

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



**“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO
CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA LIQUIDACIÓN ANUAL
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA COMPAÑÍA
DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AÉREOS,
INSCRITA EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE
ACTIVIDADES LUCRATIVAS”**

MÓNICA GABRIELA NAVARRO JUÁREZ

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

GUATEMALA, FEBRERO DE 2016

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO
CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA LIQUIDACIÓN ANUAL
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA COMPAÑÍA
DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AÉREOS,
INSCRITA EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE
ACTIVIDADES LUCRATIVAS”**

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

MÓNICA GABRIELA NAVARRO JUÁREZ

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

GUATEMALA, FEBRERO DE 2016

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

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
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 AÉREAS
PRÁCTICAS**

Área de Auditoría:	Lic. Ruben Eduardo del Águila Rafael
Área de Contabilidad	Lic. Carlos Humberto Echeverría Guzmán
Área de Matemática-Estadística	Lic. Jose Luis Reyes Donis

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	Lic. Erik Roberto Flores López
Secretario:	Lic. Oscar Fernando Aguilar García
Examinador:	Lic. Delfido Eduardo Morales Gabriel

Lic. MSc. Erick Orlando Hernández Ruiz
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
Colegiado No. 4042
MASTER EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

Guatemala,
31 de julio de 2015

Licenciado
Luis Antonio Suárez Roldán
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala -
Su Despacho

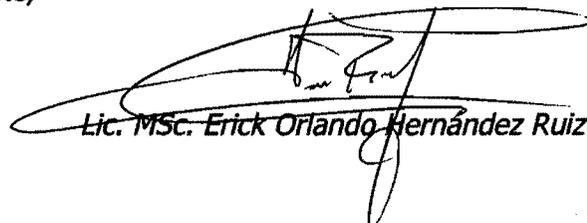
Respetable Señor Decano:

De conformidad con la designación contenida en el DICTAMEN-AUDITORÍA No. 168-2015 de fecha trece de mayo de dos mil quince, del Decanato de la Facultad de Ciencias Económicas para asesorar a Mónica Gabriela Navarro Juárez, carné 200320846-1 en su trabajo de tesis denominado "EL CONTADOR PÚBLICO AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA COMPAÑÍA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AÉREOS, INSCRITA EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS", me permito informarle que, de conformidad con la revisión de la investigación realizada, la misma llena los requisitos que el reglamento establece.

En ese sentido, el trabajo referido constituye un aporte importante para los profesionales de las ciencias económicas, empresas, instituciones y personas interesadas en el tema objeto de estudio. En tal virtud, en opinión del suscrito, el documento presenta una investigación cuya actualidad y calidad, reúne los requisitos académicos necesarios que el caso amerita.

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo realizado sea aprobado para su presentación por la estudiante Navarro Juárez, en el Examen Privado de Tesls, previo a conferírsele el título de Contadora Pública y Auditora en el grado académico de Licenciada.

Atentamente,


Lic. MSc. Erick Orlando Hernández Ruiz



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTIUNO DE ENERO DE DOS MIL DIECISEIS.**

Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.1, subinciso 4.1.1 del Acta 28-2015 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 13 de noviembre de 2015, se conoció el Acta AUDITORIA 248-2015 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 17 de septiembre de 2015 y el trabajo de Tesis denominado: "EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA COMPAÑÍA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AÉREOS, INSCRITA EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS", que para su graduación profesional presentó la estudiante MÓNICA GABRIELA NAVARRO JUÁREZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO



Ingrid
PRENSADO

Smp.

DEDICATORIA

A DIOS	Por darme la vida, por su gracia y favor, toda la gloria y honra sea para Él.
A MIS PADRES	Humberto Navarro y Dory Juarez por el esfuerzo que realizaron para darme el legado del estudio y motivarme a ser alguien de bien.
A MI ESPOSO	Josue Palomo, por apoyarme en mi realización como profesional.
A MI HIJA	Samantha Palomo el motor de vida.
A MIS HERMANOS	Doyli, Lesly y Jesús por estar a mi lado en los buenos y malos momentos.
AL LIC. Msc. ERICK ORLANDO HERNÁNDEZ RUIZ	Por la asesoría y apoyo brindado en la elaboración del presente trabajo de tesis.
A MI CENTRO DE ESTUDIO	Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Contaduría Pública Auditoría.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	i

CAPÍTULO I

COMPAÑÍAS DEDICADAS A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AÉREOS

1.1.	CONCEPTO	1
1.2.	Origen en Guatemala	1
1.3.	ENTES REPRESENTATIVOS DE LAS AEROLÍNEAS	2
1.3.1.	Asociación Guatemalteca de líneas aéreas -AGLA-	3
1.3.2.	Cámara de Comercio Americana en Guatemala -AMCHAM-	3
1.3.3.	Asociación Internacional de Transporte Aéreo -IATA-	3
1.4.	ANTECEDENTES DE LA OPERACIÓN DE UNA COMPAÑÍA QUE PRESTA SERVICIOS AÉREOS	4
1.5.	Descripción de los tipos de boletos y servicios	5
1.6.	EXPLICACIÓN DE LA FÓRMULA PARA LA DETERMINACIÓN DE COSTOS DIRECTOS DE VUELO	11
1.7.	Naturaleza de los costos y gastos incurridos por Casa Matriz	14
1.8.	Documentación y tratamiento contable del cargo correspondiente a la sucursal en Guatemala	16
1.9.	MARCO FISCAL APLICABLE A LAS AEROLÍNEAS	17
1.9.1.	Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas	19
1.9.2.	Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Impuesto al Valor Agregado -IVA- y sus reformas	20
1.9.3.	Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad -ISO-	23

1.9.4.	Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Impuesto de Timbres Fiscales -ITF- y sus reformas	24
1.9.5.	Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas	24

CAPÍTULO II

RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

2.1.	GENERALIDADES DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA	31
2.1.1.	Objeto y campo o ámbito de aplicación	31
2.2.	RENTA BRUTA	32
2.2.1.	Renta de fuente guatemalteca	34
2.2.2.	Rentas exentas	36
2.2.3.	Rentas no afectas	37
2.2.4.	Esquema para la determinación de la renta bruta	37
2.3.	RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA	38
2.3.1.	Generalidades	38
2.3.2.	Pagos trimestrales	40
2.3.3.	Cierres contables parciales	40
2.3.4.	Renta imponible estimada	41
2.4.	OBLIGACIONES EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS	41
2.5.	COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES	43
2.6.	PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES	45
2.7.	COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES	46
2.8.	CRÉDITOS FISCALES	47

CAPÍTULO III
EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO

3.1	DEFINICIÓN	51
3.2	CONSULTORÍA TRIBUTARIA	51
3.2.1	Definición de consultoría	Error! Bookmark not defined.
3.2.2	Definición de asesoría	52
3.2.3	Importancia	52
3.3	Competencias del Contador Público y Auditor	53
3.3.1	Genéricas	53
3.3.2	Competencias específicas	53
3.4	REGULACIONES APLICABLES AL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR	54
3.4.1	Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala	54
3.4.2	Código de Ética del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de empresas	56
3.4.3	Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas	57
3.4.8	Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Libre Acceso a la Información	58
3.4.9	Acuerdo Gubernativo No. 118-2002, Reglamento de la Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos	60
3.4.10	Acuerdo Gubernativo No. 443-2013, Reformas al Reglamento de la Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos	62
3.5	RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN UNA CONSULTORÍA TRIBUTARIA	64
3.5.1	Definición de los términos de trabajo	64

3.5.2	Propuesta de servicios profesionales	65
3.5.3	Carta de responsabilidad por parte de la administración	65

CAPÍTULO IV

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA COMPAÑÍA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AÉREOS, INSCRITA EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (CASO PRÁCTICO)

4.1	ANTECEDENTES DE LA COMPAÑÍA	67
4.1.1	Sistema de negocio	67
4.2	PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES	70
4.3	CARTA DE COMPROMISO DEL CONSULTOR TRIBUTARIO	84
4.4	CARTA DE REPRESENTACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMPAÑÍA	86
4.5	PLANIFICACIÓN DE LA CONSULTORÍA TRIBUTARIA	88
4.6	ENTREVISTA INICIAL PARA EL DESARROLLO DE LA CONSULTORÍA TRIBUTARIA	91
4.7	REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN	94
4.8	INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR EL CLIENTE	96
4.9	PAPELES DE TRABAJO	105
4.10	INFORME DE CONSULTORÍA TRIBUTARIA	132
	CONCLUSIONES	156
	RECOMENDACIONES	158
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	159
	WEBGRAFÍA	161

ÍNDICE DE TABLAS

No.	Nombre	Página
1	Marco fiscal aplicable a los servicios de carga	18
2	Marco fiscal aplicable a los boletos aéreos	21
3	Esquema para la determinación de la renta bruta	38
4	Detalle de costos y gastos incurridos localmente y en el exterior	99

ÍNDICE DE FIGURAS

No.	Nombre	Página
1	Diagrama de operación	5
2	Diagrama Escenario "A"	7
3	Diagrama Escenario "B"	7
4	Diagrama Escenario "C"	8
5	Diagrama Escenario "D"	8
6	Diagrama Escenario "E"	9
7	Diagrama Escenario "F"	9
8	Organigrama de la compañía	74

INTRODUCCIÓN

En los últimos años el sector de los servicios en Guatemala, ha sido una de las actividades económicas principales que han contribuido a la recaudación fiscal de la Superintendencia de Administración Tributaria-SAT- y el Impuesto sobre la Renta -ISR-, en porcentaje de recaudación constituye el primer impuesto directo y segundo impuesto general en la totalidad de los ingresos tributarios netos.

Adicionalmente, se conoce que a partir de año 2008 la SAT ha clasificado a varias aerolíneas como grandes contribuyentes especiales, lo cual indica que son compañías que contribuyen sustancialmente a la recaudación del fisco.

En este sentido, el objetivo general del presente trabajo denominado “El Contador Público y Auditor como Consultor Tributario en la liquidación anual del impuesto sobre la renta de una compañía dedicada a la prestación de servicios aéreos, inscrita en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas”, es proporcionar una guía para realizar una consultoría tributaria en la determinación del cálculo de ISR de una compañía dedicada a la prestación de servicios aéreos, con la finalidad de exponer los rubros de ingresos, costos y gastos críticos en el Estado de Resultados, asimismo establecer los criterios tributarios a tomar en consideración en los diferentes casos, según las disposiciones legales vigentes. En tal sentido, la investigación está conformada por cuatro capítulos así:

En el capítulo I, se define el marco conceptual necesario para la comprensión de los aspectos relevantes de las compañías dedicadas a la prestación de servicios de transporte aéreo de personas y carga, por medio de las definiciones, explicación y características de la operación, finalidades, entes representativos, así como las leyes que las rigen.

En el capítulo II, se abordan aspectos de la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, aplicables a las rentas del régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, como lo son el objeto y campo de aplicación, categorías, hecho generador, rentas exentas, sujeto pasivo, base imponible y tipos impositivos, necesarios conocer para determinar la renta imponible.

El capítulo III contiene lo relativo al Contador Público y Auditor como consultor tributario, la definición de consultoría tributaria, las competencias de un consultor tributario, así como todas las regulaciones aplicables al Contador Público y Auditor al momento de ejercer como consultor tributario. Dentro de este conjunto de regulaciones se pueden mencionar los códigos de ética de los colegios profesionales, Código Civil, Código Penal, Código Tributario, Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos, entre otras.

En el capítulo IV, se exponen los procedimientos a seguir por parte del Contador Público y Auditor para llevar a cabo una consultoría tributaria, en la revisión de una liquidación anual del ISR de una compañía dedicada a la prestación de servicios aéreos, inscrita en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, considerando los aspectos legales vigentes en Guatemala.

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se llegó producto del trabajo de investigación, así como las referencias bibliográficas que sirvieron como fuente de referencia y consulta para su desarrollo.

CAPÍTULO I

COMPAÑÍAS DEDICADAS A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AÉREOS

1.1. CONCEPTO

Es preciso indicar, que las compañías dedicadas a la prestación de servicios aéreos son aquellas organizaciones que se dedican al servicio programado de transporte aéreo de personas y/o mercancías en el ámbito comercial y, en algunos casos, el traslado de animales, por medio del uso de aviones comerciales considerados como aeroplanos de propiedad privada.

Por lo anterior, las aerolíneas son consideradas compañías que se sirven de aeronaves y de personal basado en tierra y dentro de las propias aeronaves (pilotos, personal de cabina, personal dedicado a la facturación de pasajeros, entre otros).

1.2. ORIGEN EN GUATEMALA

En nuestro país, los primeros vuelos fueron en el año 1912, cuando la Secretaría de Fomento celebra un contrato para una semana de aviación, efectuada del 25 al 31 de marzo, con el señor Alfonso Farren, quien trajo al país dos aviones: un bleriot y un deperdussin. Al año siguiente el gobierno de Guatemala, contrató al aviador Dante Nannini, quien se ofreció para organizar la primera academia de aviación.

La primera academia de aviación en Guatemala se fundó el 30 de junio de 1914, instalada al este de la ciudad de Guatemala, en el llamado Campo Marte, con dos aviones, los cuales estaban desprovistos de aparato alguno, tales como brújula y nivel.

A medida de que las necesidades aeroportuarias crecieron, dieron paso a la construcción del Aeropuerto La Aurora, cuyas primeras actividades datan del año 1923, desplazando de esta manera al Campo de Marte, que fue la sede de los primeros experimentos que se llevaron a cabo en el país. Más adelante, las necesidades de la Segunda Guerra Mundial, ayudaron al asentamiento de una base aérea en la finca La Aurora por lo que era crucial pavimentar para permitir la operación de naves aéreas basadas en el país, de manera que en 1942 se hizo la primera pista pavimentada con una longitud de 2000 metros.

El primer avión jet comercial que aterriza en la Aurora fue un DC-8 de Panavías en 1959. El 30 de junio de 1966, se concluyó los trabajos de construcción de la nueva terminal aérea de pasajeros con un área de 77,200 metros², finalizándose los trabajos del edificio en el año de 1968.

En el año de 1948 se promulgó la primera Ley de Aviación Civil de Guatemala, la cual se sustituye por una nueva ley a partir del 7 de diciembre de 1997 y posteriormente con fecha 3 de marzo del año 2001 entra en vigor la Ley actual, contenida en el Decreto 93-2000 del Congreso de la República.

Una de las líneas más destacadas que tuvo Guatemala fue TAG Airlines, que fue fundada en 1961 como una compañía familiar, siendo la compañía pionera de la aviación civil en Guatemala.

1.3. ENTES REPRESENTATIVOS DE LAS AEROLÍNEAS

En Guatemala, existen diferentes entes que participan directa o indirectamente en el funcionamiento de las aerolíneas. Estas entidades son las que se describen a continuación:

1.3.1. Asociación Guatemalteca de líneas aéreas -AGLA-

Esta entidad es la encargada de agrupar a todas las aerolíneas comerciales que operan en Guatemala tanto para el transporte de personas así como carga.

1.2. Cámara de Comercio Americana en Guatemala –AMCHAM-

La AMCHAM es una asociación apolítica, privada, sin fines de lucro integrada por compañosarios interesados en servir a la comunidad y en las inversiones y el comercio entre los Estados Unidos y Guatemala. A la fecha, trabaja conjuntamente con compañías y el gobierno a través de varias actividades.

Su constitución fue aprobada por el Presidente de Guatemala el 23 de mayo 1967, por el Reglamento de la Cámara Americana de Comercio, siendo la primera Cámara Americana fundada en América Central.

1.3. Asociación Internacional de Transporte Aéreo -IATA-

Fue fundada en La Habana, Cuba, en abril de 1945, y tiene como función principal velar que las personas y los bienes puedan circular en torno a la red global de aerolíneas tan fácilmente como si estuvieran en una única compañía aérea en un sólo país. Además, proporciona apoyo profesional a todos los actores del sector con productos y servicios, tales como publicaciones, formación y consultoría.

Otros aspectos importantes en los que apoya a las líneas aéreas, se encuentra simplificar los procesos e incrementar la conveniencia del flujo financiero de sus ingresos mientras reduce costos y aumenta la eficiencia. Sus sistemas

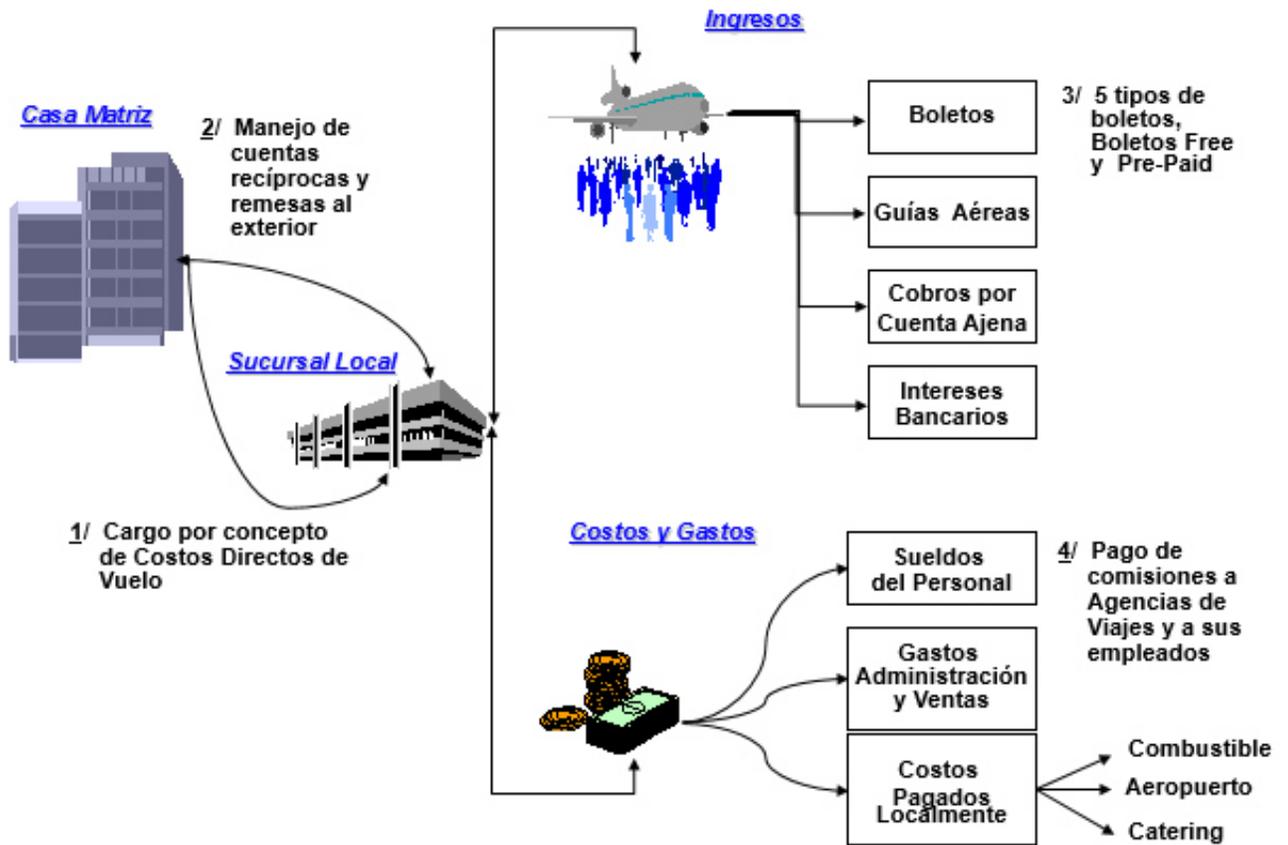
financieros cumplen el objetivo de ayudar a los transportistas y el sector de los viajes de maximizar ingresos.

Esta asociación comercial representa aproximadamente a 240 aerolíneas, el 84% del tráfico aéreo total. Apoya muchas áreas de actividad de la aviación y ayuda a formular políticas de la industria en temas de aviación críticos.

1.4. Antecedentes de la operación de una compañía que presta servicios aéreos

Para un mejor entendimiento de la operación de las sucursales de aerolíneas en Guatemala, a continuación un diagrama que muestra la operación en forma general, mostrando los costos y gastos en que incurren, así como los tipos de ingresos que perciben, donde puede observarse la participación imprescindible de la casa matriz:

FIGURA 1
DIAGRAMA DE OPERACIÓN



Fuente: Elaboración propia, con base en la información proporcionada por la compañía

1.5. Descripción de los tipos de boletos y servicios

En el ámbito en que participan las aerolíneas inscritas como sucursales dentro del territorio guatemalteco, mantienen una variedad de servicios relacionados con el transporte aéreo tanto de carga como de personas.

En el caso del servicio de transporte de personas, este se determina por medio de la compra de boletos en donde se establece el lugar de origen al lugar de

destino que el cliente desea viajar, por lo que se considera la principal fuente de ingresos de este tipo de compañías manejadas por su casa matriz correspondiente.

Según el servicio a proveer, los tipos de boletos emitidos por una línea aérea inscrita como sucursal, el cual su propósito es proveer el servicio de transporte de personas de un lugar de origen a un destino en específico. Los mismos se categorizan de la siguiente manera:

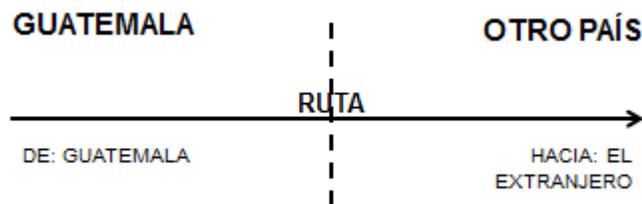
- Boletos FREE, los cuales son promocionales y otorgados a los empleados
- Boletos según su destino y origen, que pueden ser:
 - ✓ Boletos por vuelos originarios en Guatemala y expedidos en Guatemala
 - ✓ Boletos por vuelos originarios en Guatemala y expedidos en el exterior
 - ✓ Boletos por vuelos con destino en Guatemala expedidos en Guatemala
 - ✓ Boletos por vuelos con destino en Guatemala expedidos en el exterior
 - ✓ Boletos expedidos en Guatemala cuyo origen o destino no es Guatemala

Con el objetivo de presentar de una forma gráfica y representativa cada uno de los tipos de boletos y servicios de transporte de personas, se presenta a continuación los escenarios existentes:

Escenario "A"

- a) El boleto es comprado y emitido fuera del territorio nacional.
- b) El pasajero aborda en Guatemala con destino final fuera del territorio nacional.

FIGURA 2
DIAGRAMA ESCENARIO "A"

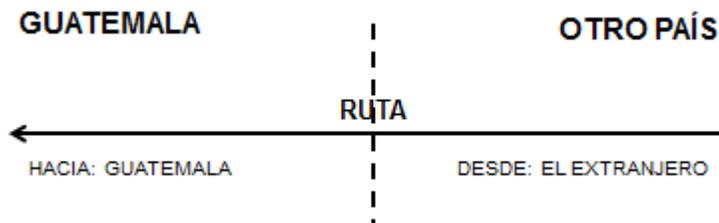


Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

Escenario "B"

- a) El boleto es comprado y emitido fuera del territorio nacional.
- b) El pasajero aborda fuera del territorio nacional con destino final Guatemala.

FIGURA 3
DIAGRAMA ESCENARIO "B"

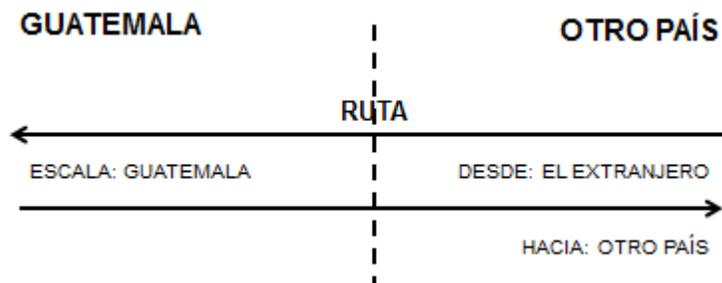


Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

Escenario “C”

- a) El boleto es comprado y emitido fuera del territorio nacional.
- b) El pasajero aborda fuera del territorio nacional, hace escala en Guatemala pero su destino final es fuera del territorio nacional.

FIGURA 4
DIAGRAMA ESCENARIO “C”

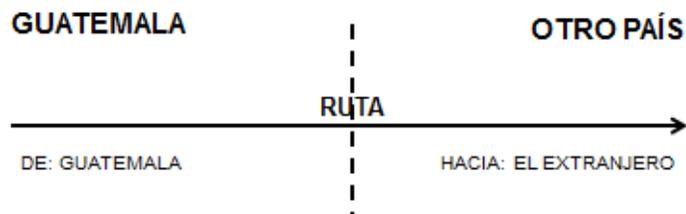


Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

Escenario “D”

- a) El boleto es comprado y emitido en el territorio nacional.
- b) El pasajero aborda en Guatemala con destino final fuera del territorio nacional.

FIGURA 5
DIAGRAMA ESCENARIO “D”

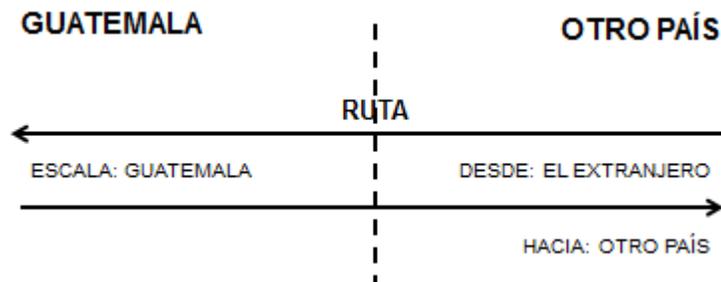


Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

Escenario "E"

- a) El boleto es comprado y emitido en el territorio nacional.
- b) El pasajero aborda fuera del territorio nacional, hace escala en Guatemala pero su destino final es fuera del territorio nacional.

FIGURA 6
DIAGRAMA ESCENARIO "E"

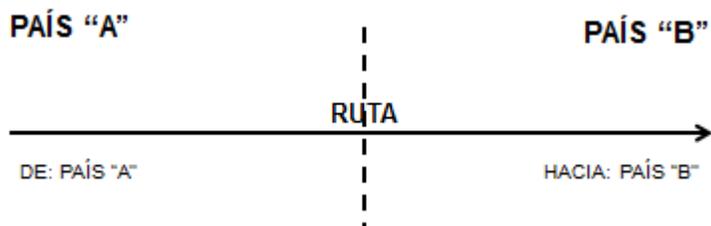


Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

Escenario "F"

- c) El boleto es comprado y emitido en el territorio nacional.
- d) El pasajero aborda fuera del territorio nacional y su destino final es fuera del territorio nacional.

FIGURA 7
DIAGRAMA ESCENARIO "F"



Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

El entendimiento de los escenarios anteriores, es fundamental para conocer el tratamiento contable y tributario que debe considerarse en la auditoría de Estados Financieros con base fiscal, de acuerdo con la normativa vigente en Guatemala, de lo cual se define una parte en el inciso 1.8 del capítulo I y es desarrollado en los siguientes capítulos.

Por otra parte, dichas compañías también prestan servicios de carga, que se documentan con las guías aéreas mencionadas asimismo en el capítulo I. Este servicio puede clasificarse en:

- Importaciones pre-pagadas (CIF): servicio de transporte de carga es pagado y prestado en el exterior.
- Importaciones collect (FOB): servicio de transporte de carga prestado desde el exterior; sin embargo, del cual por los términos de negociación es pagado en su destino, que en este caso sería Guatemala.
- Exportaciones pre-pagada (CIF): servicio de transporte de carga que es prestado desde Guatemala al exterior, y que es pagado en Guatemala.
- Exportaciones collect (FOB): servicio de transporte de carga que es prestado desde Guatemala al exterior; sin embargo, el cual será pagado en el exterior.

La sucursal guatemalteca adicionalmente a los ingresos obtenidos por la venta del boletaje, es decir por el servicio de transporte de personas y de carga, registra otros ingresos por concepto de intereses bancarios, los cuales están afectos a la fecha a retención de Rentas de Capital.

1.6. EXPLICACIÓN DE LA FÓRMULA PARA LA DETERMINACIÓN DE COSTOS DIRECTOS DE VUELO

En Guatemala, las aerolíneas operan localmente mediante la utilización de la figura legal que se conoce como “sucursal”, descrita en el inciso anterior. Es por lo anterior, que este tipo de industria tiene un mayor grado de dificultad, porque son las Casas Matrices quienes incurren en los costos principales de la prestación de servicios, ya sea porque tienen la propiedad de los activos y asumen un gasto capitalizable, o bien porque son quienes tienen la contratación directa de servicios u otros productos.

De lo anterior, se deriva que a la fecha las sucursales locales de aerolíneas domiciliadas en el exterior reciben anualmente cargos de sus Casas Matrices, como se mencionaba con anterioridad, por medio de los cuales se transfiere la proporción correspondiente a la sucursal local de los costos y gastos de operación incurridos a nivel mundial por las aerolíneas, y que no fueron asumidos durante el período.

Estos costos directos de vuelo son considerados por las sucursales guatemaltecas un reembolso de gastos incurridos en el exterior por su cuenta, considerando que tanto la casa matriz como la sucursal son una sola compañía.

Lo anterior, no ha sido visto de buena forma por las autoridades tributarias de Guatemala en los últimos años, porque es procedente y una práctica común dentro de este gremio, que los gastos prorrateables que se encuentran relacionados con los costos y gastos de la sucursal local sea absorbida por la misma.

Lo que debe entenderse al respecto, es que dichos gastos se encuentran directamente relacionados con la propiedad de las aeronaves por parte de su casa matriz, de los cuales la sucursal en Guatemala no desembolsa efectivo y sí los utiliza para el cumplimiento de sus operaciones en el país. Por lo tanto, con el propósito de cumplir con las Normas Contables aplicables debe reconocerse los gastos incurridos necesarios para generar los ingresos reportados en el país donde opera, y es de suma importancia que el Contador Público y Auditor verifique su correcta determinación en los Estados Financieros, porque con éstos costos y gastos puede conocerse una situación financiera razonable o más aproximada a la realidad en la cual operan las Sucursales en cada país.

Para temas de cumplimiento con las normas contables, el total de costos y gastos asumidos por casa matriz deben ser distribuidos en todas las sucursales que operan en el mundo. En la práctica la fórmula utilizada, se basa en asignar un costo con base a la proporción que representa los ingresos producidos localmente en relación al total de ingresos de la aerolínea a nivel mundial; siendo considerados por las sucursales guatemaltecas un reembolso de gastos incurridos en el exterior por su cuenta, considerando que tanto la casa matriz como la sucursal son una sola compañía.

Dicha determinación se divide por los siguientes apartados:

Paso 1: Se determina la proporción de los ingresos obtenidos en Guatemala con respecto a los obtenidos a nivel mundial. Para esto es necesario, que los ingresos devengados localmente se cuantifiquen en la moneda de casa matriz, que en este caso debe ser según el tipo de cambio publicado por el Banco de Guatemala al cierre del período.

Ingreso sucursal en Guatemala = Ingreso / tipo de cambio de cierre del año

Proporción (%) = Ingreso sucursal en Guatemala / Ingresos mundiales

Paso 2: Del total de costos y gastos incurridos mundialmente, se restan los costos y gastos incurridos por la sucursal en Guatemala. Al resultado se le aplica la proporción que se obtiene según el punto anterior, y este nuevo resultado constituye el cargo por costos directos de vuelo para la compañía aérea.

Costos directos de vuelo necesarios para mantener la fuente generadora de renta en Guatemala

- (=) Costos y gastos mundiales
- (-) Gasto sucursal en Guatemala
- (x) Porcentaje correspondiente a Guatemala
(**determinado en Paso 1**)

Paso 3: Debido a que el Costo Directo de Vuelo es determinado en moneda extranjera, finalmente debe hacerse la conversión a quetzales, según el tipo de cambio publicado por el Banco de Guatemala en la fecha de cierre.

Costo Directo de Vuelo deducible en Guatemala

- (=) Costo Directo de Vuelo (**determinado en Paso 2**)
- (x) Tipo de Cambio

El monto de la nota de cargo determinado anteriormente, es cargado a la aerolínea por su casa matriz por el período en específico. Dicho cargo debe estar debidamente documentado y registrado en los libros oficiales de contabilidad de la sucursal en Guatemala.

Lo anterior es una práctica común dentro de este gremio a nivel mundial, ya que la mayoría de sucursales que se dedican a ofrecer este tipo de servicios llevan a cabo este procedimiento, pues la casa matriz incurre en la mayoría de los gastos significativos, pues son los propietarios de las aeronaves e incurren en todos los gastos relacionados con dicha propiedad, como lo son su mantenimiento, repuestos, depreciación, seguros de vuelo, otros.; y posteriormente los gastos que corresponden a cada una de las sucursales son asignados al finalizar el período impositivo.

1.7. Naturaleza de los costos y gastos incurridos por Casa Matriz

Con el propósito de que las aerolíneas presten el servicio de transporte aéreo, la sucursal requiere de una serie de recursos, como aeronaves, combustible, tripulación, otros, que son propiedad o son contratados por la casa matriz de cada compañía aérea, y por lo tanto incurre por cuenta de todas sus sucursales en todos los gastos relacionados.

Por lo tanto, al finalizar el año, como parte de los costos de producción, la casa matriz correspondiente asigna a cada una de sus estaciones los costos y gastos incurridos (gastos prorrateables) por cuenta de ellas a nivel de toda la corporación, los cuales son distribuidos en relación con los ingresos registrados localmente por cada estación.

Debido a que la sucursal local no cuenta con la propiedad de las aeronaves, por lo tanto, es procedente y una práctica común dentro de este gremio, que los gastos prorrateables que se encuentran relacionados con los costos y gastos de la sucursal local, sea absorbida por la misma. A continuación, se describen gastos asignados por la casa matriz de las compañías aéreas.

- a) **Sueldos de tripulación:** debido a que en Guatemala no cuenta con personal calificado para realizar vuelos internacionales, es necesario que casa matriz contrate directamente a pilotos, co-pilotos y cabineras; por lo que no se puede asignar un valor específico a la sucursal de Guatemala, sino asignarlos en función de los ingresos que reporta cada estación, que se traduce a las personas que tomaron ciertos vuelos resultado de la venta en Guatemala.

- b) **Depreciaciones y amortizaciones de aeronaves:** las sucursales no son propietarias de las aeronaves, sino son propiedad de su casa matriz. Sin embargo, sí son utilizados para vuelos contratados desde la sucursal en Guatemala, por lo tanto en función del uso de las aeronaves, o sea de los ingresos que generen, casa matriz le asigna su uso, que se traduce en la depreciación de la aeronave.

- c) **Mantenimiento y repuestos de aeronaves:** debido a que Guatemala no cuenta con proveedores de repuestos para aeronaves ni mano de obra calificada para atender los mismos, es necesario que su casa matriz adquiera y contrate directamente estos servicios, pero que realmente corresponden al uso de las aeronaves de cada sucursal, por lo que se asigna una proporción de este gasto a las sucursales en cada país.

d) Servicios a pasajeros: en las aeronaves los pasajeros que son atendidos tienen uso propio interno de las mismas, reciben alimentación y seguridad, por lo que es necesario que casa matriz se haga cargo de los gastos directamente y posteriormente, en función de las ventas que cada sucursal registre, les asigne los gastos que le corresponden en este rubro.

Es por lo anterior, que las aerolíneas reconocen los gastos incurridos necesarios para generar los ingresos reportados en el país. Los únicos costos de producción o de venta que incurre la sucursal local generalmente, son las comisiones pagadas a las agencias de viajes y/o a los empleados de las mismas como incentivos por la venta de boletos realizada.

1.8. Documentación y tratamiento contable del cargo correspondiente a la sucursal en Guatemala

El tratamiento contable que las aerolíneas han dado a los gastos prorrateables, ha sido el de registrarlos como parte del costo de la sucursal local y el mismo es documentado con una nota de cargo recibida del exterior, la cual es legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, en cumplimiento con las disposiciones establecidas en el Acuerdo Bilateral de transporte aéreo entre el Gobierno de la República de Guatemala y el Gobierno de los Estados Unidos de América, suscrito en el año 2001.

El prorrateo de costos y gastos adicionalmente se basa en lo requerido por el Código de Comercio, que establece la obligación de expresar con veracidad y en forma razonable la situación financiera de la compañía y los resultados de sus operaciones hasta la fecha de que se trate, y en cumplimiento con el artículo 19 del Decreto No.10-2012, tomando en cuenta que dichos costos son indispensables para la generación de rentas gravadas en el país.

El Código de Comercio, respecto a la contabilidad y Correspondencia Mercantil establece que los comerciantes están obligados a llevar contabilidad en forma organizada, con el sistema de partida doble y usando los principios de contabilidad generalmente aceptados, estableciendo además que los libros y registros contables deben operarse en idioma español y las cuentas en moneda nacional, autorizando a las sucursales y agencias de compañías cuya sede se encuentre en el extranjero, para que con el previo aviso al Registro Mercantil, puedan llevar un duplicado en el idioma y moneda que deseen, con una columna que incluya la conversión en moneda nacional.

1.9. Marco fiscal aplicable a las aerolíneas

Es importante mencionar que la legislación no establece regulaciones específicas para las aerolíneas, por lo que las conclusiones alcanzadas y descritas a continuación, son basadas en la interpretación de la legislación tributaria vigente, las cuales orientan a que el procedimiento objeto de análisis pueda efectuarse de esta forma, así como, el procedimiento utilizado localmente por las principales compañías que prestan este tipo de servicios.

De acuerdo con lo anterior, el marco fiscal aplicable para las compañías de transporte aéreo, es el siguiente:

TABLA 1
MARCO FISCAL APLICABLE A UNA COMPAÑÍA DE SERVICIOS AÉREOS

a) *Servicio de carga*

Caso	Fletes	ISR	IVA
1.	Importaciones Pre-paid (CIF)	No afectos.	No afectos.
2.	Importaciones Collect (FOB)	Afectos a retención del 5% con carácter de pago definitivo si el servicio es pagado a una compañía de transporte no residente en Guatemala, o bien, al Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas Simplificado o Sobre Utilidades cuando el servicio se facture localmente.	Afectos.
3.	Exportaciones Pre-paid (CIF)	Afectos.	Afectos.
4.	Exportaciones Collect (FOB)	Afectos a retención de de ISR no residentes.	No afecto.

Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

b) Otros tipo de servicios - Los otros tipos de servicios por los cuales perciben ingresos son:

- Boletos por vuelos originarios en Guatemala y expedidos en Guatemala.
- Boletos por vuelos originarios en Guatemala y expedidos en el exterior.
- Boletos por vuelos con destino en Guatemala expedidos en Guatemala.
- Boletos por vuelos con destino en Guatemala expedidos en el exterior.

- Boletos expedidos en Guatemala cuyo origen o destino no es Guatemala.
- Boletos FREE (Promocionales y otorgados a los empleados).
- Boletos Pre-Paid.

1.9.1. Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas

Al respecto, es importante mencionar que en el año 2012 el país tuvo reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siendo la ley vigente hasta el año 2012 el Decreto No. 26-92.

Dicha Ley establecía la obligación del pago de impuesto por todas las rentas de fuente guatemalteca; que de acuerdo con lo que se establecía en su artículo 4 se consideraba como tal “(...) *todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias (...)*” (El subrayado es propio).

Con lo anterior, se concluye que la legislación se basa en el principio de territorialidad, gravando únicamente aquellos ingresos originados en actividades desarrolladas dentro del territorio guatemalteco, conforme lo define la Constitución Política de la República.

Sin embargo, adicionalmente en su artículo 5 establecía casos o situaciones especiales que también se consideraban rentas de fuente guatemalteca. Específicamente en su inciso f) establecía que se consideraba como tal “(...) *Las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y del servicio de transporte de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes*

(...)” e “(...) independientemente del lugar de constitución o domicilio de las compañías que prestan el servicio (...).”

La legislación que está vigente a la fecha, es decir el Libro I, Impuesto sobre la Renta, del Decreto No. 10-2012, no tuvo una modificación sustancial a lo que definía la ley anterior, ya que en su artículo 4 numeral 1) inciso d), establece el mismo concepto como renta de fuente guatemalteca.

Por lo anterior, todas las aerolíneas deben pagar Impuesto Sobre la Renta localmente, por todos los ingresos obtenidos por las ventas de boletos aéreos derivados de la prestación de servicios de transporte aéreo por la compañía constituida en Guatemala.

1.9.2. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Impuesto al Valor Agregado -IVA- y sus reformas

La Ley está contenida en el Decreto No. 27-92, la cual regula uno de los impuestos más importantes para el país en lo que respecta a la recaudación tributaria. Al mes de abril del año 2015 se había recaudado 7,693.7 millones de quetzales, representando aproximadamente el 44% de la Administración Tributaria.

El Impuesto al Valor Agregado se paga sobre el consumo de bienes y servicios, la importación de bienes y el traslado de bienes ya sea a título oneroso o gratuito de mercancías y servicios en el Guatemala. La tasa del impuesto es del 12%.

En el caso concreto de las aerolíneas, el hecho generador de dicho impuesto se da cuando el servicio de transporte aéreo se presta y origina en el territorio nacional; en consecuencia, cuando el pasajero aborda en Guatemala con

destino a terceros países, ya sea que en el boleto conste que retorna o no a Guatemala, se cumple el presupuesto del hecho generador del referido impuesto.

Cuando el servicio de transporte aéreo de personas se presta fuera del territorio nacional, no se genera el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado; en efecto, cuando el servicio se origina en un país distinto a Guatemala con destino a Guatemala; o cuando se origina en un país distinto a Guatemala con destino a un tercer país, no se cumple el presupuesto del hecho generador del mencionado impuesto.

Cuando el servicio de transporte aéreo de personas se origina en un país distinto a Guatemala y el usuario o pasajero arriba a Guatemala, pero en el mismo boleto consta que retornará al país de origen, no se cumple el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado. A continuación, el tratamiento fiscal que se aplica por las aerolíneas para la tributación del IVA.

TABLA 2
MARCO FISCAL APLICABLE A UNA COMPAÑÍA DE SERVICIOS AÉREOS

Escenario	Supuesto	Tratamiento fiscal en IVA
“A”	a) El boleto es comprado y emitido fuera del territorio nacional. b) El pasajero aborda en Guatemala con destino final fuera del territorio nacional.	Afecto al IVA, en virtud de que el servicio se origina y presta dentro del territorio nacional.

Escenario	Supuesto	Tratamiento fiscal en IVA
“B”	<p>a) El boleto es comprado y emitido fuera del territorio nacional.</p> <p>b) El pasajero aborda fuera del territorio nacional con destino final Guatemala.</p>	No afecto al IVA, en virtud de que el servicio se origina y presta fuera del territorio nacional.
“C”	<p>a) El boleto es comprado y emitido fuera del territorio nacional.</p> <p>b) El pasajero aborda fuera del territorio nacional, hace escala en Guatemala pero su destino final es fuera del territorio nacional.</p>	No se da el hecho generador del IVA, en virtud de que el servicio se origina y termina en un país distinto a Guatemala.
“D”	<p>a) El boleto es comprado y emitido en el territorio nacional.</p> <p>b) El pasajero aborda en Guatemala con destino final fuera del territorio nacional.</p>	Afecto al IVA, en virtud de que el servicio se origina y presta dentro del territorio nacional.
“E”	<p>a) El boleto es comprado y emitido en el territorio nacional.</p> <p>b) El pasajero aborda fuera del territorio nacional, hace escala en Guatemala pero su destino final es fuera del territorio nacional.</p>	No se da el hecho generador del IVA, en virtud de que el servicio se origina y termina en un país distinto a Guatemala.
“F”	<p>a) El boleto es comprado y emitido en el territorio nacional.</p> <p>b) El pasajero aborda fuera del territorio nacional y su destino final es fuera del territorio nacional.</p>	No afecto al IVA, en virtud de que el servicio no es prestado dentro del territorio nacional.

Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

1.9.3. Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad -ISO-

Esta es una ley impuesta por el Estado para fortalecer la recaudación tributaria que permitiera contar con recursos financieros para el financiamiento de los programas de inversión social de la población más necesitada.

La ley está contenida en el Decreto No.73-2008, y define en su artículo 1 la materia del impuesto, que básicamente es gravar al pago del impuesto a los contribuyentes que “(...) *realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos*”.

Dicho impuesto tiene dos bases imponibles por las cuales debe determinarse, definidas en el artículo 7, las cuales se describen a continuación:

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

El tipo impositivo es del uno por ciento (1%), y finalmente se paga sobre la base mayor de las descritas anteriormente. Sin embargo, en aquellos casos donde el activo neto es más de cuatro veces sus ingresos brutos, la ley establece que debe tributarse sobre los ingresos brutos. En el caso específico de las aerolíneas constituidas en Guatemala tributan sobre los ingresos brutos. En su mayoría, debido a que la propiedad de los activos es de las casas matrices y no de la sucursal guatemalteca, siendo superlativos los ingresos en cada cierre anual.

1.9.4. Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Impuesto de Timbres Fiscales -ITF- y sus reformas

En el régimen del ITF, las aerolíneas deben tener en cuenta que el documento con el que se respaldan las remesas de fondos que la sucursal local efectúa a casa matriz, por el cobro local del impuesto de salida de los Estados Unidos de América o el costo directo de vuelo, está afecto al pago del 3% de dicho impuesto, esto con el propósito de que la sucursal local pueda considerar como deducible todos los costos y gastos relacionados.

Respecto a lo anterior, es importante considerar adicionalmente lo que establece el artículo 37 de la Ley del Organismo Judicial, que indica "(...) Para que sean admisibles los documentos provenientes del extranjero que deban surtir efectos en Guatemala, deben ser legalizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores (...)". (El subrayado es propio). Siendo necesario adicionalmente, por lo tanto, que los documentos sean legalizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores para que sean considerados "documentos fehacientes" en el país.

El marco tributario descrito anteriormente es utilizado por la mayor parte de las compañías que prestan servicios aéreos.

1.9.5. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas

El Código Tributario establece que: "son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente." (3)

Asimismo es importante mencionar que los agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Por otro lado, los agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco. También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria.

Al respecto del incumplimiento de las obligaciones formales, el Código Tributario en su artículo 94 establece:

"Artículo 94. Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes:

1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización. **SANCIÓN:** Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1,500.00).

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria. SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q.1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.
3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda. SANCIÓN: Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.
4. No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas. SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.
5. Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. SANCIÓN: Multa de

cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.

6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda. SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se incurra la infracción.
7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto. SANCIÓN: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.
8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica. SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.
9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica. SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1,000.00).

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia,

además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este Código. SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.
11. Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiriera. SANCIÓN: Multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto que corresponda conforme a la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
12. No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente. SANCIÓN: Multa de quinientos Quetzales (Q.500.00).
13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias. SANCIÓN: Una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

14. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria. SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).
15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria. SANCIÓN: Multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00).
16. No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable. SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00), sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.
17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado. SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual que se establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.
18. El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforme a la ley corresponde.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo.

19. La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria, salvo el caso de testamentos. SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

El Organismo Ejecutivo, a propuesta de la Administración Tributaria, formulará por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, la actualización del valor de las sanciones y propondrá al Congreso de la República las reformas pertinentes cada cinco años." (3)

CAPÍTULO II

RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

2.1. GENERALIDADES DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

Como se hacía mención en el capítulo I, en Guatemala recientemente hubo reforma a la Ley de Actualización Tributaria. A partir del 1 de enero del año 2013, entró en vigencia el Decreto No. 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, que en su Libro I contiene la nueva norma que regula el impuesto, sobre la renta.

Por lo tanto, en los incisos que se describen en el presente capítulo, se detallan en forma general los cambios existentes en lo normado por ambas leyes tributarias, a efecto de conocer los aspectos importantes derivados de la reforma, por la aplicación de las nuevas regulaciones.

2.1.1. Objeto y campo o ámbito de aplicación

El objeto de la ley básicamente define lo que se busca regular con la normativa, y tanto el Decreto No. 26-92 como el Decreto No. 10-2012, establecen que el pago del impuesto es sobre toda renta obtenida por cualquier persona individual, jurídica, ente o patrimonio e independientemente de su nacionalidad. El cambio existente con la reforma fue la adición del concepto de “residente” dentro de la normativa, ya que la Ley anterior únicamente hacía referencia al “domicilio” del contribuyente; siendo por lo tanto importante el conocimiento del concepto de “residente”, que es definido en el artículo 6, del Decreto No. 10-2012.

En lo que respecta al campo de aplicación, la ley anterior establecía en su artículo 2 que quedaban afectas al pago del impuesto “(...) *todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional (...)*”. La nueva normativa

establece el mismo ámbito de aplicación en su artículo 3, con la adición de que al referirse a “territorio nacional” debe considerarse lo que se establece en la Constitución Política de la República. Lo anterior, no tuvo una modificación sustancial en la aplicación de la normativa, debido a que aunque la ley anterior no establecía en su texto que debía considerarse lo establecido por la Constitución Política de la República, por interpretación de la ley siempre se ha considerado las disposiciones constitucionales, como lo norma el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial.

En los conceptos anteriores puede confirmarse el hecho que se hacía mención en el capítulo I, de que la legislación se basa en el principio de territorialidad, porque en el objeto y ámbito de aplicación abarcar cualquier renta obtenida dentro del territorio nacional. Sin embargo, en los incisos posteriores se define más a detalle otros conceptos importantes que deben interpretarse en conjunto con lo establecido en dichos artículos, ya que el apercibimiento de ingresos dentro o fuera del territorio nacional no grava las rentas para el pago de impuestos, sino que es el hecho generador del impuesto.

2.2. RENTA BRUTA

El concepto de “renta bruta” era normado por el artículo 8 del Decreto No. 26-92, que lo definía como “(...) *el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza; gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición (...)*”.

Lo anterior, si tuvo un cambio sustancial importante con lo que establece el Decreto No. 10-2012, porque se tomó como base la definición de la ley anterior y seguidamente en el artículo 20 se adicionó lo siguiente: “(...) *provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.*”

Asimismo, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias originadas en compraventa de moneda extranjera, y los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, cuando el monto de la indemnización supere el valor en libros de los activos.”

Con lo anterior, se deja claro que en la renta bruta a partir del año 2013 debe excluirse:

- Cualquier ingreso que con la legislación actual no sea considerada “renta de actividades lucrativas”, siendo éstas las rentas de capital y ganancias de capital o rentas de trabajo;
- Cualquier ingreso no contemplado como renta de fuente guatemalteca, definida como “rentas no afectas”; y,
- Adicionalmente, las ganancias cambiarias por simple re expresión o revaluación contable. En este punto, es importante mencionar que para el año 2014 y años subsiguientes, si formará parte de la renta bruta de los contribuyentes, por la reforma que fue publicada el 20 de diciembre del 2013, en el Decreto No.19-2013.

Por lo tanto, a continuación se conceptualiza cada uno de estos términos mencionados anteriormente, así como el esquema en que puede determinarse la renta bruta con la normativa vigente.

2.2.1. Renta de fuente guatemalteca

Como se menciona en el capítulo I inciso 1.8.1 de esta tesis, la Ley anterior establecía en su artículo 4 como renta de fuente guatemalteca “(...) *todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias (...)*” (El subrayado es propio).

La ley actual tiene un mayor orden, y por lo cual categoriza los tipos de rentas en rentas actividades lucrativas, rentas de trabajo y rentas de capital. Sin embargo, para temas de explicación de los conceptos que se desean abarcar en el presente documento, se definirá únicamente las “rentas de actividades lucrativas”, las cuales de acuerdo con el artículo 4 de dicho Decreto No.10-2012, se consideran como “(...) *todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad (...)*”; siendo éstas las siguientes:

- a) La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- b) La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismo al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compra y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
- c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.

- d) El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independiente del lugar en que se emiten o paguen los fletes o pasajes.
- e) Los servicios de comunicación de cualquier naturaleza y por cualquier medio entre Guatemala y otros países, incluyendo las telecomunicaciones.
- f) Los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se prestan desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como a establecimientos permanentes de entidades no residentes.
- g) Los espectáculos públicos y de la actuación en Guatemala, de artistas y deportistas y de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciba por persona distinta del organizador del espectáculo, del artista o deportista o deriven indirectamente de esta actuación.
- h) La producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier forma de negociación en el país, de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.
- i) Los subsidios pagados por parte de entes públicos o privados a favor de contribuyentes residentes.

- j) Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúan o se reúnan.
- k) Los honorarios que se perciben en el ejercicio de profesiones, oficios y artes sin relación de dependencia.” (5)

2.2.2. Rentas exentas

Las rentas exentas definidas por el Decreto No. 26-92 no varían con las rentas exentas que establece el Decreto No. 10-2012; sin embargo, por la estructura de este último Decreto las rentas exentas establecidas en la ley anterior se incluyen en su categoría específica por capítulo, según el tipo de renta al que corresponde (actividades lucrativas, de trabajo o de capital).

En el caso específico de las Actividades Lucrativas se tipifican en el artículo 11 como “rentas exentas” a aquellos ingresos que obtienen entes con fines no lucrativos y que no distribuyen utilidades o bienes entre sus integrantes, así como los ingresos de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas.

La justificación para otorgarles tal exención radica en los fines para los que fueron creadas esas instituciones, pues se reconoce que contribuyen al desarrollo del país a través del impulso de la educación, la cultura, el deporte, la

religión, la salud, el ahorro, la democracia y en sí toda una gama de actividades sin fines lucrativos.

2.2.3. Rentas no afectas

En lo que respecta a las rentas no afectas, no existe un artículo específico en el texto de las leyes que lo defina. Éste se define según la interpretación de varios artículos, de los cuales finalmente puede conceptualizarse algo específico.

En forma general, las rentas no afectas son aquellas que de acuerdo con las especificaciones de la Ley que regula el pago de Impuesto Sobre la Renta, no cumplen para ser categorizadas como rentas de fuente guatemalteca o bien que no entran dentro del marco legal o ámbito de aplicación de dicho impuesto.

De acuerdo con las definiciones que se han mencionado en los incisos anteriores, a continuación un listado de ejemplos de rentas no afectas:

- a) cualquier renta que no se haya obtenido u originado por actividades realizadas dentro del territorio nacional; y,
- b) las ganancias cambiarias por re expresiones o revaluaciones contables por simple partida, derivado a que la nueva Ley se basa en el registro de ganancias cambiarias según caja.

2.2.4. Esquema para la determinación de la renta bruta

Basados en las definiciones de los incisos anteriores, y de acuerdo con la definición del artículo 8 del Decreto No. 26-92 y 20 del Decreto No. 10-2012, podría concluirse que la determinación de la renta bruta es de la forma siguiente:

TABLA 3
ESQUEMA PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA BRUTA

Decreto No. 10-2012
Total de ingresos que figuran en el Estado de Resultados (-) Rentas de Capital (-) Ganancias de Capital (-) Rentas No Afectas <p style="text-align: center;">ó</p> Rentas de Actividades Lucrativas (+) Ganancias cambiarias (+) Ingresos de indemnización de seguros

Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.

2.3. RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

A continuación, se describen los puntos importantes del régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, incluidas en la sección III, del Libro I, impuesto sobre la renta, de la Ley de Actualización Tributaria.

2.3.1. Generalidades

El régimen “Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas” es el que sustituye a partir del año 2013, lo que se conocía como el Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas del Impuesto sobre la Renta (pagos trimestrales), por lo

que a continuación se detalla la forma en que se determina la base imponible del impuesto y su tasa impositiva:

- Renta imponible

En este régimen se tributa sobre la utilidad fiscal (renta imponible) utilizando un tipo impositivo específico al periodo a tributar. Al respecto, el Decreto No. 10-2012 establece en su artículo 19, que la renta imponible deben determinarla los contribuyentes deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con lo que establece el impuesto sobre la renta y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas, como se muestra en el esquema siguiente:

Renta imponible = Renta bruta

(-) Rentas exentas

(-) Costos y gastos deducibles

(+) Costos y gastos de rentas exentas

Es importante que se tome en cuenta, que en lo que respecta al esquema anterior, implícitamente conlleva que en la “renta bruta” se excluya los ingresos mencionados en el inciso 2.2 de este Capítulo; y consecuentemente que los costos y gastos a los que se refiere “costos y gastos deducibles”, excluyan aquellos que fueron necesarios para producir los ingresos excluidos de la renta bruta, puesto que éstos no están relacionados con las Actividades Lucrativas del contribuyente.

- Tipo impositivo:

Desde la vigencia del Decreto No. 26-92, el tipo impositivo que se ha tributado de Impuesto Sobre la Renta ha sido el 31% sobre la renta imponible. Este tipo impositivo fue aplicable para el año 2013 también; sin embargo, gradualmente será reducido de la forma siguiente:

31% para el año 2013

28% para el año 2014

25% a partir del 1 de enero 2015

Lo anterior, crea oportunidades para las compañías locales y extranjeras, ya que la disminución de la tasa impositiva incentiva al exterior a invertir en el país, tomando en cuenta que al menos al año 2010 el promedio de tipo impositivo a nivel mundial en el Impuesto Sobre la Renta Corporativo era de 24.4%.

2.3.2. Pagos trimestrales

Los contribuyentes inscritos en este régimen, tienen diferentes métodos para liquidar parcialmente el Impuesto Sobre la Renta anual, de modo que cada contribuyente puede optar por cualquiera de los siguientes métodos:

2.3.3. Cierres contables parciales

En este método se realizan cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, tal como se determina el Impuesto Sobre la Renta Anual.

Renta imponible = Renta bruta
(-) Rentas Exentas
(-) Costos y gastos deducibles
(+) Costos y gastos de rentas exentas

2.3.4. Renta imponible estimada

En este método se determina una renta imponible estimada, resultante de la multiplicación del total de las rentas brutas obtenidas por actividades lucrativas (según lo definido en este capítulo) por un ocho por ciento (8%) en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas. En este método cabe mencionar que al 2012 el Decreto No. 26-92 establecía que la renta imponible estimada menor equivalente al cinco por ciento (5%).

Renta imponible = Renta bruta
(-) Rentas Exentas
(x) 8% (a partir del 2013)

2.4. OBLIGACIONES EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

El Decreto No. 26-92 que contenía la Ley de ISR anterior, establecía ciertas obligaciones a los contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, que eran básicamente las siguientes:

- a) Llevar contabilidad completa en libros habilitados por la Administración Tributaria y autorizados por el Registro Mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46.

- b) Realizar los pagos trimestrales a que se refiere el artículo 61.
- c) Presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 54, calculando y pagando el impuesto.
- d) Presentar estados financieros auditados, para aquellos contribuyentes especiales.
- e) Presentar, adjunto a la liquidación definitiva anual, información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período fiscal.
- f) Consignar en las facturas que emitieran por sus actividades comerciales la frase “sujeto a pagos trimestrales”.

Con el Decreto No. 10-2012, se agregaron dos obligaciones adicionales específicas para los que se encuentran inscritos en este régimen, que básicamente son:

- a) Efectuar las retenciones que correspondan conforme a lo dispuesto en los otros títulos de este libro.
- b) Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al treinta 30 de junio y al 31 de diciembre de cada año.

2.5. COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES

El término deducir se define de la siguiente manera: “Rebajar, restar, descontar alguna partida de una cantidad”. La Ley de Actualización Tributaria establece que a la renta bruta se le deben deducir o descontar solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas.

La deducción de los costos y gastos se basa en el principio que para producir un ingreso necesariamente se debe incurrir en los mismos en mayor o menor medida puesto que existen actividades generadoras de ingresos en las que no se incurren en mayores costos y otros en las que los costos de venta y los gastos de operación constituyen una erogación de fondos muy importante.

Por lo tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 del Decreto No. 10-2012, se consideran costos y gastos deducibles siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas. Dentro los costos y gastos que una compañía de transporte aéreo puede incurrir y que la Ley de Actualización Tributaria establece como costo y gasto deducible, se encuentran los siguientes:

- a) El costo de producción
- b) Los gastos incurridos en la prestación de servicios
- c) Los gastos de transporte y combustibles
- d) Sueldos, salarios y remuneraciones en dinero
- e) Aguinaldo y bono 14
- f) Cuota a IGSS, IRTRA e INTECAP
- g) Asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones y primas por planes de previsión social, como seguro de retiro, seguro médico

- h) Indemnizaciones
- i) Las primas de seguro contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos
- j) Arrendamiento de bienes muebles o inmuebles
- k) El costo de mejoras efectuadas en edificaciones de bienes inmuebles arrendados
- l) Los intereses, y otros gastos financieros
- m) Gastos de mantenimiento y de reparación
- n) Depreciaciones y amortizaciones
- o) Cuentas incobrables directa o provisión para reserva
- p) Donaciones
- q) Honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole
- r) Viáticos, gastos de transporte y para socios directores funcionarios y empleados
- s) Regalías
- t) Promoción y publicidad
- u) Gastos de organización
- v) Pérdidas cambiarias por compra-venta de moneda extranjera
- w) Gastos generales y de venta

Cabe mencionar que de los gastos descritos anteriormente, en algunos la Ley de Actualización Tributaria establece ciertos límites de deducción, tales como los mencionados en las literales d), e), h), l), n), p), q), r), s), y); para lo cual es necesario que en cada cierre anual se verifique que no se tenga excedentes, ya que de lo contrario debe ser considerado costo y gasto no deducible.

2.6. PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES

De acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 22 se establece que para que sean deducibles los costos y gastos, deben cumplir los requisitos siguientes:

1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados.
2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro, cuando corresponda.
3. En el caso de los sueldos y salarios, cuando quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.
4. Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales:
 - a) Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes.
 - b) Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestados por contribuyentes.
 - c) Facturas o documentos, emitidos en el exterior.
 - d) Testimonio de escrituras públicas autorizadas por Notario, o el contrato privado protocolizado.

- e) Recibos de caja o notas de débito, en el caso de los gastos que cobran las entidades vigiladas e inspeccionadas por la Superintendencia de Bancos.
- f) Planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y los recibos que éste extienda, libros de salarios, planillas, en los casos de sueldos, salarios o prestaciones laborales, según corresponda.
- g) Declaraciones aduaneras de importación con la constancia autorizada de pago, en el caso de importaciones.
- h) Facturas especiales autorizadas por la Administración Tributaria.
- i) Otros que haya autorizado la Administración Tributaria.” (5)

2.7. COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES

Basados en la definición de costos y gastos deducibles mencionada en el inciso anterior, se puede concluir en que los costos y gastos no deducibles son aquellos que no fueron necesarios o no se destinaron a la generación de rentas gravadas al Impuesto Sobre la Renta; por lo tanto, esos costos y gastos no puede rebajarse, restarse o descontarse de esas rentas, puesto que sería aprovechar una deducción en el pago de impuestos no procedente.

Estos costos y gastos no deducibles, son detallados por el artículo 23 del Decreto No. 10-2012. De los costos y gastos, que podría incurrir una compañía de transporte aéreo y que en el citado decreto se indica que no puede deducirse de la renta bruta, se mencionan los siguientes:

- a) Los costos y gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genere renta gravada
- b) En los que no se haya efectuado la retención del ISR
- c) Los no respaldados por la documentación legal de soporte

- d) Los que no corresponden al período anual que se liquida
- e) Los sueldos y salarios y prestaciones laborales que no sean acreditadas con copia de la planilla del IGSS, cuando proceda
- f) Las sumas retiradas en efectivo por el propietario
- g) Valor de las mejoras permanentes en activos fijos que sea capitalizable
- h) Pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de divisas, para operaciones con el exterior, efectuadas con sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa
- i) Pérdidas cambiarias originadas por revaluaciones, re expresión o remediciones, en moneda extranjera, registradas por simple partida en contabilidad
- j) Donaciones realizadas a asociaciones o fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, iglesias, partidos políticos constituidas, que no estén legalmente autorizadas e inscritas conforme a la ley, o que no cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponden los gastos

No obstante, es importante tomar en cuenta que este artículo hace mención de los costos y gastos no deducibles específicos; muchos gastos que son deducibles pueden convertirse en no deducibles si no cumplen los requisitos establecidos en la Ley de Actualización Tributaria, principalmente si no cumplen los requisitos estipulados en el artículo 22.

2.8. CRÉDITOS FISCALES

- Pagos de ISR en exceso y pagos a cuenta: inicialmente, es importante conocer que el ISR que se tributa trimestralmente como pagos parciales del impuesto anual, mencionado en el inciso 2.3.2 del presente documento, por constituir pagos anticipados del impuesto anual representan un activo en el Estado Financiero, siendo un crédito fiscal aplicable al finalizar el año.

Adicionalmente, con la Ley de Actualización Tributaria anterior, contenida en el Decreto No. 26-92, de acuerdo con lo que se establecía en su artículo 71, era posible solicitar que al existir pagos en exceso los mismos pudiesen ser acreditados con los pagos trimestrales o liquidaciones posteriores. El crédito fiscal que surgía en años anteriores por este concepto, ahora no es posible que se origine puesto que la Ley de Actualización Tributaria en su Libro I, no establece un artículo específico para solicitar el acreditamiento de lo pagado en exceso.

Por lo tanto, al no estar regulado por la nueva legislación, únicamente puede procederse a solicitar su devolución en efectivo conforme lo que establece el Código Tributario, y de no querer solicitarlo el mismo representaría un gasto que debe ser registrado a nivel de resultados.

- Impuesto de Solidaridad: adicionalmente con base en lo anterior, la legislación tributaria regula también el acreditamiento de otro impuesto denominado como “Impuesto de Solidaridad”.

Este impuesto se tributa conforme en lo establecido por el Decreto No. 73-2008, y de acuerdo a la base imponible y tipo impositivo, de acuerdo con lo mencionado en el capítulo I de esta tesis. El Impuesto de Solidaridad tiene dos métodos de acreditamiento, entre el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta, establecidos en el artículo 11, los cuales se explican a continuación:

a) Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo con lo establecido por el artículo 11 literal a), el Impuesto de Solidaridad pagado durante los 4 trimestres del año calendario (comprendido de enero a diciembre), puede ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes.

Es decir, bajo este método de acreditamiento, los pagos realizados en un período impositivo son créditos fiscales hasta el año siguiente y por lo tanto inicialmente son acreditables hasta la presentación de la Declaración Jurada Anual de Impuesto Sobre la Renta del período de referencia, que es presentada en los primeros tres meses del año siguiente.

Al respecto, es importante mencionar que el remanente del Impuesto de Solidaridad que por alguna razón, no pudo acreditarse en el máximo de vigencia que establece la Ley (durante los 3 años calendario inmediatos siguientes), contablemente debe ser considerado como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta en el período en que concluyan los 3 años citados.

b) Acreditamiento de Impuesto Sobre la Renta a Impuesto de Solidaridad

En este método, los pagos del Impuesto Sobre la Renta que son determinados trimestralmente, conforme a cualquiera de los métodos que establece la Ley descritos en el inciso 2.3.2 del presente capítulo, pueden acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario.

Basados en esa premisa, lo que procede efectuar en este método de acreditamiento, es a acreditar el Impuesto Sobre la Renta en el mismo trimestre de referencia, puesto que el Impuesto Sobre la Renta se paga en los primeros 10 días hábiles del mes siguiente y el Impuesto de Solidaridad hasta el último día del mes inmediato siguiente.

La única restricción que la Administración Tributaria establece a los contribuyentes inscritos en este método, es que el método de acreditación puede cambiarse únicamente con autorización previa de dicha institución gubernamental.

CAPÍTULO III

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO

3.1. DEFINICIÓN CONSULTOR

Es el profesional que apoya al empresario en el cumplimiento de sus obligaciones ante la administración tributaria, ya sea éste persona individual o jurídica. Asimismo es importante mencionar que esta función, no se basa únicamente en brindar nuestros comentarios sobre el cumplimiento formal o revisión de los cálculos realizados, sino en ofrecer al cliente opciones de ahorro de impuestos dentro del marco legal vigente en el país, es decir que a través de planificaciones fiscales determina el régimen más conveniente para el cliente, así como el mejor aprovechamiento de los créditos fiscales a su favor, optimizando la carga tributaria y cumpliendo a la vez con las disposiciones legales.

3.2. CONSULTORÍA TRIBUTARIA

Como parte de las áreas en las cuales se puede desarrollar el Contador Público y Auditor se encuentra la consultoría tributaria, la cual se define y explica a continuación:

3.2.1. Definición de consultoría

Según Larry Greiner y Robert Metzger (1983), “la consultoría de empresas es un servicio de asesoramiento contratado y proporcionado a organizaciones por personas especialmente capacitadas y calificadas que presten asistencia, de manera objetiva e independiente, a la organización (cliente) para poder al descubierto los problemas de gestión, analizarlo, recomendar soluciones a esos problemas y coadyuvar, si se le solicita, en la aplicación de soluciones” (24)

3.2.2. Definición de asesoría

“Es un servicio que consiste en brindar información a una persona individual o jurídica. Médiante la misma se busca dar un respaldo en un tema que se conoce con gran detalle, respaldo que tiene una contrapartida en el hecho de garantizar un manejo eficiente de una situación determinada. Hoy en día existen asesorías de una gran cantidad de temas, como por ejemplo temas fiscales, jurídicos, temas informáticos, temas económicos, temas científicos, etc. En cualquier caso, lo que se busca es una gran capacidad en el manejo de un tema que por diversas circunstancias es considerado de gran relevancia y trascendencia.” (21)

3.2.3. Importancia

El crecimiento económico induce a las compañías a buscar asesoría fiscal que les permita cumplir con sus obligaciones tributarias. La consultoría tributaria es una figura muy establecida y reconocida dentro de los servicios a compañías, pues tanto los cambios de las disposiciones legales en el sistema tributario como nuevos productos financieros que permiten el ahorro fiscal realza la importancia y valor que este tipo de asesoría representa para las entidades.

3.3. COMPETENCIAS DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

Dentro de las competencias se mencionan las siguientes:

3.3.1. Genéricas

Las competencias genéricas son las actitudes recomendables para el ejercicio de una profesión concreta. Son transversales y transferibles a multitud de funciones y tareas. Las principales competencias genéricas de ésta ocupación son las siguientes:

- Flexibilidad
- Pensamiento analítico
- Búsqueda de información
- Orientación al cliente
- Orientación estratégica

3.3.2. Competencias específicas

Las competencias específicas son el conjunto de conocimientos teóricos y prácticos, así como las habilidades y destrezas relacionadas directamente con la ocupación. Entre las competencias específicas se pueden mencionar:

- Asesorar en materia fiscal a los clientes.
- Conocer las distintas figuras impositivas que integran el sistema fiscal.
- Preparar la liquidación de impuestos.
- Calcular la cuantía a la que ascienden los impuestos.
- Preparar las declaraciones pertinentes.
- Representar al cliente ante la Administración Tributaria.

3.4. REGULACIONES APLICABLES AL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

La profesión de Contador Público y Auditor es muy regulada debido a la información que maneja como profesional de las ciencias económicas, debiendo cumplir con las siguientes disposiciones:

3.4.1. Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala

En agosto de 2012 el Tribunal de Honor de este colegio resolvió adoptar el Código de Ética del IFAC (International Federation of Accountants), este código está dividido en tres secciones resumidas en la sección 100, las cuales se detallan a continuación:

3.4.1.1 Sección A: aplicación general del código

Establece los principios fundamentales de ética profesional para los profesionales de la contabilidad y proporciona un marco conceptual que éstos aplicarán con el fin de:

- Identificar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, los cuales son:
 - Integridad.
 - Objetividad.
 - Competencia y diligencia profesionales.
 - Confidencialidad.
 - Comportamiento profesional.

- Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado.

- Cuando sea necesario aplicar salvaguardas para identificar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional de la contabilidad determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado.

En la aplicación del marco conceptual establecido, el profesional aplicará su juicio profesional.

3.4.1.2 Sección B: profesionales de la contabilidad en ejercicio

Esta parte no describe todas las circunstancias y relaciones con las que se puede encontrar un profesional de la contabilidad en ejercicio que originen o puedan originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

3.4.1.3 Sección C: profesionales de la contabilidad en la compañía

Indica que el profesional de la contabilidad en la compañía es responsable de promover los objetivos legítimos de la entidad para la que trabaja. Asimismo,

indica que el cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias y de relaciones. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

- Interés propio.
- Autorrevisión.
- Abogacía.
- Familiaridad.
- Intimidación.

3.4.2. Código de Ética del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas

Tomando en consideración que el Código de Ética vigente desde los años de 1975 y 1986 para los economistas y administradores de compañías; y para los contadores públicos y auditores respectivamente no contemplaban la actuación moral de las otras 55 disciplinas afines, en octubre de 2014 el Tribunal de Honor realizó el estudio y análisis respectivo, elaborando la nueva propuesta de Código de Ética, la cual queda así:

En el capítulo primero se enuncian los postulados sobre los cuales se fundamenta el desempeño profesional: integridad, responsabilidad, objetividad, transparencia, compromiso social, independencia de criterio, legalidad y respeto profesional.

El segundo capítulo contiene las normas generales en relación con el alcance de aplicación del código.

En el tercer capítulo se define la conducta profesional de los profesionales de las ciencias económicas en relación con el ejercicio de la profesión, los clientes y otros usuarios, la comunidad profesional que conforman, colaboradores y la sociedad en general.

El cuarto capítulo contiene el proceso de denuncias planteadas ante el Tribunal de Honor, por faltas a la ética profesional.

En el quinto capítulo se detallan las sanciones que se impondrán a los agremiados al Colegio que infrinjan las normas del Código.

Finalmente, en el sexto capítulo se encuentra la derogatoria de los Códigos de Ética Profesional actuales y la vigencia del nuevo Código.

3.4.3. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas

A continuación, lo que establece el Código Tributario en la sección tercera respecto a la Responsabilidad para los profesionales.

3.4.3.1 Responsabilidad de los profesionales o técnicos

De acuerdo al artículo 82 se establece que los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicos aplicables.

3.4.3.2 Infracciones cometidas por profesionales o técnicos

El artículo 95 indica que los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

3.4.4. Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Libre Acceso a la Información

Esta ley tiene por objeto:

- Garantizar a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y sujetos obligados por la presente ley;
- Garantizar a toda persona individual el derecho a conocer y proteger los datos personales de lo que de ella conste en archivos estatales, así como de las actualizaciones de los mismos;
- Garantizar la transparencia de la administración pública y de los sujetos obligados y el derecho de toda persona a tener acceso libre a la información pública;
- Establecer como obligatorio el principio de máxima publicidad y transparencia en la administración pública y para los sujetos obligados en la presente ley;
- Establecer, a manera de excepción y de manera limitativa, los supuestos

en que se restrinja el acceso a la información pública;

- Favorecer por el Estado la rendición de cuentas a los gobernados, de manera que puedan auditar el desempeño de la administración pública;
- Garantizar que toda persona tenga acceso a los actos de la administración pública.

3.4.8.1 Naturaleza

Dicha ley es de orden público, de interés nacional y utilidad social; establece las normas y los procedimientos para garantizar a toda persona, natural o jurídica, el acceso a la información o actos de la administración pública que se encuentre en los archivos, fichas, registros, base, banco o cualquier otra forma de almacenamiento de datos que se encuentren en los organismos del Estado, municipalidades, instituciones autónomas y descentralizadas y las entidades privadas que perciban, inviertan o administren fondos públicos, incluyendo fideicomisos constituidos con fondos públicos, obras o servicios públicos sujetos a concesión o administración.

3.4.8.2 Principios

Esta ley se basa en los principios de:

- Máxima publicidad.
- Transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública.
- Gratuidad en el acceso a la información pública.
- Sencillez y celeridad de procedimiento.

3.4.8.3 Ámbito de aplicación

Toda la información relacionada al derecho de acceso libre a la información contenida en registros, archivos, fichas, bancos, o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados, se regirá por lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala y la presente ley.

3.4.5. Acuerdo Gubernativo No. 118-2002, Reglamento de la Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos

Este reglamento tiene por objeto desarrollar los preceptos establecidos en la Ley contra el Lavado de Dinero u Otros Activos, Decreto Número 67-2001 del Congreso de la República de Guatemala.

3.4.9.1 Definición de términos

Para los efectos de dicho reglamento, los términos que aparecen en el mismo se entenderán en el sentido que a continuación se indica:

- Efectivo: moneda nacional o extranjera representada en billetes y monedas acuñadas.
- Transacción: cualquier operación o acto realizado, por un cliente, con las personas obligadas.
- Transacción inusual: es aquella operación cuya cuantía, frecuencia, monto o características no guardan relación con el perfil del cliente.

- Transacción sospechosa: es aquella transacción inusual debidamente examinada y documentada por la persona obligada, que por no tener un fundamento económico o legal evidente, podría constituir un ilícito penal.
- Cliente: es la persona individual o jurídica que realiza una o más transacciones con una persona obligada, dentro del giro normal o aparente de negocios de dicha persona obligada.
- Oficial de cumplimiento: es el funcionario gerencial encargado de vigilar el cumplimiento de los programas y procedimientos internos así como el cumplimiento de las obligaciones que impone la Ley.

3.4.9.2 Custodia y uso temporal de bienes

De conformidad con lo establecido en la Ley, en los casos en que por resolución dictada por el Ministerio Público, los bienes, productos o instrumentos objeto de medida cautelar, para que sean entregados a otra persona o institución designada por éste, la entrega deberá hacerse constar en acta administrativa, en la cual se indique el estado en que se encuentran dichos bienes, productos o instrumentos. Al acta se adjuntará copia del inventario respectivo, debiendo firmar el acta la persona o el representante de la institución receptora, a quien deberá entregarse copia de la misma y del inventario.

La persona o institución a la que el Ministerio Público encargue la custodia de los bienes, productos o instrumentos objeto de medida cautelar conforme a lo establecido en la ley, a partir del momento de la entrega, será legalmente responsable de garantizar su guarda, conservación y custodia, debiendo contar con los medios necesarios y adecuados para cumplir su misión, para lo cual

deberá tomar las medidas pertinentes y le está prohibido el uso de los bienes confiados con cualquier fin.

La devolución de los bienes, productos o instrumentos a que se refiere el párrafo anterior, si procediere será realizada por el tribunal o Juez competente, de conformidad con lo que la ley establezca para el efecto.

3.4.6. Acuerdo Gubernativo No. 443-2013, Reformas al Reglamento de la Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos

Este acuerdo incluye como personas obligadas para efectos de la Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos a determinadas personas individuales o jurídicas que desarrollan actividades no financieras que, por la naturaleza de sus operaciones las hace susceptibles de que sus servicios o productos puedan ser utilizados de manera indebida en actividades de lavado de dinero u otros activos.

3.4.10.1 De las personas obligadas

El artículo 1 del Acuerdo número 443-2013 modifica el artículo 5 del Reglamento de la Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos, en el cual se indica que para los efectos de la Ley y este Reglamento, y de conformidad con el volumen de operaciones, y atendiendo a la naturaleza de sus actividades, las personas obligadas se subdividen en:

Grupo A. Este grupo incluye:

- a. Banco de Guatemala;
- b. Bancos del sistema;
- c. Sociedades financieras;

- d. Casas de cambio;
- e. Personas individuales o jurídicas que se dediquen al corretaje o a la intermediación en la negociación de valores;
- f. Emisores y operadores de tarjetas de crédito; y,
- g. Entidades fuera de plaza (off-shore).

Grupo B. Este grupo incluye:

- a. Compañías que se dedican a las transferencias sistemáticas o sustanciales de fondos y/o movilización de capitales
- b. Compañías de seguros y de seguro de caución;
- c. Compañías que se dedican a realizar operaciones sistemáticas o sustanciales de canje de cheques;
- d. Instituto de Fomento de Hipotecas Aseguradas;
- e. Entidades que se dedican a factoraje;
- f. Entidades que se dedican al arrendamiento financiero;
- g. Almacenes generales de depósito;
- h. Otras que la legislación someta específicamente a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos;
- i. Las cooperativas que realicen operaciones de ahorro y crédito, independientemente de su denominación;
- j. Las entidades autorizadas por el Ministerio de Gobernación para realizar loterías, rifas y similares;
- k. Personas jurídicas sin fines de lucro que administren o ejecuten fondos del Estado y/o reciban o envíen fondos del o hacia el extranjero;
- l. Intermediarios de seguros;
- m. Personas que realicen actividades de promoción inmobiliaria, comercio de joyas, comercio de arte y antigüedades, servicio de blindaje de bienes y arrendamiento de vehículos blindados;

- n. Contadores Públicos y Auditores que presten servicios relacionados con cualquiera de las actividades siguientes: administración de dinero, valores, cuentas bancarias, inversiones u otros activos. Actividades de contaduría pública y auditoría en general; y
- o. Personas individuales o jurídicas que se dediquen a prestar servicios que presten servicios de: ser titular de acciones nominativas, socio, asociado o fundador de personas jurídicas, actuar como director o miembro del consejo de administración, apoderado o representante legal de personas jurídicas y que figure como domicilio fiscal de personas jurídicas.

3.5. RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN UNA CONSULTORÍA TRIBUTARIA

El Contador Público y Auditor como consultor tributario tiene la responsabilidad de realizar una adecuada planeación de las actividades que se realizará como parte del alcance de la consultoría, que aseguren la aplicación y análisis adecuado de las leyes tributarias vigentes y aplicables por medio de una adecuada dirección, supervisión y revisión en el desarrollo del alcance.

3.5.1. Definición de los términos de trabajo

Es importante que el Contador Público y Auditor como Consultor Tributario desde el inicio acuerde con el cliente los términos del trabajo para evitar que el producto final que se entregue como resultado del trabajo realizado no cumpla con las expectativas de quien lo ha contratado.

3.5.2. Propuesta de servicios profesionales

Este es un documento en el cual el profesional ofrece sus servicios profesionales. Es de suma importancia, ya que buen porcentaje de la posibilidad que el cliente acepte o no la realización del trabajo profesional depende de la buena estructuración y elaboración de la propuesta de servicios.

Un orden lógico de una propuesta de servicios profesionales es el siguiente:

- a. Carta.
- b. Índice.
- c. Antecedentes del trabajo.
- d. Alcance del trabajo.
- e. Limitación de la responsabilidad.
- f. Equipo de trabajo.
- g. Fecha, lugar de realización del trabajo y entrega del producto final.
- h. Honorarios.
- i. Acerca de la firma.
- j. Términos comerciales de la propuesta.
- k. Aceptación de la propuesta.

3.5.3. Carta de responsabilidad por parte de la administración

Por medio de este documento la administración asume la responsabilidad que le corresponde de proporcionar información adecuada y apropiada de manera oportuna para permitir que el Contador Público y Auditor lleve a cabo su trabajo. Asimismo se establecen las responsabilidades legales que pudieran surgir para ambas partes dependiendo el tipo de trabajo a realizarse.

En la práctica en este documento se firman los términos comerciales y se establecen condiciones como:

- a. Plazo del trabajo.
- b. Propiedad del producto final del trabajo.
- c. Limitación a los daños y perjuicios.
- d. Prescripción de acciones legales.
- e. Confidencialidad de la información.
- f. Vigencia e interpretación de la propuesta.
- g. Indemnización de daños y perjuicios.
- h. Comunicaciones electrónicas.
- i. Entrega de información.
- j. Limitación de garantías.
- k. Destrucción de la documentación.
- l. Utilización del nombre del cliente.
- m. Resolución de disputas.
- n. Responsabilidades de cada una de las partes.
- o. Responsabilidad que el Contador Público y Auditor está obligada a cumplir con la Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos y con la Ley Para Prevenir y Reprimir el Financiamiento del Terrorismo, así como con sus respectivos reglamentos.

CAPÍTULO IV
EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO EN
LA LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA
COMPAÑÍA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AÉREOS,
INSCRITA EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES
LUCRATIVAS
(CASO PRÁCTIVO)

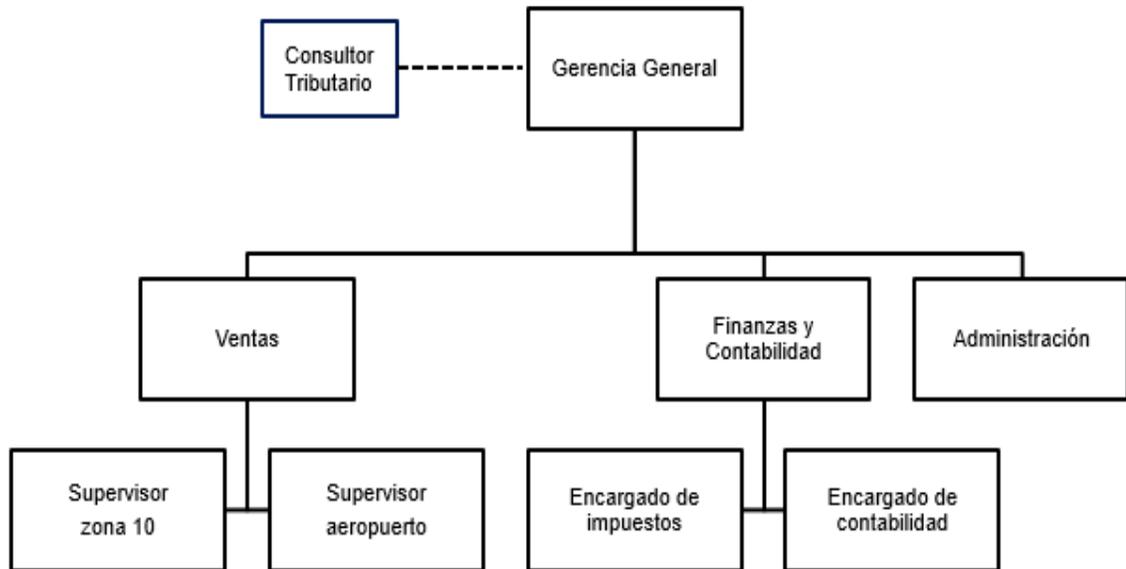
4.1. ANTECEDENTES DE LA COMPAÑÍA

La compañía objeto de estudio es “Air Lines Inc.” cuyo nombre comercial es Servicios Aéreos. Dicha entidad se constituyó el año de 1984 como sucursal compañía extranjera de acuerdo a las leyes guatemaltecas por medio de la escritura pública número dieciséis realizada por el notario Estuardo Paganini, el objeto principal de la sociedad es el transporte regular de personas y carga por vía aérea. Esta compañía es sucursal de la compañía Sky AirLines Inc. constituida en Atlanta, Georgia, Estados Unidos de América.

4.1.1. Sistema de negocio

Air Lines Inc. -Servicios Aéreos- presta el servicio aéreos, de personas y carga con destino a Estados Unidos de América, el servicio es prestado por medio de los aviones propiedad de su casa matriz, quien incurre en una serie de gastos y costos por cuenta de su sucursal en Guatemala los cuales son trasladados localmente al finalizar el período, denominados “Costos directos de vuelo”. Air Lines Inc. -Servicios Aéreos- posee un departamento de ventas en el aeropuerto y otro en oficinas centrales ubicadas en zona 10, los departamento que integran la compañía son de administración, contabilidad y finanzas. A continuación, el diagrama de la compañía:

FIGURA 1
ORGANIGRAMA DE LA COMPAÑÍA



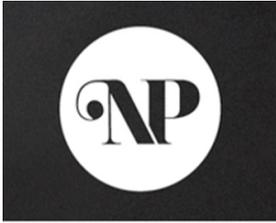
Fuente: Elaboración propia, con base en la información proporcionada por la compañía.

Nota: Se hace la aclaración que la compañía fue constituida en Guatemala como una sucursal de una aerolínea americana. Por lo tanto, su estructura no incluye una Junta Directiva. No obstante, se recomienda que se incluya al consultor tributario como apoyo a la Gerencia General.

Es importante mencionar que derivado de varios cambios que surgieron durante el 2014, la compañía identificó la necesidad de contratar a una firma o consultor tributario independiente experimentado en este giro de negocio, con el propósito de realizar la revisión del cálculo de la liquidación del Impuesto sobre la Renta anual, en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, el cual será elaborado por el encargo de impuestos de la compañía.

Con base en lo expuesto, la administración de Air Lines Inc. -Servicios Aéreos- solicitó a la firma de auditores y consultores independientes Navarro, Palomo & Asociados, S.C., una propuesta de servicios para la revisión de la liquidación del Impuesto sobre la Renta en el régimen sobre utilidades de Actividades Lucrativas, correspondientes al período de enero a diciembre del 2014, la cual se presenta a continuación.

4.2. PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES



Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

Navarro, Palomo & Asociados, S.C.

18 Calle Zona Pradera, Torre II, Oficina 501,
24-69 Zona 10.
Telefax: 23203000

Guatemala, 02 de diciembre de 2014

Licenciada

Glenda Tellez

Gerente Financiera

Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-

Guatemala.

Estimada Licda. Tellez:

A continuación tenemos el agrado de presentar para su consideración nuestra propuesta de servicios profesionales como consultores tributarios independientes, para apoyar a **Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-**, en la revisión de la determinación del Impuesto Sobre la Renta, en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, correspondiente al periodo 2014.

Asumimos el compromiso de proporcionarles servicios de alta calidad, además de otorgarles valor agregado a través de un equipo experimentado y proactivo de profesionales, que realizarán su mejor esfuerzo para alcanzar los objetivos que ustedes esperan de nuestros servicios.

Finalmente, quedamos a la disposición para atender cualquier comentario o consulta respecto a nuestra propuesta de servicios.

Atentamente,

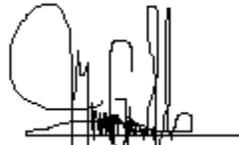
Navarro, Palomo & Asociados, S.C.

Claudia Fernández

Claudia Fernández
Gerente de Impuestos

Fernando López

Fernando López
Director de Impuestos



Mónica Gabriela Navarro Juárez
Socia de la División de Consultoría Fiscal

Índice de la propuesta de servicios profesionales	Página
1. Antecedentes	78
2. Alcance de nuestro trabajo	79
3. Limitaciones de nuestra responsabilidad	82
4. Equipo de trabajo	83
5. Fecha, lugar de realización del trabajo y entrega del producto final	84
6. Honorarios	85
7. Acerca de Navarro, Palomo & Asociados, S.C.	86
8. Términos comerciales de esta propuesta de servicios profesionales	87
9. Aceptación de la propuesta	88

ANTECEDENTES

De acuerdo a la información proporcionada por parte de la administración de **Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-**, el encargado de impuestos, quién llevaba 10 años a cargo del puesto, durante el año 2014 dejó de laborar para la compañía.

Adicionalmente, nos comunicaron que la persona a cargo de la preparación del cálculo de la liquidación anual del ISR, cuenta con poco tiempo dentro de la compañía, a pesar de contar con experiencia en el área fiscal, casa matriz con el propósito de evitar contingencias fiscales por una incorrecta determinación del ISR, determinó y solicitó a la sucursal en Guatemala que el cálculo de la liquidación del ISR anual del año 2014 debe ser revisado por una consultores tributarios independientes.

Con base en lo descrito anteriormente, nos han solicitado nuestros servicios para apoyarles en la revisión del cálculo de la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta de la compañía para el periodo 2014.

ALCANCE DE NUESTRO TRABAJO

A continuación el alcance de nuestro trabajo como consultores tributarios independientes:

- a) Revisión del cálculo del Impuesto Sobre la Renta preparado por la compañía, en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.

- a) Revisión de los créditos fiscales acreditables a Impuesto sobre la Renta que tengan registrados a la fecha de la revisión.

- b) Derivado al punto anterior, nuestro alcance incluirá la revisión únicamente de los impuestos que se describen a continuación:
 - Determinación del ISR trimestral
 - Determinación del Impuesto de Solidaridad.

- c) Revisar la determinación de la renta imponible del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con lo establecido en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas establecidas en la Ley de Actualización Tributario, Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

- b) Realizar y analizar los ingresos de la compañía, con el objeto de determinar cuáles no están afectos al Impuesto sobre la Renta, cuáles están exentos, cuáles están gravados, y cuales ya tributaron el impuesto mediante Retención Definitiva.

- c) Revisar los costos y gastos del período para identificar problemas fiscales en la deducibilidad de los mismos.

- d) Con base en lo anterior, preparar y discutir con ustedes la conciliación entre el resultado contable y la renta imponible (la cual incluye gastos no deducibles, ingresos no afectos o que ya pagaron el impuesto y otras deducciones que sean aplicables de conformidad con el régimen adoptado por las compañías), así como cualquier otra observación o recomendación en el Impuesto Sobre la Renta. Derivado del análisis de esta información, ustedes tomarían decisiones sobre las posiciones que asumirán en su declaración de Impuesto sobre la Renta, las cuales serían su única y exclusiva responsabilidad.
- e) Hacemos la salvedad que la revisión de los ingresos, costos y gastos se realizan con base en pruebas selectivas mediante muestras a criterio (no estadísticas).
- f) Es importante mencionar, que la revisión de la declaración y de sus anexos ante la Superintendencia de Administración Tributaria no se encuentra incluido como parte de nuestro alcance.
- g) No efectuaremos una auditoría fiscal, ni una revisión fiscal detallada del soporte documental de todas las operaciones. Tampoco verificamos el cumplimiento de disposiciones propias de otros regímenes impositivos aplicables a la compañía, ni en particular el cumplimiento en la aplicación de la retención de impuestos en todos los pagos o acreditamientos efectuados en el período, en tal sentido:
- No verificamos la aplicación de la retención de impuestos (Impuesto sobre la Renta de rentas de trabajo, rentas de capital, rentas de no residentes, Impuesto al Valor Agregado, otros.) en todos los pagos o acreditamientos efectuados en el período y que estuvieron sujetos a retención. Ustedes

deben tener presente que, sin perjuicio de las sanciones que corresponden a la omisión de retención de impuestos, la deducibilidad de los gastos en los que se hubiere omitido la retención podría ser ajustada por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

- No revisamos el cumplimiento con el pago a través del sistema bancario o la documentación en escritura pública de las transacciones por montos mayores a Q30,000, que no son en efectivo, como lo requiere el Decreto No. 20-2006 y sus reformas. Ustedes deben tener presente que la deducibilidad de costos y gastos y la procedencia del crédito de IVA queda sujeta a que se haya cumplido o se cumpla con las normas relativas a la bancarización en materia tributaria.
- Tampoco revisamos el cumplimiento de la compañía con el régimen cambiario vigente. Ustedes deben tener presente que la deducibilidad de costos y gastos en moneda extranjera y/o de las pérdidas en moneda extranjera, se sujetan a que la compañía cuente con documentación legal de la compra de las divisas en el sistema bancario local.

Sin embargo, haríamos del conocimiento de la administración de la compañía, las desviaciones o debilidades que detectemos en el desarrollo de nuestro trabajo, respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

LIMITACIONES DE NUESTRA RESPONSABILIDAD

El trabajo a realizar y nuestra responsabilidad, se sujeta a las siguientes limitaciones:

En función de que el objetivo de nuestro trabajo es el de revisar el cálculo del Impuesto Sobre la Renta anual en el régimen sobre utilidades de Actividades Lucrativas de **Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-** para el periodo descrito en el alcance. Los servicios que se han descrito anteriormente no constituyen una auditoría o revisión fiscal detallada de todas las transacciones que efectuó la compañía, ni incluyen trabajos en materia fiscal que por su naturaleza deban tratarse en forma especial y que por lo tanto requieran de horas de trabajo específicas.

En otros casos que resulten sobre la marcha y que ustedes necesiten ayuda adicional a la contenida en la presente propuesta de servicios se sujetarían a un arreglo por separado.

Nuestra responsabilidad se limita a identificar y presentar a ustedes la información sobre los cálculos y procedimientos que ayuden a su entidad a cumplir con las leyes guatemaltecas. En ningún momento asumiremos actividades propias de la administración de la compañía y/o empleados y funcionarios de la misma, ni en particular el proceso de toma de decisiones.

Advertimos que nuestra revisión la efectuaremos como consultores fiscales independientes y que por lo tanto, nuestra interpretación de las leyes y reglamentos tributarios podrá o no coincidir con la que hagan otros profesionales, la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, los tribunales y/o cualquier otra parte interesada. El resultado de nuestro trabajo será destinado exclusivamente para la información de la administración de su compañía.

Corresponde única y exclusivamente a su compañía, hacer un juicio razonable de negocios y tomar las decisiones sobre las posiciones fiscales que asumirá en sus declaraciones de impuestos. Asimismo, de conformidad con los Códigos Tributario y Penal, la responsabilidad por infracciones y/o delitos contra el régimen tributario corresponden única y exclusivamente al contribuyente, es decir a su compañía. Con su aceptación de esta propuesta ustedes reconocen tal situación y aceptan la responsabilidad que se deriven de las posiciones fiscales que ustedes decidan asumir en sus declaraciones de impuestos.

EQUIPO DE TRABAJO

El éxito de los resultados de nuestros servicios es atribuible al trabajo coordinado de nuestro equipo especialista en la materia. Hemos formado un equipo de profesionales con experiencia en servir a compañías nacionales y multinacionales que enfrentan necesidades en materia que conciernen al alcance de esta propuesta. A continuación presentamos los responsables del nivel de calidad de nuestros servicios y quienes coordinarán todas las actividades, análisis y comunicaciones entre las partes:

Mónica Gabriela Navarro Juárez

Socia de la División de Impuestos y Consultoría Fiscal

Contadora Pública y Auditora. Magister en Consultoría Tributaria. Egresada de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Claudia Fernández

Directora de Impuestos

Contadora Pública y Auditora. Egresada de la Universidad Francisco Marroquín.

Fernando López

Gerente de Impuestos

Contador Público y Auditor. Magister en Economía Empresarial. Egresado de la Universidad Rafael Landívar.

Carlos Monterroso

Senior de Impuestos

Perito Contador con Pensum Cerrado en Contaduría Pública y Auditoría en la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Adicionalmente, para el desarrollo del trabajo estaríamos asignando a personal de nuestro staff.

FECHA, LUGAR DE REALIZACIÓN DEL TRABAJO Y ENTREGA DEL PRODUCTO FINAL

Fecha y lugar de realización del trabajo

El trabajo se realizará de acuerdo a las secciones descritas en el “Alcance de Nuestro Trabajo” según las fechas que conjuntamente sean acordadas por ambas partes al momento en que se apruebe la propuesta de servicios.

La revisión de campo se realizará mayormente en sus oficinas. Es importante mencionar que la permanencia de nuestro personal en sus oficinas se sujeta a mutua conveniencia acordada con el personal designado por su compañía para la atención de este trabajo, la disponibilidad de información y documentación en forma oportuna será un factor determinante que permitirá la eficiencia de nuestro trabajo y el tiempo de entrega del producto final.

Producto final

Un informe que incluirá nuestros comentarios sobre el resultado del análisis efectuado, así como de las sugerencias y recomendaciones correspondientes acerca de los cálculos que efectuemos con base en la información que ustedes nos proporcionen. Este informe sería discutido con la Gerencia General en una reunión acordada a mutua conveniencia para ese efecto.

Nuestro trabajo concluye con la presentación de nuestro informe final, el día 15 de marzo de 2015. La implementación de las recomendaciones no forma parte de nuestro trabajo, por lo cual se sujetaría a un arreglo por separado a mutua conveniencia.

HONORARIOS

La base para la determinación de nuestros honorarios por los servicios antes mencionados está constituida por el tiempo invertido y la categoría del personal que participa en el desarrollo del trabajo. Con base en lo anterior y tomando como referencia experiencias anteriores, a continuación encontrará la integración de nuestros honorarios:

• Descripción	• Monto de Honorarios	• Forma de facturación
Revisión de cálculos realizados por la compañía sobre la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta de la compañía, referente al periodo 2014.	Q35,100.00	<ul style="list-style-type: none">• 50% inicial al momento de la aprobación de la propuesta.• 50% final al momento de la entrega del informe final.
Total honorarios	Q35,100.00	(IVA incluido)

Agradecemos la oportunidad que nos brindan de presentar la propuesta de servicios, y en espera de que la misma merezca su aprobación, hacemos propicia la oportunidad para enviarles un cordial saludo.

ACERCA DE NAVARRO, PALOMO & ASOCIADOS S.C.

Fundada en 1990, es a la fecha una firma líder en el asesoramiento de compañías tanto nacionales como multinacionales.

Cuenta con alrededor de 30 profesionales con experiencia, dinamismo y profesionalismo que nos permiten ofrecer a nuestros clientes un servicio de primer orden, bajo los más altos estándares de calidad.

Contamos con un sistema de capacitación constante de nuestro personal, lo que nos permite mantenernos a la vanguardia de la legislación tributaria, la normativa para ejercer la contaduría y la auditoría. Asimismo, contamos con un departamento legal que brinda apoyo en casos de materia jurídica a nuestros clientes, así como también es un respaldo para las decisiones que se toman dentro de la firma.

Contamos con diversidad de clientes que desarrollan sus actividades en múltiples industrias, lo que nos permite contar con antecedentes amplios de casos fiscales.

De esta forma, nuestros servicios van orientados a permitir que nuestros clientes alcancen sus objetivos de negocios, mediante un asesoramiento preventivo y oportuno que les permita tomar las mejores decisiones considerando los riesgos que involucra cada una de ellas.

Cada uno de los trabajos realizados por nuestros equipos pasa por diversos controles de calidad, para poder brindar un producto final óptimo que pueda cumplir con el compromiso asumido en la propuesta de servicios profesionales.

TÉRMINOS COMERCIALES DE ESTA PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES

AIR LINES INC. -SERVICIOS AÉREOS- cooperará con Navarro, Palomo & Asociados, S.C. en la realización del Compromiso, incluyendo pero sin limitarse a brindarle servicios razonables y acceso oportuno a los datos, información y personal de AIR LINES INC. -SERVICIOS AÉREOS- será responsable por las acciones de su personal y agentes, por la vigencia, precisión e integridad de todos los datos e información (incluyendo toda la información financiera y estados contables) proporcionados por Navarro, Palomo & Asociados, S.C. por y en nombre de AIR LINES INC. -SERVICIOS AÉREOS- y por la implementación de cualquier asesoramiento brindado como parte de los Servicios.

Navarro, Palomo & Asociados, S.C. podrá utilizar y confiar en los datos e información proporcionada por el AIR LINES INC. -SERVICIOS AÉREOS- u otros sin verificarlos. La actuación de Navarro, Palomo & Asociados, S.C. dependerá de que AIR LINES INC. -SERVICIOS AÉREOS- realice sus responsabilidades aquí consignadas en forma oportuna y tome las decisiones y aprobaciones en forma oportuna en relación con los Servicios. Navarro, Palomo & Asociados, S.C. tendrá derecho a depender de las decisiones y aprobación de AIR LINES INC. -SERVICIOS AÉREOS-

La Firma y/o sus Socios declaran que son persona (s) obligada (s) a cumplir con la Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos y con la Ley Para Prevenir y Reprimir el Financiamiento del Terrorismo, así como con sus respectivos reglamentos. El Cliente se compromete a cumplir con todas las obligaciones formales y sustanciales relacionadas con estas leyes y reglamentos en su relación con la Firma y/o sus Socios.

ACEPTACIÓN DE LA PROPUESTA

Mucho apreciaremos confirmar su acuerdo con los términos antes indicados, firmando una copia de la presente propuesta de servicios profesionales y remitiendo la misma a las oficinas.

De acuerdo con el contenido de la presente propuesta y aceptada por **Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-**

Nombre: Glenda Tellez

Puesto: Gerente Financiera

Firma: *Glenda Tellez*

Fecha: 05 de diciembre de 2014

4.3. CARTA DE COMPROMISO DEL CONSULTOR TRIBUTARIO



Navarro, Palomo & Asociados, S.C.

18 Calle Zona Pradera, Torre II Oficina 501, 24-69
Zona 10.
Telefax: 23203000

Guatemala, 10 de diciembre de 2014

Licenciada

Glenda Tellez

Gerente Financiera

Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-

Guatemala

Estimada Licda. Tellez:

Ustedes nos han solicitado que les apoyemos en la revisión del cálculo de la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al periodo fiscal 2014.

Por medio de la presente, tenemos el agrado de confirmar la aceptación y entendimiento de los compromisos enunciados en la propuesta de servicios profesionales.

Llevaremos a cabo las revisiones como consultores tributarios independientes, de acuerdo a las disposiciones legales vigentes en el país en el periodo que se

evalúa, que sean aplicables al presente encargo de consultoría que nos han solicitado.

En virtud de la naturaleza del trabajo y de otras limitaciones inherentes a la revisión del cálculo realizado por las personas encargadas de su entidad, junto con las limitaciones de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas importantes puedan permanecer sin ser descubiertas.

Como resultado del trabajo a realizarse, les entregaremos nuestro informe correspondiente a la consultoría sobre la revisión de la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al periodo 2014.

Les recordamos que la responsabilidad por la preparación de los registros contables y la implementación de nuestras recomendaciones corresponde a la administración de la compañía. Esperamos una cooperación total con su personal y confiamos en que ellos podrán a nuestra disposición toda la documentación que requiramos, de manera oportuna.

Agradeciendo la oportunidad que nos brindan de apoyarles.

Cordiales saludos,



Licda. Mónica Gabriela Navarro Juárez

Contadora Pública y Auditora

Colegiado No. 200320846

Socia de la División de Impuestos y Consultoría Fiscal

4.4. CARTA DE REPRESENTACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMPAÑÍA



ARI LINES INC. -Servicios Aéreos-

15 calle Centro Ejecutivo, oficina 205 2-30 zona 10
Telefax: 22345600 al 610

Guatemala, 13 de diciembre de 2014

Señores

Navarro, Palomo & Asociados, S.C.

Presente

Señores:

La presente carta de representación la proporcionamos en relación con la consultoría tributaria que hemos solicitado, específicamente en la revisión de la liquidación del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al periodo 2014, con el propósito de tener el aval de expertos fiscales, respecto a la correcta aplicación de la Ley de Actualización Tributaria.

A nombre de la compañía, reconocemos nuestra responsabilidad por la presentación confiable de la información que presentan nuestros registros contables y financieros.

Confirmamos, según nuestro conocimiento y mejor entendimiento las siguientes representaciones:

- No han existido irregularidades que involucren a miembros de la administración o empleados, respecto a las cifras que se representan en los registros contables.
- Hemos puesto a su disposición todos los libros de contabilidad y documentos de apoyo necesarios para que ustedes lleven a cabo su trabajo de la mejor manera.
- No existe información adicional relacionada al cálculo de la liquidación anual del Impuesto sobre la Renta, que la información con la que contamos.

Sin otro particular, nos suscribimos y ponemos a su disposición ante cualquier información o documentación adicional que les sea necesaria en la realización de su trabajo.

Atentamente,

Glenda Téllez

Licda. Glenda Téllez

Gerente Financiera

4.5. PLANIFICACIÓN DE LA CONSULTORÍA TRIBUTARIA



Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

Navarro, Palomo & Asociados, S.C.

18 Calle Zona Pradera, Torre II Oficina 501,
24-69 Zona 10.
Telefax: 23203000

Fechas claves:

- Periodo fiscal a evaluar: Del 01 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2014.
- Envío de requerimiento de información: 15 de enero de 2015.
- Envío de información de parte del cliente: 02 de febrero de 2015.
- Fecha del trabajo a realizar Del 02 de febrero al 5 de marzo de 2015.
- Discusión del informe: 10 de marzo de 2015.
- Entrega de informe final: 15 de marzo de 2015.

Objetivos de la consultoría:

Hemos sido contratados por la Junta Directiva de la compañía **Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-** para revisar el cálculo de la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al periodo 2014.

Nuestra consultoría tiene como objetivo emitir nuestros comentarios como consultores tributarios independientes acerca del cálculo realizado por la

entidad, y la deducibilidad de los gastos determinados por la compañía, tomando como base las disposiciones legales vigentes.

Generalidades y operaciones:

Air Lines Inc. -Servicios Aéreos- se constituyó el año de 1984 como sucursal compañía extranjera de acuerdo a las leyes guatemaltecas por medio de la escritura pública número dieciséis realizada por el notario Estuardo Paganini, el objeto principal de la sociedad es el transporte regular de personas y carga por vía aérea. Esta compañía es sucursal de la compañía Sky Air Lines Inc. - Servicios Aéreos- constituida en Atlanta, Georgia, Estados Unidos de América.

De acuerdo con la entrevista realizada con la gerente financiera nos comunicaron que la persona a cargo de la preparación de la liquidación anual del ISR cuenta con poco tiempo dentro de la compañía, a pesar de contar con experiencia en el área fiscal, la administración de la compañía ha solicitado el apoyo de expertos fiscales con experiencia en líneas aéreas.

Personal clave:

Glenda Téllez	Gerente Financiera
Francisco Marroquín	Contador General
Clara Beltrán	Encargado de impuestos

Trabajo a desarrollar:

Considerando el conocimiento que tenemos del cliente y las leyes vigentes aplicables al periodo fiscal de revisión, específicamente en la revisión de la

determinación del Impuesto Sobre la Renta, nuestro trabajo consistirá en lo siguiente:

- Determinar la renta imponible de la entidad.
- Realizar las pruebas de deducibilidad correspondientes para establecer si la determinación de la renta imponible de parte de la compañía es correcta con base en las disposiciones establecidas en la Ley de Actualización Tributaria.
- Entregar un informe con nuestros comentarios como consultores tributarios independientes, así como los cálculos propuestos para liquidar el Impuesto Sobre la Renta a la administración de la entidad.

Personal de la firma que efectuará el trabajo:

Socia	Mónica Gabriela Navarro Juárez
Director	Claudia Fernández
Gerente	Fernando López
Senior	Carlos Monterroso
Asistente	Daniel Pérez

Honorarios

Puesto	Horas	Honorarios por hora (Q)	Total (Q)
Socio	5	900.00	4,500.00
Director	10	650.00	6,500.00
Gerente	15	500.00	7,500.00
Senior	30	320.00	9,600.00
Asistente	40	175.00	7,000.00
TOTAL HONORARIOS			35,100.00

4.6. NARRATIVA COMO RESULTADO DE LA ENTREVISTA INICIAL PARA EL DESARROLLO DE LA CONSULTORÍA TRIBUTARIA

El Gerente Financiero proporcionó al equipo de Navarro, Palomo & Asociados, S. C. información importante y relevante acerca del sistema de negocio de la compañía, la forma en que se llevan sus registros contables, así como de la preparación y presentación de los impuestos de la entidad, a continuación se detalla la información obtenida:

- La compañía posee un departamento contable quien es el encargado de realizar los registros contables de los ingresos de la venta de boletos aéreos y transporte de carga, así como de los costos y gastos que se incurren localmente.
- La compañía no cuenta con un departamento de auditoría interna. Al finalizar el año contrata a una firma de auditoría externa para que realice la auditoría financiera anual, ya que debe cumplir con el requisito de presentar Estados Financieros Auditados como parte de sus obligaciones tributarias por estar clasificada ante la Superintendencia de Administración Tributaria como Contribuyente Especial.
- Se informó que en el mes de octubre del año 2014 el encargado de impuestos de la compañía quien tenía aproximadamente 10 años en el puesto renunció y la nueva persona contratada posee experiencia en impuestos; sin embargo, no posee experiencia en la preparación de impuestos de una compañía de transporte aéreo.

- Respecto al plan de compensación de los empleados y el registro de gastos el encargado de contabilidad, informó al consultor tributario las siguientes políticas:
 1. El pago de bono 14 equivale al 125% del salario ordinario mensual.
 2. En el mes de marzo se realiza el pago en un bono denominado “bono escolar” y es equivalente al 50% del salario ordinario mensual.
 3. El método que utilizan para el registro de los pasivos laborales es el directo.
 4. Como política corporativa realizan anualmente donaciones por un monto de Q600,000 a asociaciones sin fines de lucro.
- Durante el año 2014 se consideró como incobrable un monto de Q300,000 correspondientes a la venta de boletos reportada por una agencia de viajes que desapareció repentinamente.
- Según la constancia del registro tributario unificado de SAT, la compañía realiza los pagos trimestrales bajo la fórmula de cierres contables parciales y acredita el Impuesto de Solidaridad al Impuesto sobre la Renta.
- Existe una serie de costos y gastos que son incurridos en el exterior por su casa matriz y otra parte se incurre localmente. A continuación, el detalle de los costos y gastos:

TABLA 4
DETALLE DE COSTOS Y GASTOS INCURRIDOS LOCALMENTE Y EN EL
EXTERIOR

Gastos incurridos localmente	Gastos incurridos en el exterior por casa matriz
1. Combustible aeronave	1. Sueldos de tripulación
2. Papelería y útiles	2. Depreciación aeronaves
3. Energía eléctrica	3. Mantenimiento de aeronave
4. Alquiler de oficinas	4. Uso de aeronave
5. Depreciación equipo oficina	5. Servicios a pasajeros
6. Parqueos	
7. Sueldos de departamento de administración	
8. Sueldos de departamento de ventas	
9. Artículos promocionales	
10. Depreciación equipo cómputo	
11. Depreciación equipo de ventas	
12. Comunicación	
13. Sueldo de personal ubicado en aeropuerto	
14. Parqueo aeronave	
15. Rampa aeronave	

Fuente: Elaboración propia, con base en información de la Gerencia de Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-

4.7. REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN



Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

Navarro, Palomo & Asociados, S.C.

18 Calle Zona Pradera, Torre II Oficina 501,
24-69 Zona 10.
Telefax: 23203000

Guatemala, 15 de enero de 2015

Licenciado
Francisco Marroquín
Airlines Inc. –Servicios Aéreos–
Contador General
Ciudad

Estimado Licenciado Marroquín:

En relación con la consultoría solicitada acerca de la revisión de la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta, de rentas sobre utilidades de actividades lucrativas, correspondiente al periodo imponible 2014. A continuación, detallamos el listado de la documentación necesaria para iniciar con nuestra revisión.

1. Cálculo preliminar del Impuesto Sobre la Renta por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre 2014.
2. Estado de resultados del período de enero a diciembre 2014.
3. Estado de situación financiera del período de enero a diciembre 2014.
4. Integración de los Gastos No Deducibles.
5. Integración de donaciones.

6. Integración de viáticos locales y del exterior.
7. Integración de honorarios locales y del exterior.
8. Integración de intereses de cuentas locales y del exterior.
9. Movimiento de la reserva para cuentas incobrables.
10. Integración de los créditos fiscales acumulados al 31 de diciembre 2014.
11. Nota de cargo de casa matriz.

Solicitamos tener esta información lista para el día 02 de febrero de 2015. Sin otro particular por el momento, aprovechamos la oportunidad para saludarle.

Atentamente,



Licda. Mónica Gabriela Navarro Juárez

Contadora Pública y Auditora

Colegiado No. 200320846

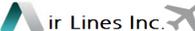
Socia de la División de Impuestos y Consultoría Fiscal

4.8. INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR EL CLIENTE

El cliente proporcionó la información siguiente:

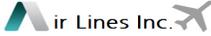
Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	<u>Air Lines Inc. / Servicios Aéreos</u>	Hecho por: JR	Fecha: 02/02/14
TRABAJO	<u>Revisión de la liquidación anual del ISR</u>	Revisado por: GN	Fecha: 05/03/14
PERIODO	<u>Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014</u>	ER	
DESCRIPCIÓN	<u>Información proporcionada por la compañía - Estado de Resultados</u>		

 Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014 Cifras expresadas en quetzales			
INGRESOS			
INGRESOS OPERACIONALES			
Venta de boletos aéreos aeropuerto	18,255,000.00		
Venta de boletos aéreos agencias de viaje	43,250,225.00		
Ventas de boletos aéreos pagadas en otros países	23,150,548.00		
Fletes por exportación	3,550,000.00		
Fletes de importación	1,250,000.00		
Servicios de Agentes de Carga	18,325,125.00		
TOTAL INGRESOS		Q	107,780,898.00 Ref. X7
COSTOS Y GASTOS			
COSTOS DE OPERACIÓN			
Costo Directo en vuelo	45,110,187.14	Ref. X20	
Combustible aeronaves	34,489,887.36	W{5}	
TOTAL COSTOS DE OPERACIÓN		Q	79,600,074.50 W{2}
GASTOS DE OPERACIÓN			
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN			
Mantenimiento mobiliario y equipo	75,000.00		
Energía eléctrica	112,000.00		
Servicios Varios	155,000.00		
Gastos No Deducibles	56,214.00	Ref. W	
Viáticos	181,995.00	Ref. W2	
Honorarios profesionales locales	356,214.00	Ref. W3	
Honorarios profesionales del exterior	375,845.00	Ref. W3	
Seguros y Arrendamientos	250,000.00		
Misceláneos	125,321.00	Q	1,687,589.00
GASTOS DE VENTA			
Sueldos y Salarios	1,750,256.00	X9	
Bonificación incentivo	256,321.00	X8	
Bono Escolar	875,128.00	X8	
Bono 14	1,562,781.25	X9	
Aguinaldo	1,250,225.00	X9	
Indemnizaciones	350,000.00	X9	
Comisiones Agencias de Viaje	1,297,506.75		
Vacaciones	145,236.00		
Donaciones	725,000.00	Ref. W1 {4}	
Cuotas patronales	221,757.44	X8	
Cuentas Incobrables	125,000.00	X10	Q 8,559,211.44
GASTOS DE CARGA			
Servicios de carga	1,235,214.00		
Servicios de terminal	365,894.00		
Comisiones de carga	1,030,254.00	Q	2,631,362.00
GASTOS DE OPERACIÓN			
Hospedaje tripulación pilotos y cabina	456,123.00		
Servicios de abordaje	1,458,621.00		
Servicios de aterrizaje y aproximación	685,215.00		
Servicios aeroportuarios CDAG	952,145.00		
Parqueo y Rampa Aeronaves	314,521.00		
Tratamientos cuarentenarios	213,654.00	Q	4,080,279.00
OTROS INGRESO Y GASTOS			
Intereses bancarios locales	15,000.00	Ref. W1 {1}	
Intereses bancarios del exterior	23,546.00	Ref. W1 {3}	
Diferencial cambiario ingreso	2,500.00		
Otros ingresos	250,000.00		
Diferencial cambiario gasto	125,365.00		
Otros Gastos	58,325.00	Ref. W1 {2}	Q 107,356.00 W{4}
TOTAL COSTOS Y GASTOS		Q	96,558,515.93
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO		Q	11,329,738.07

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	02/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	BG			
DESCRIPCIÓN	Información proporcionada por la compañía - Estado de Situación Financiera				

 <p>Servicios Aéreos Estado de Situación Financiera Al 31 de diciembre de 2014 Cifras expresadas en quetzales</p>					
ACTIVO					56,520,318.62
ACTIVO CORRIENTE				53,967,465.87	
Bank International USD	12,066,861.15				
Bank International Q	14,850,000.00				
Cuentas por cobrar empleados	190,696.14				
Cuentas por cobrar casa matriz	10,939,818.55				
Cuentas por cobrar agencias de viaje	9,852,741.00				
Gastos pagados por anticipado	585,350.00				
Retenciones por cobrar	5,257.06				
Reserva para cuentas incobrables	561,498.51	Ref. X10 {1}			
Tarjeta de crédito	1,589,654.00				
IVA por aplicar	85,362.00				
Otras cuentas por cobrar	220,365.00				
ISR pagos a cuenta	1,915,031.29	Ref. W5			
ISR en exceso	693,282.27	Ref. W5			
ISO	947,349.41	Ref. W5			
Anticipo sobre viáticos	25,698.00				
ACTIVO NO CORRIENTE				2,552,852.75	
Mobiliario y equipo contabilidad	184,707.32				
Depreciación acumulada equipo contabilidad	86,207.37				
Mobiliario y equipo administración	1,270,723.61				
Depreciación acumulada administración	1,267,980.89				
Mobiliario y equipo oficinas aeropuerto	820,880.19				
Depreciación acumulada aeropuerto	808,672.14				
Mobiliario y equipo de ventas	211,552.69				
Depreciación acumulada ventas	211,552.80				
Inversiones	2,439,402.14				
TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO NETO					56,520,318.62
TOTAL PASIVO				12,857,404.52	
PASIVO CORRIENTE	10,534,522.01				
Cuentas por pagar	275,099.52				
Cuentas por pagar varias	17,906.78				
Proveedores varios	257,192.74				
Comisiones por pagar	24,633.61				
Comisiones agencias de viaje	24,633.61				
Impuestos por pagar	653,593.36				
IVA por pagar	951,050.57				
Impuesto de salida	467,360.54				
IVA retenciones por pagar	47,740.88				
ISO por pagar	222,016.88				
Casa Matriz cuenta corriente	7,593,293.52				
PASIVO NO CORRIENTE					
Provisiones acumuladas	2,322,882.51				
PATRIMONIO NETO				43,662,914.10	
Capital	7,730,417.43				
Capital pagado y autorizado	25,000.00				
Utilidades retenidas	13,539,314.83				
Pérdidas acumuladas	21,831,457.05				
Reserva legal	536,724.79				

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha: 12/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha: 18/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	W		
DESCRIPCIÓN	Cálculo preparado por la compañía			

Descripción	Monto según compañía	Referencia
Venta de boletos aéreos aeropuerto	18,255,000.00	
Venta de boletos aéreos agencias de viaje	43,250,225.00	
Ventas de boletos aéreos pagadas en otros países	23,150,548.00	
Fletes exportación - Collect	1,250,225.00	
Fletes exportación - Pre-paid	2,299,775.00	
Fletes importación - Collect	974,680.00	
Fletes importación - Pre-paid	275,320.00	
Servicios de agentes de carga	18,325,125.00	
Total Ventas Netas Locales	107,780,898.00	Ref. X7
Costo de Operación		
(-) Costo Directo de vuelo	- 45,110,220.00	Ref. X20
Combustible aeronaves	- 34,489,887.36	ER{5}
Total Costo de Ventas	- 79,600,107.36	ER{2}
Margen Bruto	28,180,790.64	Λ
(-) Gastos de Operación		
Gastos de Operación	- 16,958,441.44	
Total de Gastos	- 16,958,441.44	ER{3}
Otros gastos e ingresos		
Otros Ingresos	291,046.00	X7
Otros Gastos	- 183,690.00	X20
Total Otros Gastos e Ingresos	107,356.00	ER{4}
Resultado del ejercicio	11,329,705.20	Λ
(+) Gastos no deducibles		
Gastos no deducibles identificados por la compañía	56,214.00	W4
Gasto no deducible donaciones	225,000.00	X11 - Ver nota No. 2
Gasto no deducible bono 14	437,564.00	X9 - Ver nota No. 1
Gasto no deducible ISR intereses locales	1,500.00	X2 - Ver nota No. 5
Gasto no deducible cuenta incobrable	300,000.00	X10 - Ver nota No. 2
Total Gastos no deducibles	1,020,278.00	
(-) Ingresos exentos/no afectos / renta capital		
Intereses bancarios locales	- 15,000.00	X2 - Ver nota No. 5
Total ingresos exentos / no afectos	- 15,000.00	
(=) Renta Imponible	12,334,983.20	Λ
Tarifa corporativa de ISR	25%	
Impuesto Sobre la Renta por pagar	3,083,745.80	*
Créditos Fiscales		
Pagos de ISR en exceso	- 693,282.27	W5
Pagos trimestrales de ISR	- 1,915,031.29	W5
Pagos de ISO	- 535,603.49	W5
Total créditos fiscales	- 3,143,917.05	
ISR pagado en exceso	-60,171.25	Λ

Notas:

- El monto del costo directo de vuelo fue trasladado incorrectamente al cálculo elaborado por la compañía, se identificó una diferencia de Q242,546.29 con lo registrado contablemente y la revisión del cálculo de la nota de cargo.
- El monto de gastos no deducibles determinados por la compañía fueron revisado como parte de nuestra revisión, las diferencias identificadas se encuentra identificadas en los papeles de trabajo específicos de las pruebas de los máximos deducibles establecidos por la Ley de Actualización Tributaria.

Marcas de revisión:

-  Monto verificado con documentación de soporte
-  Monto verificado en el Estado de Resultados
-  Cálculos verificados
-  Multiplicación verificada

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	02/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	W1			
DESCRIPCIÓN	Información proporcionada por la compañía - Integración intereses bancarios y donaciones				



Integración de ingresos por intereses de cuentas bancarias locales y del exterior
Cifras expresadas en quetzales

Mes	Monto de intereses locales Q	ISR	Intereses del exterior USD	TC	Monto de intereses del exterior Q
Enero	1,000.00	100.00	143.26	7.81093	1,119.00
Febrero	1,050.00	105.00	141.39	7.74427	1,095.00
Marzo	2,150.00	215.00	452.91	7.72782	3,500.00
Abril	1,000.00	100.00	129.45	7.72494	1,000.00
Mayo	1,000.00	100.00	147.72	7.78525	1,150.00
Junio	1,025.00	102.50	321.39	7.77861	2,500.00
Julio	1,500.00	150.00	479.78	7.81606	3,750.00
Agosto	1,110.00	111.00	142.91	7.76718	1,110.00
Septiembre	1,095.00	109.50	146.00	7.67118	1,120.00
Octubre	1,000.00	100.00	151.13	7.60939	1,150.00
Noviembre	1,070.00	107.00	143.86	7.64657	1,100.00
Diciembre	2,000.00	200.00	651.86	7.59675	4,952.00
Totales	✓ 15,000.00	1,500.00	3,051.66	✓	23,546.00

Ref. ER {1}

Ref. ER {2} Λ

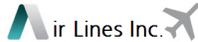
Ref. ER {2}

Total de rentas de capital

38,546.00 Ref. X21

Notas:

1. El monto de Q1,500 correspondiente al ISR de rentas de capital se encuentra registrado en la cuenta de otros gastos.
2. El tipo de cambio utilizado corresponde a del último día de cada mes publicado por el Banco de Guatemala.
3. El monto de intereses se consideran rentas de capital; por lo tanto, tanto el ingreso como el gasto deben excluirse de las rentas de actividades lucrativas



Integración Donaciones
Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Total
Donación Universidad de San Carlos de Guatemala	225,000.00
Donación Fundación	250,000.00
Donación Asociación	250,000.00
Total donaciones	✓ 725,000.00

Ref. ER {3}

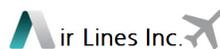
Marcas de revisión:

✓ - Monto verificado con Estados Financieros

Λ - Sumado verticalmente

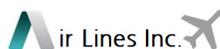
Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por: JR	Fecha: 02/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por: GN	Fecha: 05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	W2	
DESCRIPCIÓN	Información proporcionada por la compañía - Integración viáticos locales y del exterior		

 **Integración de viáticos locales**
Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Total
Kilometraje	20,000.00
Alimentación	15,000.00
Hospedaje	32,500.00
Peaje	5,000.00
Parqueos	7,175.00
Total viáticos	Λ 79,675.00

Ref. X12
{a}

 **Integración de viáticos para al exterior**
Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Total
Impuestos del exterior	5,000.00
Alimentación	12,000.00
Hospedaje	34,320.00
Pasajes aéreos	42,500.00
Transporte terrestre	8,500.00
Total viáticos	Λ 102,320.00

Ref. X13
{a}

Total Viáticos = sumatoria {a} **181,995.00** Ref. ER

Marcas de revisión:

- Monto verificado con Estados Financieros

Λ - Sumado verticalmente

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	02/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	W3			
DESCRIPCIÓN	Información proporcionada por la compañía - Integración honorarios locales y del exterior				



Integración de honorarios locales
Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Total
Honorarios por auditoria anual	100,000.00
Honorarios revisión fiscal	25,000.00
Honorarios de servicio técnico mantenimiento	75,500.00
Honorarios capacitación al equipo de ventas	35,500.00
Honorarios servicios de seguridad	55,000.00
Honorarios servicios de limpieza	65,214.00
Total	✓ 356,214.00 Ref. X14



Integración de honorarios del exterior
Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Total
Honorarios	150,000
Comisiones	150,000
Servicios	75,845
Total	✓ 375,845.00 Ref. X15

Marcas de revisión:

✓ - Monto verificado con Estados Financieros

Λ - Sumado verticalmente

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	02/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	W4			
DESCRIPCIÓN	Información proporcionada por la compañía - Integración gastos no deducibles				



Integración gastos no deducibles
Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Monto
Propinas no documentadas en facturas	10,550.00
Pago de multas por presentación extemporánea de las declaraciones	2,000.00
Pago de multa por rectificación de la declaración de IVA del mes de junio 2014	22,973.00
IVA crédito de facturas prescritas	5,320.00
IVA crédito de una nota de crédito prescrita (más de dos meses)	6,851.00
Donación para la operación de la hija de una de las personas que realiza la limpieza de las oficinas	8,520.00
Total	Ⓢ 56,214.00

Ref. X17

Λ

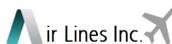
Marcas de revisión:



- Monto verificado con Estados Financieros

Λ - Sumado verticalmente

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	02/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	W5			
DESCRIPCIÓN	Información proporcionada por la compañía - Integración de créditos fiscales				



Integración del ISR pagos a cuenta y en exceso
Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Saldos iniciales	Debe	Haber	Saldo final al 2014	
Pagos a cuenta 2013 / ISR pagado en exceso	1,887,521.00		- 1,194,238.73	693,282.27	Ref. W
ISR trimestre enero a marzo 2014	712,563.00			712,563.00	{a}
ISR trimestre abril a junio 2014	585,147.00			585,147.00	{a}
ISR trimestre julio a septiembre 2014	617,321.29			617,321.29	{a}
Totales	3,802,552.29	0.00	-1,194,238.73	2,608,313.56	Ref. X19

Total ISR trimestral 2014 (suma a) **1,915,031.29** Ref. W



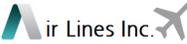
Integración de pagos de ISO
Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Saldos iniciales	Debe	Haber	Saldo final al 31 de diciembre	
ISO trimestre abril a junio 2013	200,525.00		- 200,525.00	-	
ISO trimestre julio a septiembre 2013	200,525.00		- 200,525.00	-	
ISO octubre a diciembre 2013	200,525.00			200,525.00	
ISO trimestre enero a marzo 2014	248,941.47			248,941.47	
ISO trimestre abril a junio 2014	248,941.47			248,941.47	
ISO trimestre julio a septiembre 2014	248,941.47			248,941.47	
Totales	1,348,399.41	0.00	-401,050.00	947,349.41	Ref. X19

Marcas de revisión:

- ☑ - Monto verificado con Estados Financieros
- Λ - Sumado verticalmente

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	02/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	W6			
DESCRIPCIÓN	Información proporcionada por la compañía - Nota de cargo casa matriz				


Nota de cargo Casa Matriz
 Cifras expresadas en quetzales

Integración de Ingresos costos y gastos mundiales

Ingresos Mundiales de Casa Matriz según auditoría anual 145,555,565,091

No.	Concepto (a)	Monto USD (b)	% (c)	Rubro que si aplica cargar a Guatemala (b*c= d)	Total en quetzales (e)
1	Sueldos de tripulación	5,923,503,837	83%	4,916,508,185	37,611,287,611.84
2	Combustible	10,023,875,606			
3	Contratos de transporte	1,727,609,514			
4	Depreciación y amortización aeronaves	4,934,159,296	18%	888,148,673	6,794,337,351.02
5	Derecho de aterrizaje	1,144,845,036			
6	Mantenimiento y reparación de aeronaves	1,553,141,653	100%	1,553,141,653	11,881,533,645.53
7	Alquiler de aeronaves	621,990,855	100%	621,990,855	4,758,230,040.75
8	Servicios contratados	1,574,109,090	55%	865,759,999	6,623,063,994.83
9	Comisiones de pasajeros	1,428,185,425			
10	Servicios de pasajeros	505,455,800	100%	505,455,800	3,866,736,870.00
11	Otros	882,004,909	100%	882,004,909	6,747,337,553.85
	Total	30,318,881,020		10,233,010,074	78,282,527,067.82

Ref. X20

Notas:

- Corresponden a los gastos que casa matriz incurrió en el exterior por cuenta de las sucursales en el mundo.
- Monto en dólares del gasto incurrido por casa matriz.
- Corresponde al porcentaje que casa matriz determina corresponde a Guatemala, el referido porcentaje lo determinan con base en la auditoría que realizan en el exterior.
- Monto en dólares del gasto que incurrió casa matriz en el exterior que si aplican cargar en Guatemala.
- Monto en quetzales, el tipo de cambio utilizado es de USD 7.65., publicado al 31 de diciembre por el Banco de Guatemala

Marcas de revisión:

-  - Monto verificado con Estados Financieros
 - Sumado verticalmente

4.9. PAPELES DE TRABAJO

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	26/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	03/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	CM			
DESCRIPCIÓN	Índice de papeles de trabajo				

No.	Descripción	Referencia a PT	Página
1	Programa de Trabajo	P	110
2	Cédula de marcas	CM	111
3	Cuestionario de Control Interno	CI	112
4	Revisión de los datos de inscripción en el RTU de SAT	X1	114
5	Revisión de intereses generados por cuentas bancarias locales y del exterior	X2	115
6	Revisión del gasto de intereses por adquisición de préstamos locales	X3	116
7	Revisión del gasto de intereses por adquisición de préstamos del exterior	X4	117
8	Revisión de operaciones con compañías relacionadas, locales o en el exterior	X5	118
9	Revisión de inversiones locales y en el exterior	X6	119
10	Revisión de la renta bruta	X7	120
11	Revisión de remuneración de empleados, sueldos, bono 14, aguinaldo y otras remuneraciones y el pago del IGSS según proceda.	X8	121
12	Revisión de prestaciones laborales	X9	122
13	Revisión del límite deducible de la reserva para cuenta incobrables	X10	123
14	Revisión del límite deducible de donaciones	X11	124
15	Revisión del límite deducible y documentación de soporte de viáticos locales	X12	125
16	Revisión del límite deducible y documentación de soporte de viáticos del exterior	X13	126
17	Revisión del gasto de honorarios locales	X14	127
18	Revisión del límite deducible por pagos de honorarios al exterior	X15	128
19	Revisión del límite deducible y documentación de soporte de regalías	X16	129
20	Revisión de procedencia de gastos no deducibles	X17	130
21	Revisión de gastos no deducibles en función de rentas que no corresponden a actividades lucrativas	X18	131
22	Revisión de créditos fiscales en concepto de ISO e ISR	X19	132
23	Revisión de la determinación del cargo de casa matriz localmente	X20	133
24	Revisión del cálculo de ISR determinado por la compañía	X21	134
25	Cédula de hallazgos	Z	135

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	02/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	04/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	CM			
DESCRIPCIÓN	Cédula de marcas				

<p>Sumado verticalmente</p> <p>Multiplicación verificada</p> <p>Cálculos verificados</p> <p>Cotejado contra documentación de soporte</p> <p>Dato incorrecto</p> <p>Error en cálculo</p> <p>Monto cotejado contablemente en Estado de Resultados o Balance General</p>	<p>^</p> <p>*</p> <p>~</p> <p>↙</p> <p>≠</p> <p>x</p> <p>⊙</p>
---	--

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	07/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	12/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	CI			
DESCRIPCIÓN	Cuestionario de Control Interno				

No.	Pregunta	Si	No	Observación
1	¿Se realizó algún cambios de régimen, método de acreditamiento o forma de pagos trimestrales durante el año 2014.?		X	Se tuvo a la vista copia el Registro Tributario Unificado de SAT.
2	¿Posee la compañía cuentas bancarias en el exterior, que generen intereses?	X		Se tuvieron a la vista los estados de cuenta bancarios y la integración de la cuenta.
3	¿Posee la compañía cuentas bancarias locales que generen intereses?	X		Se tuvieron a la vista los estados de cuenta bancarios y la integración de la cuenta.
4	¿Posee la compañía préstamos locales y en el exterior?		X	Se tuvo a la vista los contratos de préstamos donde se verificó la tasa de interés a pagar y el plazo de los préstamos, así como también el destino de la adquisición del préstamo.
5	¿La compañía realiza transacciones con sus relacionadas que afecten la renta imponible?		X	Se tuvo a la vista los contratos de las transacciones entre compañías, donde se detallaban los tipos de transacción.
6	¿El aguinaldo se paga hasta el 100% del salario ordinario ?		X	Se tuvo a la vista la política de prestaciones laborales, la planilla del pago de aguinaldo y verificó que la compañía tienen la política de pagar 150% de aguinaldo.
7	¿El bono 14 se paga hasta el 100% del salario ordinario ?		X	Se tuvo a la vista la planilla del pago de bono 14, boletas de pago firmadas por los empleados, y la transferencia bancaria realizada.
8	¿La compañía paga indemnización por despido y renuncia (universal)?		X	Se tuvo a la vista la política de pago de indemnización, donde se verificó que el pago de bonificación se otorga únicamente por despido.
9	¿La compañía paga bonos por productividad?		X	Se tuvo a la vista la política de compensación a empleados donde se verificó que no se tienen pagos en concepto de productividad.
10	¿La compañía paga otros bonos a sus empleados?		X	Según la política de compensación a empleados, en enero de cada año se le paga un bono denominado "Escolar" equivalente al 50% del salario ordinario. Se tuvo a la vista la nómina de pago de dicho bono.

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	07/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	12/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	CI			
DESCRIPCIÓN	Cuestionario de Control Interno				

No.	Pregunta	Si	No	Observación
11	¿La compañía otorga anticipos de viáticos locales y al exterior?	X		Se tuvo a la vista la integración proporcionada por la compañía y se realizó una revisión selectiva de la documentación de soporte proporcionada.
12	¿Todos los viáticos son liquidados por los empleados?	X		Con base en las pruebas selectivas se tuvo a la vista los cheques de anticipos de viáticos y se verificó que no existen casos donde el empleado no liquide el anticipo.
13	¿La compañía realizó cargos a la reserva para cuentas incobrables?	X		Se tuvo a la vista la integración de la cuenta contable y se nos informó que no existió un proceso de cobranza.
14	¿La compañía recuperó cuentas registradas como incobrables en periodos anteriores?		X	Se tuvo a la vista la integración de otros ingresos y se verificó que no existe ningún registro por dicho monto.
15	¿La compañía otorgó donaciones a Universidades durante el año 2014?	X		Se tuvo a la vista los recibos emitidos por las entidades no lucrativas y las solvencias fiscales del mes en que fue otorgada la donación.
16	¿La compañía incurre en gasto de servicios u honorarios prestados por personas no residentes?	X		Se tuvo a la vista la integración de la cuenta contable y con base en pruebas selectivas se revisó las facturas, el pago de ISR no residentes y contratos como documentación de soporte.
17	¿La compañía incurre en gasto en concepto de regalías?	X		Se tuvo a la vista el contrato donde se observó que el pago corresponde al uso del software y se verificó el pago del ISR de no residente.
18	¿La compañía adquirió propiedades, planta y equipo durante el 2014?		X	Esta revisión no se encontraba dentro de nuestro alcance.
19	¿La compañía generó venta de activo durante el año 2014?		X	Esta revisión no se encontraba dentro de nuestro alcance.
20	¿La compañía percibe ingresos en concepto de arrendamiento?		X	La compañía no posee ningún bien inmueble que puede generar ingreso por arrendamiento.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	03/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X1			
DESCRIPCIÓN	Revisión de los datos de inscripción en el RTU de SAT				

OBJETIVO:

- 1- Verificar los datos de la compañía registrados en el RTU y verificar que no exista modificaciones no reportadas en el RTU de SAT.
- 2- Revisar que la forma de acreditamiento del ISO y el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas sea el registrado en el RTU de SAT

a) Revisión de datos generales de la compañía según RTU

Descripción	Datos
NIT	4092870-5
Razón social	Air Lines Inc.
Razón comercial	Servicios Aéreos
Domicilio fiscal	15 calle Centro Ejecutivo, oficina 205 2-30 zona 10
Fecha de última modificación	En diciembre del año 2012, se realizó el cambio de pagos trimestrales
Nombre del Representante Legal	Jose Fernando Sandoval Perdomo
Nombre del Contador	Josue Ricardo Vasquez Méndez

b) Revisión de datos de afiliación

Descripción	Datos
Actividad económica según RTU	Transporte regular por vía aérea
Nombre del régimen inscrito	Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas
Forma de pagos trimestrales	Cierres parciales
Método de acreditamiento	ISO acreditable a ISR

CONCLUSIÓN:

- 1 Se verificó que durante el año 2014 no hubo ningún cambio que haya generado la obligación de actualización ante el RTU de SAT
- 2 Se verificó que el régimen de actividades lucrativas registrado en el RTU de SAT es el régimen sobre utilidades lucrativas
- 3 Se verificó que el ISO es acreditable a ISR

Marcas de revisión:

✓ Monto verificado con documentación de soporte

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por: JR	Fecha: 03/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por: GN	Fecha: 05/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X2	
DESCRIPCIÓN	Revisión de intereses generados por cuentas bancarios locales y del exterior		

OBJETIVO:

- 1- Verificar si se tiene cuentas bancarias locales y del exterior, verificar si generan ingresos en conceptos de intereses para determinar su clasificación en la renta bruta.

Tipo de cuenta	Nombre del Banco	Generan intereses
Local	Citibank Guatemala	SI
Exterior	Citibank NY	SI

a) Revisión de la integración de intereses locales y del exterior.

Mes	Intereses locales Q	ISR Q	Intereses del exterior USD	TC	Monto Q
Enero	1,000.00	100.00	143.26	7.811	1,119.00
Febrero	1,050.00	105.00	141.39	7.744	1,095.00
Marzo	2,150.00	215.00	452.91	7.728	3,500.00
Abril	1,000.00	100.00	129.45	7.725	1,000.00
Mayo	1,000.00	100.00	147.72	7.785	1,150.00
Junio	1,025.00	102.50	321.39	7.779	2,500.00
Julio	1,500.00	150.00	479.78	7.816	3,750.00
Agosto	1,110.00	111.00	142.91	7.767	1,110.00
Septiembre	1,095.00	109.50	146.00	7.671	1,120.00
Octubre	1,000.00	100.00	151.13	7.609	1,150.00
Noviembre	1,070.00	107.00	143.86	7.647	1,100.00
Diciembre	2,000.00	200.00	651.86	7.597	4,952.00
Totales	15,000.00	1,500.00	3,051.66		23,546.00

W1 W1 W1

CONCLUSIÓN:

- Se verificó que los ingresos reportados en los Estados Financieros son registrados brutos del ISR de renta de capital.
- El monto de intereses y retención de ISR se cotejaron con los estados de cuenta bancarios emitidos por el Banco.
- El monto de ISR de renta de capital se encuentra registrado contablemente en la cuenta "Otros gastos".
- Se verificó que el registro de los intereses del exterior se aplicó el tipo de cambio publicado por el Banco de Guatemala.
- El monto de Q15,000 corresponde a intereses que se consideran rentas de capital por lo que deben excluirse de las rentas de actividades lucrativas, así como también su gasto relacionado. Lo anterior con base al artículo 15 y 23 a) de la Ley de Actualización Tributaria.

Marcas de revisión:

-  Monto verificado con documentación de soporte
-  Monto verificado en el Estado de Resultados
-  Cálculos verificados
-  Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	04/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	06/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X3			
DESCRIPCIÓN	Revisión del gasto de intereses por adquisición de préstamos locales				

OBJETIVO:

1- Verificar que los préstamos del exterior cumplan con los requisitos y limitantes establecidas en el artículo 21 numeral 16 y el artículo 24 de la Ley de Actualización Tributaria.

a) Cotejo de datos del préstamo

Entidad con la que se adquirió el préstamo	Destino del préstamo adquirido	Tasa de interés
Relacionada	Adquisición de un nuevo software para venta de boletos en línea	14.10% ✓

b) Monto de intereses registrados contablemente según Estado de Resultados

Nombre cuenta	Sub-cuenta	Monto Q
Intereses préstamos	Intereses préstamo relacionada local	102,000.00 ✓

Ref. ER

c) Comparación de Tasas de Interés - Préstamo Local

Tasa préstamo	14.10%
Tasa Junta Monetaria	13.77%
Exceso	0.33%

d) Determinación del gasto no deducible por intereses pagados localmente.

Sub-cuenta	Monto Q
Monto pagado sobre una tasa del 14.10%	102,000.00
Monto de intereses sobre la tasa máxima de	99,612.77
Diferencia - Gasto no deducible	2,387.23

Ref. X21

e) Determinación del Activo Neto

Cuentas	Año 2013 monto Q	Año 2014 monto Q
Activo Total	45,285,456.00	56,520,318.62
(-) Depreciaciones y Amortizaciones	(2,005,123.00)	-
Activo neto total	43,280,333.00	56,520,318.62

Ref. BG

e) Determinación del Activo Neto Total promedio

Descripción	Monto Q
Activo neto notal del año anterior	43,280,333.00
Activo neto notal del año actual	56,520,318.62
Suma - (A)	99,800,651.62
Activo Neto promedio (A/2) = B	49,900,325.81
Base para el límite deducible (B * 3) = C	149,700,977.43 *
Tasa Junta monetaria = D	0.14
Máximo deducible = (C*D)	20,613,824.59 *
Total de gasto registrado = E	102,000.00
Gasto no deducible / (Insuficiencia)	(20,511,824.59)

Ref. ER

e) Revisión del cumplimiento de requisitos según artículo 24

Listado de requisitos	Locales
El préstamo fue adquirido para generar rentas gravadas del ISR	Cumple ✓
La tasa de interés no sobrepasa la de la Junta Monetaria	SI
Fue adquirido con entidad Bancaria o financiera regulada	N/A
El gasto excede la limitante del activo neto del año anterior	NO ↓

CONCLUSIÓN:

Se determinó un gasto no deducible debido a que la tasa de interés era mayor que la tasa simple máxima establecida por la Junta Monetaria.

El gasto de interés de préstamo local no excedió el máximo deducible del activo neto total.

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊕ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	04/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	06/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X4			
DESCRIPCIÓN	Revisión del gasto de intereses por adquisición de préstamos del exterior				

OBJETIVO:

1- Verificar que los préstamos del exterior cumplan con los requisitos y límites establecidos en el artículo 21 numeral 16 y el artículo 24 de la Ley de Actualización Tributaria.

a) Cotejo de datos del préstamos

Entidad con la que se adquirió el préstamo	Destino del préstamo adquirido	Tasa de interés
Relacionada	Remodelación de las oficinas del aeropuerto	8.00% ✓

b) Monto de intereses registrados contablemente según Estado de Resultados

Nombre cuenta	Sub-cuenta	Monto
Intereses préstamos	Intereses préstamo relacionada exterior	65,000.00 ✓

Ref. ER

c) Comparación de Tasas de Interés - Préstamo Local

Tasa préstamo	8.00%	✓
Tasa Junta Monetaria	13.77%	
Exceso	-5.77%	

d) Determinación del gasto no deducible por intereses pagados localmente.

Sub-cuenta	Monto
Monto pagado sobre una tasa del 14.10%	N/A
Monto de intereses sobre la tasa máxima de 8%	N/A
Diferencia - Gasto no deducible	N/A

e) Determinación del Activo Neto

Cuentas	Año 2013	Año 2014
Activo Total	45,285,456.00	56,520,318.62
(-) Depreciaciones y Amortizaciones	(2,005,123.00)	-
Activo neto total	43,280,333.00	56,520,318.62

Ref. BG

e) Determinación del Activo Neto Total promedio

Descripción	Monto
Activo neto total del año anterior	43,280,333.00
Activo neto total del año actual	56,520,318.62
Suma - (A)	99,800,651.62
Activo Neto promedio (A/2)= B	49,900,325.81
Base para el límite deducible (B * 3)= C	149,700,977.43 *
Tasa Junta monetaria = D	0.14
Máximo deducible = (C*D)	20,613,824.59 *
Total de gasto registrado = E	(65,000.00)
Gasto no deducible / (Insuficiencia)	(20,678,824.59) ~

e) Revisión del cumplimiento de requisitos según artículo 24

Listado de requisitos	Locales
El préstamo fue adquirido para generar rentas gravadas del ISR	SI ✓
La tasa de interés no sobrepasa la de la Junta Monetaria	NO
Fue adquirido con entidad Bancaria o financiera regulada	NO
El gasto excede la limitante del activo neto del año anterior	NO

CONCLUSIÓN:

Se determinó que el monto de intereses pagados por préstamos en el exterior es no deducible debido a que fue adquirido con una compañía relacionada que no es una entidad bancaria o financiera. Por lo tanto no cumple uno de los requisitos establecidos por la Ley. El gasto no deducible no fue considerado en el cálculo proporcionado por la compañía.

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊙ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	04/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	06/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X5			
DESCRIPCIÓN	Revisión de operaciones con compañías relacionadas, locales o en el exterior				

OBJETIVO:

- 1- Verificar el tipo de operaciones que se generaron con relacionadas, en el caso que sean con el exterior verificar que la compañía cuente con el Estudio de Precios de Transferencia, el cual debe ser realizado por un experto, respecto a este punto se hace la salvedad que este estudio no forma parte de nuestro alcance. Sin embargo, se debe revisar si aplica y si la compañía lo realizó.
Verificar si se realizó compensación de cuentas por cobrar y por pagar que deban documentarse por medio de escritura pública.
- 2- Si la compañía realizó compensación de cuentas por cobrar y pagar que se haya documentado por medio de escritura pública.

a) Revisión del listado de operaciones con relacionadas

No.	Listado de operaciones con casa matriz	Si o No aplica	Afecta renta imponible
1	Pago o cobro de comisiones	No	N/A
2	Servicios de tecnología	No	N/A
3	Pago de regalías	Si	Si
4	Servicios compartidos	No	N/A
5	Préstamos	Si	Si
6	Venta o compra de propiedades planta y equipo	No	N/A
7	Gastos o ingresos por reembolsos	Si	NO
8	Venta o compra de inventarios	No	N/A
9	Cargos operativos (nota de cargo anual)	Si	Si
10	Cargos por combustibles	Si	No corresponde a un
11	Cargos por comunicación internacional en	Si	Si
12	Cargos de Tarifa por pasajes canjeados por millas de tarjetas de crédito	Si	No corresponde a un reembolso
13	Cargos a casa matriz por venta de boletos tarjetas de crédito	Si	No corresponde a un reembolso
14	Cargos a casa matriz por ventas externas (otros	Si	No corresponde a un
15	Cargos a casa matriz por impuestos (XC, QQ , Impuestos Internacionales)	Si	No corresponde a un reembolso
16	Descuentos en planilla a empleados por boletos aéreos	Si	No corresponde a un reembolso
17	Cargos a casa matriz por reembolsos de boletos aéreos	Si	No corresponde a un reembolso
18	Repatriación de fondos a casa matriz	Si	No corresponde a un reembolso

CONCLUSIÓN:

- 1 La compañía deberá realizar el estudio de precios de transferencia con el experto, con el propósito verificar que las transacciones realizadas con su casa matriz, que afectan la renta imponible se encuentran a valor de mercado.
- 2 En el caso de las transacciones que corresponden a reembolsos, se encuentran registradas en cuentas por cobrar y pagar con casa matriz las cuales no estarán afectas al estudio de precios de transferencia.
- 3 En el caso de cuentas por cobrar y por pagar se observó que no se generó ninguna compensación de cuentas durante el año 2014 que deba documentarse por medio de escritura pública.

Ref. Hallazgo No. 5 del informe

Marcas de revisión:

✓ Monto verificado con documentación de soporte

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	06/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X6			
DESCRIPCIÓN	Revisión de inversiones locales y en el exterior				

OBJETIVO:

1- Verificar el origen de las inversiones si no locales o del exterior, verificar si generan rendimientos para establecer el campo de aplicación en la determinación de la renta bruta.

a) Tipo de inversión

No.	Descripción	Si o No aplica	Genera rendimientos
1	Inversiones locales	NO	No aplica
2	Inversiones en el exterior	SI	Si en caso que genere utilidades

b) Revisión del concepto de la inversión en el exterior

Descripción	Explicación
Descripción de la inversión en el exterior	Corresponde a la compra de acciones de una aerolínea ubicada en El Salvador, se tuvo a la vista el contrato, las acciones a nombre de la sucursal en Guatemala, las cuales se encuentran registradas contablemente.

c) Monto del rendimiento obtenido en el año 2014

Nombre cuenta	Sub-cuenta	Monto Q
Otros ingresos	Rendimientos inversión	175,000.00
Inversiones	Compra de acciones	2,500,250.00

CONCLUSIÓN:

El rendimiento por un monto de Q.175,000.00 en la determinación de la renta bruta se considerará como un ingreso no afecto debido a que no fue generado en el territorio guatemalteco.

Marcas de revisión:



Monto verificado con documentación de soporte

Monto verificado en el Estado de Resultados

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	05/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	09/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X7			
DESCRIPCIÓN	Revisión de la renta bruta				

OBJETIVO:

Revisar todos los ingresos que se encuentran en los Estados Financieros de la compañía, incluyendo los ingresos ordinarios y los otros ingresos.

Concepto	Sub -totales Q	Total Q	
Ingresos de operación			
Venta de boletos aéreos aeropuerto		18,255,000.00	Ⓞ
Venta de boletos aéreos agencias de viaje		43,250,225.00	
Ventas de boletos aéreos pagadas en otros países		23,150,548.00	
Fletes por exportación		3,550,000.00	
Collect	1,250,225.00		
Pre-paid	2,299,775.00		
Fletes de importación		1,250,000.00	
Collect	974,680.00		
Pre-paid	275,320.00		
Servicios de Agentes de Carga		18,325,125.00	
Total ingresos operación		107,780,898.00	Ref. W
Otros ingresos			
Intereses bancarios	15,000.00		
Intereses bancarios del exterior	23,546.00		
Diferencial cambiario ingreso	2,500.00		
Otros ingresos	250,000.00		
Total otros Ingresos		291,046.00	Ref. W
TOTAL RENTA BRUTA		108,071,944.00	~

Descripción	Monto afecto Q	Ingresos no afectos en Q	Ingresos de capital en Q	Rentas no residentes en Q	Monto exentos Q
Venta de boletos aéreos aeropuerto	18,255,000.00				
Venta de boletos aéreos agencias de viaje	43,250,225.00				
Ventas de boletos aéreos pagadas en otros países	23,150,548.00				
Flete exportación Collect				1,250,225.00	
Flete exportación Pre-paid	2,299,775.00				
Flete Importación Collect	974,680.00				
Flete importación Pre-paid				275,320.00	
Servicios de agentes de carga	18,325,125.00				
Intereses bancarios locales			15,000.00		
Intereses bancarios exterior		23,546.00			
Diferencial cambiario ingreso	2,500.00				
Rendimientos por inversiones en el exterior		175,000.00			
Otros ingresos	75,000.00				
Totales	106,332,853.00	198,546.00	15,000.00	1,525,545.00	-
Total ingresos	~	~	~	108,071,944.00	~

Monto total de rentas de no residentes 1,525,545.00
 Tasa impositiva 5%
ISR de no residentes 76,277.25 *

CONCLUSIÓN:

- La renta bruta asciende a un monto de Q108,071,944. Sin embargo, en la base para verificar los límites deducibles establecidos en el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria se deben excluir los ingresos de renta de capital o de no residentes. Por lo tanto, la base para las pruebas de deducibilidad será de Q106,332,853.
- Se cotejó que la compañía pagó el ISR de no residentes del 5% sobre el total de ingresos aplicables.
- La compañía en el cálculo de ISR proporcionado incluyó los ingresos del flete de exportación por cobrar y el flete de importación pre-pagado como parte de los ingresos afectos al ISR de rentas de actividades lucrativas. Sin embargo, dichos ingresos deben pagar el ISR de rentas de no residentes establecida en el artículo 104 numeral 1) de la Ley de Actualización Tributaria

Marcas de revisión:

-  Monto verificado con documentación de soporte
-  Monto verificado en el Estado de Resultados
-  Cálculos verificados
-  Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	09/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	11/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X8			
DESCRIPCIÓN	Revisión de remuneraciones de empleados, sueldos, bono 14, aguinaldo y otras remuneraciones y el pago de IGSS.				

OBJETIVO:

Revisar que todos los sueldos y salarios hayan pagado las cuotas de seguridad social según aplique, para verificar la procedencia de la deducción establecida en el artículo 22 numeral 3.

Concepto	Sub -totales en Q	Total en Q	Afecto IGSS en Q	No afecto IGSS en Q
Sueldo ordinario ventas	875,128.00			
Sueldos ordinario aeropuerto	525,076.80			
Sueldo ordinario administración y contabilidad	350,051.20			
Total sueldos ordinarios	Ref. ER	1,750,256.00	1,750,256.00	
Bonificación incentivo		256,321.00		256,321.00
Bono Escolar		875,128.00	875,128.00	
TOTALES		2,881,705.00	2,625,384.00	256,321.00

Porcentaje de la cuota patronal del seguro social

Total cuota patronal

12.67%
332,636.15 *

Monto de sueldos según recibos de IGSS presentados por la compañía

Total de cuota patronal pagada según recibos de IGSS

✓ 1,750,256.00
✓ 221,757.44 Ref. ER

Sueldos afectados no reportados ante el IGSS

875,128.00

CONCLUSIÓN:

Se verificó que el bono escolar pagado por la compañía a todos sus empleados en el mes de enero 2014 no fue reportado ante el IGSS, por lo que no pagaron las cuotas del seguro social. Con base en lo anterior se determinó un gasto no deducible por un monto de Q875,128. Dicho monto no fue considerado como gasto no deducible en el cálculo de ISR proporcionado por la compañía

Ref. Hallazgo No. 5 del informe

Marcas de revisión:

- ✓✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊙ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha: 10/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha: 12/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X9		
DESCRIPCIÓN	Revisión del gasto de prestaciones laborales			

OBJETIVO:

Revisar la política para el pago de indemnización, revisar selectivamente la documentación del gasto registrado y revisar que el pago de bono 14 y aguinaldo sea equivalente al pago del 100% del sueldo ordinario.

a) Política del pago de prestaciones laborales

- 1 Con base en la información proporcionada la compañía no tiene política de indemnización universal.
- 2 La compañía tiene como política pagar un bono 14 equivale al 125% del salario ordinario mensual.
- 3 El gasto de bono 14, aguinaldo e indemnización lo realiza en forma directa.

a) Base de determinación

Descripción cuenta	Monto en Q
Sueldo ordinario	1,125,217.25
Sueldo extraordinario contabilidad	520,123.00
Sueldo extraordinario aeropuerto	104,915.75
Total sueldos ordinario	1,750,256.00

b) Calculo del excedente del pago de bono 14

Descripción cuenta	Monto en Q	Ref.
Bono 14 - 125%	1,562,781.25	
Bono 14 - 100%	(1,125,217.25)	
Gasto no deducible	437,564.00	Ver nota No. 1

b) Revisión selectiva de la documentación de soporte del gasto

Prestación laboral	Monto del gasto en Q	Documentación de soporte cotejada
Indemnización Ref. ER	350,000.00	Se tuvo a la vista el cheque de pago y el finiquito laboral, se cotejó que los montos fueran congruentes, se cotejó que el cheque fuera cobrado en el estado de cuenta bancario, la determinación del cálculo no fue parte de nuestro alcance.
Bono 14 Ref. ER	1,562,781.25	Se tuvo a la vista la nómina del pago de bono 14, se verificó que el monto fuera congruente con el registrado contablemente, se realizó una revisión selectiva de las boletas de pago que éstas fueran firmadas y selladas de recibido y se cotejó la transacción del pago por medio de transferencia bancaria por medio del estado de cuenta.
Aguinaldo Ref. ER	1,250,225.00	
Totales	3,163,006.25	

CONCLUSIÓN:

- 1- Se determinó un gasto no deducible por un monto de Q437,564.00 correspondiente al 25% del excedente del pago de bono 14, el cual sí fue considerado en el cálculo de ISR proporcionado por la compañía.
- 2- Con base en la revisión documental selectiva se determinó que los pagos de prestaciones laborales se encuentran documentados de forma adecuada.

Marcas de revisión:

- Monto verificado con documentación de soporte
- Monto verificado en el Estado de Resultados
- Cálculos verificados
- Multiplicación verificada

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	11/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	13/03/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X10			
DESCRIPCIÓN	Revisión del límite deducible de la reserva para cuentas incobrables				

OBJETIVO:

1. Verificar que la base para formar la misma sea sobre operaciones del giro siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y únicamente con sus clientes, sin incluir créditos fiscales o préstamos a funcionarios y empleados o a terceros, y que no se encuentren garantizadas con prenda o hipoteca.
2. Verificar si se realizaron cargos a la reserva durante el período. En caso afirmativo, verificar documentación de soporte (requerimientos de cobro administrativo hechos, o procesos establecidos judicialmente).

Cuentas por Cobrar

Descripción	Cifras a Diciembre en Q
Cuenta por cobrar casa matriz	10,939,818.55
Cuenta por cobrar agencia de viajes	7,776,798.56
Total Cuentas por Cobrar	18,716,617.11 ✓
Tarifa límite deducible	3%
Límite deducible	561,498.51 *

Pasivo

Descripción	Cifras a Diciembre en Q
Reserva para cuentas incobrables	(561,498.51) Ref. BG {1}
Total Provisión	(561,498.51) ✓
Límite deducible	561,498.51 ✓
Gasto No Deducible / (-) insuficiencia	- ~

Movimiento de Reserva	Montos en Q
Saldo inicial	386,498.51
Cargos - Reclasificación	300,000.00 Ref. W
Abonos	125,000.00 Ref. X10
Saldo al final del período	561,498.51 ~

Documentación de soporte de cargos a la reserva	Cumple SI/NO
Cartas o notas de requerimiento de cobro de la deuda debidamente identificada y los montos requeridos de pago	No
Aviso o constancia de recepción del cobro	No
Cartas, notas y acta de requerimiento de cobro elaborada por Notario.	No
Cobro por correo electrónico del deudor, si lo hubiere.	No
Sistema de cobranza por medio de call center o centros de llamadas propios o contratados.	No

CONCLUSIÓN:

1. Se verificó que el límite de la reserva reportada por la compañía no excede el límite deducible del 3% del total de cuentas por cobrar el giro habitual.
2. Se determinó que la compañía realizó un cargo a la reserva por un monto de Q.300,000.00, ajuste que no cuenta con ninguno de los requerimientos de cobro como lo establece el artículo 21 numeral 20) de la Ley de Actualización Tributaria y artículo 17 de su reglamento. Por lo tanto, dicho monto fue incluido como parte de los gastos no deducibles en el cálculo de ISR proporcionado por la compañía.

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊙ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha: 12/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha: 13/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X11		
DESCRIPCIÓN	Revisión del límite deducible de donaciones			

OBJETIVO:

1. Verificar que las donaciones estén documentadas con el recibo emitido por la entidad autorizada y la solvencia fiscal.
2. Revisar que no excedan del cinco por ciento (5%) de la renta bruta, ni de un monto máximo de quinientos mil quetzales (Q 500,000.00) anuales.

Cálculo del límite deducible (5%)

Descripción	Cifras a Diciembre en Q
Total Renta Bruta	106,332,853.00
Tarifa límite deducible	5%
Límite Deducible	5,316,642.65 *

Integración de donaciones

Descripción	Monto en Q
Donación USAC	225,000.00
Donación Fundación	250,000.00
Donación Asociación	250,000.00
Total donaciones	725,000.00 Ref. W1

Límite del 5%

Descripción	Cifras a diciembre 2014 en Q
Donación Fundación	250,000.00
Donación Asociación	250,000.00
Total donaciones	500,000.00
Límite Deducible	(5,316,642.65)
(Insuficiencia)	(4,816,642.65) ~

Límite de Q500,000

Descripción	Cifras a diciembre 2014 en Q
Donación Fundación	250,000.00
Donación Asociación	250,000.00
Total donaciones	500,000.00
Límite Deducible	(500,000.00)
(Insuficiencia)	- ~

Monto según cálculo ISR compañía	225,000.00	Ref. W
Diferencia	(225,000.00) ~	Ver nota No. 2

CONCLUSIÓN:

- 1 Se verificó que las donaciones pagadas por la compañía durante el año 2014 si se encuentran documentadas con la solvencia fiscal y el recibo emitido por la entidad no lucrativa.
- 2 Se verificó que no existe gasto no deducible por excedente el límite de deducibilidad como la compañía lo determinó debido a que un monto de Q225,000.00 fue donado a la Universidad de San Carlos de Guatemala, por lo tanto la donación no se encuentra afecta a la limitación. Lo anterior generó la diferencia que se determinó.

Marcas de revisión:

-  Monto verificado con documentación de soporte
-  Monto verificado en el Estado de Resultados
-  Cálculos verificados
-  Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por: JR	Fecha: 16/02/14
	TRABAJO		
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X12	
DESCRIPCIÓN	Revisión de límite deducible y documentación de soporte de viáticos locales		

OBJETIVO:

Revisar que la compañía no exceda el límite deducible del 3% sobre los ingresos brutos. Asimismo, revisar que la empresa cuente con la documentación de respaldo.

Cálculo del límite deducible (3%)

Descripción	Cifras a Diciembre en Q
Total Renta Bruta	106,332,853.00
Tarifa límite deducible	3%
Límite Deducible	3,189,985.59 *

Integración de viáticos en el interior

Descripción	Monto Q
Kilometraje	20,000.00
Alimentación	15,000.00
Hospedaje	32,500.00
Peaje	5,000.00
Parqueos	7,175.00
Total viáticos	79,675.00 Ref. W2

Determinación del gasto no deducible o insuficiencia (3%)

Descripción	Cifras a diciembre 2014 en Q
Viáticos locales	79,675.00
Total	79,675.00 ✓
Límite Deducible	(3,189,985.59)
Gasto no deducible / (Insuficiencia)	(3,110,310.59) ~

Revisión documentación de soporte

Viáticos del Interior

Concepto	Cumple	Comentarios
Facturas que soporten los gastos	✓ SI	Con base en el la revisión selectiva realizada se tuvo a la vista y se verificó las facturas se encontraban emitidas a nombre de la compañía, NIT, consignaba la descripción del servicio. ✓
Documento de pago de viáticos correspondiente	✓ SI	

CONCLUSIÓN:

- Se verificó que no existe gasto no deducible por exceder el límite deducible del 3% del total de la renta bruta en concepto de pagos de viáticos.
- Se verificó con base en la revisión selectiva de la documentación que la compañía cumple con la documentación de soporte establecida en el artículo 21 del reglamento de la Ley de Actualización Tributaria.
- Se verificó que el gasto es necesario para generar rentas grabadas ya que corresponde a los viáticos de los vendedores que promocionan las ofertas y ventas de paquetes a las agencias de viaje en el interior del país y en la capital.

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊙ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	16/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado	GN	Fecha:	18/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X13			
DESCRIPCIÓN	Revisión de límite deducible y documentación de soporte de viáticos del exterior				

OBJETIVO:

Revisar que la compañía no exceda el límite deducible del 3% sobre los ingresos brutos. Asimismo, revisar que la empresa cuente con la documentación de respaldo.

Cálculo del límite deducible (3%)

Descripción	Cifras a Diciembre en Q
Total Renta Bruta	106,332,853.00
Tarifa límite deducible	3%
Límite Deducible	3,189,985.59 *

Integración de viáticos para el exterior

Descripción	Monto Q
Impuestos del exterior	5,000.00
Alimentación	12,000.00
Hospedaje	34,320.00
Pasajes aéreos	42,500.00
Transporte terrestre	8,500.00
Total viáticos	102,320.00

Ref. W2

Determinación del gasto no deducible o insuficiencia (3%)

Descripción	Cifras a diciembre 2014 en Q
Viáticos exterior	102,320.00
Total	102,320.00
Límite Deducible	(3,189,985.59)
Gasto no deducible / (Insuficiencia)	(3,087,665.59)

Revisión documentación de soporte

Viáticos del Interior

Concepto	Cumple	Comentarios
Copia de la hoja del pasaporte, en su caso, cuando se requiera por la entidad pública respectiva, otro documento oficial que acredite su movimiento migratorio.	✓ SI	Con base en la revisión selectiva se tuvo a la vista la documentación de soporte y se verificó que los documentos emitidos en el exterior se encuentran emitidos a nombre de la compañía.
Documento donde conste el motivo del viaje	✓ SI	
Boletos del medio de transporte utilizado	✓ SI	
Documento de pago de viáticos correspondiente	✓ SI	

CONCLUSIÓN:

- Se verificó que no existe gasto no deducible por exceder el límite deducible del 3% del total de la renta bruta en concepto de pagos de viáticos.
- Se verificó con base en la revisión selectiva de la documentación que la compañía cumple con la documentación de soporte establecida en el artículo 21 del reglamento de la Ley de Actualización Tributaria.
- Se verificó que el gasto sí es necesario para generar rentas grabadas, ya que los empleados viajan para recibir capacitaciones en el exterior.

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊙ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	16/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	18/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X14			
DESCRIPCIÓN	Revisión del gasto de honorarios locales				

OBJETIVO:

Revisar que el pago de honorarios, comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestados localmente y que cuenten con la documentación de soporte.

a) Integración de honorarios locales

Descripción	Monto en Q
Honorarios por auditoría anual	100,000.00
Honorarios revisión fiscal	25,000.00
Honorarios de servicio técnico mantenimiento del sistema	75,500.00
Honorarios capacitación al equipo de sala de ventas	35,500.00
Honorarios servicios de seguridad	55,000.00
Honorarios servicios de limpieza	65,214.00
Total	356,214.00

Ref. W3

b) Revisión de documentación de soporte

Descripción	Comentarios
Honorarios por auditoría anual	Con base en la revisión selectiva, se tuvo a la vista la factura emitida a nombre de la compañía, se verificaron los contratos de servicio, y en el caso de los servicios técnicos se observó el informe.
Honorarios revisión fiscal	
Honorarios de servicio técnico mantenimiento del sistema	
Honorarios capacitación al equipo del	
Honorarios servicios de seguridad	
Honorarios servicios de limpieza	

CONCLUSIÓN:

- 1 Se verificó que no existe gasto no deducible por exceder el límite deducible del 5% del total de la renta bruta en concepto de pagos de honorarios al exterior.
- 2 Se verificó que los pagos al exterior pagaron el ISR de no residentes y se aplicó el tipo impositivo correctamente.

Marcas de revisión:

-  Monto verificado con documentación de soporte
-  Monto verificado en el Estado de Resultados
-  Cálculos verificados

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por: JR	Fecha: 16/02/14
	TRABAJO		
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X15	
DESCRIPCIÓN	Revisión del límite deducible por pagos de honorarios al exterior		

OBJETIVO:

Revisar que el pago de honorarios, comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestados desde el exterior no exceda el 5% de la renta bruta y se haya pagado a SAT el ISR de no residentes.

Cálculo del límite deducible (5%)

Descripción	Cifras a Diciembre en Q
Total Renta Bruta	108,071,944.00
Tarifa límite deducible	5%
Límite Deducible	5,403,597.20 ~

Integración de servicios del exterior

Descripción	Monto en Q.
Honorarios	150,000.00
Comisiones	150,000.00 ✓✓
Servicios	75,845.00
Total	375,845.00 Ref. W3

Determinación del gasto no deducible o insuficiencia (5%)

Descripción	Cifras a diciembre 2014 en Q
Honorarios del exterior	375,845.00
Total	375,845.00
Límite Deducible	(5,403,597.20)
Gasto no deducible / (Insuficiencia)	(5,027,752.20) ~
% ISR de no residentes	15% ✓
Impuesto determinado	56,376.75 *
Monto según formularios SAT- No. 1096	56,376.75 ✓✓
Diferencia	~ -

CONCLUSIÓN:

- Se verificó que no existe gasto no deducible por exceder el límite deducible del 5% del total de la renta bruta en concepto de pagos de honorarios al exterior.
- Se verificó que los pagos al exterior pagaron el ISR de no residentes y se aplicó el tipo impositivo

Marcas de revisión:

- ✓✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ✓ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	16/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	18/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X16			
DESCRIPCIÓN	Revisión del límite deducible y documentación de soporte de regalías				

OBJETIVO:

- 1- Verificar que los gastos por regalías, corresponda a los conceptos establecidos en el artículo 4 numeral 3 de la Ley de Actualización Tributaria.
- 2- Revisar que el contrato establezca el monto y las condiciones de pago al beneficiario.
- 3- Confirmar que los registros contables por concepto de dicho gasto no exceda el 5% de la renta bruta, establecido en el artículo 21 numeral 25 de la Ley de Actualización Tributaria.

Cálculo del límite deducible (5%)

Descripción	Cifras a Diciembre en Q
Total Renta Bruta	108,071,944.00
Tarifa límite deducible	5%
Límite Deducible	5,403,597.20 *

Integración de servicios del exterior

Descripción	Si Aplica o No aplica	Comentarios
Uso de marcas	No	El pago de regalías se realiza a casa matriz, por el uso del software que se utiliza para la reserva de pasajes aéreos originarios de Guatemala y/o con destino a Guatemala. Se tuvo a la vista el contrato emitido entre compañías donde se pactó un pago de Q55,000.00 mensuales por 5 años. El plazo del contrato es del 1 de enero del 2012 al 31 de diciembre del 2016.
Derechos o licencias sobre programas informáticos	✓ Si	
Información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas.	No	
Derechos sobre activos intangibles	No	

Determinación del gasto no deducible o insuficiencia (5%)

Descripción	Cifras a diciembre 2014 en Q	
Gasto de regalías según Estado de Resultados	660,000.00	Ref. ER
Total	660,000.00	
Límite Deducible	(5,403,597.20)	
Gasto no deducible / (Insuficiencia)	(4,743,597.20) ~	
% ISR de no residentes	15%	
Impuesto determinado	99,000.00 ✓	
Monto según formularios SAT- No. 1096	99,000.00	
Diferencia	-	

CONCLUSIÓN:

- 1 Se verificó que no existe gasto no deducible por exceder el límite deducible del 5% del total de la renta bruta en concepto de pagos de regalías.
- 2 Se verificó que la compañía realizó el pago de ISR de no residentes y se aplicó el tipo impositivo correctamente. Por lo tanto, la procedencia de la deducción procede.

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊗ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	17/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	18/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X17			
DESCRIPCIÓN	Revisión de procedencia de gastos no deducible				

OBJETIVO:

Verificar la integración de gastos no deducibles y establecer el origen de los mismos con el propósito de determinar si en efecto corresponde reportarlo como gasto no deducible del período.

Integración del gasto no deducible

Descripción	Monto en Q
Propinas no documentadas en facturas	10,550.00
Pago de multas por presentación extemporánea de las declaraciones	2,000.00
Pago de multa por rectificación de la declaración de IVA del mes de junio 2014	22,973.00
IVA crédito de facturas prescritas	5,320.00
IVA crédito de una nota de crédito prescrita (más de dos meses)	6,851.00
Donación para la operación de la hija de una de las personas que realiza la limpieza de las oficinas	8,520.00
Total	56,214.00

✓
 ↓
 Ref. X21
 ⊗

CONCLUSIÓN:

1 Se verificó que los conceptos que integran la cuenta de gasto no deducible en efecto procede reportarse como gasto no deducible del período.

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊗ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	17/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	18/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X18			
DESCRIPCIÓN	Revisión del gasto no deducible en función de rentas que no corresponden a actividades lucrativas				

OBJETIVO:

Determinar el gasto no deducible en función de rentas, exentas y no afectas, como lo establece el artículo 23, literal a) de la Ley de Actualización Tributaria.

Gastos no deducibles en función de rentas exentas

Total Renta Bruta (a) 106,332,853.00 ✓✓

Descripción de cuenta	Monto Ingreso	Monto del gasto identificado
Intereses bancarios locales	15,000.00	1,500.00
Intereses bancarios del exterior	23,546.00	NO
Rendimientos en inversión	175,000.00	NO

Ingresos exentos (b) 213,546.00 ✓

Coficiente (b/a)= c 0.2008279% *

Descripción de cuenta	Monto
Gastos de operación	(16,717,756.44)
Total de gastos (d)	(16,717,756.44)

GASTO NO DEDUCIBLE (d*c) (33,573.91) ✓~

GND S/Cálculo de ISR 1,500.00 ✓

DIFERENCIA (32,073.91)

CONCLUSIÓN:

1 Se verificó que la compañía reportó como no gasto no deducible en función de rentas exentas y no afectas el gasto de ISR de rentas de capital de los intereses locales, no se determinó una porción de gasto no deducible por los intereses bancarios del exterior y los rendimientos generados de la inversión en el exterior.

Marcas de revisión:

- ✓✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ✓ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	18/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	20/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X19			
DESCRIPCIÓN	Revisión de créditos fiscales en concepto de ISO e ISR				

OBJETIVO:

- 1- Revisar el método de acreditamiento.
- 2- Revisar el periodo de prescripción de los créditos fiscales, para determinar el monto que procede acreditar.
- 3- Revisar los acreditamientos de ISO realizados durante el periodo 2014.

Impuesto sobre la Renta - ISR-

Descripción	Saldos iniciales en Q	ACREDITAMIENTOS MONTOS EN Q			Saldo final 2014 en Q	
		Declaración Anual ISR 2013	Trimestre enero a marzo	Trimestre abril a junio		Trimestre julio a septiembre
Pagos a cuenta 2013 / ISR pagado en exceso	1,887,521.00	(1,194,238.73)	✓		✓ 693,282.27	
ISR trimestre enero a marzo	712,563.00				712,563.00	
ISR trimestre abril a junio 2014	585,147.00				585,147.00	
ISR trimestre julio a septiembre 2014	617,321.29				617,321.29	
Totales	✓ 3,802,552.29	-1,194,238.73	0.00	0.00	0.00	2,608,313.56 ✓

Ver nota No. 3

Impuesto de Solidaridad - ISO-

Descripción	Saldos iniciales en Q	ACREDITAMIENTOS MONTOS EN Q			Saldo final 2014 en Q	
		Declaración Anual ISR 2013	ISR Trimestral enero a marzo	ISR Trimestral abril a junio		ISR Trimestral julio a septiembre
ISR determinado		1,394,763.73	712,563.00	585,147.00	617,321.29	
ISO trimestre abril a junio 2013	200,525.00	(200,525.00)			-	
ISO trimestre julio a septiembre 2013	200,525.00		(200,525.00)		-	
ISO octubre a diciembre 2013	200,525.00				200,525.00	
ISO trimestre enero a marzo 2014	248,941.47				248,941.47	
ISO trimestre abril a junio 2014	248,941.47				248,941.47	
ISO trimestre julio a septiembre 2014	248,941.47				248,941.47	
Totales	1,348,399.41	1,194,238.73	512,038.00	585,147.00	617,321.29	947,349.41 ✓

Ver nota No. 1

CONCLUSIÓN:

- 1 Se verificó que el ISO no se encuentra prescrito, debido a que corresponde a ISO pagado en el año 2014, su prescripción sería hasta el año 2017. Por lo tanto, el saldo de Q947,349.91 corresponde acreditarlo en la Declaración Jurada Anual de ISR del 2014, la cual se presentará el 31 de marzo del 2015 **Ref. X21**
- 2 En el ISR se verificó que no existe ISR próximo a prescribir, ya que los pagos a cuenta corresponden al periodo 2014.
- 3 En el caso del ISR en exceso se verificó que éste fue generado en el periodo del 2013. Sin embargo, la compañía no ha realizado el trámite de la solicitud de devolución y/o acreditamiento del monto pagado en exceso, por lo que se deberá iniciar el trámite, ya que únicamente se podrá aplicar a futuros pagos al obtener la autorización de SAT. En el cálculo de ISR proporcionado por la compañía se observó que dicho monto fue acreditado al ISR determinado. **Ref. X21**

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊖ Monto verificado en el Estado de Resultados
- 2? Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	23/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	25/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X20			
DESCRIPCIÓN	Revisión de la determinación del cargo de casa matriz localmente				

OBJETIVO:

Verificar que el monto de costo directo de vuelo se haya determinado con base en lo que establece la regla de la fórmula marítima.

Paso 1- Determinación del porcentaje aplicable para Guatemala

Ingresos mundiales de Sky AirLines (a)	145,555,565,091.44	Ref. W6
Ingresos Sucursal Guatemala (b)	107,780,898.00 ✓	Ref. ER
Porcentaje proporcional a Guatemala (b/a)	0.057662880% *	

Paso 2- Determinación del cargo de casa matriz a Guatemala

Total de costos y gastos mundiales necesarios para la operación	78,282,527,067.82 ✓	Ref. W6		
(-) Costos de combustible	(34,489,887.36)	Ref. W		
(-) Gastos de operación	(17,618,441.44)	Ref. W		
(-) Otros Gastos	(183,690.00) ✓	Ref. W		
Monto de costos y gastos netos de Guatemala (1)	78,230,235,049.02 ^			
Porcentaje correspondiente a Guatemala (2)	0.057662880% *			
Cargo de casa matriz - Costos Directos de Vuelo (1*2)	45,109,806.56 ~	Ref. ER	Monto según compañía	Ref.W 45,109,806.56 ✓
			Diferencia	- ~

Paso 3- Integración de Ingresos costos y gastos mundiales

Ingresos Mundiales 145,555,565,091.44

Integración de costos y gastos mundiales					
No.	Concepto	Monto USD	%	Rubro que sí aplican cargar en Guatemala USD	Monto en Q
1	Sueldos de tripulación	5,923,503,837	83%	4,916,508,185	37,611,287,611.84
2	Combustible	10,023,875,606			
3	Contratos de transporte	1,727,609,514			
4	Depreciación y amortización aeronaves	4,934,159,296	18%	888,148,673	6,794,337,351.02
5	Derecho de aterrizaje	1,144,845,036			
6	Mantenimiento y reparación de aeronaves	1,553,141,653	100%	1,553,141,653	11,881,533,645.53
7	Alquiler de aeronaves	621,990,855	100%	621,990,855	4,758,230,040.75
8	Servicios contratados	1,574,109,090	55%	865,759,999	6,623,063,994.83
9	Comisiones de pasajeros	1,428,185,425			
10	Servicios de pasajeros	505,455,800	100%	505,455,800	3,866,736,870.00
11	Otros	882,004,909	100%	882,004,909	6,747,337,553.85
	Total	30,318,881,020 ~		10,233,010,074 ~	78,282,527,067.82 ~

Notas importantes:

a) Los porcejates establecidos en la integración de los costos y gastos que incurre casa matriz por cuenta de la sucursal son determinados de acuerdo a parametros internacionales y son revisados como parte de la auditoria externa que casa matriz realiza al concluir el periodo anual. Por lo tanto, hacemos la salvedad que el porcentaje determinado no forma parte de nuestro alcance, por lo que confiamos en la veracidad de la información.

b) El tipo de cambio utilizado fue el publicado por el Banco de Guatemala al 31 de diciembre del 2014.

CONCLUSIÓN:

- Se verificó que la determinación del costo directo de vuelo que casa matriz carga a la sucursal en Guatemala se encontraba determinado con base al procedimiento que establece la fórmula marítima.
- Se hace la salvedad que la revisión de los porcentajes determinados por casa matriz aplicados a los rubros que sí aplica cargar a la sucursal guatemalteca no es parte de nuestra revisión y análisis.
- Se verificó que el tipo de cambio utilizado fue el publicado por el Banco de Guatemala al 31 de diciembre del 2014

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊕ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ~ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

CLIENTE	Air Lines Inc. / Servicios Aéreos	Hecho por:	JR	Fecha:	24/02/14
TRABAJO	Revisión de la liquidación anual del ISR	Revisado por:	GN	Fecha:	26/02/14
PERIODO	Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014	X21			
DESCRIPCIÓN	Revisión del cálculo de ISR determinado por la compañía				

OBJETIVO:

Revisar que el cálculo proporcionado por la compañía este calculado correctamente con base en lo que establece el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas y establecer las diferencias entre la determinación realizada por la firma.

Descripción	Monto según compañía en Q	Montos según revisión en Q	Diferencias monto Q
Venta de boletos aéreos aeropuerto	18,255,000.00 ✓	18,255,000.00 ✓	-
Venta de boletos aéreos agencias de viaje	43,250,225.00	43,250,225.00	-
Ventas de boletos aéreos pagadas en otros países	23,150,548.00	23,150,548.00	-
Fletes exportación - Collect	1,250,225.00		1,250,225.00
Fletes exportación - Pre-paid	2,299,775.00	2,299,775.00	-
Fletes importación - Collect	974,680.00	974,680.00	-
Fletes importación - Pre-paid	275,320.00		275,320.00
Servicios de agentes de carga	18,325,125.00	18,325,125.00	-
Total Ventas Netas Locales	Q107,780,898.00	Q106,255,353.00	Q1,525,545.00
Λ			
Costo de Operación			
(-) Costo Directo de vuelo	(45,109,710.26) ✓	(45,109,710.26) ✓	-
Combustible aéronaves	(34,489,887.36)	(34,489,887.36)	-
Total Costo de Ventas	(79,599,597.62)	(79,599,597.62)	-
Margen Bruto	Q28,181,300.38	Q26,655,755.38	Q1,525,545.00
Λ			
(-) Gastos de Operación			
Gastos de Operación	(17,618,441.44) ✓	(17,618,441.44) ✓	-
Total de Gastos	-Q17,618,441.44	-Q17,618,441.44	Q0.00
Λ			
Otros gastos e ingresos			
Otros Ingresos	291,046.00	291,046.00	0.00
Otros Gastos	(350,690.00)	(350,690.00)	-
Total Otros Gastos e Ingresos	(59,644.00)	(59,644.00)	-
Resultado del ejercicio	Q10,503,214.94	Q8,977,669.94	Q1,525,545.00
Λ			
(+) Gastos no deducibles			
Gastos no deducibles identificados por la compañía	56,214.00 ✓	56,214.00 ✓	-
Gasto no deducible donaciones	225,000.00	-	225,000.00 ✓
Gasto no deducible bono 14	437,564.00	437,564.00	-
Gasto no deducible ISR intereses locales	1,500.00		1,500.00
Gasto no deducible cuenta incobrable	300,000.00	300,000.00	-
Excedente pago intereses préstamo local	-	2387.23	2,387.23
intereses préstamo del exterior	-	65,000.00	65,000.00
Remuneración no reportada al IGSS	-	875,128.00	875,128.00
Gasto no deducible en función de rentas que no corresponden al régimen de actividades sobre utilidades lucrativas	-	37,847.68	37,847.68
Total Gastos no deducibles	Q1,020,278.00	Q1,774,140.91	-Q753,862.91
Λ			
(-) Ingresos exentos/no afectos / renta capital			
Intereses bancarios locales	(15,000.00)	(15,000.00)	-
Intereses bancarios del exterior		(23,546.00)	23,546.00
Rendimientos por inversión en el exterior		(175,000.00)	175,000.00
Total ingresos exentos / no afectos	(15,000.00)	(213,546.00)	198,546.00
Λ			
(=) Renta Imponible	Q11,508,492.94	Q10,538,264.85	Q970,228.09
Λ			
Tarifa corporativa de ISR	25%	25%	25%
Impuesto Sobre la Renta por pagar	Q2,877,123.23	Q2,634,566.21	Q242,557.02
Λ			
Créditos Fiscales			
Pagos de ISR en exceso	(693,282.27) ✓	0 ✓	(693,282.27)
Pagos trimestrales de ISR	(1,915,031.29)	(1,915,031.29)	-
Pagos de ISO	(535,603.49)	(925,692.17)	390,088.68
Total créditos fiscales	-Q3,143,917.05	-Q2,840,723.46	-Q303,193.59
ISR pagado en exceso	-266,793.82	-206,157.25	-60,636.57

CONCLUSIÓN:

- | | |
|--|----------------|
| 1 La determinación de la renta bruta fue determinada incorrectamente, debido a que incluye los ingresos que pagaron el ISR de la categoría de no residentes. | Hallazgo No. 1 |
| 3 Se observó que la compañía no excluyó del cálculo los ingresos no afectos generados durante el período. | Hallazgo No. 1 |
| 2 La compañía no incluyó dentro del cálculo gastos no deducibles por exceso en límites de deducibilidad. | Hallazgo No. 2 |
| 2 La compañía reportó un exceso de gasto no deducible que no procede. | Hallazgo No. 3 |
| 4 La compañía incluyó como crédito fiscal el ISR en exceso del año 2013 el cual no aplica debido a que no han obtenido la autorización de SAT. | Hallazgo No. 6 |

Marcas de revisión:

- ✓ Monto verificado con documentación de soporte
- ⊖ Monto verificado en el Estado de Resultados
- ⊙ Cálculos verificados
- * Multiplicación verificada

CLIENTE	<u>Air Lines Inc. / Servicios Aéreos</u>	Hecho por:	JR	Fecha:	26/02/14
TRABAJO	<u>Revisión de la liquidación anual del ISR</u>	Revisado por:	GN	Fecha:	02/03/14
PERIODO	<u>Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014</u>	Z			
DESCRIPCIÓN	<u>Cédula de hallazgos</u>				

No.	Hallazgo	Referencia	Página
1	Gasto no deducible por excedente del pago de intereses préstamo local: Se determinó un gasto no deducible por un monto de Q2,387.23 debido a que la tasa de interés del préstamo local negociado con una compañía relacionada es mayor a la tasa de interés simple máxima de la Junta Monetaria. Por lo tanto el excedente se consideró como gasto no deducible el cual no había sido considerado en el cálculo proporcionado por la compañía.	X3	116
2	Gasto no deducible de los intereses pagados por préstamos en el exterior: Se determinó que el monto de intereses pagados por un monto de Q65,000 del préstamo en el exterior es no deducible, debido a que fue adquirido con una compañía relacionada que no es una entidad bancaria o financiera. Por lo tanto no cumple uno de los requisitos establecidos por la Ley, el cual no había sido considerado en el cálculo proporcionado por la compañía	X4	117
3	Operaciones con compañías relacionadas en el exterior: Se observó que la compañía realiza operaciones entre compañías con su casa matriz, entre las cuales podemos mencionar: a) Servicios de IT, pago de regalías, cargos operativos correspondiente al cargo que realiza anualmente, costos y gastos por los cuales aplica realizar el estudio de precios de transferencia. Según información proporcionada por la compañía el estudio para el año 2014 no se encontraba planificado realizarlo, debido a que no se había identificado su aplicabilidad.	X5	118
4	Determinación de la renta bruta: La compañía en el cálculo de ISR proporcionado incluyó los ingresos del flete de exportación collect y el flete de importación pre-paid como parte de los ingresos afectos al ISR de rentas de actividades lucrativas. Sin embargo, dichos ingresos deben pagar el ISR de rentas de no residentes establecida en el artículo 104 numeral 1) de la Ley de Actualización Tributaria	X7 y X21	120
5	Remuneraciones no reportadas en el IGSS Se verificó que el bono escolar pagado por la compañía a todos sus empleados en el mes de enero 2014 no fueron reportados ante el IGSS, por lo que no pagaron las cuotas del seguro social. Con base en lo anterior se determinó un gasto no deducible por un monto de Q875,128. Dicho monto no fue considerado como gasto no deducible en el cálculo de ISR proporcionado por la compañía	X8	121

CLIENTE	<u>Air Lines Inc. / Servicios Aéreos</u>	Hecho por:	JR	Fecha:	26/02/14
TRABAJO	<u>Revisión de la liquidación anual del ISR</u>	Revisado po	GN	Fecha:	02/03/14
PERIODO	<u>Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2014</u>	Z			
DESCRIPCIÓN	<u>Cédula de hallazgos</u>				

No.	Hallazgo	Referencia	Página
6	Gasto no deducible en concepto de donaciones: Se verificó que no existe gasto no deducible por excedente el límite de deducibilidad como la compañía lo determinó debido a que un monto de Q225,000 fue donado a la universidad USAC, por lo tanto la donación no se encuentra afecta a la limitación. Es importante mencionar que la compañía en el cálculo de ISR proporcionado incluyó un gasto no deducible debido a que tomó en consideración dicho monto de donación.	X11	124
7	Gasto no deducible en función de rentas exentas y no afectas: Se verificó que la compañía reportó como no gasto no deducible en función de rentas exentas y no afectas el gasto de ISR de rentas de capital de los intereses locales, no se determinó una porción de gasto no deducible por los intereses bancarios y los rendimientos generados de la inversión en el exterior.	X18	131
8	ISR en exceso 2013 no autorizado acreditado al ISR determinado 2014: En el caso del ISR en exceso se verificó que este fue generado en el período del 2013. Sin embargo, la compañía no ha realizado el trámite de la solicitud de devolución y/o acreditamiento del monto pagado en exceso, por lo que se deberá iniciar el trámite ya que únicamente se podrá aplicar a futuros pagos al obtener la autorización de SAT. En el cálculo de ISR proporcionado por la compañía se observó que dicho monto fue acreditado al ISR determinado	X19	132
9	Error en cálculo: En la determinación del costo directo de vuelo se determinó una diferencia de Q. 181,844 ya que la compañía en el total de gastos de la compañía local por un error al ingresar los datos no incluyó el monto total de costos y gastos.	X20	133
10	Ingresos no afectos: Al revisar el cálculo de ISR proporcionado por la compañía se identificó que no se excluyeron los ingresos de los intereses de la cuenta bancaria en Citibank NY y los rendimientos de inversiones en el exterior.	X21	134

4.10. INFORME DE CONSULTORÍA TRIBUTARIA



Navarro, Palomo & Asociados, S. C.

Navarro Palomo y Asociados, S.C.

18 Calle Zona Pradera, Torre II Oficina 501,
24-69 Zona 10.
Telefax: 23203000

Guatemala, 15 de marzo de 2015

Señores

Junta Directiva

Air Lines Inc. -Servicios Aéreos- - Servicios Aéreos-

Estimados señores:

En atención a su requerimiento, a continuación encontrarán nuestros hallazgos relacionados con la revisión del cálculo del Impuesto sobre la Renta en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas de **Air Lines Inc. -Servicios Aéreos-**, de acuerdo al alcance realizado por el período fiscal 2014.

Hacemos de su conocimiento que nuestro trabajo se realizó con base en los reportes e información financiera proporcionada por el Departamento de Contabilidad de la Compañía. Cualquier desviación al respecto modificaría los resultados de nuestra revisión, situación que no está contemplada dentro del alcance de nuestro trabajo. Corresponde única y exclusivamente a su compañía, hacer un juicio razonable de negocios y tomar las decisiones sobre las posiciones fiscales que asumirá en sus declaraciones de impuestos.

A continuación presentamos los hallazgos identificados:

Hallazgo 1

Determinación de la renta bruta

Causa:

La compañía en el cálculo de ISR proporcionado incluyó los ingresos del flete de exportación cobrado “collect” y el flete de importación pre pagado “pre-paid” por un monto total de Q 1,525,545.00 como parte de los ingresos afectos al ISR de rentas de actividades lucrativas. Sin embargo, dichos ingresos se encuentran afectos al pago del ISR de rentas de no residentes, pago que observamos fue realizado por la compañía ante la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de los formularios SAT- No.1096.

Criterio:

Los ingresos del flete de exportación cobrado “collect” y el flete de importación pre pagado “pre-paid”, son rentas sujetas al 5% del pago de ISR de rentas de capital de ISR establecida en el artículo 104 numeral 1) de la Ley de Actualización Tributaria.

Efectos/ Implicaciones fiscales:

Por lo tanto, si los ingresos no son excluidos de la renta bruta del régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, la compañía generaría una doble tributación y pago indebido de ISR, ya que pagaría el ISR de no residentes y asimismo estaría tributando ISR en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.

Recomendación/Comentario:

Corregir el cálculo del ISR excluyendo de la renta bruta los ingresos que tributaron bajo la categoría de rentas de no residentes, con el propósito que la renta imponible y el impuesto determinado se pague sobre los ingresos afectos del régimen sobre utilidades lucrativas y no se determine un pago indebido.

Hallazgo 2

Determinación de gastos no deducibles

Causa:

Al revisar los límites deducibles y procedencia de las deducciones de los gastos reportados en el estado financiero, se determinaron gastos no deducibles que no fueron incluidos en el cálculo del ISR determinado por la compañía. A continuación la integración y descripción:

No.	Descripción	Monto
1.	Gasto no deducible por excedente del pago de intereses préstamo local: Se determinó un gasto no deducible debido a que la tasa de interés del préstamo (14.10%) local negociado con una compañía relacionada es mayor a la tasa de interés simple máxima de la Junta Monetaria (13.77%). Por lo tanto el excedente se consideró como gasto no deducible el cual no había sido considerado en el cálculo proporcionado por la compañía.	Q 2,387.23

No.	Descripción	Monto
2.	<p>Gasto no deducible de los intereses pagados por préstamos en el exterior:</p> <p>Se determinó que el monto de intereses pagados por el préstamo en el exterior es no deducible, debido a que fue adquirido con una compañía relacionada que no es una entidad bancaria o financiera. Por lo tanto, no cumple uno de los requisitos para considerarse deducible en el cálculo del impuesto sobre la renta.</p>	Q 65,000.00
3.	<p>Gasto no deducible en función de rentas exentas y no afectas:</p> <p>Se verificó que la compañía reportó como no gasto no deducible en función de rentas exentas y no afectas el gasto de ISR de rentas de capital de los intereses locales, no se determinó una porción de gasto no deducible por los intereses bancarios y los rendimientos generados de la inversión en el exterior.</p>	Q 36,347.68

Criterio:

- El artículo 24 de la Ley de Actualización Tributaria establece que el pago de intereses locales no debe exceder la tasa simple máxima anual que determine la Junta Monetaria, en caso contrario el excedente debe considerarse como gasto no deducible.
- Respecto a préstamos adquiridos en el exterior, el artículo 24 de la Ley de Actualización Tributaria establece que deben ser contratados con entidades

bancarias o financieras vigiladas por el órgano estatal de vigilancia e inspección bancaria en el país de otorgamiento del préstamo.

- El artículo 23 literal a) de la Ley de Actualización Tributaria establece que los contribuyentes están obligados a registrar los costos y gastos de las rentas afectas y de las rentas exentas en cuentas separadas, a fin de deducir únicamente los que se refieren a operaciones gravadas. Asimismo, el artículo 22 del reglamento establece que cuando por su naturaleza no puedan aplicarse directamente los costos y gastos a las rentas mencionadas, deberán distribuirse entre cada una de ellas de forma directamente proporcional al monto de cada una de dichas rentas. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio único racional de distribución, alternativo al especificado en el párrafo anterior. Por lo tanto, debe reportarse un gasto no deducible proporcional a las rentas que no corresponden al régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.

Efectos / Implicaciones fiscales:

Los gastos no deducibles incrementan la renta imponible y el ISR determinado del período. Por lo tanto, en caso que la compañía no los incluya en la liquidación del ISR ante SAT se estaría determinando una omisión de impuestos.

Recomendación/Comentario:

La compañía en el cálculo de ISR presentado ante la SAT debe tomar en consideración los gastos no deducibles descritos anteriormente con el propósito de determinar la renta imponible en forma correcta, y no genere riesgos de ajustes fiscales ante una eventual revisión por parte de la Administración Tributaria.

Hallazgo 3

Gasto de donaciones a Universidades

Causa:

Se verificó que no existe gasto no deducible por excedente el límite de deducibilidad como la compañía lo determinó en el cálculo de ISR proporcionado, debido a que la donación de Q 225,000.00 fue realizada a la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Criterio

La limitante de un monto máximo del 5% de la renta bruta, ni un monto máximo de Q500, 000, no se aplica a las donaciones que se provean a las entidades a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas. Lo anterior en base a lo que establece el artículo 21, numeral 22 de la Ley de Actualización Tributaria.

Efectos/ Implicaciones fiscales:

El efecto que genera reportar el gasto como no deducible, es un incremento en la renta imponible y por lo tanto la determinación de un ISR mayor, el cual generaría pago indebido de impuesto, el cual únicamente puede reclamarse al fisco por medio de la solicitud de devolución, proceso que lleva aproximadamente un año.

Recomendación/Comentario:

Que la compañía corrija el cálculo del ISR determinado y se tome en consideración dicho cambio, con el propósito que la renta imponible y el impuesto determinado

que se presentará ante SAT sea correcto y de esta forma no se genere un pago indebido de impuesto.

Hallazgo 4

Operaciones con compañías relacionadas en el exterior

Se observó que la compañía realiza operaciones entre compañías con su casa matriz, a continuación algunos ejemplos: a) Servicios de tecnología de información IT, pago de regalías, cargos operativos correspondientes al cargo que realiza anualmente, costos y gastos por los cuales aplica realizar el estudio de precios de transferencia. Según información proporcionada por la compañía dicho estudio para el año 2014 no se encuentra planificado realizarlo, debido a que no se había identificado su aplicabilidad.

Criterio:

El artículo 56 de la Ley de Actualización Tributaria, en el capítulo IV “Normas Especiales de Valoración entre partes relacionadas”, establece que esta normativa aplica a las transacciones que se realicen con relacionadas en el exterior. Es importante mencionar que dicha normativa tiene como propósito regular las condiciones de libre competencia, de forma que de acuerdo a los métodos establecidos se determine que las operaciones se negociaron a valor de mercado.

Efectos / Implicaciones fiscales:

Al no tener un estudio de precios de transferencia que avale que las transacciones se negociaron a valor de mercado, la Administración Tributaria podrá hacer los ajustes que correspondan lo cual generaría omisión del pago de ISR y por lo tanto el pago de multas e intereses.

Recomendación/Comentario:

Que la compañía coordine a la brevedad posible el estudio de precios de transferencia con un experto con el propósito de determinar que las transacciones realizadas con su casa matriz se encuentren a valor de mercado y se pueda demostrar por medio del citado estudio que ante una eventual revisión por parte de la Administración Tributaria no se genere el riesgo de ajustes de los costos y gastos que se reportarán en la Declaración Jurada Anual de ISR del año 2014.

Hallazgo 5**Remuneraciones no reportadas ante el IGSS**

Se verificó que el bono escolar pagado por la compañía a todos sus empleados en el mes de enero 2014 no fueron reportados ante el IGSS, por lo que no pagaron las cuotas del seguro social. Con base en lo anterior se determinó un gasto no deducible por un monto de Q875,128.00 Dicho monto no fue considerado como gasto no deducible en el cálculo de ISR proporcionado por la compañía.

Causa:

El artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, numeral 3 establece que la deducción de los sueldos y salarios, procederá cuando quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda. Asimismo, el artículo 23, literal f) establece que serán no deducibles los sueldos y salarios que

no sean acreditados con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda. Al respecto es importante mencionar que el Acuerdo Gubernativo No. 118 de la Junta Directiva del IGSS establece que la única remuneración que no se encuentra afecta al pago de cuotas patronales y laborales es el pago de bonificación incentivo o productividad.

Efectos / Implicaciones fiscales:

Debido a que el pago de bono escolar no corresponde a una bonificación incentivo, y no se están pagando las cuotas de seguridad correspondiente como lo establece la Ley, dicho monto corresponde un gasto no deducible que incrementa la renta imponible de la compañía y por lo tanto la determinación de un ISR mayor.

Recomendación/Comentario:

Que la compañía evalúe el pago extemporáneo de las cuotas laborales y patronales que correspondan con el propósito que el gasto no se reporte como gasto no deducible y no se generen contingencias laborales ante una eventual revisión por parte del Seguro Social y la Administración Tributaria.

Respecto de lo anterior, hacemos la salvedad que el pago extemporáneo podría o no ser aceptado por la Administración Tributaria para proceder con la deducción del pago del bono escolar, lo anterior debido a que el mismo no se realizó en el mismo período impositivo. Por último, en caso que la compañía no realice el pago extemporáneo el gasto se deberá reportar como no deducible en la Declaración Jurada Anual de ISR que presente la compañía ante SAT.

Hallazgo 6

Acreditamiento de ISR en exceso del año 2013

Efectos / Implicaciones fiscales:

En el caso del ISR en exceso se verificó que éste fue generado en el período del 2013. Sin embargo, a la fecha de nuestra revisión se nos informó no se ha realizado el trámite de la solicitud de devolución y/o acreditamiento del monto pagado en exceso ante la Administración Tributaria.

Criterio

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012 y sus reformas, no establece la opción de acreditar el ISR pagado en exceso en pagos futuros trimestrales o anuales como lo establecía el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas. Por lo tanto, el único proceso establecido para solicitar la devolución y/o acreditamiento es el artículo No. 99 del Código Tributario Decreto No. 6-91 y sus reformas y podrá hacerse efectivo hasta el momento en que se reciba notificación positiva por parte de la Administración Tributaria.

Efectos / Implicaciones fiscales:

Si el monto se acredita al ISR determinado del período 2014 se estaría aprovechando un crédito que no procede, el cual generaría la omisión del pago de ISR que sería ajustado por SAT con multas e intereses ante una eventual revisión por parte del fisco.

Recomendación/Comentario:

Que la compañía proceda a iniciar el trámite ya que únicamente se podrá aplicar a futuros pagos al obtener la autorización de la Administración Tributaria. Por último, recomendamos que el ISR en exceso no sea acreditado al ISR determinado de período 2014 con el propósito de evitar pagos omitidos de impuesto sujetos al pago de multas e intereses.

Gustosamente atenderemos cualquier comentario que se sirvan plantear sobre el contenido de este documento.

Atentamente,



Licda. Mónica Gabriela Navarro Juárez

Contadora Pública y Auditora

Colegiado No. 200320846

Socia de la División de Consultoría Fiscal

(Adjunto anexos)

ANEXOS AL INFORME DE CONSULTORÍA FISCAL

ANEXO I
Comparación del cálculo de ISR determinado por la compañía y el determinado por el
consultor como parte del alcance
Cifras en quetzales

Descripción	Monto según compañía	Montos según revisión	Diferencias
Venta de boletos aéreos aeropuerto	18,255,000.00	18,255,000.00	-
Venta de boletos aéreos agencias de viaje	43,250,225.00	43,250,225.00	-
Ventas de boletos aéreos pagadas en otros países	23,150,548.00	23,150,548.00	-
Fletes exportación - Collect	1,250,225.00		1,250,225.00
Fletes exportación - Pre-paid	2,299,775.00	2,299,775.00	-
Fletes importación - Collect	974,680.00	974,680.00	-
Fletes importación - Pre-paid	275,320.00		275,320.00
Servicios de agentes de carga	18,325,125.00	18,325,125.00	-
Total Ventas Netas Locales	107,780,898.00	106,255,353.00	1,525,545.00
<u>Costo de Operación</u>			
(-) Costo Directo de vuelo	(45,109,710.26)	(45,109,710.26)	-
Combustible aeronaves	(34,489,887.36)	(34,489,887.36)	-
Total Costo de Ventas	(79,599,597.62)	(79,599,597.62)	-
Margen Bruto	28,181,300.38	26,655,755.38	1,525,545.00
(-) <u>Gastos de Operación</u>			
Gastos de Operación	(17,618,441.44)	(17,618,441.44)	-
Total de Gastos	(17,618,441.44)	(17,618,441.44)	-
<u>Otros gastos e ingresos</u>			
Otros Ingresos	291,046.00	291,046.00	0.00
Otros Gastos	(350,690.00)	(350,690.00)	-
Total Otros Gastos e Ingresos	(59,644.00)	(59,644.00)	-
Resultado del ejercicio	10,503,214.94	8,977,669.94	1,525,545.00
(+) <u>Gastos no deducibles</u>			
Gastos no deducibles identificados por la compañía	56,214.00	56,214.00	-
Gasto no deducible donaciones	225,000.00	-	225,000.00
Gasto no deducible bono 14	437,564.00	437,564.00	-
Gasto no deducible ISR intereses locales	1,500.00		1,500.00
Gasto no deducible cuenta incobrable	300,000.00	300,000.00	-
Excedente pago intereses préstamo local	-	2387.23	- 2,387.23
intereses préstamo del exterior	-	65,000.00	- 65,000.00
Remuneración no reportada al IGSS	-	875,128.00	- 875,128.00
Gasto no deducible en función de rentas que no corresponden al régimen de actividades sobre utilidades lucrativas	-	37,847.68	- 37,847.68
Total Gastos no deducibles	1,020,278.00	1,774,140.91	(753,862.91)
(-) <u>Ingresos exentos/no afectos / renta capital</u>			
Intereses bancarios locales	(15,000.00)	(15,000.00)	-
Intereses bancarios del exterior		(23,546.00)	23,546.00
Rendimientos por inversión en el exterior		(175,000.00)	175,000.00
Total ingresos exentos / no afectos	(15,000.00)	(213,546.00)	198,546.00
(=) <u>Renta Imponible</u>			
Tarifa corporativa de ISR	25%	25%	25%
Impuesto Sobre la Renta por pagar	2,877,123.23	2,634,566.21	242,557.02
<u>Créditos Fiscales</u>			
Pagos de ISR en exceso	(693,282.27)	0	(693,282.27)
Pagos trimestrales de ISR	(1,915,031.29)	(1,915,031.29)	-
Pagos de ISO	(535,603.49)	(925,692.17)	390,088.68
Total créditos fiscales	(3,143,917.05)	(2,840,723.46)	(303,193.59)
ISR pagado en exceso	-266,793.82	-206,157.25	-60,636.57

ANEXO II
Clasificación de los ingresos según el tipo de renta
Cifras en quetzales

Concepto	Sub -totales	Total
Ingresos de operación		
Venta de boletos aéreos aeropuerto		18,255,000.00
Venta de boletos aéreos agencias de viaje		43,250,225.00
Ventas de boletos aéreos pagadas en otros países		23,150,548.00
Fletes por exportación		3,550,000.00
Collect	1,250,225.00	
Pre-paid	2,299,775.00	
Fletes de importación		1,250,000.00
Collect	974,680.00	
Pre-paid	275,320.00	
Servicios de Agentes de Carga		18,325,125.00
Otros ingresos		
Intereses bancarios	23,546.00	
Intereses bancarios del exterior	2,500.00	
Diferencial cambiario ingreso	250,000.00	
Otros ingresos	125,365.00	
Total otros Ingresos		401,411.00
TOTAL RENTA BRUTA		108,182,309.00

Descripción	Afecto	Ingresos no afectos	Ingresos de capital	Rentas no residentes	Exentos
Venta de boletos aéreos aeropuerto	18,255,000.00				
Venta de boletos aéreos agencias de viaje	43,250,225.00				
Ventas de boletos aéreos pagadas en otros países	23,150,548.00				
Flete exportación por cobrar				1,250,225.00	
Flete exportación Pre-pagados	2,299,775.00				
Flete Importación por cobrar	974,680.00				
Flete importación Pre-pagado				275,320.00	
Servicios de agentes de carga	18,325,125.00				
Intereses bancarios locales			15,000.00		
Intereses bancarios exterior		23,546.00			
Diferencial cambiario ingreso	2,500.00				
Rendimientos por inversiones en el exterior		175,000.00			
Otros ingresos	75,000.00				
Totales	106,332,853.00	198,546.00	15,000.00	1,525,545.00	-
Total ingresos				108,071,944.00	

ANEXO III
Procedencia de créditos fiscales para el ISR del período 2014
Cifras en quetzales

Impuesto sobre la Renta - ISR-

Descripción	Saldos	ACREDITAMIENTOS				Saldo final 2014
		Declaración Anual ISR 2013	Trimestre enero a marzo	Trimestre abril a junio	Trimestre julio a septiembre	
Pagos a cuenta 2013 / ISR pagado en exceso	1,887,521.00	(1,194,238.73)				693,282.27
ISR trimestre enero a marzo 2014	712,563.00					712,563.00
ISR trimestre abril a junio 2014	585,147.00					585,147.00
ISR trimestre julio a septiembre 2014	617,321.29					617,321.29
Totales	3,802,552.29	-1,194,238.73	0.00	0.00	0.00	2,608,313.56

Impuesto de Solidaridad - ISO-

Descripción	Saldos iniciales	ACREDITAMIENTOS				Saldo final 2014
		Declaración Anual ISR 2013	ISR Trimestral enero a marzo	ISR Trimestral abril a junio	ISR Trimestral julio a septiembre	
ISR determinado		1,394,763.73	712,563.00	585,147.00	617,321.29	
ISO trimestre abril a junio 2013	200,525.00	(200,525.00)				-
ISO trimestre julio a septiembre 2013	200,525.00		(200,525.00)			-
ISO octubre a diciembre 2013	200,525.00					200,525.00
ISO trimestre enero a marzo 2014	248,941.47					248,941.47
ISO trimestre abril a junio 2014	248,941.47					248,941.47
ISO trimestre julio a septiembre 2014	248,941.47					248,941.47
Totales	1,348,399.41	1,194,238.73	512,038.00	585,147.00	617,321.29	947,349.41

Integración de la procedencia de créditos fiscales para el ISR del año 2014

Pagos trimestrales de ISR realizados durante el año 2014	1,915,031.29
Pagos trimestrales de ISO realizados durante el año 2014	947,349.41
Total de créditos fiscales procedentes	<u>2,862,380.70</u>

Anexo IV

Formulario de la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta en el régimen sobre utilidades de Actividades Lucrativas

En el banco presente la Boleta SAT-2000, con o sin valor. Nunca presente este formulario. Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.		
SAT Superintendencia de Administración Tributaria	ISR ANUAL	SAT-1411 Release 1
Número de Acceso 166 030 749	Impuesto Sobre la Renta para los Regímenes Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos. Declaración jurada y pago anual.	Número de Formulario 15 205 072 726
	1 de 4: En preparación	Número de Contingencia
Aclaraciones:		
¿Quiénes están obligados a utilizar este formulario? Contribuyentes afiliados a los Regímenes siguientes:		
<ul style="list-style-type: none">• Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.• Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.		
Y contribuyentes afiliados como Exentos.		
¿Cómo se usa este formulario?		
<ul style="list-style-type: none">• Ingrese el NIT y seleccione el período a declarar, el sistema verificará la afiliación que tiene para el período indicado, habilitándole las casillas correspondientes a ese régimen.• El sistema le mostrará la Actividad Económica Principal, que actualmente tiene registrada en la SAT, de contar con una segunda actividad económica, podrá indicarla en la casilla correspondiente.• En la información financiera, deberá indicar si realiza operaciones entre partes relacionadas.• Llene el resto de casillas según sus registros contables.• Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000".• Imprima la boleta SAT-2000 y páguela en un banco.		
1. NIT DEL CONTRIBUYENTE *		
<input type="text" value="Ej. 22255559"/>		
2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *		
AÑO <input type="text" value="2015"/>		

3. AFILIACIÓN SEGÚN REGISTROS EN SAT

Régimen de renta afiliado en SAT para el período seleccionado.

Para el NIT y período indicado el sistema verificará el régimen al que se encuentra afiliado, y automáticamente le seleccionará una de las 3 afiliaciones según la categoría de Renta de las Actividades Lucrativas.

- Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.**
- Contribuyente Exento.**
- Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.**

4. ACTIVIDAD ECONÓMICA*

Actividad Económica Principal	1533.00
Actividad Económica Secundaria TRANSPORTE REGULAR POR VÍA AÉREA	Ver listado de códigos 6210.00

5. INFORMACIÓN FINANCIERA

- SI TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO Y SI REALICÉ OPERACIONES CON ELLAS.**
- SI TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO Y NO REALICÉ OPERACIONES CON ELLAS.**
- NO TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO.**

ACTIVO		PASIVO	
Efectivo (caja y bancos)	26916861.15	Cuentas y documentos por pagar	10067161.47
Cuentas y documentos por cobrar del giro normal (no incluir las garantizadas con garantía prendaria o hipotecaria)	22578166.75	Préstamos bancarios o financieros	
(-) Reserva para cuentas incobrables	561498.51	Otros pasivos	2790243.05
Otras cuentas y documentos por cobrar	781863.51	Reserva para indemnizaciones	
Inventario final		Reserva legal acumulada	525160.75

Créditos líquidos y exigibles pendientes de reintegro		Otras reservas acumuladas	
Inmuebles		Utilidad acumulada	23539314.83
Mobiliario y equipo		(-) Pérdida acumulada	3384500.00
Maquinaria	2487863.81	Utilidad del período	10503214.94
Vehículos		(-) Pérdida del período	
Equipo de cómputo		Superávit por revaluación acumulado	
Otros activos depreciables		Rentas no afectas	
Activos amortizables		Capital	12479723.58
Inversiones	2439402.14	Total Pasivo y Capital	56520318.62
(-) Depreciaciones acumuladas	2374413.20		
(-) Amortizaciones acumuladas			
Otros activos	4252072.97		
Total de Activo	56520318.62		
6. INGRESOS DE OTRAS CATEGORÍAS DE RENTA			
Rentas de capital facturadas con retención definitiva del impuesto			
Rentas de capital facturadas con pago directo del impuesto			
Otras rentas de capital sujetas a retención definitiva (Ej.: Premios de lotería, intereses, dividendos, etc.)			
Ventas realizadas a exportadores que emitieron facturas especiales según artículo 52 "A" Ley del IVA			
Ingresos por emisión de acciones en áreas comunes			
Total de ingresos de otras categorías de renta			0.00
7. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE CAPITAL			
Ingresos por negociación de bienes y/o derechos que no sean del giro habitual			

Costo y mejoras de los bienes y/o derechos		
(-) Depreciaciones acumuladas		
(-) Amortizaciones acumuladas		
Valor en libros		0.00
(-) Otros gastos incurridos para efectuar la transacción		
Ganancias de capital de este período		0.00
Pérdidas de capital de este período		0.00
Remanente de pérdidas de capital del período anterior		
Ganancias de capital sobre las que pagó impuesto		0.00
Impuesto sobre ganancias de capital pagado en este período		
Remanente de pérdidas de capital para el siguiente período		0.00
8. RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS		
8.1 INGRESOS		
Producción, venta y comercialización de bienes		84655773.00
Exportaciones de bienes		
Exportaciones de servicios		
Prestación de servicios		18325125.00
Arrendamientos y subarrendamientos de bienes muebles e inmuebles del giro habitual		
Servicios de transporte de carga y de personas		
Servicios de comunicaciones, incluyendo telecomunicaciones		
Servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole		
Espectáculos públicos y de actuación		
Cualquier forma de negociación de películas cinematográficas, cintas de video, etc.		
Subsidios percibidos		

Dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación, gastos de representación	
Honorarios profesionales	
Rentas exentas	
Donaciones	
Resarcimiento de pérdidas patrimoniales	
Ganancias cambiarias	
Cuentas incobrables recuperadas	
Otros ingresos	3565501.00
RENTA BRUTA	106546399.00
8.2 COSTOS	
8.2.1 COSTO PRIMO	
Inventario inicial de materia prima	
(+) Compras netas de materia prima	
(+) Importaciones de materia prima	
(+) Gastos sobre compras de materia prima	
(-) Rebajas y devoluciones de materia prima	
(-) Inventario final de materia prima	
(+) Mano de obra directa	
COSTO PRIMO	0.00
8.2.2 COSTO DE PRODUCCIÓN	
(+) Gastos indirectos de fabricación	
(+) Inventario inicial de productos en proceso	
(-) Inventario final de productos en proceso	
COSTO DE PRODUCCIÓN	0.00
8.2.3 COSTO DE VENTAS	
(+) Inventario inicial de mercadería	

(+) Compras de mercadería	
(+) Importaciones de mercadería	
(-) Inventario final de mercadería	
COSTO DE VENTAS	0.00
8.3 GASTOS	
Gastos incurridos en la prestación de servicios	45109710.26
Combustibles y lubricantes	34489887.36
Gastos de transporte	
Sueldos, salarios y otras remuneraciones	1750256.00
Sueldos pagados a socios o consejeros, cónyuges o parientes dentro de los grados de ley	
Aguinaldos	1250225.00
Bonificaciones	2694230.25
Dietas	
Cuotas patronales pagadas IGSS	221757.44
Cuotas patronales pagadas IRTRA e INTECAP	
Asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones y primas por planes de previsión social	
Indemnizaciones	350000.00
Inversión en beneficio de trabajadores	
Tierras laborables adjudicadas gratuitamente a los trabajadores	
Primas de seguro de vida, por accidente o enfermedad del empleado	
Primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos	250000.00
Reaseguros y reafianzamientos	
Arrendamientos de bienes muebles	
Arrendamientos de bienes inmuebles	
Mejoras efectuadas por arrendatarios	
Impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales pagadas	

Intereses y otros cargos financieros	167000.00
Pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, por delitos, daños por fuerza mayor o caso fortuito contra el patrimonio	
Gastos de mantenimiento y reparación	
Depreciaciones	
Amortizaciones	
Cuentas incobrables	125000.00
Reservas técnicas y matemáticas (exclusivo para aseguradoras y entidades financieras)	
Donaciones	500000.00
Honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país	356214.00
Honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados desde el exterior	375845.00
Viáticos	181995.00
Regalías	660000.00
Gastos de promoción, publicidad y propaganda	
Donaciones a favor del Estado, universidades entidades culturales o científicas	
Pérdidas cambiarias	125365.00
Gastos de venta	8619243.75
Gastos generales (diferentes a los establecidos en las casillas anteriores)	342000.00
TOTAL DE GASTOS	97568729.06
8.4 DETERMINACIÓN DE RENTA IMPONIBLE	
Renta Neta (Diferencia entre renta bruta, costos y gastos)	8977669.94
Pérdida Neta (Diferencia entre renta bruta, costos y gastos)	0.00
(-) Rentas exentas	213546.00
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas exentas	
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas no afectas	
(+) Costos y gastos de rentas sujetas a retención definitiva según artículo 52 "A" Ley del IVA	

(+)		Costos y gastos de rentas de capital	
(+)		Otros costos y gastos no deducibles	1799140.91
		Renta imponible	10563264.85
		Pérdida fiscal	0.00
		Determinación del Impuesto sobre la Renta	2640816.21
		ACREDITAMIENTOS	SALDO NO ACREDITADO
		VALOR A ACREDITAR EN ESTE PERÍODO	
(-)		ISO pagado en periodos anteriores pendiente de acreditar para este periodo y no acreditado en pagos trimestrales.	925692.17
(-)		IETAAP pagado en el año calendario anterior y no aplicado a pagos trimestrales	
(-)		IEMA pagado en año calendario anterior o según Decretos 32-95 y 116-97	
(-)		Incentivo por inversión en fuentes nuevas y renovables de energía	
(-)		Incentivos por inversiones forestales	
(-)		Otros según resolución No.	
(-)		Incentivos Fiscales; Decreto 29-89, 65-89 y otros según resolución número	
		ACREDITAMIENTOS PARA ESTE PERÍODO	925692.17
		SALDO DEL IMPUESTO	1715124.04
(-)		Pagos trimestrales	1915031.29
		IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
		PAGO EN EXCESO	199907.25
9. RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS			

10. RECTIFICACIÓN (opcional) (llene solo si necesita corregir datos de un formulario SAT-1411 anterior)	
Número de formulario SAT-1411 que se rectifica Son 11 dígitos que aparecen en la parte superior derecha del encabezado del formulario a corregir. Ejemplo 12345678901.	<input type="text"/>
(-) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anteriores	
(=) Impuesto a pagar	0.00
(=) Impuesto a favor del contribuyente	0.00
11. ACCESORIOS (son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)	
Fecha máxima de pago sin accesorios Fecha de vencimiento según calendario tributario	
¿Cuándo pagará este formulario? Si el pago lo realizará después del , cambie la fecha de esta casilla (máximo 20 días hábiles contados a partir de hoy). Luego de esa fecha el formulario caducará, el banco lo rechazará y deberá llenar otro. En base a esa fecha el formulario podrá adicionar accesorios.	<input type="text" value="31/03/2016"/>
(+) Multa formal (por presentación extemporánea)	
(+) Multa por omisión	
(+) Multa por rectificación	
(+) Intereses	
(+) Mora	
(=) Accesorios a pagar	0.00
TOTAL A PAGAR	0.00
12. CERTIFICACIÓN DEL CONTADOR *	
El infrascrito Contador registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria con el número	<input type="text"/>
CERTIFICA que la declaración que antecede, fue elaborada conforme los registros contables del contribuyente (NIT)	573698
Y que los mismos reflejan sus resultados de operación por el período de imposición	2015
13. INFORMACIÓN DE RESPALDO A LA DECLARACIÓN JURADA (Si es contribuyente calificado como Especial o Agente de Retención del IVA)	
El infrascrito contribuyente o Representante Legal, declara que en su poder se encuentra el informe emitido por el Contador Público y Auditor independiente, quien actuó en representación propia o de la firma de auditoría independiente, por lo que, dicho informe se encuentra a disposición de la Administración Tributaria en caso sea	

CONCLUSIONES

1. Es de suma importancia conocer detalladamente las operaciones de las compañías dedicadas a la prestación de servicios aéreos, con el propósito de aplicar correctamente el marco fiscal aplicable a la diversidad de boletos aéreos que emite y los tipos de carga que se generan. Asimismo, la determinación de los costos directos de vuelo que la casa matriz incurre en el exterior por cuenta de su sucursal, ya que representa un porcentaje importante en el total del rubro de costos y gastos en el Estado de Resultados de la sucursal.
2. Las rentas de actividades lucrativas son todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, incluido el servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes y la renta imponible se determina, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la Ley de Actualización Tributaria y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.
3. El consultor tributario es el profesional que apoya al empresario en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ante la Administración Tributaria, y siendo éste un Contador Público y Auditor, se encuentra regulado a una diversidad de normativas aplicables a la profesión.
4. Derivado de la presente investigación, se confirma la hipótesis formulada, referente a que desde el punto de vista fiscal el no aplicar correctamente las nuevas disposiciones establecidas en la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, en el régimen sobre utilidades de actividades

lucrativas, ocasionaría la aplicación incorrecta del marco fiscal a los rubros de importancia relativa como los son los ingresos, ya que la compañía no determinó correctamente la renta bruta según la clasificación del tipo de ingreso generado durante el período 2014.

RECOMENDACIONES

1. Coordinar una capacitación tributaria para el personal que tiene a su cargo la contabilidad y el departamento de impuestos, entrenamiento que deberá ser específico de las actividades de compañías que prestan Air Lines Inc. - Servicios Aéreos-con el propósito de reforzar el conocimiento y la aplicación del marco fiscal.
2. Que la compañía corrija la determinación de la renta bruta del cálculo del ISR del período 2014, e implemente las medidas de control interno necesarias para clasificar adecuadamente el marco fiscal a los boletos y carga generada según su origen, con el propósito de presentar el cálculo de ISR en la Declaración Jurada Anual de ISR correctamente y evitar omisión de ISR o pagos indebidos.
3. Que la empresa realice el estudio de precio de transferencia con un experto con el propósito de determinar que las transacciones realizadas con su casa matriz se encuentren a valor de mercado y se pueda demostrar por medio del citado estudio para que ante una eventual revisión por parte de la Administración Tributaria no se generé el riesgo de ajustes los costos y gastos.
4. La compañía deberá actualizar el cálculo del ISR determinado por el período 2014, en donde deberá corregir la determinación de la renta bruta de actividades lucrativas, por lo cual deberá incluir aquellos gastos no deducibles que no fueron identificados, excluir los que no aplican reportar como no deducibles, excluir las rentas exentas y no afectas y aplicar los créditos fiscales que aplican, para la determinación correcta de la renta imponible.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, año 1985.
2. Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, Decreto 2-70 y sus reformas.
3. Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas.
4. Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, Decreto 17-73 y sus reformas.
5. Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 y sus reformas.
6. Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos, Decreto 67-2001.
7. Congreso de la República de Guatemala, Ley de creación del Instituto de Recreación de los Trabajadores de Guatemala, Decreto 1528 y sus reformas.
8. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008.

9. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas.
10. Congreso de la República de Guatemala, Ley de Libre Acceso a la Información, Decreto 57-2008.
11. Congreso de la República de Guatemala, Ley de Valores y Mercancías, Decreto 34-96 y sus reformas.
12. Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.
13. Organismo Ejecutivo, Acuerdo Gubernativo No. 443-2013, Reformas al Reglamento de la Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos.
14. Organismo Ejecutivo, Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria, Acuerdo Gubernativo 213-2013.
15. Organismo Ejecutivo, Reglamento de la Ley Contra Lavado de Dinero u Otros Activos, Acuerdo Gubernativo No. 118-2002.
16. Organismo Judicial, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo 5-2013.

WEBGRAFÍA

17. American Chamber of Commerce in Guatemala. Recuperado el 2 de marzo del 2015 de:
<http://www.amchanguate.com/index.php?showPage=444&cache=1>

18. Castañeda Mejía y Asociados, S.C. *Lo que todo Contador debe saber*. Recuperado el 8 de junio de 2015 de:
<http://es.slideshare.net/cmconsultores/lo-que-todo-perito-contador-debe-conocer-guatemala>

19. Colegio de Contadores Público y Auditores de Guatemala, *Código de Ética*. Recuperado el 2 de julio de 2015 de:
<http://www.cpa.org.gt/codigo-de-etica-profesional/>

20. Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Compañías, *Un solo código*. Recuperado el 17 de mayo de 2015 de: <http://www.ccee.org.gt/ccee/wp-content/uploads/2012/11/C%C3%93DIGO-ETICA-ULTIMA-VERSI%C3%93N-17-10-141.pdf>

21. Definición asesoría. Recuperado el 23 de septiembre de 2015 de:
<http://definicion.mx/asesoria/>

22. http://www.lap.com.pe/lap_portal/articles/articlefiles/260-Microsoft%20Word%20-%20JAIS-p-12.pdf

23. <http://www.librosmaravillosos.com/transportesaereos/capitulo11.html>

24. La consultoría de empresas. Guía de la profesión. Tercera Edición. Editorial Limusa, S. A. de C.V. 2010. 956p.

25. Servicio Andaluz del Empleo, *Asesor Fiscal*, Recuperado el 10 de junio de 2015 de: <http://www.juntadeandalucia.es/servicioandaluzdeempleo/web/websae/export/sites/sae/es/empleo/buscarTrabajo/eligeProfesion/galeriaPDFs/Detalle/013019AseFisc.pdf>

26. Superintendencia de Administración Tributaria (2010). *Definiciones*. Recuperado el 5 de abril de 2015 de: http://portal.sat.gob.gt/ct/portal/index.php%3Foption=com_content&task=view&id=121&Itemid=223&limit=1&limitstart=2.html