
(-) Exceso de costos y gastos del 97% del período anterior	122,321.00
RENTA IMPONIBLE	2,811,979.00
Impuesto Sobre la Renta (31%)	871,713.49
(+) Impuesto Sobre Ganancias de Capital (31%)	0.00
IMPUESTO DETERMINADO	871,713.49
Pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta	565,752.00
Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.00
(-) Impuesto Extraordinario y Temporal –IETAAP-	0.00
(-) Impuesto de Solidaridad	305,962.00
IMPUESTO A PAGAR	-0.51

Observación:

En la determinación no fue incluido el monto de Q179,840.00, correspondiente a Diferencial cambiario, que fue originado por simples partidas, es decir, no existió la compra real de divisas. Por lo tanto, la ganancia cambiaria también estaría afecta. Sin embargo, al ser por simple partida, la pérdida cambiaria es gasto no deducible, por lo que al ser ganancia cambiaria, entonces es una renta no afecta.

Elaborado por: García García & Asociados

CUADRO 9

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
DETERMINACIÓN DEL EXCEDENTE DEL 97% DE COSTOS Y GASTOS
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2012
(Expresado en Quetzales)

	Descripción	Total Q.
	Total ingresos	35,053,325.00
	Ingresos exentos	1,882.00
	Ingresos gravados	35,051,443.00
	97% sobre ingresos gravados	33,999,899.71
	<u>Costos y gastos</u>	32,199,786.00
	(-) Gastos no deducibles	246,419.00
	(-) Gastos no deducibles(perida camb)	0.00
	Total costos y gastos	31,953,367.00
	(-) Limite de Costos y Gastos de 97 In. Gra	33,999,899.71
	<i>Exceso del 97% de los ingresos, con relación a los costos y gastos deducibles</i>	-2,046,532.71

Observación:

A la entidad no le aplica la regla del 97-3, establecida en el artículo 39, literal j) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

DETERMINACION DEL MARGEN BRUTO

	Descripción	S/contabilidad Total Q	%
	Ventas	35,053,325.00	
	Ingresos por servicios	-	
	Total Ingresos	35,053,325.00	100.00%
(-)	Costo de Ventas (Costo de Produccion)	27,052,427.00	77.18%
	Margen Bruto	8,000,898.00	22.82%

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 10**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
AGOTAMIENTO Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2012
(Expresado en Quetzales)

Descripción	Total Q.	Observación
ISR anual determinado	871,714.00	
<u>Acreditamientos</u>		
(-) Impuesto Sobre la Renta Trimestral	565,752.00	
(-) Impuesto Extraordinario y temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	0.00	
(-) Impuesto de Solidaridad	305,962.00	Desde ene-mar 2010 a oct-dic 2011
Impuesto Anual a pagar	<u>0.00</u>	

Conclusión:

El Impuesto Sobre la Renta, determinado para el periodo 2012, fue pagado mediante el acreditamiento de los créditos tributarios de la empresa, por lo tanto, no existe erogación de efectivo en concepto de Impuesto Sobre la Renta anual.

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 11**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
CUENTA CORRIENTE
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2012
(Expresado en Quetzales)

FECHA	IMPUESTO	FORMULARIO	PERIODO	MONTO	ACREDITADO A			MONTO	DISPONIBLE
					FORMULARIO	PERIODO	FECHA		
17/04/11	ISR TRIMESTRAL	1026-11385496	ISR en exceso 2010	105,726.00	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	105,726.00	0.00
13/07/11	ISR TRIMESTRAL	1026-10435287	enero a marzo 2011	15,920.25	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	15,920.25	0.00
14/10/11	ISR TRIMESTRAL	1026-14245923	abril a junio 2011	15,920.25	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	15,920.25	0.00
14/10/11	ISR TRIMESTRAL	1026-14245923	julio a septiembre 2011	15,920.25	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	15,920.25	0.00
16/04/12	ISR TRIMESTRAL	1025-16132507	enero a marzo 2012	132,611.47	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	132,611.47	0.00
15/07/12	ISR TRIMESTRAL	1025-13031493	abril a junio 2012	155,754.33	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	155,754.33	0.00
14/10/12	ISR TRIMESTRAL	1025-16564498	julio a septiembre 2012	123,899.58	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	123,899.58	0.00
			IMPUESTO SOBRE LA RENTA TRIMESTRAL	565,752.13				565,752.13	0.00
31/01/09	IETAAP	1169-46615898	octubre a diciembre 2008	76,264.25	1025-16132507	enero a marzo 2012	16/04/12	76,264.25	0.00
			IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	76,264.25				76,264.25	0.00
30/04/09	ISO	1609-46324648	enero a marzo 2,009	72,422.66	1025-16132507	enero a marzo 2012	16/04/12	56,347.22	
					1025-13031493	abril a junio 2012	15/07/12	16,075.44	0.00
31/07/09	ISO	1609-54646482	abril a junio 2,009	72,422.66	1025-13031493	abril a junio 2012	15/07/12	72,422.66	0.00
31/10/09	ISO	1609-78952512	julio a septiembre 2,009	72,422.66	1025-13031493	abril a junio 2012	15/07/12	67,256.23	0.00
					1025-16564498	julio a septiembre 2012	14/10/12	5,166.43	0.00
31/01/10	ISO	1609-96545524	octubre a diciembre 2009	72,422.66	1025-16564498	julio a septiembre 2012	14/10/12	72,422.66	0.00
30/04/10	ISO	1609-52468841	enero a marzo 2,010	66,178.39	1025-16564498	julio a septiembre 2012	14/10/12	46,310.49	0.00
					1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	19,867.90	0.00
31/07/10	ISO	1609-96524125	abril a junio 2,010	66,178.39	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	66,178.39	0.00
31/10/10	ISO	1609-57862154	julio a septiembre 2,010	66,178.39	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	66,178.39	0.00
31/01/11	ISO	1609-54289899	octubre a diciembre 2010	66,178.39	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	66,178.39	0.00
30/04/11	ISO	1609-17205809	enero a marzo 2011	65,972.31	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	65,972.31	0.00
31/07/11	ISO	1609-12044182	abril a junio 2011	65,972.31	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	21,586.50	44,385.81
02/11/11	ISO	1609-13074375	julio a septiembre 2011	65,972.31					65,972.31
31/01/12	ISO	1609-13657263	octubre a diciembre 2011	65,972.31					65,972.31
			IMPUESTO DE SOLIDARIDAD	818,293.44				641,963.01	176,330.43
TOTAL DE CREDITOS AL 31 DE DICIEMBRE 2012									176,330.43

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 12**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ISR TRIMESTRAL PARA APLICAR 2013
(Expresado en Quetzales)

FECHA	FORMULARIO	PERIODO	DEBE	HABER	SALDO
		ISR en exceso 2010	105,726.00		
30/04/12	1609-10523573	enero a marzo 2011		0.00	
31/03/13	1198-12342879	Anual periodo 2012		105,726.00	
		ISR 2008	105,726.00	105,726.00	0.00
17/04/11	1026-11385496	enero a marzo 2011	15,920.25		
13/07/11	1026-10435287	abril a junio 2011	15,920.25		
14/10/11	1026-14245923	julio a septiembre 2011	15,920.25		
31/03/13	1198-12342879	Anual periodo 2012		47,760.75	
		ISR 2011	47,760.75	47,760.75	0.00
16/04/12	1025-16132507	enero a marzo 2012	132,611.47		
15/07/12	1025-13031493	abril a junio 2012	155,754.33		
14/10/12	1025-16564498	julio a septiembre 2012	123,899.58		
31/03/13	1198-12342879	Anual periodo 2012		412,265.38	
		ISR 2012	412,265.38	412,265.38	0.00
		SALDO AL 31/12/2012			0.00



Ver Cuenta Corriente, página 108

Observación:

En el cuadro anterior, se evidencia que no existe Impuesto Sobre la Renta Trimestral para aplicar en el periodo 2013, ya que se agotó totalmente en el acreditamiento al Impuesto Sobre la Renta Anual del 2012.

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 13**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
IMPUESTO DE SOLIDARIDAD PARA APLICAR EN 2013
(Expresado en Quetzales)

FECHA	PERIODO	FORMULARIO	DEBE	HABER	SALDO
31/01/10	octubre a diciembre 2009	1609-96545524	72,422.66		
30/04/10	enero a marzo 2,010	1609-52468841	66,178.39		
31/07/10	abril a junio 2,010	1609-96524125	66,178.39		
31/10/10	julio a septiembre 2,010	1609-57862154	66,178.39		
14/10/12	julio a septiembre 2012	1025-16564498		118,733.16	
31/03/13	Anual periodo 2012	1198-12342879		152,224.67	
Total pagado en 2,010			270,957.83	270,957.83	0.00
31/01/11	octubre a diciembre 2010	1609-54289899	66,178.39		
30/04/11	enero a marzo 2011	1609-17205809	65,972.31		
31/07/11	abril a junio 2011	1609-12044182	65,972.31		
02/11/11	julio a septiembre 2011	1609-13074375	65,972.31		
31/03/13	Anual periodo 2012	1198-12342879		153,737.20	
Total pagado en 2,011			264,095.32	153,737.20	110,358.12
31/01/12	octubre a diciembre 2011	1609-13657263	65,972.31		
Total pagado en 2,012			65,972.31	0.00	65,972.31
TOTAL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD					<u>176,330.43</u> ↻



Ver Cuenta Corriente, página 108

Observación:

En el cuadro anterior, se evidencia que existe Impuesto de Solidaridad para aplicar en el periodo 2013 por Q176,330.43, el cual podrá acreditarse al Impuesto Sobre la Renta trimestral o anual.

4.8 Estados Financieros e Integraciones de Impuestos Periodo 2013

CUADRO 14 al 17

Se presenta el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados del periodo 2013, así como la distribución del Estado de Resultados con base a las ventas afectas y las que gozan de la exoneración del decreto 29-89, posteriormente se presenta el Estado de Resultados de actividades afectas.

CUADRO 18 al 23

En estos cuadros se presenta la determinación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad trimestrales, base para la elaboración de las integraciones de los créditos fiscales acumulados al 31 de diciembre 2013, las cuales se incluyen en este apartado.

CUADRO 24 al 26

Se presenta la determinación del Impuesto Sobre la Renta del período 2013. Así como la forma en la que el impuesto correspondiente al periodo del 1 de enero al 31 de diciembre 2013, será agotado.

CUADRO 27 al 30

Se presenta la Cuenta Corriente correspondiente al periodo 2013, tomando en cuenta la forma en que se agotó el Impuesto Sobre la Renta, así mismo el comparativo de cálculo de Impuesto Sobre la Renta bajo el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y del Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, tomando una proyección sobre ventas, costos y gastos que no gozan de exoneración del 29-89.

CPC (Copia proporcionada por el Cliente)

CUADRO 14

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
Al 31 de diciembre del 2013
(Expresado en Quetzales)

Descripción	Q	
Activo		
No corriente		352,608.35
Activos Fijos	10,298,842.41	
Depreciación Acumulada	-9,946,234.06	
Corriente		28,166,759.53
Caja y bancos	7,587,263.16	
Cuentas por cobrar	3,789,757.78	
Cuentas por cobrar funcionarios y empleados	1,225.00	
IVA Crédito fiscal SAT	192,983.00	
Reserva para cuentas incobrables	-113,692.71	
<u>Inventarios</u>	14,499,314.60	
Materia Prima	11,196,839.19	
Producto en proceso	229,083.11	
Producto Terminado	3,073,392.30	
Depósitos en Garantía	8,450.00	
Gastos por Liquidar	28,996.63	
ISR Trimestral	1,145,484.28	
Otros pagos anticipados	1,026,977.78	
TOTAL ACTIVO		<u>28,519,367.88</u>
Capital		13,728,284.72
Capital social	6,000.00	
Reserva Legal	1,266,755.49	
Resultados acumulados	6,079,187.32	
Perdida/ganancia ejercicio anterior	6,376,341.91	
Pasivo		
No corriente		630,039.29
Reserva para indemnizaciones	630,039.29	
Corriente		4,448,941.86
Proveedores varios	2,443,378.96	
Anticipo exportaciones	49,872.64	
Banco de los trabajadores	5,623.55	
Otras cuentas por pagar	56,041.47	
Retenciones ISR	14,207.99	
Cuotas IGSS por pagar	54,457.59	
ISR por pagar	1,527,313.00	
Retención ISR no domiciliados	115.78	
IVA retenciones por compensar	8,708.09	
Retenciones empleados	9,602.02	
Reserva bono 14	131,258.73	
Reserva para aguinaldo	148,362.06	
TOTAL PASIVO		<u>5,078,981.16</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		<u>18,807,265.87</u>
Resultado del periodo		<u>9,712,102.01</u>
Patrimonio/Pasivo Igual a ACTIVO		<u>28,519,367.87</u>

José Palma
Representante Legal

Pablo Chocoj
Contador General

CPC (Copia proporcionada por el Cliente)

CUADRO 15

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2013
(Expresado en Quetzales)

Ventas Locales	20,187,131.41
Exportaciones	25,074,432.66
Exportaciones 29-89	67,892,032.71
Devoluciones sobre ventas	-208.92
TOTALES	113,153,387.85
Costo de Producción y Ventas	85,584,170.83
TOTAL GANANCIA NETA	27,569,217.01
Otros Productos	821,316.54
GASTOS DE OPERACIÓN	
Gastos de Distribución	6,085,015.54
Gastos de Administración	7,201,882.81
TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN	13,286,898.35
Otros gastos	3,634,845.44
RESULTADO DEL EJERCICIO	<u>11,468,789.77</u>

José Palma
Representante Legal

Pablo Chocoj
Contador General

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 16**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS DISTRIBUIDO
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013
 (Expresado en Quetzales)

					FINAL 2013		
					0.60	0.40	
					Dcto 29-89	Normal	Consolidado
INGRESOS							
Ventas Normales					0.00	20,187,131.41	20,187,131.41
(-) Devoluciones de Ventas					0.00	(208.92)	(208.92)
Ventas Netas					0.00	20,186,922.48	20,186,922.48
(+) Exportaciones					0.00	25,074,432.66	25,074,432.66
(+) Exportaciones Decreto 29-89					67,892,032.71	0.00	67,892,032.71
Ingresos Netos					67,892,032.71	45,261,355.14	113,153,387.85
COSTO DE VENTA							
Inventario Inicial					5,962,334.97	4,878,274.07	10,840,609.04
(+) Compras Locales Afectas					0.00	29,744,915.24	29,744,915.24
(+) Compras Locales Exentas (Dcto. 29-89)					44,617,372.86	0.00	44,617,372.86
(+) Importaciones					0.00	0.00	0.00
(+) Gasto y Fletes Sobre Compra					305,642.10	203,761.40	509,403.51
Compras Netas					50,885,349.94	34,826,950.71	85,712,300.65
Mercadería Disponible					50,885,349.94	34,826,950.71	85,712,300.65
(-) Inventario Final					8,157,558.31	6,341,756.29	14,499,314.60
Costo de Ventas					42,727,791.63	28,485,194.42	71,212,986.05
Ganancia Marginal			40.000000%		25,164,241.08	16,776,160.72	41,940,401.80
			60.000000%				
	Ventas	Admon	Producción	Total			
Gastos de Operación	6,085,012.30	6,332,360.07	14,371,184.79	26,788,557.15	16,073,134.29	10,715,422.86	26,788,557.16
SUELDOS Y SALARIOS	226,630.17	4,973,788.30	9,576,098.29	14,776,516.76	8,865,910.05	5,910,606.70	14,776,516.76
Sueldos	226,630.17	3,643,109.02	6,475,098.70	10,344,837.88	6,206,902.73	4,137,935.15	10,344,837.88
Bonificación		110,162.00	759,547.43	869,709.43	521,825.66	347,883.77	869,709.43
Indemnización		361,602.25	665,233.66	1,026,835.91	616,101.54	410,734.36	1,026,835.91
Bono 14		303,470.93	406,017.56	709,488.49	425,693.09	283,795.40	709,488.49
Aguinaldo		340,097.36	389,271.51	729,368.87	437,621.32	291,747.55	729,368.87
Vacaciones		9,065.32	60,534.70	69,600.02	41,760.01	27,840.01	69,600.02
Cuota Igss Gasto		206,281.43	820,394.74	1,026,676.17	616,005.70	410,670.47	1,026,676.17
GASTOS GENERALES	3,575,226.59	982,932.28	3,094,477.49	7,652,636.36	4,591,581.81	3,061,054.54	7,652,636.36
Energía Eléctrica		93,913.20	647,598.09	741,511.29	444,906.77	296,604.52	741,511.29
Alquileres			701,857.36	701,857.36	421,114.41	280,742.94	701,857.36
Teléfono e Internet		68,579.49		68,579.49	41,147.69	27,431.79	68,579.49
Combustibles y Lubricantes		52,117.65		52,117.65	31,270.59	20,847.06	52,117.65
Honorarios Profesionales	6,500.00	536,491.44	0.00	542,991.44	325,794.87	217,196.58	542,991.44
Gastos de Representación	18,239.49	19,574.49		37,813.98	22,688.39	15,125.59	37,813.98
Atención a Clientes y Empleados	335,605.04	0.00		335,605.04	201,363.03	134,242.02	335,605.04
Papelaría y Útiles		89,630.65	234,998.47	324,629.11	194,777.47	129,851.64	324,629.11
Seguros y Fianzas	78,430.04	19,674.04	190,089.06	288,193.13	172,915.88	115,277.25	288,193.13
Seguridad y Vigilancia		25,839.97		25,839.97	15,503.98	10,335.99	25,839.97
Otros Gastos/Diversos	3,136,452.02	77,111.35	1,319,934.53	4,533,497.90	2,720,098.74	1,813,399.16	4,533,497.90
GASTOS OPERATIVOS	267,248.05	235,663.48	1,010,667.39	1,513,578.91	908,147.35	605,431.57	1,513,578.91
Impuestos y Contribuciones Fiscales	43,581.10	206,564.34		250,145.44	150,087.27	100,058.18	250,145.44
Capacitaciones y Adiestramiento		8,180.12		8,180.12	4,908.07	3,272.05	8,180.12
Reparaciones y Mantenimiento de Vehículos	223,666.95	391.72		224,058.67	134,435.20	89,623.47	224,058.67
Reparaciones y Mantenimiento en General		20,527.29	1,010,667.39	1,031,194.68	618,716.81	412,477.87	1,031,194.68
OTROS GASTOS DE VENTAS	1,917,026.41	95,167.44	0.00	2,012,193.85	1,207,316.31	804,877.54	2,012,193.85
Cuota y Suscripciones		68,363.75		68,363.75	41,018.25	27,345.50	68,363.75
Cuentas Incobrables	140,079.39			140,079.39	84,047.63	56,031.76	140,079.39
Fletes Locales	450,606.52			450,606.52	270,363.91	180,242.61	450,606.52
Publicidad	1,151,771.76			1,151,771.76	691,063.05	460,708.70	1,151,771.76
Seguros y Fianzas	88,288.46			88,288.46	52,973.08	35,315.38	88,288.46
Viajes y Viáticos	86,280.29	26,803.69		113,083.98	67,850.39	45,233.59	113,083.98
DEPRECIACIONES	98,881.08	44,808.58	689,941.63	833,631.28	500,178.77	333,452.51	833,631.28
Depreciación de Mobiliario y Equipo		19,223.28		19,223.28	11,533.97	7,689.31	19,223.28
Depreciación de Maquinaria y Equipo			689,941.63	689,941.63	413,964.98	275,976.65	689,941.63
Depreciación de Equipo de Computo		25,585.30		25,585.30	15,351.18	10,234.12	25,585.30
Depreciación de Vehículos	98,881.08			98,881.08	59,328.65	39,552.43	98,881.08
Ganancia en Operación					9,091,106.79	6,060,737.86	15,151,844.64
PRODUCTOS FINANCIEROS	218,186.51	603,130.03	0.00	821,316.54	492,789.92	328,526.61	821,316.54
Ganancia en Diferencial Cambiario	0.00	583,668.90	0.00	583,668.90	350,201.34	233,467.56	583,668.90
Descuento sobre compras	218,186.51	0.00	0.00	218,186.51	130,911.90	87,274.60	218,186.51
Otros Ingresos	0.00	13,344.86	0.00	13,344.86	8,006.91	5,337.94	13,344.86
Intereses Bancarios	0.00	6,116.27	0.00	6,116.27	3,669.76	2,446.51	6,116.27
GASTOS FINANCIEROS	0.00	4,504,371.43	0.00	4,504,371.43	2,702,622.86	1,801,748.57	4,504,371.43
Comisiones Bancarias		15,164.18		15,164.18	9,098.51	6,065.67	15,164.18
Gastos No deducibles		854,361.82		854,361.82	512,617.09	341,744.73	854,361.82
Descuento sobre ventas		3,634,845.44		3,634,845.44	2,180,907.26	1,453,938.17	3,634,845.44
Perdida en Diferencial Cambiario				0.00	0.00	0.00	0.00
Ganancia Antes del Impuesto					6,881,273.86	4,587,515.90	11,468,789.75
					10.14%	10.14%	10.14%

Elaborado por: García García & Asociados

CUADRO 17

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
ACTIVIDADES AFECTAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2013
(Expresado en Quetzales)

Ventas Locales	20,187,131.41
Exportaciones	25,074,432.66
Devoluciones sobre ventas	-208.92
TOTALES	45,261,355.14
Costo de Producción y Ventas	34,233,668.33
TOTAL GANANCIA NETA	11,027,686.81
Otros Productos	328,526.61
GASTOS DE OPERACIÓN	
Gastos de Distribución	2,434,006.21
Gastos de Administración	2,880,753.12
TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN	5,314,759.33
Otros gastos	1,453,938.17
RESULTADO DEL EJERCICIO	<u>4,587,515.91</u>

José Palma
Representante Legal

Pablo Chocoj
Contador General

Observación:

Se presenta el Estado de Resultados, 1 de enero al 31 de diciembre 2013, correspondiente a las actividades afectas al Impuesto Sobre la Renta y que no cuentan con exoneración según el decreto 29-89.

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 18**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
CUADRO PARA CALCULO DE ISR TRIMESTRAL
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2013
(Expresado en Quetzales)

RESULTADO PARA CIERRES PARCIALES

	<u>Q</u>	
RESULTADO DEL PERIODO	4,587,515.91	
Rentas exentas	2,446.51	
Gastos no deducibles	341,744.73	
Resultado Fiscal del periodo	<u>4,926,814.13</u>	1,527,312.38

Resultado Trimestral

Resultado 1er. Trimestre	20%	985,362.83
Resultado 2do. Trimestre	30%	2,463,407.06
Resultado 3er. Trimestre	25%	3,695,110.60

RESULTADO PARA RENTA ESTIMADA

	<u>Q</u>	<u>20%</u> <u>1er. Trimestre</u>	<u>30%</u> <u>2do. Trimestre</u>	<u>25%</u> <u>3er. Trimestre</u>
Ventas Locales	20,187,131.41	4,037,426.28	6,056,139.42	5,046,782.85
Exportaciones a Centroamérica	20,312,583.94	4,062,516.79	6,093,775.18	5,078,145.99
Exportaciones a México	2,147,413.80	429,482.76	644,224.14	536,853.45
Exportaciones al Caribe	2,072,375.80	414,475.16	621,712.74	518,093.95
Exportaciones a Estados Unidos	542,059.12	108,411.82	162,617.73	135,514.78
Intereses capitalizados	2,446.51	489.30	733.95	611.63
Diferencia en cambio	233,467.56	46,693.51	70,040.27	58,366.89
Otros Ingresos	5,337.94	1,067.59	1,601.38	1,334.49
Descuentos sobre compras	87,274.60	17,454.92	26,182.38	21,818.65
TOTAL INGRESOS BRUTOS ANUALES	45,590,090.68	9,118,018.14	13,677,027.20	11,397,522.67
RENTAS EXENTAS				
Intereses capitalizados	2,446.51	489.30	733.95	611.63
TOTAL INGRESOS AFECTOS	45,587,644.17	9,117,528.83	13,676,293.25	11,396,911.04
Renta del Trimestre		9,117,528.83	13,676,293.25	11,396,911.04
Renta Imponible del 8%		<u>729,402.31</u>	<u>1,094,103.46</u>	<u>911,752.88</u>
Impuesto Determinado		226,114.72	339,172.07	282,643.39

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 19**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
COMPARATIVO DE CALCULO DE ISR TRIMESTRAL
PERIODO 2013
(Expresado en Quetzales)

	OPCION A CIERRES PARCIALES	OPCION B RENTA ESTIMADA	OPCION C ISR PERIODO ANTERIOR
ENE-MAR	Q305,462.48	Q226,114.72	Derivado de la puesta en vigencia del decreto 10-2012, ya no existe la opción c) para la determinación de ISR trimestral
ABR-JUN	Q458,193.71	Q339,172.07	
JUL- SEPT	Q381,828.09	Q217,418.00	
TOTAL DEL PERIODO	Q1,145,484.28	Q782,704.78	
DIFERENCIA DE IMPUESTO		<u>Q 362,779.50</u>	
RESULTADOS PARCIALES PERIODO 2013			
UT. AL FINAL C/TRIMESTRE	IMPTO DETERMINADO	PAGO TRIMESTRAL	
Q985,362.83	Q305,462.48	Q305,462.48	
Q2,463,407.06	Q763,656.19	Q458,193.71	
Q3,695,110.60	Q1,145,484.28	Q381,828.09	

Observación:

Se presenta la comparación entre las formas de cálculo de Impuesto Sobre la Renta Trimestral a las que la empresa puede optar, según lo establecido en el artículo 38 del decreto 10-2012. Como se observa, existe diferencia en pago de Q362,779.50 repartidos entre los tres primeros trimestres del periodo de liquidación definitiva anual, lo cual podría implicar un ahorro al final del periodo.

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 20**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
CALCULO DE IMPUESTO DE SOLIDARIDAD
PERIODO 2013
(Expresado en Quetzales)

DETERMINACION SEGÚN BASE, INGRESOS BRUTOS

	<u>Monto</u>
Ventas Locales	15,528,562.62
Exportaciones a Centroamérica	15,625,064.57
Exportaciones a México	1,651,856.77
Exportaciones al Caribe	1,594,135.23
Exportaciones a Estados Unidos	416,968.55
Intereses capitalizados	1,881.93
Diferencia en cambio	179,590.43
Otros Ingresos	4,106.11
Descuentos sobre compras	67,134.31
TOTAL INGRESOS BRUTOS	35,069,300.52
(-) Ingresos por Seguros	0.00
	<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>
TOTAL INGRESOS AFECTOS	35,069,300.52
Renta Imponible Trimestral	8,767,325.13
Impuesto determinado sobre la base	87,673.25

DETERMINACION SEGÚN BASE, TOTAL DE ACTIVOS

	<u>Monto</u>
Total de Activo, según balance general	24,163,856.50
Depreciación Acumulada	9,591,393.88
Reserva para cuentas incobrables	162,418.15
Activo total neto	14,410,044.47
Renta imponible trimestral	3,602,511.12
Impuesto determinado sobre la base	36,025.11
Impuesto de Solidaridad determinado	87,673.25

Elaborado por: **García García & Asociados**

CUADRO 21

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
INTEGRACIÓN DE ISR TRIMESTRAL 2013
 (Expresado en Quetzales)

FECHA	FORMULARIO	PERIODO	DEBE	HABER	SALDO
08/04/13	1025-93275938	enero a marzo 2013	305,462.48		
05/07/13	1025-94573458	abril a junio 2013	458,193.71		
07/10/13	1025-23428840	julio a septiembre 2013	381,828.09		
		ISR 2013	1,145,484.28	0.00	1,145,484.28
		SALDO AL 31/12/2013			<u>1,145,484.28</u> ↻



Ver Comparativo de cálculo de ISR Trimestral, página 117

Observación:

La empresa optó por realizar sus pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, bajo la opción a) del artículo 38 del artículo 10-2012, es decir, cierres contables parciales.

Elaborado por: García García & Asociados**CUADRO 22**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
 INTEGRACIÓN DE IMPUESTO DE SOLIDARIDAD 2013
 (Expresado en Quetzales)

FECHA	PERIODO	FORMULARIO	DEBE	HABER	SALDO
31/01/11	octubre a diciembre 2010	1609-54289899	66,178.39		
30/04/11	enero a marzo 2011	1609-17205809	65,972.31		
31/07/11	abril a junio 2011	1609-12044182	65,972.31		
02/11/11	julio a septiembre 2011	1609-13074375	65,972.31		
31/03/13	anual periodo 2012	1198-12342879		153,737.20	
08/04/13	enero a marzo 2013	1025-93275938		110,358.12	
Total pagado en 2,011			264,095.32	264,095.32	0.00
31/01/12	octubre a diciembre 2011	1609-13657263	65,972.31		
01/04/13	enero a marzo 2013	1025-93275938		65,972.31	
Total pagado en 2,012			65,972.31	65,972.31	0.00
TOTAL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD					0.00

 Ver Integración de ISR Trimestral 2013, página 119

Elaborado por: García García & Asociados**CUADRO 23**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
 INTEGRACIÓN DE ISO CUBIERTO CON ISR TRIMESTRAL 2013
 (Expresado en Quetzales)

FECHA	PERIODO	FORMULARIO	DEBE	HABER	SALDO
31/01/13	octubre a diciembre 2012			0.00	
30/04/13	enero a marzo 2013	1609-46879561	87,673.25		
31/07/13	abril a junio 2013	1609-49798578	87,673.25		
31/10/13	julio a septiembre 2013	1609-12349898	87,673.25		
Total pagado en 2,013			263,019.75	0.00	263,019.75
TOTAL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD					263,019.75

 Ver Integración de ISR Trimestral 2013, página 119

Observación:

El monto de Q263,019.75 corresponde al Impuesto de Solidaridad, cubierto con ISR trimestral del periodo 2013, por estar la empresa bajo la opción b) de acreditamiento, es decir de Impuesto Sobre la Renta a Impuesto de Solidaridad, según el artículo 11, del decreto 73-2008.

Elaborado por: García García & Asociados

CUADRO 24

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
DETERMINACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ACTIVIDADES AFECTAS
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2013
(Expresado en Quetzales)

	Total
INGRESOS	
Rentas exentas / Intereses bancarios	2,447.00
Venta de bienes en el mercado local	20,186,922.00
Prestación de servicios en el mercado local	0.00
Exportaciones	25,074,433.00
Otros Ingresos	326,080.00
RENTA BRUTA	45,589,882.00
(-) Costo de Producción y ventas	34,233,668.00
(-) Gastos de Operación	4,973,014.00
(-) Otros gastos	1,453,938.00
(-) Intereses bancarios	0.00
(-) Otros gastos (No Deducibles)	341,745.00
TOTAL COSTOS Y GASTOS	41,002,365.00
RENTA NETA	4,587,517.00
(+) Gastos no deducibles	341,745.00
(+) Gastos no deducibles (perdida Cambiaria)	0.00
(-) Rentas exentas	2,447.00
(+) Ganancia de capital	0.00
(-) Exceso de costos y gastos del 97% del período anterior	0.00
RENTA IMPONIBLE	4,926,815.00
Impuesto Sobre la Renta (31%)	1,527,313.00
(+) Impuesto Sobre Ganancias de Capital (10%)	0.00
IMPUESTO DETERMINADO	1,527,313.00
Pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta	1,145,484.00
Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.00
(-) Impuesto de Solidaridad	0.00
IMPUESTO A PAGAR	381,829.00

Elaborado por: García García & Asociados

CUADRO 25

**ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
AGOTAMIENTO Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2013
(Expresado en Quetzales)**

Descripción	Total Q.	Observación
ISR anual determinado	1,527,313.00	
<u>Acreditamientos</u>		
(-) Impuesto Sobre la Renta Trimestral	1,145,484.00	
(-) Impuesto de Solidaridad	0.00	Durante el periodo 2013, se continuó con la opción de ISR a ISO
Impuesto Anual a pagar	<u>381,829.00</u>	

RESULTADO REAL DEL PERIODO

Descripción	Total Q.	Observación
Resultado del periodo	4,587,517.00	
(-) Impuesto Sobre la Renta Determinado	1,527,313.00	
(-) Reserva Legal	229,375.85	
Resultado Real del periodo	<u>2,830,828.15</u>	

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 26**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
EROGACIONES DE EFECTIVO
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2013
(Expresado en Quetzales)

Impuesto	Periodo	Acreditado	Monto	Efectivo
a) Impuesto Sobre la Renta anual	año 2,012	ISR trimestral 2012	565,752.00	
		ISO hasta 31/12/2011	305,962.00	0.00
b) Impuesto Sobre la Renta trimestral	Enero-marzo 2013	ISO hasta 31/12/2011	176,330.43	129,132.05
	Abril-junio 2013	Devolución de IVA BG2012	202,716.66	255,477.05
	Julio-sept 2013			381,828.09
c) Impuesto de Solidaridad	Octubre a Diciembre 2012	Devolución de IVA BG2012	72,973.34	0.00
	Enero a Marzo 2013	ISR trimestral ene-mar 2013	87,673.25	0.00
	Abril a Junio 2013	ISR trimestral abr-jun 2013	87,673.25	0.00
	Julio a Septiembre 2013	ISR trimestral jul-sep 2013	87,673.25	0.00
d) Impuesto Sobre la Renta Anual	Periodo 2013	ISR trimestral 2013	1,145,484.00	381,829.00
Totales			2,732,238.18	1,148,266.19

Observación:

Es de hacer notar que en el periodo se cubrió un total de impuestos de Q2,732,238.18, de lo cual se realizaron pagos en efectivo de Q1,148,266.19, lo cual representa el 42% de pagos en efectivo y un agotamiento de los créditos que a la fecha se habían acumulado. Así mismo, de los pagos realizados en la declaración anual del periodo 2013, se realizará un pago equivalente al 33% del monto en efectivo.

Por lo anterior, se evidencia que para el 2014, la entidad no cuenta con créditos acumulados, por lo que se deberá realizar un análisis para establecer cual es la mejor opción para ese periodo.

Elaborado por: García García & Asociados

CUADRO 27

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
CUENTA CORRIENTE
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2013
(Expresado en Quetzales)

FECHA	IMPUESTO	FORMULARIO	PERIODO	MONTO	ACREDITADO A			MONTO	DISPONIBLE
					FORMULARIO	PERIODO	FECHA		
17/04/11	ISR TRIMESTRAL	1026-11385496	ISR en exceso 2010	105,726.00	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	105,726.00	0.00
13/07/11	ISR TRIMESTRAL	1026-10435287	enero a marzo 2011	15,920.25	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	15,920.25	0.00
14/10/11	ISR TRIMESTRAL	1026-14245923	abril a junio 2011	15,920.25	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	15,920.25	0.00
16/04/12	ISR TRIMESTRAL	1025-16132507	julio a septiembre 2011	15,920.25	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	15,920.25	0.00
15/07/12	ISR TRIMESTRAL	1025-13031493	enero a marzo 2012	132,611.47	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	132,611.47	0.00
14/10/12	ISR TRIMESTRAL	1025-16564498	abril a junio 2012	155,754.33	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	155,754.33	0.00
08/04/13	ISR TRIMESTRAL	1025-93275938	julio a septiembre 2012	123,899.58	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	123,899.58	0.00
05/07/13	ISR TRIMESTRAL	1025-94573458	enero a marzo 2013	305,462.48	1198	ISR anual periodo 2013	31/03/14	305,462.48	0.00
07/10/13	ISR TRIMESTRAL	1025-23428840	abril a junio 2013	458,193.71	1198	ISR anual periodo 2013	31/03/14	458,193.71	0.00
			julio a septiembre 2013	381,828.09	1198	ISR anual periodo 2013	31/03/14	381,828.09	0.00
			IMPUESTO SOBRE LA RENTA TRIMESTRAL	1,711,236.41				1,711,236.41	0.00
30/04/09	ISO	1609-46324648	enero a marzo 2,009	72,422.66	1025-16132507	enero a marzo 2012	16/04/12	56,347.22	
					1025-13031493	abril a junio 2012	15/07/12	16,075.44	0.00
31/07/09	ISO	1609-54646482	abril a junio 2,009	72,422.66	1025-13031493	abril a junio 2012	15/07/12	72,422.66	0.00
31/10/09	ISO	1609-78952512	julio a septiembre 2,009	72,422.66	1025-13031493	abril a junio 2012	15/07/12	67,256.23	0.00
					1025-16564498	julio a septiembre 2012	14/10/12	5,166.43	0.00
31/01/10	ISO	1609-96545524	octubre a diciembre 2009	72,422.66	1025-16564498	julio a septiembre 2012	14/10/12	72,422.66	0.00
30/04/10	ISO	1609-52468841	enero a marzo 2,010	66,178.39	1025-16564498	julio a septiembre 2012	14/10/12	46,310.49	0.00
					1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	19,867.90	0.00
31/07/10	ISO	1609-96524125	abril a junio 2,010	66,178.39	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	66,178.39	0.00
31/10/10	ISO	1609-57862154	julio a septiembre 2,010	66,178.39	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	66,178.39	0.00
31/01/11	ISO	1609-54289899	octubre a diciembre 2010	66,178.39	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	66,178.39	0.00
30/04/11	ISO	1609-17205809	enero a marzo 2011	65,972.31	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	65,972.31	0.00
31/07/11	ISO	1609-12044182	abril a junio 2011	65,972.31	1198-12342879	ISR anual periodo 2012	31/03/13	21,586.50	0.00
					1025-93275938	enero a marzo 2013	08/04/13	44,385.81	0.00
02/11/11	ISO	1609-13074375	julio a septiembre 2011	65,972.31	1025-93275938	enero a marzo 2013	08/04/13	65,972.31	0.00
31/01/12	ISO	1609-13657263	octubre a diciembre 2011	65,972.31	1025-93275938	enero a marzo 2013	08/04/13	65,972.31	0.00
30/04/13	ISO	1609-46879561	enero a marzo 2013	87,673.25		opción b) no se puede acreditar		87,673.25	0.00
31/07/13	ISO	1609-49798578	abril a junio 2013	87,673.25		opción b) no se puede acreditar		87,673.25	0.00
31/10/13	ISO	1609-12349898	julio a septiembre 2013	87,673.25		opción b) no se puede acreditar		87,673.25	0.00
			IMPUESTO DE SOLIDARIDAD	1,081,313.19				1,081,313.19	0.00
TOTAL DE CREDITOS AL 31 DE DICIEMBRE 2013									0.00

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 28**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
CUADRO PARA CALCULO DE ISR TRIMESTRAL
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2014
(Expresado en Quetzales)

RESULTADO PARA CIERRES PARCIALES

	<u>Q</u>	
RESULTADO DEL PERIODO	6,114,045.55	
Rentas exentas	3,180.46	
Gastos no deducibles	416,447.47	
Resultado Real de periodo	<u>6,527,312.55</u>	1,827,647.51

Resultado Trimestral aproximado

Resultado 1er. Trimestre	20%	1,305,462.51
Resultado 2do. Trimestre	30%	3,263,656.28
Resultado 3er. Trimestre	25%	4,895,484.41

RESULTADO PARA RENTA ESTIMADA

	<u>Q</u>	<u>20%</u>	<u>30%</u>	<u>25%</u>
		<u>1er. Trimestre</u>	<u>2do. Trimestre</u>	<u>3er. Trimestre</u>
Ventas Locales	26,243,270.83	5,248,654.17	7,872,981.25	6,560,817.71
Exportaciones a Centroamérica	26,406,359.12	5,281,271.82	7,921,907.74	6,601,589.78
Exportaciones a México	2,791,637.94	558,327.59	837,491.38	697,909.49
Exportaciones al Caribe	2,694,088.54	538,817.71	808,226.56	673,522.13
Exportaciones a Estados Unidos	704,676.85	140,935.37	211,403.05	176,169.21
Intereses capitalizados	3,180.46	636.09	954.14	795.12
Diferencia en cambio	303,507.83	60,701.57	91,052.35	75,876.96
Otros Ingresos	6,939.33	1,387.87	2,081.80	1,734.83
Descuentos sobre compras	113,456.98	22,691.40	34,037.10	28,364.25
TOTAL INGRESOS BRUTOS ANUALES	59,267,117.88	11,853,423.58	17,780,135.36	14,816,779.47
RENTAS EXENTAS				
Intereses capitalizados	3,180.46	636.09	954.14	795.12
TOTAL INGRESOS AFECTOS	59,263,937.42	11,852,787.48	17,779,181.23	14,815,984.35
Renta del Trimestre		11,852,787.48	17,779,181.23	14,815,984.35
Renta Imponible del 8%		948,223.00	1,422,334.50	1,185,278.75
Impuesto Determinado		265,502.44	398,253.66	331,878.05

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 29**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
PROYECCION DE IMPUESTO
REGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2014
(Expresado en Quetzales)

	<u>Q</u>	
Ventas Locales	26,243,270.83	
Exportaciones a Centroamérica	26,406,359.12	
Exportaciones a México	2,791,637.94	
Exportaciones al Caribe	2,694,088.54	
Exportaciones a Estados Unidos	704,676.85	
Intereses capitalizados	3,180.46	Renta de Capital
Diferencia en cambio	303,507.83	
Otros Ingresos	6,939.33	
Descuentos sobre compras	113,456.98	
TOTAL INGRESOS BRUTOS ANUALES	59,267,117.88	
RENTAS EXENTAS		
Intereses capitalizados	3,180.46	Renta de Capital
TOTAL INGRESOS AFECTOS	<u>59,263,937.42</u>	
Tarifa según artículo 44, decreto 10-2012	7%	
IMPUESTO ANUAL PROYECTADO	<u>4,148,475.62</u>	
IMPUESTO ANUAL REGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES	1,827,647.51	
DIFERENCIA	<u>2,320,828.10</u>	

Nota

La empresa en caso de optar por cambiarse de Régimen del Impuesto Sobre la Renta, es decir trasladarse al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, estaría pagando Q2,320,828.10, más de impuesto, lo cual no es conveniente.

Elaborado por: **García García & Asociados****CUADRO 30**

ALIMENTOS PROCESADOS, S.A.
CALCULO DE IMPUESTO DE SOLIDARIDAD
PERIODO 2014
(Expresado en Quetzales)

DETERMINACION SEGÚN BASE, INGRESOS BRUTOS

	<u>Monto</u>
Ventas Locales	20,187,131.41
Exportaciones a Centroamérica	20,312,583.94
Exportaciones a México	2,147,413.80
Exportaciones al Caribe	2,072,375.80
Exportaciones a Estados Unidos	542,059.12
Intereses capitalizados	2,446.51
Diferencia en cambio	233,467.56
Otros Ingresos	5,337.94
Descuentos sobre compras	87,274.60
TOTAL INGRESOS BRUTOS	45,590,090.68
(-) Ingresos por Seguros	0.00
TOTAL INGRESOS AFECTOS	45,590,090.68
Renta Imponible Trimestral	11,397,522.67
Impuesto determinado sobre la base de los ingresos brutos del periodo	113,975.23

DETERMINACION SEGÚN BASE, TOTAL DE ACTIVOS

	<u>Monto</u>
Total de Activo, según balance general	28,191,032.74
Depreciación Acumulada	9,946,234.06
Reserva para cuentas incobrables	113,692.71
Activo total neto	18,131,105.97
Renta imponible trimestral	4,532,776.49
Impuesto determinado sobre la base del Activo total neto	45,327.76
Impuesto de Solidaridad determinado	113,975.23

4.9 Informe a la Gerencia, Análisis Final de Opciones de Acreditamiento
Periodo 2012- 2013

García García & Asociados
Contadores Públicos y Auditores
4ª. Avenida final 5-52 zona 2

Guatemala, 2 de enero de 2014

Licenciado
José Palma
Representante Legal
Alimentos Procesados, S.A.
Ciudad

Estimado Licenciado Palma:

Hemos elaborado los análisis de las opciones de acreditamientos correspondientes al periodo 2012 - 2013.

Derivado del análisis realizado a los estados financieros y los cuadros de determinación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, para el periodo 2013, se concluye:

- a) La entidad comienza el período sin ningún monto que acreditar en concepto de ISO, derivado que en el 2012, se optó por la opción b) de acreditamiento (ISR A ISO), con lo cual no se acumuló ningún monto de ISO. Tampoco cuenta con ISR trimestral derivado que fue utilizado en la declaración anual del periodo 2,012. (Ver cuadro 10 página 107 y cuadro 12 página 109)

- b) La entidad puede continuar en la opción b), de cálculo de ISR trimestral, es decir, renta estimada, con el cual puede cubrir el Impuesto de Solidaridad del periodo 2013, aunque esta opción presenta menos valor de pagos trimestrales a acreditar. (Ver cuadro 19 página 117)
- c) Aunque en la opción b), del pago correspondiente al ISR trimestral, podría cubrir los pagos de ISO del periodo, al momento de realizar el cálculo del ISR anual 2013, tendría Q 493,230.30 menos que acreditar, por lo que la opción elegida de los pagos del ISR trimestral determinados mediante la opción a), deriva en un mayor monto para acreditar y castigar menos el flujo de efectivo en la liquidación final. (Ver cuadro 19 página 117)
- d) No obstante lo indicado en la literal a), al 31 de diciembre 2012, se cuenta con Q 482,292.30 en concepto de ISO trimestral correspondiente a los periodos de enero a marzo 2010 hasta octubre a diciembre 2011, los cuales fueron acreditados a los pagos del ISR trimestral del periodo 2013. (Ver cuadro 13 página 110 y cuadro 22 página 120)
- e) En caso que la entidad quisiera regresar a la opción a) de acreditamiento (ISO A ISR), tendría que realizar pagos de ISO por Q 263,019.75 y pagos del ISR trimestral, opción a) por Q 766,437.19, con lo cual realizaría mayor desembolso en cada trimestre. Si así fuera, en los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, la entidad podría acreditar el Impuesto de Solidaridad de los periodos 2010 y 2011, hasta por el monto de

Q176,330.43. (Ver cuadro 23 página 120, cuadro 26 página 123 y cuadro 27 página 124)

- f) El cuarto pago del ISO realizado en el mes de enero 2,013 es decir, el trimestre de octubre a diciembre 2012, fue un pago directo de Q72,973.34, ya que el ISR anual se presentó en enero 2013. No obstante este podría haberse realizado con el crédito fiscal fue devuelto por la Administración Tributaria en los primeros días del mes de enero 2013. (Ver cuadro 26 página 123)

Para el periodo 2014, se concluye:

- a) La entidad comienza el período sin ningún monto que acreditar en concepto de ISO, derivado que en el 2013, se optó por la opción b) de acreditamiento (ISR A ISO), con lo cual no se acumuló ningún monto de ISO. Tampoco cuenta con ISR trimestral derivado que fue utilizado en la declaración anual del 2,013. (Ver cuadro 27 página 124)
- b) La entidad puede continuar en la opción b), de cálculo de ISR trimestral, es decir, renta estimada, con el objeto de realizar pagos trimestrales que asciendan a Q 995,634.15, acreditables al Impuesto Sobre la Renta anual. Es importante realizar un cálculo preciso, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Libro I, Decreto 10-2012), no contempla que los pagos en exceso de pagos trimestrales puedan acreditarse al próximo periodo, por lo que de existir, deberá empezar un proceso en la Administración Tributaria, de devolución de pagos indebidos. (Ver cuadro 28 página 125)

- c) Es conveniente también que la entidad cambie de forma de acreditamiento, es decir que pase a la opción A), de Impuesto de Solidaridad a Impuesto Sobre la Renta, esto con el objeto de que los pagos de ISO que realice del periodo 2014, sean acreditables a la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, lo cual implicaría un menor pago en dicha declaración. (Ver cuadro 28 página 125)
- d) De realizar el cambio de opción de acreditamiento (ISO a ISR), al final del periodo 2014 se contarían con Q341,925.68 de Impuesto de Solidaridad, de los trimestres enero a septiembre 2014, los cuales son acreditables a la declaración anual del periodo 2014, que se presentará en el año 2015. (Ver cuadro 30 página 127)

Atentamente,

García García & Asociados
Contadores Públicos y Auditores

JOSÉ LUIS GARCÍA
Socio-Director
Colegiado No. 99999

CONCLUSIONES

1. Los gobiernos buscan la forma de incentivar la inversión y fomentar el empleo, aprobando leyes que promuevan el desarrollo nacional, con estas buscan el fortalecimiento del comercio exterior, otorgando beneficios fiscales para las personas que cumplan con los requisitos establecidos en estas leyes.
2. En la actualidad nuestro país se encuentra viviendo una época de transición y cambio de leyes, especialmente las regulaciones del Impuesto Sobre la Renta (Libro I del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria), y las Disposiciones para el fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la Defraudación y al Contrabando (Decreto 4-2012), con lo que se busca proveer al Estado de las herramientas y métodos que permitan un mayor porcentaje de recaudación.
3. Las regulaciones del Impuesto Sobre la Renta, establecen nuevas tarifas, sujetos pasivos, renta imponible, entre otros, y por la rapidez con que estas regulaciones fueron aprobadas y puestas en vigencia (1 de enero 2013), existen muchas empresas que no cuentan con los recursos tecnológicos, personal e información clara, que les permita tomar una adecuada decisión en cuanto al Régimen por el cual optarán, entendiendo éstos como el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

4. Por desconocimiento o por aplicación incorrecta de la legislación, las entidades acumulan créditos tributarios, que no logran compensar dentro de sus periodos impositivos, ya que por mandato legal prescriben transcurrido cierto tiempo; aunque estos constituyen derechos adquiridos por los contribuyentes, al cumplirse el tiempo de prescripción, estos se convierten en no recuperables.
5. El conocimiento del marco legal en el cual se desarrollan y se regulan los beneficios e incentivos fiscales otorgados por el Decreto número 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, permite establecer un adecuado control interno, con el objeto de aprovechar de la mejor manera los beneficios fiscales y minimizar el riesgo de posibles contingencias. Así mismo se garantiza que los beneficios e incentivos fiscales se mantengan durante su período de vigencia según cada ley específica.
6. Es de suma importancia para los estudiantes y profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, conocer acerca de la aplicación correcta y oportuna de los créditos tributarios de los contribuyentes, con los cuales es viable extinguir la obligación tributaria y así brindar un servicio profesional, efectivo y de acuerdo a las necesidades del cliente.

RECOMENDACIONES

1. Conocer las leyes que el Congreso de la República de Guatemala ha emitido, con el objeto de evaluar los requisitos que estas exigen y poder así gozar de los beneficios que dichas leyes establecen, lo que propiciará la creación de más empresas y nuevas plazas de trabajo para los guatemaltecos, con lo cual se obtendría un nivel de vida más competitivo a nivel internacional y se crearían las condiciones necesarias para la inversión extranjera en el país.
2. Es necesario conocer las nuevas herramientas y métodos establecidos en la legislación vigente, que facilitan al Estado la recaudación tributaria y al contribuyente la determinación de sus rentas imponibles e impuestos, y no que representen un retroceso o mayores complicaciones para el cumplimiento de la obligación tributaria.
3. Es conveniente informarse adecuadamente de los nuevos regímenes de pago del Impuesto Sobre la Renta, con lo cual las empresas tendrán una base para la elección del régimen a utilizar, así como capacitar al personal, para obtener mayor certeza en las determinaciones a realizar.
4. Debe integrarse los créditos tributarios con que la empresa cuenta a la fecha, con el objeto de establecer una estrategia fiscal, que permita a la empresa cumplir con las obligaciones tributarias y al mismo tiempo compensar aquellos créditos tributarios acumulados, que corren el riesgo de prescribir; lo anterior, beneficiaría el flujo de efectivo en las empresas.

5. Debe establecerse controles internos y capacitar constantemente al personal, con el fin de fortalecer el conocimiento del marco legal en el cual se desarrollan las empresas que gozan de los beneficios e incentivos fiscales otorgados por el Decreto número 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, y aprovechar de la mejor manera los beneficios fiscales y acreditamientos posibles.
6. Fomentar en los estudiantes y profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, la búsqueda de los conocimientos necesarios para que presten un servicio profesional, al momento de asesorar a una empresa acerca de la aplicación correcta, oportuna y prescripción de los créditos tributarios que esta posea.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, Guatemala 3 de junio 1985.
2. Cabrera Bran, Marleny Yesenia. Beneficios e Incentivos Fiscales de una empresa Exportadora de Semillas, amparada bajo el Régimen del Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Guatemala, marzo 2007. Páginas 129. Universidad de San Carlos de Guatemala, Tesis de Graduación en grado de Licenciado, Contador Público y Auditor.
3. Congreso de la República de Guatemala, Decreto No. 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.
4. Congreso de la República de Guatemala, Decreto No. 2-70, Código de Comercio.
5. Congreso de la República de Guatemala, Decreto No. 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR- y sus Reformas (Vigente hasta el 31 de diciembre 2012).
6. Congreso de la República de Guatemala, Decreto No. 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- y sus Reformas.
7. Congreso de la República de Guatemala, Decreto No. 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y sus Reformas.
8. Congreso de la República de Guatemala, Decreto No. 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la Defraudación y al Contrabando.
9. Congreso de la República de Guatemala, Decreto No. 6-91, Código Tributario y sus Reformas.
10. Congreso de la República de Guatemala, Decreto No. 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad.
11. Ministerio de Economía, Acuerdo Gubernativo 4-2005, Modificaciones al Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

12. Ministerio de Economía, Acuerdo Gubernativo 533-89, Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.
13. Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo 206-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR- (Vigente hasta el 12 de mayo 2013).
14. Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta.
15. Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo 424-2006, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, (Vigente hasta el 8 de enero 2013).
16. Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.
17. Monterroso Samayoa, Irma Magaly. Aplicación de los Beneficios e Incentivos Fiscales a las Empresas Calificadas bajo el Régimen de Admisión Temporal en la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Guatemala, Noviembre 2011. Páginas 111. Universidad de San Carlos de Guatemala. Escuela de Estudios de Postgrado. Tesis de Graduación en grado de Maestra en Consultoría Tributaria.
18. Superintendencia de Administración Tributaria, Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, Tratamiento Fiscal del Impuesto de Solidaridad, Páginas 15.
19. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Apuntes de Derecho Tributario y Legislación fiscal. Guatemala, Edición ampliada y actualizada, año 2007, Páginas 384.
20. www.rae.es Diccionario de la Academia Española.
21. www.foroderecho.blogcindario.com Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta.