

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ESTRATÉGICA, PARA EL PAGO DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, EN UNA EMPRESA  
DEDICADA A LA COMERCIALIZACIÓN DE CALZADO**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas

**POR**

**SULY AZUCENA CRISÓSTOMO FLORES**

Previo a conferírsele el título de

**CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**

En el grado académico de

**LICENCIADA**

**Guatemala, mayo 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. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal quinto:	P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

**EXONERADA DE EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

De conformidad con los requisitos establecidos en el capítulo II, artículos 15 y 16 del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al inciso 5.7 del punto quinto, del Acta 16-2014, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 30 de septiembre de 2014.

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

Presidente:	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
Secretario:	Licda. Enma Yolanda Chacón Ordóñez
Examinador:	Lic. Jorge Alberto Trujillo Corzo

Lic. Erik Roberto Flores López  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
Colegiado No. 303

Guatemala 29 de septiembre 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 de Auditoría No. 107-2015, del Decanato de la Facultad de Ciencias Económicas para asesorar a la señorita Suly Azucena Crisóstomo Flores, carné 200914024 en el trabajo de tesis denominado **“PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ESTRATÉGICA, PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA COMERCIALIZACIÓN DE CALZADO”**, me permito informarle que, de conformidad con la revisión efectuada, el trabajo indicado llena los requisitos que el reglamento establece.

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo sea aprobado para su presentación por la señorita Crisóstomo, en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciada.

Atentamente,



Lic. Erik Roberto Flores López



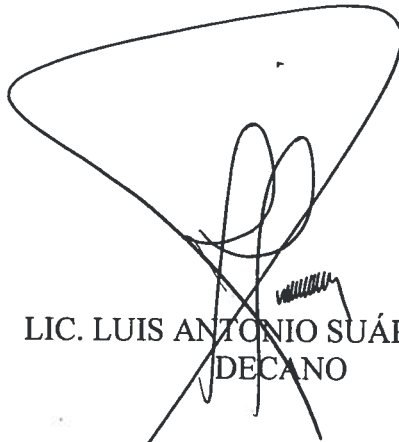
FACULTAD DE CIENCIAS  
ECONOMICAS  
EDIFICIO S-8  
Ciudad Universitaria zona 12  
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
VEINTINUEVE DE MARZO DE DOS MIL DIECISÉIS.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 4-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 14 de marzo de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 341-2015 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 11 de noviembre de 2015 y el trabajo de Tesis denominado: "PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ESTRATÉGICA, PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA COMERCIALIZACIÓN DE CALZADO", que para su graduación profesional presentó la estudiante **SULY AZUCENA CRISÓSTOMO FLORES**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

***"ID Y ENSEÑAD A TODOS"***



LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN  
DECANO

m.ch



LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



## **DEDICATORIA**

A DIOS

Por ser mi fortaleza en todo momento y permitirme culminar una de las metas más importantes de mi vida.

A MIS PADRES

Estanislao Crisóstomo y Argelia María Flores, por los valores que me han inculcado y por estar siempre en los buenos y malos momentos de mi vida.

A MIS HERMANOS

Elmer y María por ser parte muy importante en mi vida.

A MI NOVIO

Andrés Noriega por su amor y apoyo incondicional.

A MI ASESOR DE TESIS

Lic. Erik Flores por la enseñanza, asesoría y supervisión en la elaboración del presente trabajo de tesis.

A TODOS MIS AMIGOS

En especial a Luis Rolando Pineda y Doris Fabiola Zamora, por la amistad y apoyo brindado a lo largo de la carrera universitaria.

A MI CASA DE ESTUDIOS

Universidad de San Carlos de Guatemala por brindarme el conocimiento necesario para mi desarrollo profesional.

## ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>EMPRESA COMERCIALIZADORA DE CALZADO</b>	
1.1. Historia del calzado	1
1.2. Tipos de calzado	2
1.2.1. Partes del calzado	3
1.2.2. Materiales para la fabricación de calzado	4
1.3. La comercialización de calzado	5
1.4. Empresa comercializadora de calzado	5
1.5. Tipos de empresas comercializadoras de calzado	6
1.6. Estructura organizacional	6
1.7. Aspectos Legales	7
1.7.1 Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	7
1.7.2 Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	8
1.7.3 Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	8
1.7.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	9
1.7.5. Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala	10
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD</b>	
2.1. Impuesto	11
2.2. Tributo	11
2.3. Relación jurídico-tributaria	11
2.4. Hecho generador	12

	Página
2.5. Sujeto activo	12
2.6. Sujeto pasivo	13
2.7. Principios constitucionales para el pago de tributos	13
2.7.1. Principio de legalidad	13
2.7.2. Principio de capacidad contributiva	14
2.7.3. Principio de equidad y justicia	14
2.7.4. Principio de no confiscación	15
2.7.5. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación	15
2.8. Impuesto sobre la Renta	16
2.8.1. Objeto	16
2.8.2. Ámbito de aplicación	17
2.8.3. Categorías de las rentas según su procedencia	17
2.8.4. Regímenes del Impuesto sobre la Renta por rentas de actividades lucrativas	17
2.8.5. Pagos en exceso del Impuesto sobre la Renta	20
2.8.6. Cambio de régimen	21
2.9. Impuesto de Solidaridad	22
2.9.1. Determinación del margen bruto	23
2.9.2. Base imponible	24
2.9.3. Métodos de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad	26

### **CAPÍTULO III**

#### **PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ESTRATÉGICA**

3.1. Estrategia	30
3.2. Planificación	30
3.3. Tipos de planificación	31
3.3.1. Planificación operativa	31
3.3.1. Planificación estratégica	32
3.4. Planificación tributaria estratégica	32

	Página
3.5. Elementos de la planificación tributaria estratégica	33
3.6. Diferencia entre planificación tributaria estratégica, elusión y evasión fiscal	34
3.7. Ventajas de la planificación tributaria estratégica	35
3.8. Limitaciones y barreras de la planificación tributaria estratégica	35

## **CAPÍTULO IV**

### **PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ESTRATÉGICA, PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA COMERCIALIZACIÓN DE CALZADO (CASO PRÁCTICO)**

4.1. Generalidades	37
4.2. Solicitud de servicios	40
4.3. Propuesta de servicios	41
4.4. Aceptación de la propuesta de servicios	46
4.5. Índice de papeles de trabajo	47
4.6. Planificación del trabajo	50
4.7. Ejecución del trabajo	56
4.8. Informe	98
CONCLUSIONES	110
RECOMENDACIONES	111
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	112



## ÍNDICE DE TABLAS

No.	Nombre	Página
1	Tipo impositivo del ISR régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas	18
2	Determinación del ISR régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, sobre la base un cierres contables parciales	19
3	Determinación del ISR régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, sobre la base una renta imponible estimada del 8% de los ingresos	20
4	Determinación del margen bruto para el ISO	23
5	Determinación del porcentaje del margen bruto para el ISO	23
6	Determinación del impuesto de solidaridad	25

## ÍNDICE DE FIGURAS

No.	Nombre	Página
1	Partes del calzado	3
2	Materiales para la fabricación de calzado	4
3	Organigrama de la empresa	7

## INTRODUCCIÓN

Es del conocimiento general de los profesionales de Contaduría Pública y Auditoría, que varias empresas acumulan montos significativos de créditos fiscales por pagos en exceso del impuesto sobre la renta de períodos anteriores y de impuesto de solidaridad, es por ello que el presente trabajo de tesis, tiene como objetivo principal brindar una guía teórica y práctica desde un punto de vista externo tributario, en la elaboración de una planificación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, y con ello poder ayudar a las empresas a mitigar el riesgo de acumulación y prescripción de créditos fiscales.

Así mismo, es importante mencionar que el presente trabajo fue desarrollado en una empresa dedicada a la comercialización de calzado, y es por ello que en el capítulo I se hace referencia a aspectos generales de una comercializadora de calzado, que es aquella entidad jurídica o individual que realiza la actividad económica de compra, distribución y venta de calzado, incluye además la historia del calzado, descripción de los materiales para la fabricación de calzado, entre otros aspectos relacionados a dicho temas, así mismo, se incluye la estructura administrativa, los aspectos fiscales que deben tomarse en consideración para el correcto desempeño de sus actividades

El capítulo II, contiene información relacionada al pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, incluye los métodos de acreditamiento que permite realizar el Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.

Adicionalmente, detalla algunos principios constitucionales relacionados al pago de tributos, tales como: el principio de legalidad, capacidad contributiva, equidad y justicia tributaria, la no confiscatoriedad y el principio de la prohibición de la doble o múltiple tributación.

Seguidamente en el capítulo III, se hace referencia a la planificación tributaria estratégica, las ventajas y desventajas que se generan de la aplicación de esta herramienta, así como también, la clasificación de la planificación tributaria estratégica, los elementos a considerar, entre otros aspectos propios de este tema.

En el capítulo IV se desarrolla un caso práctico, en el cual se realiza la determinación del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad para los períodos 2015 y 2016.

Posteriormente, se plantean los posibles escenarios para el acreditamiento del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, con la finalidad de orientar a la administración de la empresa en la adecuada tributación que conlleve a la optimización de la carga tributaria, utilización de créditos fiscales acumulados, menor desembolso en el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, disminución del riesgo de la prescripción de créditos fiscales acumulados y reducción del riesgo de contingencias fiscales

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones producto de la investigación incluida en esta tesis, las que especifican los aspectos importantes de acuerdo a los resultados obtenidos.

## CAPÍTULO I

### EMPRESA COMERCIALIZADORA DE CALZADO

#### 1.1. Historia del calzado

“El primer zapato del que se tiene conocimiento es una sandalia que se encontró en Estados Unidos y que data desde el 7000 a.C.; sin embargo, no fue hasta el 3500 a.C. cuando se comenzó a usar el calzado fabricado con cuero.

Los primeros diseños no eran complejos, a menudo simples “bolsas de pie” de cuero para proteger a los pies de las rocas, escombros, y el frío. Fue a partir de la Edad Media, cuando se comenzaron a utilizar diferentes materiales alternados para que se adaptara mejor al pie.” (17)

“Los antiguos egipcios usaban para calzado una especie de alpargatas hechas con palma o corteza de papiro. Los griegos solían calzar los altos coturnos, que llegaban hasta la pantorrilla y fueron luego adaptados por los romanos. Una variante concreta de ese calzado era la usada en el teatro, con suelas muy gruesas, de corcho, que realizaban la estatura de los actores trágicos. Al estar asociado a un género literario de prestigio, ha dado pie al sintagma lexicalizado de alto coturno.” (14)

“Los romanos no llevaban calzado al principio pero luego se introdujo con la moda y en Cicerón leemos que en su tiempo usaron los jóvenes disolutos un calzado llamado sicyonium. Se conocieron diferentes especies de calzado a saber: el calceus, el muleus, el phaecassium, para calzado entero hecho de un cuero llamado aluta; la soleá, la caliga, la crépida, la baxea, el sandalium, el coturnoeran simples suelas atadas sobre el pie con cintas o correas. Eran de diferentes colores aunque generalmente negras. Los emperadores y triunfadores los usaban colorado. En sus casas, usaban los romanos la solea que servía de chinela. El calzado de las mujeres solía ser blanco. Los senadores usaban unas medias botas negras llevando sobre el

tobillo una especie de hebilla, llamada luna o tintilla la cual tenía la forma de una C para indicar que en un principio los senadores patricios no eran más que ciento. Los antiguos solían dejar el calzado para comer a fin de no ensuciar los cojines sobre que se recostaban y los esclavos encargados de descalzar y calzar a los señores se denominan sandaligeruli.” (14)

Se sabe que a partir de que el hombre supo preparar el cuero, el calzado se hizo generalmente, de esta materia sufriendo en sus formas algunas modificaciones que en ocasiones son muy extrañas, pues existieron épocas en las que se usaban botines con puntas sumamente encorvada y levantada en alto.

## **1.2. Tipos de calzado**

Actualmente, existen diversos tipos de calzado, entre los cuales destacan los siguientes:




- Zapatos deportivos: estos son adaptados a la actividad deportiva que se realice, por lo cual, existen zapatos especiales para practicar ciclismo, automovilismo, futbol, baloncesto, entre otros, generalmente, la suela es de goma, con el objetivo de evitar lesiones.
- Zapatos ortopédicos: este tipo de zapato es especial para personas que padecen de afecciones pódales y necesitan corregir el problema o disminuir el dolor que les causa su condición.
- Zapatos especiales para trabajo: estos deben cumplir con ciertas características, tales como resistencia ante los hidrocarburos, aceites, deben ser antiestáticos y antideslizantes, resistir a diferentes temperaturas, las suelas deben ser muy duras para que tenga una función protectora, al igual que la punta.

- Zapatos femeninos: existe una gran variedad de zapatos diseñados exclusivamente para las mujeres, ente los cuales se pueden mencionar los tacones, botas, sandalias, zapatillas, entre otros.

### 1.2.1. Partes del calzado

A continuación se detallan las partes principales del calzado:

**Figura 1**  
**Partes del calzado**





Descripción	Pictograma
Empeine: es la cara exterior del elemento estructural que va unido a la suela.	
Forro y plantilla: está formado por el forro del empeine y la plantilla, que constituye el revestimiento interior del calzado.	
Suela: es la parte inferior del calzado que está sometida a desgaste por rozamiento y que va unida al empeine.	

Fuente: Calzado. Disponible en <http://es.wikipedia.org/wiki/Calzado> (consultado el 28/03/2015 a las 21:04 horas)

## 1.2.2. Materiales para la fabricación de calzado

A continuación se detallan algunos de los materiales utilizados en la fabricación de calzado:

**Figura 2**  
**Materiales para la fabricación de calzado**

Descripción	Pictograma
<p>Cuero: es la piel de animal que conserva su estructura fibrosa original más o menos intacta, curtida de modo que sea imputrescible. El pelo o la lana pueden conservarse o ser eliminados.</p> <p>Si el cuero tiene la superficie cubierta por una capa de untamiento o contrapegada, ésta no debe superior a los 0,15 milímetros de espesor.</p> <p>Si aparece la mención “cuero en flor” se refiere a una piel que conserve su flor original, como aparece tras ser retirada de la epidermis y sin que se haya retirado película alguna mediante lijado, desfloramiento o división.</p>	
<p>Cuero untado: producto cuya capa de untamiento o contrapegada no supere un tercio del espesor total del producto, pero exceda a los 0,15 milímetros.</p>	
<p>Textil: materiales textiles, tanto naturales como sintéticos.</p>	
<p>Otros materiales</p>	

Fuente: Calzado. Disponible en <http://es.wikipedia.org/wiki/Calzado> (consultado el 28/03/2015 a las 21:04 horas)

### **1.3. La comercialización de calzado**

El comercio del calzado en Guatemala se originó de manera artesanal, debido a que el calzado era vendido únicamente bajo encargo, y su fabricación operaba bajo la forma de pequeños talleres artesanales domésticos, en los que se utilizaban herramientas manuales y mano de obra familiar, por lo que su nivel de producción y venta era bajo; sin embargo, con el desarrollo del comercio, este tipo de producto, al igual que muchos otros, se inició a vender con mayor auge en almacenes importantes de la ciudad.

Es a partir del siglo XX, que surgen grandes cambios en la industria del calzado, como la sustitución del cuero por goma y otros materiales sintéticos principalmente en zapatos infantiles y femeninos; desde esos cambios, los talleres afrontan más competencia y se ven obligados a producir y comercializar de una manera más moderna, de tal forma que puedan satisfacer las necesidades de todos sus clientes.

Debido a la importancia que tienen las empresas productoras de calzado en Guatemala y la necesidad de introducir en el mercado del calzado productos de calidad, surgen las empresas comercializadoras de calzado, quienes se encargan de intermediar el producto entre las empresas que lo fabrican y los consumidores finales.

### **1.4. Empresa comercializadora de calzado**

Es importante iniciar con la definición de empresa, la cual es una organización que persigue fines económicos y comerciales, busca satisfacer necesidades de servicios y bienes demandados.

Por lo tanto, una comercializadora de calzado es una empresa comercial cuya actividad económica es la compra, venta y distribución de todo tipo de zapatos; funciona bajo la figura de intermediaria entre los productores y el mercado. Su principal objetivo es ofrecer a sus clientes todo tipo de calzado, que le permita



satisfacer las necesidades de sus compradores; también ofrecer producto de buena calidad con aspectos innovadores dentro del mercado.

### **1.5. Tipos de empresas comercializadoras de calzado**

Las empresas comercializadoras de calzado pueden ser clasificadas de la siguiente forma, atendiendo el volumen de ventas:

**Empresas mayoristas:** son empresas que venden calzado en gran escala a otras empresas, que a su vez distribuyen al consumidor final.

**Empresas minoristas:** son empresas que venden calzado en cantidades pequeñas directamente al consumidor final. También son llamadas empresas detallistas. Este tipo de empresas acostumbran comprar a los productores o a las empresas mayoristas.

**Empresas comisionistas:** son empresas que se dedican a vender zapatos que los productores les dan en consignación, cobrando por esta actividad una comisión. Estas empresas pueden recibir mercadería de los minoristas, de los mayoristas o directamente del fabricante.

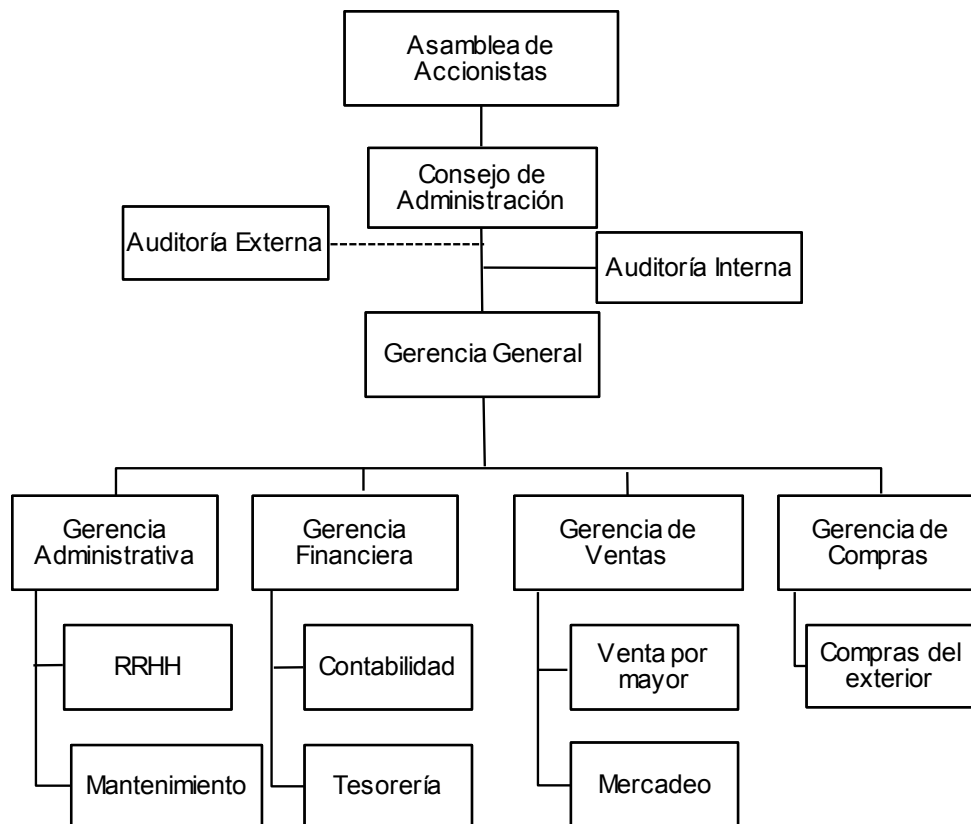
### **1.6. Estructura organizacional**

La estructura organizacional se refiere a la distribución técnica de las relaciones que existen entre funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de la empresa, con el objeto de alcanzar con la máxima eficiencia y eficacia, los fines propuestos por la administración de la empresa.

Las empresas comercializadoras de calzado deben tener una estructura organizacional que se encuentre conformada por los departamentos principales, de los cuales dependerá el adecuado funcionamiento de toda la organización.

Conforme a lo anterior, la empresa Comercializadora de Calzado, S.A., se encuentra organizada de la siguiente manera:

**Figura 3**  
**Organigrama de la empresa: Comercializadora de Calzado, S.A.**



Fuente: Preparado con base a la información proporcionada por la Administración de Comercializadora de Calzado, S.A.

### 1.7. Aspectos Legales

Las empresas comercializadoras de calzado en Guatemala se encuentran debidamente reguladas conforme al marco legal vigente, entre los cuales se pueden mencionar los siguientes:

### **1.7.1 Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas**

El artículo 1, establece que todas las actividades comerciales deben regirse por las disposiciones de dicho código

En cuanto a las obligaciones que establece el Código de Comercio, se pueden mencionar las siguientes:

- Llevar contabilidad de forma organizada, conforme el sistema de partida doble.
- Utilizar principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Disponer de libro de diario, mayor, inventario y de Estados Financieros; así como también los que se estimen sean necesarios y los exigidos por las leyes específicas.

### **1.7.2 Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas**

En forma general, este código establece las regulaciones aplicables al pago de tributos; así mismo, regula la relación entre el fisco y los contribuyentes, con el objetivo de evitar arbitrariedades y abusos de poder.

### **1.7.3 Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas**

En el libro I de esta ley, se establece el impuesto sobre la renta, cuyo objetivo es gravar las rentas obtenidas dentro del territorio guatemalteco por personas individuales o jurídicas.

Esta Ley establece categorías para cada una de las rentas obtenidas dentro del territorio guatemalteco, las cuales se detallan seguidamente:

- Rentas de actividades lucrativas
- Rentas y ganancia de capital
- Rentas del trabajo

#### **1.7.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas**

Este es un impuesto indirecto que recae sobre el consumidor final, el tipo impositivo es del 12%, el cual debe incluirse en el valor la venta de bienes y de la prestación de servicios.

Así mismo, establece las siguientes obligaciones:

- Llevar libros de ventas, en el cual deben detallarse la totalidad de ventas realizadas de forma mensual, en orden cronológico.
- Llevar libro de compras, en el cual deben detallarse la totalidad de compras realizadas a nombre del contribuyente.
- Emitir la factura correspondiente al momento de realizar una venta y prestar un servicio.

Para efectuar la determinación del impuesto a pagar, debe considerarse el valor del débito generado durante el mes, menos el IVA crédito por la compras realizadas, y enterar el impuesto a las cajas fiscales al mes siguiente.

### **1.7.5. Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala**

Este es impuesto que grava a las empresas que obtengan un margen bruto superior al 4% en relación a sus ingresos brutos.

El tipo impositivo de dicho impuesto es del 1% y recae sobre el valor mayor entre activo neto y los ingresos generados durante el año anterior, debe pagarse de forma trimestral.

## **CAPÍTULO II**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD**

#### **2.1. Impuesto**

De acuerdo con el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, impuesto es “el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con un contribuyente.” (4)

#### **2.2. Tributo**

Cantidad de dinero que es entregado al Estado, para el sufragio de los gastos públicos.

Así mismo, Gladys Monterroso define tributo como: “Una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una Administración Pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta capacidad económica”. (11:4)

#### **2.3. Relación jurídico-tributaria**

“Un vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”. (1:23)

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, define la relación jurídico tributaria como obligación tributaria, la cual constituye un vínculo jurídico, de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se

asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

#### **2.4. Hecho generador**

José Alvarado Sandoval y Ottoniel López Cruz, definen hecho generador como “El presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo.” (1:173)

El Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, que tiene por objetivo tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Así mismo, también puede hacerse referencia a que el hecho generador es el presupuesto, motivo o causa establecido en ley, de donde surge o nace la obligación de pagar un tributo y origina el nacimiento de la obligación jurídico tributaria.

#### **2.5. Sujeto activo**

Gladys Monterroso indica que: “El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como el Organismo Legislativo que emite las Leyes Tributarias; el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; y el Organismo Judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en materia judicial”. (11:132)

En Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria, es el ente que vela por el cumplimiento las leyes tributarias, por lo tanto, cumple con la obligación de

sujeto activo, ya que tiene como funciones principales la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos.

## **2.6. Sujeto pasivo**

“El sujeto pasivo está representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria en cumplimiento del Artículo 135 de la Constitución Política de la República que norma como un deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”. (11:133)

## **2.7. Principios constitucionales para el pago de tributos**

A continuación, se detallan los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala en materia tributaria:

### **2.7.1. Principio de legalidad**

“Este principio se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales: de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo. Este principio constituye un límite formal respecto al sistema de producción de esa norma. Dicho principio está formulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República.” (18:15)

El principio de legalidad tiene su esencia en que todo tributo debe estar contenido en una ley, es decir que el Estado, por medio del Congreso de la República, posee la facultad para crear los impuestos conforme a sus necesidades, por lo que el contenido y el alcance de la obligación tributaria deberá estar de forma expresa en la ley, de tal modo que no quede margen a contradicciones o arbitrariedades con lo establecido en las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.



### **2.7.2. Principio de capacidad contributiva**

“Este principio obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad o el consumo.”(11:45)

Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual supone que las leyes tributarias deberán ser estructuradas conforme a la capacidad de pago del contribuyente, por lo tanto, los tributos deben estar íntimamente ligados a los rendimientos que perciba el contribuyente.

Por lo tanto, con el objetivo de evitar que se grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, las leyes deben fijar los parámetros que hagan efectivo este principio para limitar el poder tributario del Estado.

### **2.7.3. Principio de equidad y justicia**

“El principio de justicia implica que “los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado”. El principio de equidad, “da universalidad al tributo; el impacto que este origina debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”. Dichos principios están enunciados tanto en el artículo 239 como en el 243 de la Constitución Política de la República.” (18:10)

Este principio se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado; así mismo, se entiende que la función del principio de

equidad y justicia es corregir la injusticia que puedan derivarse de la aplicación de una ley y, obliga al Estado, a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa.

#### **2.7.4. Principio de no confiscación**

“Como tributos confiscatorios se entiende aquellos fenómenos de excesiva presión fiscal, que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta.” (11:75)

“Un impuesto es confiscatorio cuando para pagarlo un sujeto a de liquidar y disponer de parte de su patrimonio, tomando de los medios monetarios así obtenidos, lo que precisa para hacer frente al abono del tributo”. (11:75)

“Con este principio se trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico. Está contemplado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República.” (18:12)

El principio constitucional de la no confiscatoriedad, prohíbe que se establezcan tributos que afecten los bienes propiedad del sujeto pasivo, este principio le asegura al contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos, que de alguna forma, afecten el uso necesario y el disfrute de sus bienes.

#### **2.7.5. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación**

Este principio está desarrollado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República, que en su parte conducente establece: “Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los

casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.” (18:14)

El principio de prohibición de doble o múltiple tributación tiene como fundamento, regular que dentro de un Estado no se permita que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces al mismo sujeto pasivo.

## **2.8. Impuesto sobre la renta**

“Gravamen personal y directo. Personal en cuanto no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, antes bien la contempla en su particular situación contributiva. Directo en cuando (sic) se hace sumamente difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga hacia otros sectores económicamente débiles.”(11:231)

“El impuesto sobre la renta también denominado ISR, es el impuesto directo que se aplica en Guatemala a la renta que obtenga toda entidad, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o la combinación de ambos.” (16:19)

En Guatemala, el impuesto sobre la renta, actualmente, se encuentra regulado en el libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, con vigencia a partir del uno de enero de 2013.

Así mismo, el 13 de mayo del 2013, fue publicado en el Diario Oficial el Acuerdo Gubernativo 213-2013, que establece el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, mismo que entró en vigencia a partir del día siguiente de su publicación.

### **2.8.1. Objeto**

El objeto del impuesto sobre la renta, es gravar todas aquellas rentas que se generen por actividades realizadas dentro del territorio guatemalteco.

## **2.8.2. Ámbito de aplicación**

El impuesto sobre la renta, es un impuesto territorial, derivado a que en el ámbito de aplicación se establece que grava únicamente las rentas obtenidas en el territorio nacional.

## **2.8.3. Categorías de las rentas según su procedencia**

El impuesto sobre la renta, contempla tres categorías de rentas:

- Rentas de actividades lucrativas: son todas aquellas rentas que se obtienen del giro habitual de una empresa.
- Rentas del trabajo: son todas aquellas rentas que se derivan de la prestación de servicios en relación de dependencia.
- Rentas de capital: se consideran rentas de capital, las rentas derivadas directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.

## **2.8.4. Regímenes del impuesto sobre la renta por rentas de actividades lucrativas**

El impuesto sobre la renta, establece los siguientes regímenes:

### **2.8.4.1. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas**

La base para la determinación del impuesto sobre la renta bajo este régimen, la constituye el total de los ingresos menos rentas exentas y no afectas, aplicando los

siguientes tipos impositivos:

**Tabla 1**  
**Tipo impositivo del ISR régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas**

<b>Rango de renta imponible mensual</b>	<b>Importe fijo</b>	<b>Tipo impositivo de</b>
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q 0.00	5 % sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q 1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00

**Fuente:** Artículo 44 Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

El período impositivo para este régimen es mensual y el impuesto correspondiente, debe liquidarse durante los primeros diez días hábiles del mes siguiente.

Así mismo, los contribuyentes que se encuentran inscritos bajo este régimen deben presentar a más tardar en marzo del siguiente año, una liquidación anual del impuesto sobre la renta, la cual es considerada informativa, derivado a que el impuesto fue liquidado de forma mensual.

#### **2.8.4.2. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas**

“La base imponible para las personas naturales y jurídicas residentes en Guatemala que realizan actividades comerciales y que optaron por este régimen de impuesto, se calcula sobre la base de la utilidad contable según el estado de resultados preparado de acuerdo con los PCGA en Guatemala (equivalente a las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-), ajustado por gastos no deducibles, ingresos exentos, ingresos que tributaron impuesto en otro régimen, ingresos de fuente extranjera, y algunas deducciones o beneficios fiscales.

En este régimen de pago se deben presentar anticipos del impuesto por medio de pagos trimestrales (...)” (16:21)

Para determinar el monto del pago trimestral se puede optar por una de las siguientes formas establecidas en el artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria:

1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible, para luego aplicar el tipo impositivo del 25%, de la siguiente forma:

**Tabla 2**

**Determinación del ISR régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, sobre la base un cierres contables parciales**

<b>Descripción</b>	<b>Valores</b>
Utilidad al finalizar el trimestre	XX
(-) Rentas exentas, no afectas y otras categorías de rentas	XX
(+) Costos y gastos no deducibles	XX
(=) Renta Imponible	XX
(X) Tipo impositivo del ISR	25%
Impuesto determinado	XX

**Fuente:** Artículos 15, 21 y 38 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%), del total de las rentas brutas obtenidas por rentas de actividades lucrativas durante el trimestre correspondiente, a dicho resultado, deberá aplicarse el tipo impositivo del 25%.

**Tabla 3**

**Determinación del ISR régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, sobre la base una renta imponible estimada del 8% de los ingresos**

Descripción	Valores
Ingresos brutos	XX
(-) Rentas exentas, no afectas y otras categorías de rentas	XX
(=) Subtotal	XX
(X) Renta imponible estimada	8%
(=) Renta Imponible	XX
(X) Tipo impositivo del ISR	25%
Impuesto determinado	XX

**Fuente:** Artículos 15, 21 y 38 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas

**2.8.5. Pagos en exceso del impuesto sobre la renta**

En empresas que se encuentran inscritas bajo el régimen de utilidad de actividades lucrativas, al momento de efectuar la liquidación anual del impuesto sobre la renta, en ocasiones, resulta que los pagos trimestrales realizados fueron mayores al impuesto determinado en la Declaración Jurada Anual del impuesto sobre la renta.

No obstante, con la entrada en vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el cuerpo legal del libro I, que regula el actual impuesto sobre la renta, no establece el procedimiento para

acreditar los pagos en exceso del impuesto sobre la renta que se generen al momento de la liquidación anual; por lo tanto, para proceder con el acreditamiento de dichos pagos en exceso, es necesario que se proceda según lo establecido en el Código Tributario, presentando un memorial en donde se solicite la autorización a la Superintendencia de Administración Tributaria, para poder hacer uso de dichos pagos en exceso.

### **2.8.6. Cambio de régimen**

Conforme a lo establecido en el artículo 51 de la Ley de Actualización Tributaria, los contribuyentes pueden cambiar de régimen previo aviso a la Administración Tributaria, el cual debe efectuarse durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación, es decir, durante el mes de diciembre.

El cambio de régimen se aplica a partir del uno de enero del año siguiente. Así mismo, si no se cumple con el aviso referido será sujeto a la sanción establecida en el artículo 94 numeral a) del Código Tributario:

**“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). (...)” (4)



## **2.9. Impuesto de solidaridad**

El impuesto de solidaridad, está regulado en el Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, impuesto que debe ser pagado por quienes realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) del total de sus ingresos.

Es importante señalar que las entidades inscritas bajo el régimen sobre ingresos de actividades lucrativas, entidades gubernamentales, centros educativos, asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, partidos políticos, entidades religiosas, de servicio social o científico, actividades mercantiles y agropecuarias, realizadas por personas individuales o jurídicas que por ley específica o por operar dentro de los regímenes especiales que establecen la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 y la Ley de Zonas Francas, Decreto 65-89, ambas del Congreso de la República, y sus reformas, se encuentran exentas del pago del impuesto de solidaridad.

Así mismo, en lo que respecta a los sujetos pasivos de dicho impuesto que inicien actividades empresariales, estarán exentos del pago del impuesto de solidaridad durante los primeros cuatro trimestres.

Con relación al párrafo anterior, a forma de ejemplo, se plantea lo siguiente:

Una empresa que inició operaciones el 01 de enero 2014, en observancia de lo establecido en el artículo 4 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, la empresa deberá efectuar pagos de dicho impuesto hasta en enero 2015, derivado a que dicho artículo establece la exoneración del pago del impuesto de solidaridad durante los primeros cuatro trimestres de haber iniciado operaciones.

### 2.9.1. Determinación del margen bruto

Es importante mencionar que para la determinación del margen bruto, la Ley de impuesto de solidaridad, establece que este debe ser determinado mediante la sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados, más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.

A continuación se detalla la forma en que se determina el margen bruto:

**Tabla 4**  
**Determinación del margen bruto para el ISO**

Descripción	Opción A	Opción B	Opción C
Ventas	100,000.00		100,000.00
Ingresos por prestación de servicios	70,000.00	70,000.00	
Costo de ventas	-79,980.00		-98,000.00
<b>Margen bruto</b>	<b>90,020.00</b>	<b>70,000.00</b>	<b>2,000.00</b>

**Fuente:** Artículos 1 y 2, literal d), Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

Posteriormente, para la determinación del porcentaje del margen bruto, el resultado obtenido debe ser dividido dentro del total de ingresos por ventas y servicios, como se detalla a continuación:

**Tabla 5**  
**Determinación del porcentaje del margen bruto para el ISO**

Descripción	Opción A	Opción B	Opción C
Ventas	100,000.00		100,000.00
Ingresos por prestación de servicios	70,000.00	70,000.00	
<b>Total ingresos</b>	<b>170,000.00</b>	<b>70,000.00</b>	<b>100,000.00</b>
<b>Margen bruto</b>	<b>90,020.00</b>	<b>70,000.00</b>	<b>2,000.00</b>
Porcentaje del margen bruto	53%	100%	2%

**Fuente:** Artículos 1 y 2, literal d), Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

Como puede observarse, en la opción “A” el margen bruto representa el 53%; en la opción “B” se genera un margen bruto del 100%, esto derivado que la Ley del Impuesto de Solidaridad, hace referencia a que únicamente debe restarse el costo por las ventas realizadas, más no los gastos realizado por la prestación de servicios.

Así mismo, como puede observarse, para estos primeros dos casos, se superó el 4% de margen bruto que la Ley del Impuesto de Solidaridad establece, por lo que sí aplicaría efectuar pagos de impuesto de solidaridad.

Por otra parte, en lo que respecta a la opción “C”, no aplicaría efectuar pagos por concepto del impuesto de solidaridad, ya que no supera el 4% de margen bruto que establece en la Ley del Impuesto de Solidaridad.

### **2.9.2. Base imponible**

El artículo 7 de la citada Ley, establece que “la base imponible para la determinación de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

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

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

Por activo neto, debe entenderse el monto que resulta de restar del activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, los créditos fiscales pendientes de reintegro, que cuenten con resolución emitida por la Administración Tributaria; así como también, la reserva para cuentas incobrables constituida hasta un límite del tres por ciento (3%) sobre cuentas por cobrar del giro habitual de la empresa.

Así mismo, los ingresos brutos lo constituye el conjunto de ingresos, que durante un determinado período, recibe el contribuyente de cualquiera de las fuentes que los produce (capital, trabajo y empresa), bien sea en forma de dinero en efectivo o de otros bienes o valores de cualquier clase, incluyendo las ganancias de capital.

Por otra parte, es importante señalar que para efectos de la determinación del impuesto de solidaridad, se debe considerar las cifras de los Estados Financieros reportadas durante el período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta inmediato anterior, a lo cual deberá aplicarse un tipo impositivo del uno por ciento (1%) sobre la base que corresponda.

A continuación, se detalla la forma en que debe determinarse el impuesto de solidaridad:

**Tabla 6**  
**Determinación del impuesto de solidaridad**

Descripción	Opción A	Opción B	Opción C
Total ingresos brutos	100,000.00	90,000.00	90,000.00
Total activo neto	90,000.00	110,000.00	520,200.00
<b>Cantidad de veces mayor el activo que los ingresos</b>	<b>0.90</b>	<b>1.22</b>	<b>5.78</b>
Base para la determinación del ISO	100,000.00	110,000.00	90,000.00
Tipo impositivo	1%	1%	1%
<b>Impuesto determinado</b>	<b>1,000.00</b>	<b>1,100.00</b>	<b>900.00</b>

**Fuente:** Artículos 2 y 7, Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

Opción A: en esta opción, como puede observarse, la empresa deberá determinar el impuesto de solidaridad con base en los ingresos, derivado a que constituye la base mayor.

Opción B: la empresa deberá determinar el impuesto de solidaridad con base en el activo neto total, considerando que constituye la base mayor entre los ingresos reportados.

Opción C: en esta opción, la empresa deberá determinar el impuesto de solidaridad con base en los ingresos ya que, aunque el valor del activo neto supere el monto de los ingresos, el activo neto es más de 4 veces en relación a los ingresos brutos.

### **2.9.3. Métodos de acreditamiento del impuesto de solidaridad**

La Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, establece dos formas de acreditamientos:

#### **2.9.3.1. Impuesto de solidaridad acreditable al impuesto sobre la renta**

Los contribuyente que se afilien a este método de acreditamientos, deberán acreditar el impuesto de solidaridad pagado durante el período anterior al impuesto sobre la renta, hasta su agotamiento durante tres años inmediatos siguientes.

Así mismo, el impuesto de solidaridad que no sea acreditado durante los tres años inmediatos siguientes, deberá reconocerse como gasto deducible del impuesto sobre la renta en la liquidación anual en que concluya dicho plazo.

#### **2.9.3.2. impuesto sobre la renta acreditable al impuesto de solidaridad**

Acreditar el impuesto sobre la renta al impuesto de solidaridad en el mismo año calendario. En este caso es importante mencionar que el impuesto de solidaridad no se considera un crédito fiscal y el registro del acreditamientos únicamente se refleja en el formulario del ISO.

Así mismo, es importante mencionar que la Ley del Impuesto de Solidaridad no es clara en cuando al tratamiento fiscal que debiera de aplicarse al momento en que los pagos del impuesto sobre la renta del período no cubre el impuesto de solidaridad determinado, por lo cual, en la actualidad existen empresas que consideran los siguientes criterios:

- Registrar como gasto deducible del impuesto sobre la renta el impuesto de solidaridad, que no es cubierto por los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, en el mismo año en que se genera el desembolso de efectivo.

Lo anterior considerando que el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, no establece el tratamiento fiscal aplicable a los pagos en efectivo que se realicen al momento que el ISO sea mayor al SR, bajo el método de acreditamiento ISR a ISO.

A continuación se detalla la base legal citada en el párrafo anterior, en el cual puede observarse que el último párrafo únicamente hace referencia tratamiento fiscal aplicable al remanente del impuesto de solidaridad que no sea acreditado al impuesto sobre la renta, es decir, al método de acreditamiento ISO a ISR establecido en la literal a) de dicho artículo:

**“Artículo 11. Acreditación.** El impuesto de solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

- a) El monto del impuesto de solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.

b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del impuesto de solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del impuesto de solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo.” (8)

- Considerar como crédito los excedentes del impuesto de solidaridad y que los mismos puedan aplicarse a futuros pagos del impuesto sobre la renta, al momento en que la empresa opte por realizar el cambio de acreditamiento a la opción a), establecida en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

El criterio anterior, basado en los principios constitucionales de capacidad de pago y no confiscatoriedad, regulados en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

**“Artículo 243. Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

### **2.9.3.3. Cambio del método de acreditamiento**

La Ley del Impuesto de Solidaridad, no establece el momento en que debe efectuarse el cambio en el método de acreditamiento seleccionado y así mismo, no se prohíbe realizarlo, por lo que basados en el artículo 5 de la Constitución Política de Guatemala, el cual establece que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, sí es posible efectuar el cambio en el método de acreditamiento.

Por otra parte, es importante considerar que se recomienda realizar el cambio del método de acreditamiento durante el mes de diciembre, para que el mismo tenga efecto a partir del siguiente período anual de liquidación.



## CAPÍTULO III

### PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ESTRATÉGICA

#### 3.1. Estrategia

Se puede definir estrategia como un conjunto de acciones debidamente planificadas, cuyo fin primordial, es el alcance de determinado objetivo.

“Son cursos alternos e acción, que resuelven el problema de cómo lograr la más eficiente adaptación de los medios a los fines o propósitos de la empresa.” (9:25)

#### 3.2. Planificación

El Diccionario de la Real Academia Española, define planificar como “hacer plan o proyecto de una acción”:

Pablo Navajo, en el libro Planificación Estratégica en Organizaciones no Lucrativas, cita a Espinoza Vergara, quién define planificar como “Actividad racional que tiene por objeto decidir sobre la asignación de recursos escasos en el logro de objetivos múltiples, a través de medios adecuados para su obtención.” (12:21)

Así mismo, agrega que “La planificación nos sirve para analizar una situación, decidir en qué dirección queremos transformarla y utilizar eficazmente los recursos escasos, seleccionando entre determinadas alternativas cuál es la más adecuada.” (12:21,22)

Derivado de lo anterior, se concluye que una planificación es una herramienta que permite estudiar, de forma anticipada, los diferentes escenarios aplicables a un objetivo específico, y de esta forma, seleccionar una alternativa adecuada que permita el logro de los objetivos establecidos.

La planificación implica el establecimiento de estrategias que favorecen la resolución de problemas en forma oportuna, facilita la coordinación de los recursos involucrados, lo cual conlleva a obtener resultados favorables. Obliga la visualización de un todo y dirige la atención hacia los objetivos deseados.

La planificación, como herramienta de gestión gerencial se define, en términos generales, como el aprovechamiento legítimo de las ventajas y oportunidades de negocios, así como la fijación de políticas para la protección ante eventualidades causadas por debilidades competitivas, bien sea de un producto de una marca del negocio como tal, o del sector económico en el cuál se desenvuelve el ente que se aboca a formular planes estratégicos para defender una posición, consolidar un liderazgo o, simplemente, para sobrevivir comercialmente.

La planificación, como proceso de toma de decisiones, permite alcanzar un futuro deseado, teniendo en cuenta la situación actual y los factores internos y externos que pueden influir en el logro de los objetivos. De igual manera, se puede decir que la planificación consiste en decidir, con anticipación, lo que hay que hacer, quién tiene que hacerlo y cómo deberá hacerse.

### **3.3. Tipos de planificación**

Por el tiempo estimado en que se espera lograr los objetivos establecidos, se puede clasificar en planificación a operativa y estratégica:

#### **3.3.1. Planificación operativa**

También denominada a corto plazo, y consta de las acciones debidamente planificadas por la empresa, con el propósito de lograr los objetivos establecidos previamente en un plazo estimado de un año.

### **3.3.2. Planificación estratégica**

A este tipo de planificación también se le denomina a largo plazo, ya establece las acciones debidamente planificadas por la empresa y pretende el logro de los objetivos establecidos durante períodos que van 2 a 10 años.

### **3.4. Planificación tributaria estratégica**

En consideración con los términos anteriormente definidos, una planificación tributaria estratégica, consiste en una herramienta basada en un conjunto de actos jurídicos de carácter lícito, empleados para identificar las oportunidades dentro del marco legal vigente y aplicable a una empresa, para la optimización de la carga tributaria y la optimización de los flujos de efectivo.

“La planificación tributaria o fiscal es un proceso constituido por un conjunto de actos jurídicos lícitos del contribuyente, cuya finalidad es maximizar la inversión eficiente de los recursos destinados por el mismo al negocio, a través de la reducción de la carga tributaria a la óptima admisible dentro de las opciones que contempla el ordenamiento jurídico.

En consecuencia, la planificación tributaria busca prevenir, evitar o postergar la ocurrencia del hecho gravado, con miras a reducir o diferir la carga impositiva del contribuyente tanto como sea posible de acuerdo a la ley. La planificación tributaria es una actuación lícita del contribuyente, ya que constituye un ejercicio del principio de autonomía de la voluntad consagrado por la legislación común, y materializa las opciones que el propio ordenamiento jurídico establece.” (15)

### **3.5. Elementos de la planificación tributaria estratégica**

La técnica de la planificación tributaria estratégica, constituye un proceso que exige partir del conocimiento de la situación actual, determinar cuál es la situación a la que se quiere llegar y decidir cómo lograrlo.

Es importante mencionar que la planificación tributaria abarca una serie de elementos y consideraciones, clasificaciones y características que permiten plasmar hacia el futuro los eventos imponibles, en búsqueda de tener certeza de los mismos, considerando el recurso humano especializado como parte importante dentro del proceso.

En una planificación, se hace necesario el uso de diferentes elementos, entre los cuales se pueden mencionar los siguientes:

- Identificar el marco tributario aplicable a la empresa en la cual se enfocará la planificación tributaria estratégica.
- Identificar el enfoque que tendrá la planificación tributaria estratégica.
- Evaluación de prescripción de créditos fiscales.
- Plantear diferentes escenarios con el objetivo de guiar y evaluar hacia la toma de decisiones a corto y largo plazo.
- Análisis de los riesgos y vulnerabilidades a asumir en los diferentes escenarios planteados, con el objetivo de minimizar posibles contingencias fiscales.

### 3.6. Diferencia entre planificación tributaria estratégica, elusión y evasión fiscal

Muchas personas, al hacer referencia a planificación tributaria estratégica, como una herramienta que permite reducir la carga tributaria, consideran que es lo mismo que evasión o elusión fiscal; no obstante, estos tres términos difieren uno del otro, por lo que a continuación se detallan diferencias que caracterizan a cada uno de los términos anteriormente indicados:

- La planificación tributaria estratégica, es un intento de reducir el pago de los impuestos que tiene que pagar un contribuyente durante su estancia y dentro de los límites definidos por la ley, basado en el artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece lo siguiente:

**“Artículo 5.- Libertad de acción.** Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.” (2)

- La planificación tributaria, hace referencia a la proyección que realiza el contribuyente para aprovechar los beneficios tributarios expresamente contemplados en la ley.
- La elusión fiscal es la que busca hacer uso de maniobra que no se encuentran claramente definidas en la ley; no es estrictamente ilegal, puesto a que no se viola ninguna ley, sino que se hace uso de interpretaciones a favor por la ambigüedad de una ley.
- Por otra parte la evasión fiscal, consiste en la reducción o eliminación completa del pago de impuestos, por medio de la utilización de métodos ilegales. La evasión de impuestos implica la falsificación y encubrimiento de la verdadera

naturaleza de un negocio, con el objetivo de reducir su responsabilidad fiscal. La evasión de impuestos es un delito que se paga con cárcel, o en el mejor de los casos, con una multa.

Cabe indicar que la mayoría de empresas recurren a la planificación tributaria estratégica, cuyo resultado es coherente con lo que establece la ley, pero cuando dicha planificación minimiza impuestos, por medio de formas que son incompatibles con la ley, entonces es evasión; y por otra parte, si buscan favorecerse por la ambigüedad de la ley, entonces se denomina elusión fiscal.

### **3.7. Ventajas de la planificación tributaria estratégica**

Dentro de las ventajas que se pueden obtener en una planificación tributaria estratégica, se pueden mencionar las siguientes:

- Una adecuada gestión tributaria de la empresa.
- Utilización de créditos fiscales acumulados.
- Optimización del flujo de efectivo en el pago de los tributos.
- Disminución del riesgo de la prescripción de créditos fiscales acumulados.
- Reducción de las contingencias fiscales.

### **3.8. Limitaciones y barreras de la planificación tributaria estratégica**

Dentro de las limitaciones y barreras de una planificación tributaria estratégica, pueden mencionarse las siguientes:

- Falta de datos: la falta de información suficiente y certera, puede conllevar a limitar la toma de decisión; por lo tanto, antes de iniciar una planificación tributaria estratégica, es necesario disponer de toda la información relevante al tema que se enfocará el análisis a realizar.
- Cambios en la economía de un país: existen cambios difíciles de pronosticar, lo cual podría conllevar a que los resultados esperados se desvíen de forma significativa.
- Realizar proyecciones fuera de la realidad: antes de dar inicio a una planificación tributaria estratégica, es necesario que la administración de la empresa evalúe el comportamiento financiero de forma objetiva, para poder obtener resultados favorables.
- Cambios en leyes fiscales.

## **CAPÍTULO IV**

### **PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ESTRATÉGICA, PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA COMERCIALIZACIÓN DE CALZADO (CASO PRÁCTICO)**

#### **4.1. Generalidades**

La empresa “Comercializadora de Calzado, S.A.”, fue constituida en escritura pública 24 de fecha 30 de septiembre del año dos mil; ante los oficios del Abogado y Notario José Fernando Méndez Vides; por un plazo indefinido, bajo la forma de una sociedad anónima y de acuerdo a las leyes de la República de Guatemala.

Según la escritura de constitución, el capital autorizado inicial de la empresa asciende a Q5,000.00, representado por 500 acciones con un valor nominal de Q100.00 cada una. Del capital autorizado, la totalidad se encuentra suscrito y pagado.

Fue inscrita en el Registro Mercantil el 14 de octubre del mismo año, y su identificación ante el Registro Tributario Unificado es 5528578-8; de acuerdo a su constancia de inscripción a ese Registro, se encuentra inscrita al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas del impuesto sobre la renta; así mismo, el método de acreditamiento que utiliza actualmente es impuesto de solidaridad acreditable al impuesto sobre la renta.

Es una organización de capital extranjero, su casa matriz se encuentra en Costa Rica y existen varias empresas relacionadas en Centroamérica; su principal actividad consiste en la comercialización de calzado a mayoristas en el territorio guatemalteco, la exportación de producto representa, aproximadamente, el cinco por ciento (5%) del total de las ventas realizadas en el período.



Su misión es ser una empresa líder en la comercialización de calzado y contar con presencia de marca en el mercado local; su prioridad es ofrecer producto de primera calidad a precios accesibles a mayoristas.

Cabe mencionar que, como empresa mercantil, debe regirse fiscalmente por el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala; así mismo, la empresa está sujeta a lo establecido en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas; Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica de Guatemala; Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala; Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, entre otras.

La empresa se encuentra debidamente inscrita en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS); bajó el número patronal 75287, por lo que se encuentra afecta al pago de sus contribuciones patronales, que equivalen al 12.67% mensual sobre los ingresos de todos su empleados contratados en relación de dependencia.

De acuerdo a Resolución No. SAT-GEG-DRG R-2010-01-01-00360, de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la entidad fue calificada como contribuyente especial grande; por lo que debe cumplir con las obligaciones tributarias implícitas que conlleva esa calificación, tales como: presentación de Asiste Libros, utilizar reten ISR web, presentar el 100% de las declaraciones en forma electrónica, emitir factura electrónica y presentar estados financieros auditados, entre otras.

Dentro de los principales temas que le preocupan a la administración de la empresa se encuentran los siguientes:

- Prescripción de créditos fiscales acumulados
- Acumulación de créditos
- No aprovechar los beneficios establecidos en las leyes tributarias

- Efecto en la liquidez de la empresa

Derivado de lo anterior, se encuentran evaluando las estrategias tributarias aplicables a la empresa, con el objetivo de identificar las oportunidades, dentro del marco legal vigente, para optimizar el aprovechamiento de créditos fiscales y reducir la carga tributaria para los períodos comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 y 2016, en lo que respecta al pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad.

## 4.2. Solicitud de servicios

Guatemala, 22 de noviembre de 2014

Licda. Suly Crisóstomo  
Crisóstomo y Asociados, S.C.A.  
Ciudad

Estimada Licda. Crisóstomo:

Actualmente nos encontramos evaluando las estrategias tributarias aplicables a la empresa **Comercializadora de Calzado, S.A.**, con el objetivo de identificar las oportunidades, dentro del marco legal vigente, para optimizar el aprovechamiento de créditos fiscales y reducir la carga tributaria para los períodos comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 y 2016, en lo que respecta al pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad.

Derivado de lo anterior, solicitamos su apoyo en enviarnos su propuesta de servicios que cumpla con los objetivos que desea obtener nuestra empresa.

Así mismo, nos ponemos a su disposición para ampliar el tema.

Atentamente,



Andrés Noriega Palma  
Gerente Financiero

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

#### 4.3. Propuesta de servicios

*Crisóstomo y Asociados, S.C.A.*

13 calle "A" 25-33 Kaminal Juyú zona 7,  
Guatemala, Guatemala

Guatemala, 26 de noviembre de 2014

Lic. Andrés Noriega Palma  
Gerente Financiero  
Comercializadora de Calzado, S.A.  
Ciudad

Estimado Lic. Noriega Palma:

Agradecemos la oportunidad que nos brindan de presentar nuestra propuesta de servicios profesionales, para apoyar a **Comercializadora de Calzado, S.A.**, en el desarrollo de la Planificación Tributaria Estratégica, para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, para los períodos 2015 y 2016.

Confiamos plenamente en la capacidad de brindarles servicios de alta calidad, además de otorgarles valor agregado por medio de un equipo experimentado y proactivo de profesionales acorde a las necesidades de su empresa.

Desde ya, quedamos a su disposición para analizar cualquier tema incluido en nuestra propuesta de servicios profesionales.

Atentamente,



Suly Crisóstomo

**Crisóstomo y Asociados, S.C.A.**

## 1. Antecedente

Con base en la reunión sostenida el pasado lunes 24 de noviembre de 2014, la Administración de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, nos comentó que se encuentra evaluando las estrategias tributarias aplicables a la empresa, con el objetivo de identificar las oportunidades, dentro del marco legal vigente, para optimizar el aprovechamiento de créditos fiscales y reducir la carga tributaria para los períodos comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 y 2016, en lo que respecta al pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad.

Derivado de lo anterior, la Administración de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, requiere nuestro apoyo para realizar el análisis de las oportunidades que pudieran generarse para la empresa, y con esto, lograr lo descrito en el párrafo anterior.

## 2. Alcance de nuestros servicios

Nuestro trabajo consistirá en apoyar a **Comercializadora de Calzado, S.A.**, en la planificación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad para el período 2015 y 2016.

A continuación detallamos el alcance específico de nuestro trabajo:

- a. Preparación de las proyecciones de los pagos trimestrales y mensuales del impuesto sobre la renta de los períodos 2015 y 2016.
- b. Determinación del impuesto de solidaridad para los períodos 2015 y 2016.
- c. Con base en lo anterior, se evaluará lo siguiente:
  - Régimen conveniente para el pago del impuesto sobre la renta.

- Forma para la determinación de los pagos trimestrales de impuesto sobre la renta.
- Método favorable para el acreditamiento del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad.

d. Preparación del informe, con base en los resultados obtenidos.

### **3. Fecha, lugar de realización del trabajo y entrega del producto final**

Nuestro trabajo iniciará el martes 02 de diciembre de 2014, finalizando con la entrega de nuestro informe final el viernes 12 de diciembre de 2014.

Nuestro trabajo será realizado en nuestras oficinas, con base en la documentación proporcionada por la Administración de la empresa, cualquier documentación necesaria para la realización de nuestro trabajo, será solicitada directamente a ustedes.

Al finalizar nuestro trabajo, se entregará un informe con nuestras observaciones y recomendaciones acerca del trabajo realizado, en el cual se detallarán las opciones que a nuestro criterio, la empresa debe tomar, así como el impacto tributario que ello implique para la empresa.

### **4. 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 empresas nacionales y multinacionales que enfrentan necesidades en materia tributaria. En este

análisis, integraremos efectivamente no sólo los aspectos impositivos, sino también aspectos económicos y fiscales en materia de impuestos específicos a la industria en que se desarrolla la empresa. La integración exitosa de estas dos perspectivas es una de nuestras distinciones y creemos que esto es lo que nos diferencia de nuestros competidores.

A continuación presentamos los responsables del nivel de calidad de nuestros servicios y quienes coordinarán todas las actividades, análisis y comunicaciones entre las partes:

Nombre	Posición	Correo electrónico
Suly Crisóstomo	Socio	scrisostomo@sca.com
Elmer Flores	Gerente	eflores@sca.com
Argelia García	Supervisor	agarcia@sca.com

## 5. Limitaciones a nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad se limitará a identificar y presentar a ustedes la información sobre las ideas de planificación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, divulgando los riesgos fiscales y legales asociados que sean de nuestro conocimiento. En ningún momento asumimos actividades propias de la Administración de la empresa, empleados y funcionarios de la misma, ni en particular, el proceso de toma de decisiones.

En consecuencia, la definición de las posiciones fiscales de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, es total y única responsabilidad de la propia Administración, de acuerdo con el Código Penal, Código Tributario y demás leyes aplicables. Por lo cual, **Comercializadora de Calzado, S.A.**, aceptó asumir la totalidad de las consecuencias derivadas de las posiciones fiscales que impliquen las decisiones a tomar, incluyendo pero no limitado a: ajustes de impuestos, costos directos e indirectos de litigios,

multas, intereses fiscales, y cualquiera otro relacionado, directa o indirectamente, con sus obligaciones fiscales.

La Administración de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, es la única responsable de asegurarse que las proyecciones utilizadas para el desarrollo de la planificación tributaria, se apeguen a la realidad económica de la empresa.

## 6. Honorarios

La base para la determinación de nuestros honorarios la constituye el tiempo real que utilizemos para realizar el trabajo y la categoría del personal asignado al mismo. Con base en experiencias anteriores y el presupuesto de tiempo que hemos elaborado, nuestros honorarios serían los siguientes:

<b>Descripción</b>	<b>Honorarios</b>
Planificación tributaria estratégica para el pago del ISR e ISO.	Q 20,000.00 los cuales se facturarían y cobrarían 50% con la confirmación de la aceptación de esta propuesta, y el 50% restante, con la entrega del informe de la realización del análisis.

Adicionalmente, es importante mencionar que los honorarios previamente descritos, incluyen el Impuesto al Valor Agregado, más no aquellos gastos menores en que incurramos por cuenta de Ustedes inherentes a estos servicios, tales como: fotocopias, facsímiles, teléfono, Internet y otros, los cuales serían facturados junto con nuestros honorarios y de acuerdo con el gasto real incurrido.



#### 4.4. Aceptación de la propuesta de servicios

Guatemala, 28 de noviembre de 2014

Licda. Suly Crisóstomo  
Crisóstomo y Asociados, S.C.A.  
Ciudad

Estimada Licda. Crisóstomo:

Nos complace informarle que hemos aceptado su propuesta de servicios para apoyar a **Comercializadora de Calzado, S.A.**, en la evaluación de las estrategias tributarias aplicables a la empresa, con el objetivo de identificar las oportunidades, dentro del marco legal vigente, para optimizar el aprovechamiento de créditos fiscales y reducir la carga tributaria para los períodos comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 y 2016, en lo que respecta al pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad.

Atentamente,



Andrés Noriega Palma  
Gerente Financiero

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

#### 4.5. Índice de papeles de trabajo

Descripción	Referencia	Página
Planificación general del trabajo.	PGT	50
Programa de trabajo.	PT	56
Cédula de contingencias.	B	58
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre del período 2014.	C	59
Balance de Situación General al 31 de diciembre del período 2014.	D	60
Determinación del impuesto sobre la renta del período 2014.	E	62
Estado de Resultados proyectado del 01 de enero al 31 de diciembre del período 2015 y 2016.	F	63
Balance de Situación General proyectado al 31 de diciembre del período 2015 y 2016.	G	65
Integración pagos en exceso del ISR año 2015.	H	67
Integración pagos de ISO año 2015.	I	68
Determinación del ISR anual 2015 régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.	J	69
Determinación del ISR anual 2016 régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.	K	70
Determinación del ISR anual 2015 régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.	L	71

<b>Descripción</b>	<b>Referencia</b>	<b>Página</b>
Determinación del ISR anual 2016 régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.	<b>M</b>	<b>73</b>
Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas vs. Régimen opcional simplificado 2015 y 2016.	<b>N</b>	<b>75</b>
Determinación de pagos trimestrales del ISR año 2015 sobre la base de cierres contables parciales.	<b>Ñ</b>	<b>76</b>
Determinación de pagos trimestrales del ISR año 2015 sobre la base de una renta imponible estimada del 8% de los ingresos.	<b>O</b>	<b>77</b>
Determinación del impuesto de solidaridad período 2015.	<b>P</b>	<b>78</b>
Evaluación del método de acreditamiento ISO a ISR bajo la forma de determinación de pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, con base en cierres contables parciales.	<b>Q-1</b>	<b>79</b>
Evaluación del método de acreditamiento ISO a ISR bajo la forma de determinación de pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, con base en la renta imponible estimada.	<b>Q-2</b>	<b>81</b>
Evaluación del método de acreditamiento ISR a ISO bajo la forma de determinación de pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, con base en cierres contables parciales.	<b>Q-3</b>	<b>83</b>
Evaluación del método de acreditamiento ISR a ISO bajo la forma de determinación de pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, con base en la renta imponible estimada.	<b>Q-4</b>	<b>85</b>
Comparación de los métodos de acreditamiento del ISR e ISO año 2015.	<b>R</b>	<b>87</b>

<b>Descripción</b>	<b>Referencia</b>	<b>Página</b>
Integración pagos en exceso del ISR año 2016.	<b>S</b>	<b>88</b>
Integración pagos de ISO año 2016.	<b>T</b>	<b>89</b>
Determinación de pagos trimestrales del ISR año 2016 sobre la base se cierres contables parciales.	<b>U</b>	<b>90</b>
Determinación de pagos trimestrales del ISR año 2016 sobre la base de una renta imponible estimada del 8% de los ingresos.	<b>V</b>	<b>91</b>
Determinación del impuesto de solidaridad período 2016.	<b>W</b>	<b>92</b>
Evaluación del método de acreditamiento ISO a ISR bajo la forma de determinación de pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, con base en cierres contables parciales.	<b>X-1</b>	<b>93</b>
Evaluación del método de acreditamiento ISO a ISR bajo la forma de determinación de pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, con base en la renta imponible estimada.	<b>X-2</b>	<b>95</b>
Comparación de lo métodos de acreditamiento del ISR e ISO año 2016.	<b>Y</b>	<b>97</b>
Informe final		<b>98</b>

#### 4.6. Planificación del trabajo

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
Para pagos de ISR e ISO  
Programa general de trabajo

PT No.		PGT 1/6	
	Auditor	Fecha	
Preparado	AG	dic-14	
Revisado	EF	dic-14	

Nombre de la entidad: Comercializadora de Calzado, S.A.

Número de identificación tributaria: 5528578-8

Actividad principal de la empresa: Comercialización de calzado

Fecha escritura de constitución: 30 de septiembre del 2000

Fecha de inicio de operaciones: 01 de enero del 2001

Representante legal: Luis Pineda Tobar

Contador general: Doris Fabiola Zamora

Inicio de la revisión: 02 de diciembre 2014

Finalización de la revisión: 08 de diciembre 2014

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
Para pagos de ISR e ISO  
Programa general de trabajo

PT No.		PGT 2/6
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

Discusión de resultados: 10 de diciembre 2014

Entrega del informe final: 12 de diciembre 2014

Personal a cargo:

Socio de impuestos-Suly Crisóstomo  
Gerente de impuestos-Elmer Flores  
Senior de impuestos-Argelia García

Honorarios pactados: Q. 20,000.00

Tipo de trabajo: Planificación tributaria estratégica para el pago del ISR e ISO.

Objetivos del trabajo:

Identificar el régimen más conveniente para el pago del impuesto sobre la renta, así como la determinación favorable para el pago de los anticipos realizados, de forma trimestral, de dicho impuesto, de acuerdo a la forma de operar de la empresa.

Analizar los métodos de acreditamiento establecidos en la Ley del Impuesto de Solidaridad, para que la empresa seleccione el método que más beneficios le proporcione, en el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, así como el óptimo aprovechamiento de los créditos acumulados.

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
Para pagos de ISR e ISO  
Programa general de trabajo

PT No. PGT 3/6		
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

Analizar la prescripción de los créditos fiscales acumulados por la empresa, en concepto de pagos en exceso de ISR y pagos de ISO.

Orientar a la administración de la empresa, en la adecuada tributación del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, con base en los resultados obtenidos de planificación tributaria estratégica realizada, para optimizar flujos de efectivo y minimizar contingencias fiscales.

Personal clave de la empresa:

Representante Legal-Lic. Luis Pineda  
Gerente Financiero-Lic. Andrés Antonio Noriega

Contador General-Licda. Doris Fabiola Zamora

Generalidades y operaciones:

La actividad principal de la empresa, es la comercialización de calzado a mayoristas en el territorio guatemalteco, la exportación de producto representa aproximadamente el cinco por ciento (5%) del total de las ventas realizadas en el período.

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos de ISR e ISO

Programa general de trabajo

PT No.	PGT 4/6	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

Ubicación de oficinas administrativas y bodegas:

La oficinas administrativas de **Distribuidora de Calzado, S.A.**, se encuentra ubicadas en la 10 avenida 9-45 de la zona 1, y cuentan con una sola bodega ubicada en la 46 calle 18-57 de la zona 12 ciudad de Guatemala.

Aspectos administrativos relevantes:

La empresa cuenta con un total de 20 empleados.

Se cuenta con un departamento de auditoría interna, integrado por 2 personas.

El departamento contable está integrado por 3 personas.

Método de contabilización de ingresos y gastos:

Método de lo devengado.

Método de valuación de inventario:

Promedio ponderado.

Identificación de políticas y control contable:

La estimación para cuentas incobrables se ajusta al final del período, con el 3% de los saldos de cuentas y documentos por cobrar del giro habitual de la empresa. Así mismo, en la entrevista realizada, se nos indicó que, muy eventualmente, se realizan cargos a la reserva por cuentas consideradas incobrables, por lo que la documentación de soporte de dichos cargos, no son un tema que preocupe a la Administración de la empresa, y el departamento de cobros se encarga de darle seguimiento correspondiente al cobro y dejar evidencia del proceso realizado.



**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos de ISR e ISO

Programa general de trabajo

PT No.		PGT 5/6
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

En el caso de indemnización, la empresa tiene la política de realizar la provisión del 8.33% considerando sueldos y comisiones. La indemnización que se brinda a sus trabajadores es universal.

Para el pago del aguinaldo y bono 14, se considera el 100% de los sueldos y comisiones devengadas por el empleado.

La empresa tiene la política reconocer una bonificación incentivo de Q250.00 mensuales.

Régimen de tributación del ISR e ISO:

En el caso del impuesto sobre la renta, Distribuidora de Calzado, S.A., se encuentra inscrita bajo el Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas.

Actualmente la empresa determina los pagos trimestrales del ISR con base en cierres contables parciales.

El impuesto de solidaridad del período 2014 fue determinado sobre los ingresos.

El método de acreditamiento utilizado es del ISO a ISR.

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos de ISR e ISO  
 Determinación de los honorarios

PT No.		PGT 6/6	
	Auditor		Fecha
Preparado	AG		dic-14
Revisado	EF		dic-14

A continuación se detalla la determinación de los honorarios por la planificación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad por los años 2015 y 2016, tomando en consideración las horas estimadas en que incurrirá cada uno de los integrantes a cargo de la prestación del servicio:

No.	Actividad	Horas Supervisor	Horas Gerente	Horas Socio	Total Horas
1	Realización de la planificación	10	3	1	14
2	Evaluación de la prescripción de pagos en exceso del ISR y pagos del ISO período 2015 y 2016.	6	3	1	10
3	Realizar la proyección del Impuesto sobre la Renta bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas y régimen sobre utilidades de actividades lucrativas..	10	4	2	16
4	Realizar la proyección de los pagos trimestrales del Impuesto sobre la Renta para el período 2015 y 2016 sobre la base de cierres contables parciales.	6	3	1	10
5	Realizar la proyección de los pagos trimestrales del Impuesto sobre la Renta para el período 2015 y 2016 sobre la base de la renta imponible estimada.	6	3	1	10
6	Realizar la proyección del ISO para los períodos 2015 y 2016	4	2	1	7
7	Plantear los escenarios posibles, para el pago del ISR e ISO	12	3	1	16
8	Realizar un análisis comparativo de los escenarios anteriormente evaluados.	3	1	1	5
9	Elaboración de informe	6	3	1	10
	<b>Total horas estimadas</b>	<b>63</b>	<b>25</b>	<b>10</b>	<b>98</b>
	Precio por hora	175	225	325	
	<b>Total</b>	<b>11,025</b>	<b>5,625</b>	<b>3,250</b>	<b>19,900</b>
	<b>Total honorarios (valor redondeado)</b>	<b>20,000</b>			

## 4.7. Ejecución del trabajo

### Comercializadora de Calzado, S.A.

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos de ISR e ISO

Programa de trabajo

PT No.	PG 1/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

No.	Objetivos
1	Identificar el régimen más conveniente para el pago del impuesto sobre la renta, así como la determinación favorable para el pago de los anticipos realizados, de forma trimestral, de dicho impuesto, de acuerdo a la forma de operar de la empresa.
2	Analizar los métodos de acreditamiento establecidos en la Ley del Impuesto de Solidaridad, para que la compañía seleccione el método que más beneficios le proporcione, en el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, así como el óptimo aprovechamiento de los créditos acumulados.
3	Orientar a la administración de la empresa, en la adecuada tributación del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, con base en los resultados obtenidos de planificación tributaria estratégica realizada, para optimizar flujos de efectivo y minimizar contingencias fiscales.

NO.	Procedimientos	Referencia	Página
1	Solicitar información a la compañía respecto a ajustes formulados por parte de la Administración Tributaria.	B	58
2	Solicitar los Estados Financieros (Estado de Resultados, Balance de Situación General del período fiscal inmediato anterior al del que se efectuará el estudio 2014).	C,D	59,60
3	Realizar la determinación del impuesto sobre la renta a liquidar en el período impositivo inmediato anterior al del que se efectuará el estudio, el cual debe incluir los acreditamientos que se estarán realizando.	E	62
4	Solicitar los Estados Financieros Proyectados (Estado de Resultados y Balance de Situación General de los períodos fiscales objeto de la planificación año 2015 y 2016).	F,G	63, 65
5	Concertar una entrevista con el Gerente Financiero de la empresa, con el objeto de obtener información referente a la naturaleza de las operaciones, información fiscal entre otras.	PGT	56

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos de ISR e ISO  
 Programa de trabajo

PT No.	<b>PG 2/2</b>	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

NO.	Procedimientos	Referencia	Página																				
6	Evaluar la prescripción de los pagos en exceso del impuesto sobre la renta para los períodos 2015 y 2016.	H, S	67, 88																				
7	Evaluar la prescripción de los pagos en exceso del impuesto de solidaridad para los períodos 2015 y 2016.	I, T	68, 89																				
8	Realizar la proyección del impuesto sobre la renta bajo el régimen de utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas para los períodos 2015 y 2016.	J,K,L,M	69,70,71,73																				
9	Realizar la comparación del impuesto sobre la renta determinado bajo el régimen de utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas para los períodos 2015 y 2016, con el objetivo de identificar cuál es el que representa menor carga tributaria.	N	75																				
10	Realizar la proyección de los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta para los períodos 2015 y 2016 sobre la base de cierres contables parciales.	Ñ,U	76,90																				
11	Realizar la proyección de los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta para los períodos 2015 y 2016 sobre la base de la renta imponible estimada del 8% de los ingresos.	O,V	77,91																				
12	Con base en los Estados Financieros del período inmediato anterior del cual se efectuará el estudio, realizar la determinación del impuesto de solidaridad a pagar durante los períodos 2015 y 2016.	P,W	78,92																				
13	Luego de realizar las proyecciones anteriores, evaluar cada uno de los siguientes escenarios:																						
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Forma de determinar el ISR Trimestral</th> <th>Método de acreditamiento</th> <td></td> <td></td> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Cierres contables parciales</td> <td>ISO a ISR</td> <td>Q-1,X1</td> <td>79,93</td> </tr> <tr> <td>Renta imponible estimada</td> <td>ISO a ISR</td> <td>Q-2,X2</td> <td>81,95</td> </tr> <tr> <td>Cierres contables parciales</td> <td>ISR a ISO</td> <td>Q-3</td> <td>83</td> </tr> <tr> <td>Renta imponible estimada</td> <td>ISR a ISO</td> <td>Q-4</td> <td>85</td> </tr> </tbody> </table>	Forma de determinar el ISR Trimestral	Método de acreditamiento			Cierres contables parciales	ISO a ISR	Q-1,X1	79,93	Renta imponible estimada	ISO a ISR	Q-2,X2	81,95	Cierres contables parciales	ISR a ISO	Q-3	83	Renta imponible estimada	ISR a ISO	Q-4	85		
Forma de determinar el ISR Trimestral	Método de acreditamiento																						
Cierres contables parciales	ISO a ISR	Q-1,X1	79,93																				
Renta imponible estimada	ISO a ISR	Q-2,X2	81,95																				
Cierres contables parciales	ISR a ISO	Q-3	83																				
Renta imponible estimada	ISR a ISO	Q-4	85																				
14	Realizar un análisis comparativo de los escenarios anteriormente evaluados para los períodos 2015 y 2016.	R,Y	87,97																				

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
Para pagos de ISR e ISO  
Detalle de ajustes planteados por SAT

PT No.		B
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detallan ajustes que la Superintendencia de Administración Tributaria ha notificado a **Comercializadora de Calzado, S.A.**, así como el estatus en el que se encuentra:

De acuerdo a la información proporcionada por la Administración de la empresa, la Superintendencia de Administración Tributaria no ha efectuado ajustes; sin embargo, durante el mes de septiembre 2014 se efectuó una auditoría por parte de SAT a la determinación del impuesto sobre la renta del período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2013, del cual a la fecha no se les han notificado ajustes.

**Comercializadora de Calzado, S.A.****PPE**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Estado de resultados del 01 de enero al 31 de diciembre 2014

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	C	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se adjunta el Estado de Resultados de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, con cifras del 01 de enero al 31 de diciembre 2014, el cual será utilizado para realizar las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	Subtotal	Ref. Pág.	Total	Ref. Pág.
Ventas locales			67,808,184	
Exportaciones			3,268,275	
(-) Descuentos y rebajas sobre ventas			(1,960,965)	
<b>Ventas netas</b>			<b>69,115,494</b>	<b>P 78</b>
<b>Costo de ventas</b>				
Inventario inicial	2,195,914			
(+) Compra de mercadería	63,991,358			
Mercadería disponible	66,187,272			
(-) Inventario final	(6,954,562)			
<b>Costo de ventas</b>			<b>59,232,710</b>	<b>P 78</b>
<b>Margen bruto</b>			<b>9,882,784</b>	
<b>Gastos de operación y administración</b>				
Sueldos	1,027,796			
Prestaciones laborales	299,670			
Comisiones sobre ventas	570,349			
Cuentas incobrables	123,334			
Depreciaciones	712,368			
Publicidad	390,600			
Arrendamiento	264,000			
Combustibles y lubricantes	815,389			
Gastos generales	768,765			
Gastos no deducibles	918,521	<b>E 62</b>	5,890,791	
<b>Ganancia en operación</b>			<b>3,991,992</b>	
<b>Ingresos financieros</b>				
Intereses bancarios	103,643	<b>E 62</b>		
Intereses préstamo	1,456,782	<b>E 62</b>	1,560,425	<b>P 78</b>
<b>Gastos financieros</b>				
Comisiones bancarias	76,898			
Intereses préstamo	2,345,654	<b>E 62</b>	2,422,552	
<b>Resultado antes de ISR</b>			<b>3,129,865</b>	<b>E 62</b>
ISR gasto			1,353,412	
Reserva legal			88,823	
<b>Utilidad del período</b>			<b>1,687,630</b>	<b>D2/2 61</b>

La infrascrita perito contador Doris Zamora con registro no.5786 CERTIFICA: el presente Estado de Resultados de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2014.



Doris Fabiola Zamora  
Contadora General  
Reg. 5786



Luis Pineda Tobar  
Representante Legal

PPE = Proporcionado por la empresa

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Balance general al 31 de diciembre 2014  
 Cifras expresadas en Quetzales

**PPE**

PT No.	D 1/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se adjunta el Balance General de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, con cifras al 31 de diciembre 2014, el cual será utilizado para realizar las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	Subtotal	Ref. Pág.	Subtotal	Ref. Pág.	Total	Ref. Pág.
<b>Activo</b>						
<b>No corriente</b>					1,786,482	
<b>Propiedad, planta y equipo</b>			3,600,173			
Vehículos	1,914,968					
Mobiliario y equipo	1,340,477					
Equipo de computación	<u>344,729</u>					
<b>Depreciaciones acumuladas</b>			(1,813,691)			
Vehículos	(862,803)					
Mobiliario y equipo	(835,990)					
Equipo de computación	<u>(114,898)</u>					
<b>Corriente</b>					35,537,656	
<b>Inventario</b>			6,954,562			
Inventario de productos	<u>6,954,562</u>					
<b>Cuentas por cobrar</b>			20,294,845			
Clientes	5,651,262					
Documentos por cobrar	1,342,194					
(-) Estimación cuentas incobrables	(209,804)					
Cuentas por cobrar empleados	11,193					
Préstamo intercompañías	<u>13,500,000</u>					
<b>Otras cuentas por cobrar</b>			6,691,133			
Impuesto sobre la Renta	5,018,553	H 67				
Impuesto de Solidaridad	<u>1,672,580</u>	I 68				
<b>Caja y bancos</b>			1,597,116			
Caja chica	5,000					
Banco las Margaritas	875,598					
Banco los Tulipanes	<u>716,517</u>					
<b>Total activo</b>					<u>37,324,138</u>	P 78

PPE = Proporcionado por la empresa

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Estado de resultados del 01 de enero al 31 de diciembre 2014  
 Cifras expresadas en Quetzales

**PPE**

PT No.	<b>D 2/2</b>	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se adjunta el Balance General de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, con cifras al 31 de diciembre 2014, el cual será utilizado para realizar las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	Subtotal	Ref. Pág.	Subtotal	Ref. Pág.	Total	Ref. Pág.
<b>Patrimonio</b>						
<b>Capital y reservas</b>					4,683,450	
Capital			5,000			
Utilidades acumuladas			2,756,897			
Reserva legal			233,922			
Utilidad del período			<u>1,687,630</u>	<b>C 59</b>		
<b>Pasivo</b>						
<b>No corriente</b>					27,154,142	
<b>Prestaciones laborales</b>			2,154,142			
Indemnizaciones	<u>2,154,142</u>					
<b>Préstamos</b>			25,000,000			
Préstamos intercompañía	<u>25,000,000</u>					
<b>Corriente</b>					5,486,547	
Proveedores	<u>2,415,575</u>		2,415,575			
<b>Otras cuentas por pagar</b>			3,070,972			
Aguinaldo	269,785					
Bono 14	780,000					
Vacaciones	227,462					
Intereses préstamos	195,471					
IVA débito	210,750					
ISR por pagar	1,353,412					
IGSS por pagar	23,306					
ISR retenciones	<u>10,786</u>					
<b>Total pasivo y patrimonio</b>					<u><b>37,324,138</b></u>	

La infrascrita perito contador Doris Zamora con registro no.5786 CERTIFICA: el presente Balance General de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, el cual muestra razonablemente la situación financiera al 31 de diciembre de 2014.



Doris Fabiola Zamora  
 Contadora General  
 Reg. 5786



Luis Pineda Tobar  
 Representante Legal

PPE = Proporcionado por la empresa



**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación del ISR 2014

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	E	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación del impuesto sobre la renta por el período de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2014.

Dicha determinación será utilizada para realizar las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	Subtotal	Ref. Pág.	Total	Ref. Pág.
Resultado antes de ISR			3,129,865	C 59
<b>(-) Rentas exentas, no afectas y de capital</b>			(1,560,425)	Λ
Intereses préstamo intercompañías	1,456,782	C 59		a)
Intereses bancarios	103,643	C 59		b)
<b>(+) Gastos no deducibles</b>			3,264,175	Λ
Intereses préstamo intercompañías	2,345,654	C 59		c)
Gastos no deducibles	918,521	C 59		d)
<b>Renta imponible</b>			<b>4,833,615</b>	Λ
<b>Impuesto sobre la Renta 28%</b>			<b>1,353,412</b>	Λ
(-) Acreditamientos a realizar			(1,353,412)	Λ
Pagos trimestrales del ISR	(1,001,525)	H 67		
ISO	(351,887)	I 68		
<b>ISR a pagar</b>			<b>-</b>	Λ

**Notas:**

**a)** Se consideró como renta no afecta los intereses por un préstamo otorgado a su relacionada en El Salvador, derivado a que dicho ingreso no fue generado en territorio guatemalteco. (Base legal: art. 3 de la Ley de Actualización Tributaria)

**b)** Derivado a que los ingresos por intereses bancarios constituye una renta de capital, y los mismos ya fueron sujetos a retención, no deben ser considerados para la determinación del ISR por rentas de actividades lucrativas. (Base legal: art. 15 de la Ley de Actualización Tributaria)

**c)** Se consideró como gasto no deducible los intereses por un préstamo obtenido con Casa Matriz de Costa Rica, derivado a que dicha institución no es considerada una entidad financiera autorizada en su país de origen. (Base legal: art. 24 de la Ley de Actualización Tributaria)

**d)** Dicha cantidad constituye gastos que no son documentados de forma adecuada y que superan los límites de deducibilidad. (Base legal: art. 23 literal d) de la Ley de Actualización Tributaria)

**Conclusión:**

Se determinó un ISR anual de Q.1,353,412, el cual será compensado mediante el acreditamiento de los pagos trimestrales del ISR por Q.1,001,525 y con ISO por Q.351,887.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Estado de resultados proyectado por el período del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 y 2016

Cifras expresadas en Quetzales

**PPE**

PT No.	F 1/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se adjunta el Estado de Resultados de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, con cifras proyectadas del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 y 2016 respectivamente, el cual será utilizado para realizar las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	AÑO 2015			AÑO 2016		
	Subtotal	Ref. Pág.	Total	Subtotal	Ref. Pág.	Total
Ventas locales			71,897,004			79,175,857
Exportaciones			3,476,888			3,828,888
(-) Descuentos y rebajas sobre ventas			(2,086,133)			(2,297,333)
<b>Ventas netas</b>			<b>73,287,759</b>			<b>80,707,412</b>
						M1/2,N 73,75
<b>Costo de ventas</b>						
Inventario inicial	6,954,562			11,970,529		
(+) Compra de mercadería	67,451,626			74,280,429		
Mercadería disponible	74,406,188			86,250,958		
(-) Inventario final	(11,970,529)			(17,494,313)		
<b>Costo de ventas</b>			<b>62,435,659</b>			<b>68,756,645</b>
<b>Margen bruto</b>			<b>10,852,100</b>			<b>11,950,767</b>
<b>Otros ingresos</b>						
Otros ingresos	21,877			22,971		
			<b>21,877</b>			<b>22,971</b>
						M1/2 73
<b>Gastos de operación y administración</b>						
Sueldos	1,105,156			1,217,042		
Prestaciones laborales	331,547			365,113		
Comisiones sobre ventas	1,085,210			1,195,077		
Depreciaciones	765,987			843,536		
Publicidad	520,000			572,645		
Arrendamiento	264,000			290,727		
Combustibles y lubricantes	869,072			957,057		
Gastos generales	792,062			872,250		
Gastos no deducibles	1,222,222			1,345,960		
			<b>J 69</b>			<b>K 70</b>
			<b>6,955,257</b>			<b>7,659,407</b>
<b>Ganancia en operación</b>			<b>3,918,720</b>			<b>4,314,331</b>

PPE = Proporcionado por la empresa

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Estado de Resultados proyectado por el periodo del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 y 2016

Cifras expresadas en Quetzales

**PPE**

PT No.	F 2/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se adjunta el Estado de Resultados de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, con cifras proyectadas del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 y 2016 respectivamente, el cual será utilizado para realizar las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del

Descripción	AÑO 2015			AÑO 2016		
	Subtotal	Ref. Pág.	Total	Subtotal	Ref. Pág.	Total
Vienen			<b>3,918,720</b>			<b>4,314,331</b>
<b>Ingresos financieros</b>						
Intereses bancarios	349,428	J 69		384,804	K 70	
Intereses préstamo (ingreso)	1,311,104	J 69	<b>1,660,532</b>	1,181,619	K 70	<b>1,566,423</b>
<b>Gastos financieros</b>						
Comisiones bancarias	84,588			93,151		
Intereses préstamo	2,111,089	J 69	<b>2,195,676</b>	1,902,597	K 70	<b>1,995,749</b>
<b>Resultado antes de ISR</b>			<b>3,383,576</b>			<b>3,885,005</b>
ISR gasto			1,264,089			1,391,785
Reserva legal			105,974			124,661
<b>Utilidad del periodo</b>			<b>2,013,513</b>			<b>2,368,559</b>
						<b>G2/2 66</b>
						<b>K,N 70,75</b>

La infrascrita perito contador Doris Zamora con registro no.5786 CERTIFICA: el presente Estado de Resultados de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, correspondiente a los periodos proyectados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 y del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016.



Doris Fabiola Zamora  
Contadora General  
Reg. 5786



Luis Pineda Tobar  
Representante Legal

PPE = Proporcionado por la empresa

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Balance general con cifras proyectadas al 31 de diciembre 2015 y 2016

Cifras expresadas en Quetzales

**PPE**

PT No.	<b>G 1/2</b>	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se adjunta el Balance General de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, con cifras proyectadas al 31 de diciembre 2015 y 2016 respectivamente, el cual será utilizado para realizar las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	2015			2016		
	Subtotal	Total	Ref. Pág.	Subtotal	Total	Ref. Pág.
<b>Activo</b>						
<b>No corriente</b>		1,234,972			391,437	
<b>Propiedad, planta y equipo</b>					3,868,269	
Vehículos	2,183,063			2,288,063		
Mobiliario y equipo	1,340,477			1,510,477		
Equipo de computación	344,729			505,716		
<b>Depreciaciones acumuladas</b>		(2,633,297)			(3,476,832)	
Vehículos	(1,299,415)			(1,757,028)		
Mobiliario y equipo	(1,104,086)			(1,406,181)		
Equipo de computación	(229,796)			(313,623)		
<b>Corriente</b>		39,352,332			43,720,696	
<b>Inventario</b>					17,494,313	
Inventario de productos	11,970,529			17,494,313		
<b>Cuentas por cobrar</b>		18,548,234			18,300,469	
Clientes	6,750,757			7,763,371		
(-) Estimación cuentas incobrables	(202,523)			(232,901)		
Préstamo intercompañías	12,000,000			10,770,000		
<b>Otras cuentas por cobrar</b>		7,660,067			6,576,387	
Impuesto sobre la Renta	3,466,814			2,789,809		
Impuesto de Solidaridad	4,193,253			3,786,578		
<b>Caja y bancos</b>		1,173,502			1,349,527	
Caja chica	5,000			5,750		
Banco las Margaritas	621,523			714,751		
Banco los Tulipanes	546,979			629,026		
<b>Total activo</b>		<b>40,587,304</b>	<b>W 92</b>		<b>44,112,133</b>	

PPE = Proporcionado por la empresa

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Balance general con cifras proyectadas al 31 de diciembre de 2015 y 2016

Cifras expresadas en Quetzales

**PPE**

PT No.	G 2/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se adjunta el Balance General de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, con cifras proyectadas al 31 de diciembre 2015 y 2016 respectivamente, el cual será utilizado para realizar las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	2015			2016		
	Subtotal	Subtotal	Total	Subtotal	Subtotal	Total
<b>Patrimonio</b>						
<b>Capital y reservas</b>			6,802,937			9,296,157
Capital	5,000			5,000		
Utilidades acumuladas	4,444,527			6,458,040		
Reserva legal	339,897			464,558		
Utilidad del periodo	2,013,513			2,368,559		
			<b>F2/2 64</b>			<b>F2/2 64</b>
<b>Pasivo</b>						
<b>No corriente</b>			27,833,095			25,434,475
<b>Prestaciones laborales</b>						
Indemnizaciones	2,833,095			2,934,475		
<b>Préstamos</b>						
Préstamos intercompañía	25,000,000			22,500,000		
<b>Corriente</b>			5,951,271			9,381,501
Proveedores	2,987,550			6,165,473		
<b>Otras cuentas por pagar</b>						
Intereses préstamos	195,471			158,550		
Aguinaldo	130,000			143,182		
Bono 14	780,000			859,092		
Vacaciones	222,413			244,966		
N/A débito	330,041			371,428		
ISR por pagar	1,264,089			1,391,785		
IGSS por pagar	31,943			35,948		
ISR retenciones	9,765			11,076		
<b>Total pasivo y patrimonio</b>			<b>40,587,304</b>			<b>44,112,133</b>

La infrascrita perito contador Doris Zamora con registro no.5786 CERTIFICA: el presente Balance General proyectado de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, el cual muestra razonablemente la situación financiera al 31 de diciembre de 2015 y al 31 de diciembre 2016.



Doris Fabiola Zamora  
Contadora General  
Reg. 5786



Luis Pineda Tobar  
Representante Legal

PPE = Proporcionado por la empresa

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Integración pagos en exceso del ISR año 2015  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.		H	
	Auditor		Fecha
Preparado	AG		dic-14
Revisado	EF		dic-14

A continuación se detalla la integración de los pagos en exceso del ISR, con el objetivo de verificar la vigencia de los mismos, conforme al artículo 47 del Código Tributario, el cual establece un plazo de 4 años para ejercitar el derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso por concepto de tributos. Adicionalmente, deberá considerarse lo siguiente:

- 1) Pagos en exceso correspondiente a períodos anteriores a 2013, pueden acreditarse sin previa autorización por parte de la Administración Tributaria. (Base legal art. 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala)
- 2) Pagos en exceso correspondiente a períodos a partir de 2013, no pueden ser acreditados sin previa autorización por parte de la Administración Tributaria. (Base legal art. 47 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas)

Fecha	Concepto	Saldo Inicial	Ref. Pág.	Acreditamiento ISR Anual 2014 (-)	Ref. Pág.	Saldo disponible 2015	Ref. Pág.	Prescripción
31/03/2012	Liquidación del ISR 2011, SAT-1197-89790	478,657				478,657		30/03/2016
31/03/2013	Liquidación del ISR 2012, SA-1411-34567	1,978,657				1,978,657		30/03/2017
31/03/2014	Liquidación del ISR 2013, SAT-1411-87656	1,559,714				1,559,714		30/03/2018
28/04/2014	ISR 1er. trimestre 2014, SAT-1361-98098	390,595		390,595		0		
27/07/2014	ISR 2do. trimestre 2014, SAT-1361-87678	200,305		200,305		0		
30/10/2014	ISR 3er. trimestre 2014, SAT-1361-65456	410,625		410,625		0		
	<b>Total</b>	<b>5,018,553</b>		<b>1,001,525</b>	<b>E</b>	<b>4,017,028</b>		Q-1/2/2, Q-2/2/2, Q-3/2/2, Q-4/2/2 80, 82, 84, 86
	Saldo Según Contabilidad al 31/12/2014	5,018,553		<b>Λ</b>		<b>Λ</b>		L1/2, Q-1/1/2, Q-2/1/2, Q-3/1/2, Q-4/1/2 71, 79, 81, 83, 85
	<b>Variación</b>	<b>0</b>						L1/2, Q-1/1/2, Q-2/1/2, Q-3/1/2, Q-4/1/2 71, 79, 81, 83, 85
	<b>ISR Acreditable período 2015</b>		<b>D1/2</b>		<b>60</b>	<b>2,457,314</b>		

**Conclusión:**

Como puede observarse, la empresa no cuenta con pagos en exceso del ISR prescritos; no obstante, se identificó que posee un pago en exceso del ISR generado en el período 2013, por Q.1,559,714 según formulario SAT-1411-87656, el cual se procedió a excluir, derivado a que la Ley de Actualización Tributaria, no contempla lo relativo al acreditamiento de los pagos en exceso del ISR a futuros pagos del mismo impuesto; por lo tanto, para que en un futuro la empresa pueda hacer uso de dicho pago en exceso, deberá solicitar a la Administración Tributaria, mediante memorial, autorización para proceder con el acreditamiento correspondiente.

Derivado de lo anterior, el saldo que puede utilizarse durante el período 2015 asciende a Q.2,457,314.

**Λ** Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Integración pagos de ISO año 2015  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	I	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la integración de los pagos del SO, con el objetivo de verificar la vigencia de los mismos, conforme al artículo 11 de la Ley de impuesto de solidaridad, el cual establece que el remanente del impuesto de solidaridad que no sea acreditado, deberá ser considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del periodo de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años:

Fecha	Concepto	Saldo	Ref. Pág.	(-) Acreditamiento ISR Anual 2014	Ref. Pág.	Saldo disponible 2015	Ref. Pág.	Año de Prescripción
31/07/2012	ISO segundo trimestre 2012	165,787		165,787	*	0		2015
26/10/2012	ISO tercer trimestre 2012	165,787		165,787	*	0		2015
31/01/2013	ISO cuarto trimestre 2012	165,787		20,313	*	145,474		2016
30/04/2013	ISO primer trimestre 2013	167,767				167,767		2016
30/07/2013	ISO segundo trimestre 2013	167,767				167,767		2016
28/10/2013	ISO tercer trimestre 2013	167,767				167,767		2016
27/01/2014	ISO cuarto trimestre 2013	167,767				167,767		2017
29/04/2014	ISO primer trimestre 2014	168,050				168,050		2017
31/07/2014	ISO segundo trimestre 2014	168,050				168,050		2017
26/10/2014	ISO tercer trimestre 2014	168,050				168,050	Q-1/1/2, Q-2/1/2, Q-3/1/2, Q-4/1/2 79, 81, 83, 85	2017
<b>Total</b>		<b>1,672,580</b>		<b>351,887</b>	<b>E</b>	<b>1,320,693</b>		
Saldo Según Contabilidad al 31/12/2014		1,672,580	D1/2	Λ	60	Λ	62	L1/2, Q-1/1/2, Q-2/1/2, Q-3/1/2, Q-4/1/2 71, 79, 81, 83, 85 Q-1/2/2, Q-2/2/2, Q-3/2/2, Q-4/2/2 80, 82, 84, 86
<b>Variación</b>		<b>0</b>						

**Nota:**

\* Saldo que la empresa tiene planificado utilizar para la liquidación anual del impuesto sobre la renta del periodo 2014.

**Conclusión:**

Como puede observarse, la empresa cuenta con un saldo de ISO de Q. 1,320,693 que pueden ser utilizados durante el periodo 2015, los cuales no se encuentran prescritos.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Determinación del ISR anual 2015 régimen sobre las  
 Utilidades de actividades lucrativas  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	J	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación proyectada del impuesto sobre la renta por el período de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2015, bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo.

Descripción	Subtotal	Ref.	Pág.	Total	Ref.	Pág.
Resultado antes de ISR				3,383,576	F 2/2	64
<b>(-) Rentas exentas, no afectas y de capital</b>				(1,660,532)	Λ	
Intereses préstamo intercompañías	1,311,104	F 2/2	64		a)	
Intereses bancarios	349,428	F 2/2	64		b)	
<b>(+) Gastos no deducibles</b>				3,333,311	Λ	
Intereses préstamo intercompañías	2,111,089	F 2/2	64		c)	
Gastos no deducibles	1,222,222	F 1/2	63		d)	
<b>Renta imponible</b>				<b>5,056,355</b>	Λ	
Impuesto sobre la Renta 25%				<b>Λ 1,264,089</b>	N	75

Ref: Q-1 1/2, Q-2 1/2, Q-3 1/2, Q-4 1/2  
 Pág. 79, 81, 83, 85

**Notas:**

**a)** Se consideró como renta no afecta los intereses por un préstamo otorgado a su relacionada en El Salvador, derivado a que dicho ingreso no fue generado en territorio guatemalteco. (Base legal: art. 3 de la Ley de Actualización Tributaria)

**b)** Derivado a que los ingresos por intereses bancarios constituye una renta de capital, y los mismos ya fueron sujetos a retención, no deben ser considerados para la determinación del ISR por rentas de actividades lucrativas. (Base legal: art.15 de la Ley de Actualización Tributaria)

**c)** Se consideró como gasto no deducible los intereses por un préstamo obtenido con Casa Matriz de Costa Rica, derivado a que dicha institución no es considerada una entidad financiera autorizada en su país de origen. (Base legal: art. 24 de la Ley de Actualización Tributaria)

**d)** Dicha cantidad constituye gastos que no son documentados de forma adecuada y que superan los límites de deducibilidad. (Base legal: art. 23 literal d) de la Ley de Actualización Tributaria)

**Conclusión:**

Se terminó un ISR proyectado para el período de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2015 de Q.1,264,089.

Λ Cálculos aritméticos realizados



**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Determinación del ISR anual 2016 régimen sobre las  
 Utilidades de actividades lucrativas  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	<b>K</b>	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación proyectada del impuesto sobre la renta por el período de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2016, bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo.

Descripción	Subtotal	Ref.	Pág.	Total	Ref.	Pág.
Resultado antes de ISR				3,885,005	F 2/2	64
<b>(-) Rentas exentas, no afectas y de capital</b>				(1,566,423)	Λ	
Intereses préstamo intercompañías	1,181,619	F 2/2	64		a	
Intereses bancarios	384,804	F 2/2	64		b	
<b>(+) Gastos no deducibles</b>				3,248,558	Λ	
Intereses préstamo intercompañías	1,902,597	F 2/2	64		c	
Gastos no deducibles	1,345,960	F 1/2	63		d	
<b>Renta imponible</b>				<b>5,567,139</b>	Λ	
Impuesto sobre la Renta 25%				<b>Λ 1,391,785</b>	N	75
					Ref: X-1 1/2, X-2 1/2	
					Pág. 93, 95	

**Notas:**

**a)** Se consideró como renta no afecta los intereses por un préstamo otorgado a su relacionada en El Salvador, derivado a que dicho ingreso no fue generado en territorio guatemalteco. (Base legal: art. 3 de la Ley de Actualización Tributaria)

**b)** Derivado a que los ingresos por intereses bancarios constituye una renta de capital, y los mismos ya fueron sujetos a retención, no deben ser considerados para la determinación del ISR por rentas de actividades lucrativas. (Base legal: art.15 de la Ley de Actualización Tributaria)

**c)** Se consideró como gasto no deducible los intereses por un préstamo obtenido con Casa Matriz de Costa Rica, derivado a que dicha institución no es considerada una entidad financiera autorizada en su país de origen. (Base legal: art. 24 de la Ley de Actualización Tributaria)

**d)** Dicha cantidad constituye gastos que no son documentados de forma adecuada y que superan los límites de deducibilidad. (Base legal: art. 23 literal d) de la Ley de Actualización Tributaria)

**Conclusión:**

Se terminó un ISR proyectado para el período de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2016 de Q.1,391,785.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación del ISR anual 2015 régimen opcional simplificado

Sobre ingresos de actividades lucrativas

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	L 1/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación proyectada del impuesto sobre la renta por el período de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2015, bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo.

Descripción	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Total	Ref.	Pág.	Saldos Finales	Ref.	Pág.
Ventas				73,287,759	F1/2	63			
Otros ingresos				21,877	F1/2	63			
Total ingresos afectos				<b>73,309,636</b>					
(-) Q. 30,000 mensuales				(360,000)	*				
<b>Subtotal</b>				<b>72,949,636</b>					
Impuesto 7%				5,106,475					
(+) Importe fijo mensual (Q.1,500*12)				18,000					
<b>Impuesto determinado</b>				<b>5,124,475</b>		75			
Pagos en exceso ISR acreditables	2,457,314	H,L/2/2	67,72	(2,457,314)			0		
Pagos en exceso ISR 2013	1,559,714	H,L/2/2	67,72	0			1,559,714	L2/2	72
ISO períodos anteriores	1,320,693	I,L/2/2	68,72	(1,320,693)			0		
ISO crédito pagado en el período 2015	N/A			0			0		
<b>Totales</b>	<b>5,337,721</b>			<b>1,346,468</b>	<b>Λ</b>		<b>1,559,714</b>		
<b>Total Desembolso</b>	<b>Λ</b>			<b>1,346,468</b>	<b>Λ</b>		<b>Λ</b>		

**Notas:**

\* El período de liquidación del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, es mensual, por lo que procedió a excluir Q.30,000 mensuales por los 12 meses del año, ya que el artículo 44 establece que debe aplicarse el tipo impositivo del 7% sobre el excedente de Q.30,000. (Base legal: art. 44 y 45 de la Ley de Actualización Tributaria)

o Los Q.18,000 lo constituyen Q.1,500 por 12 meses de año, ya que es el importe fijo que debe agregarse al impuesto determinado sobre la base del excedente de Q.30,000 por 7%. (Base legal: art. 44 de la Ley de Actualización Tributaria)

**Conclusión:**

Se determinó un ISR anual proyectado de Q.5,124,475, bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, por los períodos de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del 2015. Así mismo, se puede observar que la empresa tendría que efectuar un desembolso de Q. 1,346,468 luego de haber realizado los acreditamientos correspondientes.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación del ISR anual 2015 régimen opcional simplificado

Sobre ingresos de actividades lucrativas

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	L 2/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

Con relación a la cédula anterior (L 1/2), a continuación se detalla la variación que tendrían los pagos en exceso de ISR y pagos de ISO:

Descripción	Saldos finales	Ref.	Pág.	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Aumento / (Disminución)
ISO pagado en el período 2015	N/A			N/A			N/A
ISO periodos anteriores	0			1,320,693	L1/2	71	(1,320,693)
Pagos en exceso ISR acreditables	0			2,457,314	L1/2	71	(2,457,314)
Pagos en exceso ISR 2013	1,559,714	L1/2	71	1,559,714	L1/2	71	0
<b>Total</b>	<b>1,559,714</b>			<b>5,337,721</b>			<b>(3,778,007)</b>

**Conclusión:**

Como puede observarse la empresa obtendría una reducción en los pagos en exceso de ISR e ISO de Q.3,778,007; así mismo, puede observarse que únicamente quedaría pendiente de acreditamiento el pago en exceso de ISR que se generó en el período 2013, dado que el mismo no puede ser acreditado ya que no se cuenta con una autorización previa por parte de la Administración Tributaria.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación del ISR anual 2016 régimen opcional simplificado

Sobre ingresos de actividades lucrativas

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	<b>M 1/2</b>	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación proyectada del impuesto sobre la renta por el período de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2016, bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo.

Descripción	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Total	Ref.		Pág.	Saldos Finales	Ref.	Pág.
					F1/2	F1/2				
Ventas				80,707,412			63			
Otros ingresos				22,971			63			
Total ingresos afectos				<b>80,730,383</b>						
(-) Q. 30,000 mensuales				(360,000)		*				
<b>Subtotal</b>				<b>80,370,383</b>						
Impuesto 7%				5,625,927						
(+) Importe fijo mensual (Q. 1,500*12)				18,000						
<b>Impuesto determinado</b>				<b>5,643,927</b>			75			
Pagos en exceso ISR acreditables	2,457,314		H,M2/2	(2,457,314)				0		
Pagos en exceso ISR 2013	1,559,714		H,M2/2	0				1,559,714	M2/2	74
ISO períodos anteriores	1,320,693		I,M2/2	(1,320,693)				0		
ISO crédito pagado en el período 2015	N/A			0				0		
<b>Totales</b>				<b>1,865,920</b>				<b>1,559,714</b>		
<b>Total Desembolso</b>				<b>1,865,920</b>				<b>Λ</b>		

**Notas:**

\* El período de liquidación del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, es mensual, por lo que procedió a excluir Q.30,000 mensuales por los 12 meses del año, ya que el artículo 44 establece que debe aplicarse el tipo impositivo del 7% sobre el excedente de Q.30,000. (Base legal: art. 44 y 45 de la Ley de Actualización Tributaria)

° Los Q. 18,000 lo constituyen Q.1,500 por 12 meses de año, ya que es el importe fijo que debe agregarse al impuesto determinado sobre la base del excedente de Q.30,000 por 7%. (Base legal: art. 44 de la Ley de Actualización Tributaria)

**Conclusión:**

Se determinó un ISR anual proyectado de Q.5.643,927, bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, por los períodos de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del 2016. Así mismo, se puede observar que la empresa tendría que efectuar un desembolso de Q. 1,865,920 luego de haber realizado los acreditamientos correspondientes.

**Λ** Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación del ISR anual 2016 régimen opcional simplificado

Sobre ingresos de actividades lucrativas

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	M 2/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

Con relación a la cédula anterior (L 1/2), a continuación se detalla la variación que tendrían los pagos en exceso de ISR y pagos de ISO:

Descripción	Saldos finales	Ref.	Pág.	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Aumento / (Disminución)
ISO pagado en el período 2015	N/A			N/A	M1/2	73	N/A
ISO períodos anteriores	0			1,320,693	M1/2	73	(1,320,693)
Pagos en exceso ISR acreditables	0			2,457,314	M1/2	73	(2,457,314)
Pagos en exceso ISR 2013	1,559,714	M1/2	73	1,559,714	M1/2	73	0
<b>Total</b>	<b>1,559,714</b>			<b>5,337,721</b>			<b>(3,778,007)</b>

**Conclusión:**

Como puede observarse la empresa obtendría una reducción en los pagos en exceso de ISR e ISO de Q.3,778,007; así mismo, puede observarse que únicamente quedaría pendiente de acreditamiento el pago en exceso de ISR que se generó en el período 2013, dado que el mismo no puede ser acreditado ya que no se cuenta con una autorización previa por parte de la Administración Tributaria.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas vrs. Régimen opcional simplificado 2015 y 2016

Sobre ingresos de actividades lucrativas

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	<b>N</b>	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se realiza una comparación del impuesto sobre la renta determinado para los periodos de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2015 y 2016 respectivamente, bajo el régimen de utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, con el objetivo de identificar el régimen que más le conviene a la empresa:

Descripción	Año 2015				Año 2016					
	Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	Ref.	Pág.	Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas	Ref.	Pág.	Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas	Ref.	Pág.
Total ventas (A)	73,287,759	F1/2	63	73,287,759	F1/2	63	80,707,412	80,707,412	F1/2	63
Utilidad antes del ISR (B)	3,383,576	F2/2	64	3,383,576	F2/2	64	3,885,005	3,885,005	F2/2	64
ISR determinado (C)	1,264,089	J	69	5,124,475	L1/2	71	1,391,785	5,643,927	M1/2	73
Utilidad/(pérdida) después del ISR (B-C)	2,119,487	Λ		(1,740,899)	Λ		2,493,220	(1,758,922)	Λ	
% del ISR en relación a las ventas (A/C)	2%			7%			2%	7%		
% del ISR en relación a la utilidad (C/B)	37%			151%			36%	145%		

**Conclusión:**

Como puede observarse si la empresa permanece en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas para los periodos de liquidación de 2015 y 2016, el ISR representaría un porcentaje del 2% del total de las ventas proyectadas para ambos años, y de la utilidad que se espera obtener representaría un 37% y 36% para los años 2015 y 2016 respectivamente; cabe mencionar que el tipo impositivo el ISR es del 25%, no obstante, el incremento al 37% y 36% corresponde a los gastos no deducibles, los cuales incrementan la base para la determinación del ISR.

Así mismo, puede observarse que en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, el ISR determinado representaría un 7% en relación a las ventas proyectadas y un 151% y 145% de la utilidad antes del ISR proyectada para los periodos 2015 y 2016 respectivamente, lo cual conllevaría a que la empresa reporte una pérdida de Q.1,740,899 para el año 2015 y de Q.1,758,922 para el año 2016.

Derivado de lo anterior, se concluye que el régimen del ISR que le conviene a la empresa para el año 2015 y 2016 es el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, el cual representa menor carga impositiva en relación al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación de pagos trimestrales del ISR año 2015

Sobre la base se cierres contables parciales

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	N	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación proyectada del impuesto sobre la renta por los trimestres de enero a septiembre 2015, bajo cierres contables parciales; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	Enero-Marzo	Ref.	Pág.	Abril-Junio	Ref.	Pág.	Julio-Septiembre	Ref.	Pág.
Ventas	17,589,062			16,709,609			18,380,570		
Costo	(14,984,558)			(14,235,330)			(15,658,863)		
Otros ingresos	0			0			0		
Gastos de operación y de administración	(1,614,811)			(1,534,071)			(1,687,478)		
Ingresos financieros	415,133			415,133			415,133		
Gastos financieros	(605,638)			(605,638)			(605,638)		
<b>Utilidad</b>	<b>799,188</b>			<b>749,703</b>			<b>843,724</b>		
(-) Rentas exentas, no afectas y de capital	(415,133)			(415,133)			(415,133)		
(+) Gastos no deducibles	246,914			246,914			246,914		
<b>Renta Imponible</b>	<b>630,969</b>			<b>581,484</b>			<b>675,505</b>		
<b>ISR del Trimestre 25%</b>	<b>157,742</b>	Q-1 1/2 Q-3 1/2	79 83	<b>145,371</b>	Q-1 1/2 Q-3 1/2	79 83	<b>168,876</b>	Q-1 1/2 Q-3 1/2	79 83

**Conclusión:**

Como puede observarse, en el trimestre de enero a marzo la empresa deberá pagar un ISR trimestral de Q.157,742, por de abril a junio Q.145,371 y de julio a septiembre Q.168,876.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación de pagos trimestrales del ISR año 2015

Sobre la base de una renta imponible estimada del 8% de los ingresos

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	<b>O</b>	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación proyectada del impuesto sobre la renta por los trimestres de enero a septiembre 2015, sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	Enero-Marzo	Ref.	Pág.	Abril-Junio	Ref.	Pág.	Julio-Septiembre	Ref.	Pág.
Ventas	17,589,062			16,709,609			18,380,570		
Ingresos financieros	415,133			415,133			415,133		
<b>Renta bruta</b>	<b>18,004,195</b>			<b>17,124,742</b>			<b>18,795,703</b>		
(-) Rentas exentas, no afectas y de capital	(415,133)			(415,133)			(415,133)		
<b>Ingresos actividades lucrativas</b>	<b>17,589,062</b>			<b>16,709,609</b>			<b>18,380,570</b>		
Renta imponible estimada (8%)	1,407,125			1,336,769			1,470,446		
<b>ISR del trimestre 25%</b>	<b>351,781</b>	Q-2 1/2 Q-4 1/2	81 85	<b>334,192</b>	Q-2 1/2 Q-4 1/2	81 85	<b>367,611</b>	Q-2 1/2 Q-4 1/2	81 85

**Conclusión:**

Como puede observarse, en el trimestre de enero a marzo la empresa deberá pagar un ISR trimestral de Q.351,781, por de abril a junio Q.334,192 y de julio a septiembre Q.367,611.

^ Cálculos aritméticos realizados



**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación del ISO año 2015

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	P	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación del impuesto de solidaridad para el período 2015; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

**Determinación del margen bruto:**

Descripción	Monto	Ref/Pag	%
Ventas	69,115,494	C/59	100%
Costo de ventas	59,232,710	C/59	86%
Margen bruto	9,882,784	Λ	14%
<b>Porcentaje del margen bruto</b>	<b>14%</b>		

**Determinación del ISO sobre la base del activos:**

Descripción	Monto	Ref.	Pág.
Activo total	39,347,633		
(-) Depreciaciones acumuladas	(1,813,691)		
(-) Amortizaciones acumuladas	0		
(-) Reserva para cuentas incobrables	(209,804)		
<b>Activo neto</b>	<b>37,324,138</b>	<b>D1/2</b>	<b>60</b>
Base imponible por trimestre	9,331,035	(Activo neto dividido 4 trimestres)	
Tarifa aplicable	1%		
ISO trimestral	93,310		
<b>Total de impuesto anual a pagar</b>	<b>373,241</b>	(ISO trimestral por 4)	

**Determinación del ISO sobre la base de ingresos:**

Descripción	Monto	Ref.	Pág.
(+) Ventas	69,115,494	C	59
(+) Ingresos financieros	1,560,425	C	59
<b>Total ingresos</b>	<b>70,675,919</b>	<b>Λ</b>	
Base imponible por trimestre	17,668,980	(total ingreso dividido 4 trimestres)	
% del ISO	1%	Ref: Q-1 1/2, Q-2 1/2, Q-3 1/2, Q-4 1/2	
ISO trimestral	176,690	Pág. 79, 81, 83, 85	
<b>Total de impuesto anual a pagar</b>	<b>706,759</b>	(ISO trimestral por 4)	

**Conclusión:**

Es importante mencionar el artículo 7 de la Ley del Impuesto de Solidaridad establece que la base imponible del ISO la constituye la que sea mayor entre la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos.

Derivado de lo anterior, la empresa deberá pagar durante el período 2015 el ISO sobre la base de los "Ingresos"; es decir, deberá realizar pagos trimestrales de ISO por Q.176,690.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario I: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de cierres contables parciales, método de acreditamiento ISO a ISR año 2015-

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.		Q-1 1/2	
	Auditor	Fecha	
Preparado	AG	dic-14	
Revisado	EF	dic-14	

A continuación se detalla el escenario en que la empresa determinaría el ISR trimestral bajo cierres contables parciales, realizando acreditamientos del ISO al ISR, con el objetivo de identificar cuál sería el impacto en los créditos acumulados, y el desembolso que debiera de efectuar durante el periodo 2015:

Descripción	Enero 2015	Abril 2015	Julio 2015	Octubre 2015	Marzo 2016	Créditos fiscales por acreditar	Ref/ pág
<b>Impuesto de Solidaridad</b>							
Octubre-diciembre 2014	168,050					168,050	
Enero-marzo 2015		176,690	176,690	176,690		176,690	
Abril-junio 2015						176,690	
Julio-septiembre 2015						176,690	
<b>Total desembolso por ISO</b>	<b>168,050</b>	<b>176,690</b>	<b>176,690</b>	<b>176,690</b>	<b>0</b>	<b>698,120</b>	<b>a</b>
	Λ	Λ	Λ	Λ	Λ	Λ	
Descripción	Enero 2015	Abril 2015	Julio 2015	Octubre 2015	Marzo 2016	Créditos fiscales por acreditar	Ref/ pág
<b>ISR Anual Proyectado</b>							
<b>Pagos trimestrales del ISR proyectados</b>							
Enero-marzo 2015		157,742	145,371		1,264,089		J/69
Abril-junio 2015				168,876	(157,742)	0	
Julio-septiembre 2015					(145,371)	0	
<b>Acreditamientos</b>							
Pagos en exceso 2013	1,559,714					1,559,714	b
Impuesto de solidaridad	1,320,693					1,320,693	c
Pagos en exceso acreditables	2,457,314	(157,742)	(145,371)	(168,876)	(792,099)	1,193,225	d
<b>Total desembolso por ISR</b>							
		Λ	Λ	Λ	Λ		
<b>Total desembolso de efectivo 2015 (a)</b>					<b>698,120</b>		<b>R</b>
<b>ISO crédito al final del periodo 2015 (a+c)</b>					<b>2,018,813</b>		<b>Q-1 2/2</b>
<b>ISR crédito al final del periodo 2015 (b+d)</b>					<b>2,752,939</b>		<b>Q-1 2/2</b>

Ver conclusión en la siguiente página.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario I: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de cierres contables parciales, método de acreditamiento ISO a ISR año 2015-

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	Q-1 2/2		
	Auditor	Fecha	
Preparado	AG	dic-14	
Revisado	EF	dic-14	

**Conclusión:**

Como puede observarse en la página anterior, la empresa bajo este escenario realizaría un desembolso durante el período 2015 por Q.698,120, el cual está integrado por los pagos de ISO que deben efectuarse durante dicho período.

Por otra parte, en lo que respecta a los pagos trimestrales y la liquidación anual del impuesto sobre la renta, no existiría desembolso adicional, ya que el impuesto es cubierto con los pagos en exceso del ISR de períodos anteriores a 2013, los cuales como ya se indicó en la cédula "H" página "67", no necesitan autorización previa por parte de la Administración Tributaria para acreditarlos al ISR.

Así mismo, continuación se detallan los saldos finales de los pagos de impuesto de solidaridad y pagos en exceso de ISR luego de haber realizado los acreditamientos correspondientes:

Descripción	Saldos finales	Ref.	Pág.	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Aumento / (Disminución)	Ref.	Pág.
ISO crédito	2,018,813	Q-1 1/2	79	1,320,693	I	68	698,120	R	87
Pagos en exceso ISR	2,752,939	Q-1 1/2	79	4,017,028	H	67	(1,264,089)	R	87
<b>Total</b>	<b>4,771,752</b>			<b>5,337,721</b>			<b>(565,969)</b>		

Λ

Λ

Λ

En este escenario, la empresa incrementaría los pagos del impuesto de solidaridad en Q.698,120 y tendría una reducción en los pagos en exceso del impuesto sobre la renta de Q.1,264,089, lo cual representa una reducción total en los créditos fiscales de Q.565,969.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario II: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de una renta imponible estimada del 8%, método de acreditamiento ISO a ISR año 2015-

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.		Q-2 1/2	
	Auditor		Fecha
Preparado	AG		dic-14
Revisado	EF		dic-14

A continuación se detalla el escenario en que la empresa determinaría el ISR trimestral bajo una renta imponible estimada del 8%, realizando acreditamientos del ISO al ISR, con el objetivo de identificar cuál sería el impacto en los créditos acumulados, y el desembolso que debiera de efectuar durante el período 2015:

Descripción	Enero 2015	Ref/ pág	Abril 2015	Ref/ pág	Julio 2015	Ref/ pág	Octubre 2015	Ref/ pág	Marzo 2016	Ref/ pág	Créditos fiscales por	Ref/ pág
<b>Impuesto de Solidaridad</b>												
Octubre-diciembre 2014	168,050	I/68									168,050	
Enero-marzo 2015			176,690	P/78	176,690	P/78	176,690	P/78			176,690	
Abril-junio 2015											176,690	
Julio-septiembre 2015											176,690	
<b>Total desembolso por ISO</b>	<b>168,050</b>		<b>176,690</b>		<b>176,690</b>		<b>176,690</b>		<b>0</b>		<b>698,120</b>	<b>a</b>
<b>Descripción</b>	<b>Enero 2015</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Abril 2015</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Julio 2015</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Octubre 2015</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Marzo 2016</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Créditos fiscales por</b>	<b>Ref/ pág</b>
<b>ISR anual proyectado</b>												
<b>Pagos trimestrales del ISR proyectados</b>												
Enero-marzo 2015			351,781	O/77					1,264,089	J/69		
Abril-junio 2015					334,192	O/77	367,611	O/77	(351,781)		0	
Julio-septiembre 2015									(334,192)		0	
<b>Acreditamientos</b>									(367,611)		0	
Pagos en exceso 2013	1,559,714	H/67									1,559,714	<b>b</b>
Impuesto de solidaridad	1,320,693	I/68	0		0		0		0		1,320,693	<b>c</b>
Pagos en exceso acreditables	2,457,314	H/67	(351,781)		(334,192)		(367,611)		(210,504)		1,193,225	<b>d</b>
<b>Total desembolso por ISR</b>												
<b>Total desembolso de efectivo 2015 (a)</b>											<b>698,120</b>	<b>R</b>
<b>ISO crédito al final del período 2015 (a+c)</b>											<b>2,018,813</b>	<b>Q-2/2</b>
<b>ISR crédito al final del período 2015 (b+d)</b>											<b>2,752,939</b>	<b>Q-2/2/2</b>

Ver conclusión en la siguiente página.

Ver conclusión en la siguiente página.

^ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario II: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de una renta imponible estimada del 8%, método de acreditamiento ISO a ISR año 2015-

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	Q-2 2/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

**Conclusión:**

Como puede observarse en la página anterior, la empresa bajo este escenario realizaría un desembolso durante el período 2015 por Q. 698,120, el cual está integrado por los pagos de ISO que deben efectuarse durante dicho período.

Por otra parte, en lo que respecta a los pagos trimestrales y la liquidación anual del impuesto sobre la renta, no existiría desembolso adicional, ya que el impuesto es cubierto con los pagos en exceso del ISR de períodos anteriores a 2013, los cuales como ya se indicó en la cédula "H" página "67", no necesitan autorización previa por parte de la Administración Tributaria para acreditarlos al ISR.

Así mismo, continuación se detallan los saldos finales de los pagos de impuesto de solidaridad y pagos en exceso de ISR luego de haber realizado los acreditamientos correspondientes:

Descripción	Saldos finales	Ref.	Pág.	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Aumento / (Disminución)	Ref.	Pág.
ISO períodos anteriores	2,018,813	Q-2 1/2	79	1,320,693	I	68	698,120	R	87
ISR pagos en exceso	2,752,939	Q-2 1/2	79	4,017,028	H	67	(1,264,089)	R	87
<b>Total</b>	<b>4,771,752</b>			<b>5,337,721</b>			<b>(565,969)</b>		

En este escenario, la empresa incrementaría los pagos del impuesto de solidaridad en Q. 698,120 y tendría una reducción en los pagos en exceso del impuesto sobre la renta de Q. 1,264,089, lo cual representa una reducción total en los créditos fiscales de Q. 565,969.

Finalmente, es importante señalar que este escenario tiene el mismo impacto que el anterior (págs. 79 y 80), la única variación consiste en que los pagos trimestrales bajo este escenario son mayores.

^ Cálculos aritméticos realizados



### Comercializadora de Calzado, S.A.

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario III: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de cierres contables parciales, método de acreditamiento ISR a ISO año 2015-

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.		Q-3 2/2	
	Auditor		Fecha
Preparado	AG		dic-14
Revisado	EF		dic-14

### Conclusión:

Como puede observarse en la página anterior, la empresa bajo este escenario realizaría un desembolso durante el período 2015 por Q.226,130, el cual está integrado por el pago del ISO correspondiente al 4to. Trimestre de 2014 por Q.168,050, el cual debe pagarse en enero 2015 y los saldos que no fueron cubiertos al acreditar el ISR de los trimestres por Q.58,080.

Por otra parte, en lo que respecta a los pagos trimestrales y la liquidación anual del impuesto sobre la renta, no existiría desembolso adicional, ya que el impuesto es cubierto con los pagos en exceso del ISR de períodos anteriores a 2013, los cuales como ya se indicó en la cédula "H" página "67", no necesitan autorización previa por parte de la Administración Tributaria para acreditarlos al ISR.

Así mismo, continuación se detallan los saldos finales de los pagos de impuesto de solidaridad y pagos en exceso de ISR luego de haber realizado los acreditamientos correspondientes:

Descripción	Saldos finales	Ref.	Pág.	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Aumento / (Disminución)	Ref.	Pág.	ISO Gasto	Ref.	Pág.
ISO crédito	1,488,743	Q-3 1/2	83	1,320,693	I	68	168,050	R	87	58,080	Q-3 1/2	83
ISR pagos en exceso	2,752,939	Q-3 1/2	83	4,017,028	H	67	(1,264,089)	R	87	0		
<b>Total</b>	<b>4,241,683</b>			<b>5,337,721</b>			<b>(1,096,038)</b>			<b>58,080</b>		

En este escenario, la empresa incrementaría los pagos del impuesto de solidaridad en Q.168,050 que corresponde al pago del último trimestre de 2014 y tendría una reducción en los pagos en exceso del impuesto sobre la renta de Q.1,264,089, lo cual representa una reducción total en los créditos fiscales de Q.1,096,038; así mismo, los desembolsos que se realicen, por el ISO que no fue cubierto con los pagos trimestrales de ISR, deberá reconocerse como gasto, es decir, los Q.58,080.

^ Cálculos aritméticos realizados

PT No.	Q-4 1/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO  
Escenario IV: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de una renta imponible estimada del 8%, método de acreditamiento ISR a ISO año 2015-  
Cifras expresadas en Quetzales

A continuación se detalla el escenario en que la empresa determinaría el ISR trimestral bajo una renta imponible estimada del 8%, realizando acreditamientos del ISR al ISO, con el objetivo de identificar cuál sería el impacto en los créditos acumulados, y el desembolso que debiera de efectuar durante el período 2015:

Descripción	Saldo Inicial	Ref/ pág	Abril 2015	Ref/ pág	Julio 2015	Ref/ pág	Octubre 2015	Ref/ pág	Marzo 2016	Ref/ pág	Créditos fiscales por acreditar	Ref/ pág
<b>ISR anual proyectado</b>									1,264,089	J/69	0	
<b>Pagos trimestrales del ISR proyectados</b>												
Enero-marzo 2015			351,781	O/77					(351,781)		0	
Abril-junio 2015					334,192	O/77	367,611	O/77	(334,192)		0	
Julio-septiembre 2015									(367,611)		0	
<b>Acreditamientos</b>												
Pagos en exceso 2013	1,559,714	H/67									1,559,714	a
Pagos en exceso acreditables	2,457,314	H/67	(351,781)		(334,192)		(367,611)		(210,504)		1,193,225	b
<b>Total desembolso por ISR</b>			0		0		0		0			
			Λ		Λ		Λ		Λ			
<b>Descripción</b>	<b>Enero 2015</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Abril 2015</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Julio 2015</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Octubre 2015</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Marzo 2016</b>	<b>Ref/ pág</b>	<b>Créditos fiscales por acreditar</b>	<b>Ref/ pág</b>
<b>Saldo Inicial ISO</b>												
<b>Impuesto de Solidaridad</b>	168,050	I 68									1,320,693	I/68 c
Octubre-diciembre 2014											168,050	d
Enero-marzo 2015			176,690	P/78	176,690	P/78	176,690	P/78	0			
Abril-junio 2015									0			
Julio-septiembre 2015									0			
Acreditamiento ISR del trimestre			(176,690)		(176,690)		(176,690)		0			
<b>Total desembolso por ISO</b>	<b>168,050</b>	<b>e</b>	<b>0</b>	<b>f</b>	<b>0</b>	<b>g</b>	<b>0</b>	<b>h</b>	<b>0</b>	<b>Q-4 2/2 / 86</b>		
			Λ		Λ		Λ		Λ			
<b>Total desembolso de efectivo 2015 (e+f+g+h)</b>	<b>168,050</b>	<b>R</b>							<b>168,050</b>			
<b>ISO crédito al final del período 2015 (c+d)</b>	<b>1,488,743</b>	<b>Q-4 2/2</b>							<b>1,488,743</b>			
<b>ISR crédito al final del período 2015 (a+b)</b>	<b>2,752,939</b>	<b>Q-4 2/2</b>							<b>2,752,939</b>			

Ver conclusión en la siguiente página.

Λ Cálculos aritméticos realizados



### Comercializadora de Calzado, S.A.

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO  
Escenario IV: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de una renta imponible estimada del 8%, método de acreditamiento ISR a ISO año 2015-  
Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	Q-4 2/2		
	Auditor	Fecha	
Preparado	AG	dic-14	
Revisado	EF	dic-14	

### Conclusión:

Como puede observarse en la página anterior, la empresa bajo este escenario realizaría un desembolso durante el período 2015 por Q.168,050, el cual está integrado por el pago del ISO correspondiente al 4to. Trimestre de 2014, y no existiría desembolso adicional, ya que los pagos trimestrales del ISR cubrirían en su totalidad el ISO de los trimestres de enero a septiembre 2015.

Por otra parte, en lo que respecta a los pagos trimestrales y la liquidación anual del impuesto sobre la renta, no existiría desembolso adicional, ya que el impuesto es cubierto con los pagos en exceso del ISR de períodos anteriores a 2013, los cuales como ya se indicó en la cédula "H" página "67", no necesitan autorización previa por parte de la Administración Tributaria para acreditarlos al ISR.

Así mismo, continuación se detallan los saldos finales de los pagos de impuesto de solidaridad y pagos en exceso de ISR luego de haber realizado los acreditamientos correspondientes:

Descripción	Saldos finales	Ref.	Pág.	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Aumento / (Disminución)	Ref.	Pág.	ISO Gasto	Ref.	Pág.
ISO crédito	1,488,743	Q-4 1/2	85	1,320,693	I,T	68,89	168,050	R,T	87,89	0	Q-4 1/2	85
ISR pagos en exceso	2,752,939	Q-4 1/2	85	4,017,028	H,S	67,88	(1,264,089)	R,S	87,88			
<b>Total</b>	<b>4,241,683</b>			<b>5,337,721</b>			<b>(1,096,038)</b>			<b>0</b>		

En este escenario, la empresa incrementaría los pagos del impuesto de solidaridad en Q.168,050 que corresponde al pago del último trimestre de 2014 y tendría una reducción en los pagos en exceso del impuesto sobre la renta de Q.1,264,089, lo cual representa una reducción total en los créditos fiscales de Q.1,096,038.

Finalmente, es importante señalar que este escenario tiene el mismo impacto que el anterior en la reducción de los créditos fiscales (págs.83 y 84), la única variación consiste en que los pagos trimestrales del ISR bajo este escenario son mayores y por lo tanto, cubren en su totalidad el ISO.

^ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Comparación escenarios I, II, III y IV año 2015  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	<b>R</b>	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se realiza una comparación de los distintos escenarios planteados bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas en las páginas de la 79 a la 86, con el objetivo de identificar cuál es el escenario que representa un mayor beneficio para la empresa:

Descripción	Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas												
	Opción A. Acreditamiento ISO a ISR				Opción B. Acreditamiento ISR a ISO								
	1) Cierres parciales trimestrales	Ref.	Pág.	2) Renta imponible estimada	1) Cierres parciales trimestrales	Ref.	Pág.	2) Renta imponible estimada	Ref.	Pág.	Ref.	Pág.	
<b>Desembolsos de efectivo</b>													
Pagos a realizar por ISR trimestral	698,120			0	0			168,050					
Pagos a realizar por ISO	0			698,120	226,130			168,050					
Liquidación anual del ISR													
ISR Mensual													
<b>Total desembolso</b>	<b>698,120</b>	Q-1 1/2	79	<b>698,120</b>	<b>226,130</b>	Q-3 1/2	83	<b>168,050</b>	Q-4 1/2	85			
	Λ			Λ	Λ			Λ					
<b>Aumento/(disminución) en créditos</b>													
Impuesto de Solidaridad	698,120			698,120	168,050			168,050					
Impuesto sobre la Renta	(1,264,089)			(1,264,089)	(1,264,089)			(1,264,089)					
<b>Total</b>	<b>(565,969)</b>	Q-1 2/2	80	<b>(565,969)</b>	<b>(1,096,038)</b>	Q-3 2/2	82	<b>(1,096,038)</b>	Q-4 2/2	86			
	Λ			Λ	Λ			Λ					

**Conclusión:**

Como puede observarse, la opción bajo el cual la empresa obtendría un mayor beneficio, es el escenario en el cual la empresa realizaría pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, con base en una renta imponible estimada del 8%, utilizando el método de acreditamiento de ISR a ISO, con el cual únicamente realizaría un desembolso de efectivo de Q.168,050 y a la vez disminuiría sus créditos fiscales en Q.1,096,038.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Integración pagos en exceso del ISR año 2016  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.		S	
	Auditor		Fecha
Preparado	AG		dic-14
Revisado	EF		dic-14

A continuación se detalla la integración de los pagos en exceso del ISR, con el objetivo de verificar la vigencia de los mismos, conforme al artículo 47 del Código Tributario, el cual establece un plazo de 4 años para ejercitar el derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso por concepto de tributos. Adicionalmente, deberá considerarse lo siguiente:

- 1) Pagos en exceso correspondiente a períodos anteriores a 2013, pueden acreditarse sin previa autorización por parte de la Administración Tributaria. (Base legal art.61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala)
- 2) Pagos en exceso correspondiente a períodos a partir de 2013, no pueden ser acreditados sin previa autorización por parte de la Administración Tributaria. (Base legal art. 47 del Código Tributario, Decreto 6-91 el Congreso de la República de Guatemala y sus reformas)

Fecha	Concepto	Saldo Inicial	Ref.	Pág.	Acreditamientos a realizar en 2015 (-)	Ref.	Pág.	Saldo disponible 2016	Ref.	Prescripción
31/03/2012	Liquidación del ISR 2011, SAT-1197-89790	478,657			478,657			-		30/03/2016
31/03/2013	Liquidación del ISR 2012, SA-1411-34567	1,978,657			785,432			1,193,225		30/03/2017
31/03/2014	Liquidación del ISR 2013, SAT-1411-87656	1,559,714						1,559,714		30/03/2018
	<b>Total</b>	<b>4,017,028</b>	<b>Q-4 2/2</b>	<b>86</b>	<b>1,264,089</b>	<b>Q-4 2/2</b>	<b>86</b>	<b>2,752,939</b>	X-1 2/2, X-2 2/2	
	(-) pago en exceso ISR 2013	<b>Λ</b>			<b>Λ</b>			<b>(1,559,714)</b>	X-1 1/2, X-2 1/2	
	<b>ISR Acreditable periodo 2016</b>							<b>1,193,225</b>	X-1 1/2, X-2 1/2	

**Conclusión:**

Como puede observarse, la empresa no cuenta con pagos en exceso del ISR prescritos para el período 2016; no obstante, se identificó que posee un pago en exceso del ISR generado en el período 2013, por Q.1,559,714 según formulario SAT-1411-87656, el cual se procedió a excluir, derivado a que la Ley de Actualización Tributaria, no contempla lo relativo al acreditamiento de los pagos en exceso del ISR a futuros pagos del mismo impuesto; por lo tanto, para que en un futuro la empresa pueda hacer uso de dicho pago en exceso, deberá solicitar a la Administración Tributaria, mediante memorial, autorización para proceder con el acreditamiento correspondiente.

Derivado de lo anterior, el saldo que puede utilizarse durante el período 2016 asciende a Q. 1,193,225.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Integración pagos de ISO año 2016  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	T	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la integración de los pagos del SO, con el objetivo de verificar la vigencia de los mismos, conforme al artículo 11 de la Ley de impuesto de solidaridad, el cual establece que el remanente del impuesto de solidaridad que no sea acreditado, deberá ser considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años:

Fecha	Concepto	Saldo	Ref. Pág.	(Acreditamiento) /pago a realizar en 2015	Ref. Pág.	Saldo disponible 2016	Ref.	Año de Prescripción
31/01/2013	ISO cuarto trimestre 2012	145,474		-		145,474		2016
30/04/2013	ISO primer trimestre 2013	167,767		-		167,767		2016
30/07/2013	ISO segundo trimestre 2013	167,767		-		167,767		2016
28/10/2013	ISO tercer trimestre 2013	167,767		-		167,767		2016
27/01/2014	ISO cuarto trimestre 2013	167,767		-		167,767		2017
29/04/2014	ISO primer trimestre 2014	168,050		-		168,050		2017
31/07/2014	ISO segundo trimestre 2014	168,050		-		168,050		2017
26/10/2014	ISO segundo trimestre 2014	168,050		-		168,050		2017
31/01/2015	ISO cuarto trimestre 2014	-		168,050		168,050		2018
	<b>Total</b>	<b>1,320,693</b>	<b>Q-4 2/2 86</b>	<b>168,050</b>	<b>Q-4 2/2 86</b>	<b>1,488,743</b>		X-1 1/2, X-2 1/2 X-1 2/2, X-2 2/2

**Conclusión:**

Como puede observarse, la empresa cuenta con un saldo de ISO de Q.1,488,743 que pueden ser utilizados durante el período 2016, los cuales no se encuentran prescritos.

Así mismo, como puede observarse existen pagos del impuesto de solidaridad que prescriben al finalizar el período 2016, por valor de Q.648,775, que de no ser utilizados, deberán reconocerse como gasto.

Derivado de lo anterior, para el período 2016 se evaluarán los dos escenarios para el pago del impuesto sobre la renta, considerando únicamente el método de acreditamiento de ISR e ISO. (Páginas de la 93 a la 96)

^ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Determinación de pagos trimestrales del ISR año 2016  
 Sobre la base se cierra contables parciales  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.		U	
	Auditor		Fecha
Preparado	AG		dic-14
Revisado	EF		dic-14

A continuación se detalla la determinación proyectada del impuesto sobre la renta por los trimestres de enero a septiembre 2016, bajo cierres contables parciales; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	Enero-Marzo	Abril-Junio	Julio-Septiembre	Ref.	Pág.	Ref.	Pág.	Ref.	Pág.
Ventas	19,369,779	18,401,290	20,241,419						
Costo	(16,501,595)	(15,676,515)	(17,244,167)						
Otros ingresos	0	0	0						
Gastos de operación y de administración	(1,838,258)	(1,746,345)	(1,920,979)						
Ingresos financieros	391,606	391,606	391,606						
Gastos financieros	(498,937)	(498,937)	(498,937)						
<b>Utilidad</b>	<b>922,595</b>	<b>871,099</b>	<b>968,942</b>						
(-) Rentas exentas, no afectas y de capital	(391,606)	(391,606)	(391,606)						
(+) Gastos no deducibles	336,490	336,490	336,490						
<b>Renta Imponible</b>	<b>867,479</b>	<b>815,983</b>	<b>913,826</b>						
<b>ISR del Trimestre 25%</b>	<b>216,870</b>	<b>203,996</b>	<b>228,456</b>	<b>X-1 1/2</b>	<b>93</b>	<b>X-1 1/2</b>	<b>93</b>	<b>X-1 1/2</b>	<b>93</b>

**Conclusión:**

Como puede observarse, en el trimestre de enero a marzo la empresa deberá pagar un ISR trimestral de Q.216,870, por de abril a junio Q.203,996 y de julio a septiembre Q.228,456.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación de pagos trimestrales del ISR año 2016

Sobre la base de una renta imponible estimada del 8% de los ingresos

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	<b>V</b>		
	Auditor	Fecha	
Preparado	AG	dic-14	
Revisado	EF	dic-14	

A continuación se detalla la determinación proyectada del impuesto sobre la renta por los trimestres de enero a septiembre 2016, sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

Descripción	Enero-Marzo	Ref.	Pág.	Abril-Junio	Ref.	Pág.	Julio-Septiembre	Ref.	Pág.
Ventas	19,369,779			18,401,290			20,241,419		
Ingresos financieros	391,606			391,606			391,606		
<b>Renta bruta</b>	<b>19,761,385</b>			<b>18,792,896</b>			<b>20,633,025</b>		
(-) Rentas exentas, no afectas y de capital	(391,606)			(391,606)			(391,606)		
<b>Ingresos actividades lucrativas</b>	<b>19,369,779</b>			<b>18,401,290</b>			<b>20,241,419</b>		
Renta imponible estimada (8%)	1,549,582			1,472,103			1,619,314		
<b>ISR del trimestre 25%</b>	<b>387,396</b>	X-2 1/2	<b>95</b>	<b>368,026</b>	X-2 1/2	<b>95</b>	<b>404,828</b>	X-2 1/2	<b>95</b>
	<b>Λ</b>			<b>Λ</b>			<b>Λ</b>		

**Conclusión:**

Como puede observarse, en el trimestre de enero a marzo la empresa deberá pagar un ISR trimestral de Q.387,396, por de abril a junio Q.368,026 y de julio a septiembre Q.404,828.

**Λ** Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016

Para pagos del ISR e ISO

Determinación del ISO año 2016

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	W	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se detalla la determinación del impuesto de solidaridad para el período 2016; dicha determinación, servirá de referencia para las pruebas que se consideren necesarias durante el desarrollo del trabajo:

**Determinación del margen bruto:**

Descripción	Monto	Ref/Pág	%
Ventas	73,287,759	F1/2 / 63	100%
Costo de ventas	62,435,659	F1/2 / 63	85%
Margen bruto	10,852,100		15%
<b>Porcentaje del margen bruto</b>	<b>15%</b>		

**Determinación del ISO sobre la base del activos:**

Descripción	Monto	Ref.	Pág.
Activo total	43,423,124		
(-) Depreciaciones acumuladas	(2,633,297)		
(-) Amortizaciones acumuladas	0		
(-) Reserva para cuentas incobrables	(202,523)		
<b>Activo neto</b>	<b>40,587,304</b>	<b>G 1/2</b>	<b>65</b>
Base imponible por trimestre	10,146,826	(Activo neto dividido 4 trimestres)	
Tarifa aplicable	1%		
ISO trimestral	101,468		
<b>Total de impuesto anual a pagar</b>	<b>405,873</b>	(ISO trimestral por 4)	

^

**Determinación del ISO sobre la base de ingresos:**

Descripción	Monto	Ref.	Pág.
(+) Ventas	73,287,759	F1/2	63
(+) Otros ingresos	21,877	F1/2	63
(+) Ingresos financieros	1,660,532	F2/2	64
<b>Total ingresos</b>	<b>74,970,168</b>	<b>^</b>	
Base imponible por trimestre	18,742,542	(total ingreso dividido 4 trimestres)	
% del ISO	1%		
ISO trimestral	187,425	Ref. X-1 1/2, X-2 1/2	
<b>Total de impuesto anual a pagar</b>	<b>749,702</b>	Pág. 93, 95 (ISO trimestral por 4)	

^

**Conclusión:**

Es importante mencionar el artículo 7 de la Ley del Impuesto de Solidaridad establece que la base imponible del ISO la constituye la que sea mayor entre la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos.

Derivado de lo anterior, la empresa deberá pagar durante el período 2015 el ISO sobre la base de los "Ingresos"; es decir, deberá realizar pagos trimestrales de ISO por Q.176,690.

^ Cálculos aritméticos realizados

PT No.	X-1 1/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario I: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de cierres contables parciales, método de acreditamiento ISO a ISR año 2016-

Cifras expresadas en Quetzales

A continuación se detalla el escenario en que la empresa determinaría el ISR trimestral bajo cierres contables parciales, realizando acreditamientos del ISO al ISR, con el objetivo de identificar cuál sería el impacto en los créditos acumulados, y el desembolso que debiera de efectuar durante el periodo 2015:

Descripción	Enero 2016	Ref/ pág	Abril 2016	Ref/ pág	Julio 2016	Ref/ pág	Octubre 2016	Ref/ pág	Marzo 2017	Ref/ pág	Créditos fiscales por acreditar	Ref/ pág
<b>Impuesto de Solidaridad</b>	Octubre-diciembre 2014		187,425	W/92	187,425	W/92	187,425				-	
	Enero-marzo 2015		187,425	W/92	187,425	W/92	187,425				187,425	
	Abril-junio 2015		187,425		187,425		187,425				187,425	
	Julio-septiembre 2015		187,425		187,425		187,425				187,425	
<b>Total desembolso por ISO</b>		0	187,425		187,425		187,425		0		562,276	a
											Λ	
<b>Saldos iniciales</b>												
<b>ISR Anual Proyectado</b>												
<b>Pagos trimestrales del ISR proyectados</b>	Enero-marzo 2015		216,870	U/90	203,996	U/90	228,456		1,391,785	K70		
	Abril-junio 2015								(216,870)		0	
	Julio-septiembre 2015								(203,996)		0	
<b>Acreditamientos</b>									(228,456)		0	
Pagos en exceso 2013	1,559,714	S/88									1,559,714	b
Impuesto de solidaridad	1,488,743	T/89	(216,870)		(203,996)		(227,909)	0			839,969	c
Pagos en exceso acreditables	1,193,225	S/88					(547)	(742,463)			450,215	d
<b>Total desembolso por ISR</b>			0		0		0	0			0	
			Λ		Λ		Λ		Λ			
<b>Total desembolso de efectivo 2015 (a)</b>									562,276	Y		
<b>ISO crédito al final del periodo 2015 (a+c)</b>									1,402,245	W-1 2/2		
<b>ISR crédito al final del periodo 2015 (b+d)</b>									2,009,929	W-1 2/2		

Total desembolso de efectivo 2015 (a)

ISO crédito al final del periodo 2015 (a+c)

ISR crédito al final del periodo 2015 (b+d)

Ver conclusión en la siguiente página.

Λ Cálculos aritméticos realizados



**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario I: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de cierres contables parciales, método de acreditamiento ISO a ISR año 2016-

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	X-1 2/2	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

**Conclusión:**

Como puede observarse en la página anterior, la empresa bajo este escenario realizaría un desembolso durante el período 2016 de Q.562,276, el cual está integrado por los pagos de ISO que deben efectuarse durante dicho período.

Por otra parte, en lo que respecta a los pagos trimestrales y la liquidación anual del impuesto sobre la renta, no existiría desembolso adicional, ya que el impuesto es cubierto con los pagos en exceso del ISR de períodos anteriores a 2013, los cuales como ya se indicó en la cédula "S" página "88", no necesitan autorización previa por parte de la Administración Tributaria para acreditarlos al ISR.

Así mismo, continuación se detallan los saldos finales de los pagos de impuesto de solidaridad y pagos en exceso de ISR luego de haber realizado los acreditamientos correspondientes:

Descripción	Saldos finales	Ref.	Pág.	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Aumento / (Disminución)	Ref.	Pág.
ISO crédito	1,402,245	X-1 1/2	93	1,488,743	T	89	(86,498)		
Pagos en exceso ISR	2,009,929	X-1 1/2	93	2,752,939	S	88	(743,010)		
<b>Total</b>	<b>3,412,174</b>			<b>4,241,683</b>			<b>(829,508)</b>	<b>Y</b>	<b>97</b>

Λ

Λ

Λ

En este escenario, la empresa incrementaría los pagos del impuesto de solidaridad en Q.86,498 y tendría una reducción en los pagos en exceso del impuesto sobre la renta de Q.829,508, lo cual representa una reducción total en los créditos fiscales de Q.829,508.

Λ Cálculos aritméticos realizados

PT No.	X-2 1/2	
Preparado	Auditor	Fecha
Revisado	AG	dic-14
	EF	dic-14

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario II: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de una renta imponible estimada del 8%, método de acreditamiento ISO a ISR año 2016-

Cifras expresadas en Quetzales

A continuación se detalla el escenario en que la empresa determinaría el ISR trimestral bajo una renta imponible estimada del 8%, realizando acreditamientos del ISO al ISR, con el objetivo de identificar cuál sería el impacto en los créditos acumulados, y el desembolso que debiera de efectuar durante el período 2015:

Descripción	Enero 2016	Ref.	Abril 2016	Ref/pág	Julio 2016	Ref/pág	Octubre 2016	Ref/pág	Marzo 2017	Ref/pág	Créditos fiscales por	Ref/pág
<b>Impuesto de Solidaridad</b>												
Octubre-diciembre 2014											187,425	
Enero-marzo 2015			187,425	W/92	187,425	W/92	187,425	W/92			187,425	
Abril-junio 2015			187,425		187,425		187,425				187,425	
Julio-septiembre 2015												
<b>Total desembolso por ISO</b>	-		Λ		Λ		Λ		Λ		562,276	a
<b>Descripción</b>	<b>Saldos iniciales</b>	<b>Ref/pág</b>	<b>Abril 2016</b>	<b>Ref/pág</b>	<b>Julio 2016</b>	<b>Ref/pág</b>	<b>Octubre 2016</b>	<b>Ref/pág</b>	<b>Marzo 2017</b>	<b>Ref/pág</b>	<b>Créditos fiscales por</b>	<b>Ref/pág</b>
<b>ISR anual proyectado</b>												
<b>Pagos trimestrales del ISR proyectados</b>												
Enero-marzo 2015			387,396	V/91					1,391,785	K/70		
Abril-junio 2015					368,026	V/91			(387,396)			0
Julio-septiembre 2015							404,828	V/91	(368,026)			0
<b>Acreditamientos</b>									(404,828)			0
Pagos en exceso 2013	1,559,714	S/88									1,559,714	b
Impuesto de solidaridad	1,488,743	T/89	(387,396)		(261,379)		0		0		839,969	c
Pagos en exceso acreditables	1,193,225	S/88			(106,647)		(404,828)		(231,535)		450,215	d
<b>Total desembolso por ISR</b>			Λ		Λ		Λ		Λ		0	0
<b>Total desembolso de efectivo 2015 (a)</b>									562,276	Y		
<b>ISO crédito al final del período 2015 (a+c)</b>									1,402,245	W-1 2/2		
<b>ISR crédito al final del período 2015 (b+d)</b>									2,009,929	W-1 2/2		

Ver conclusión en la siguiente página.

Λ Cálculos aritméticos realizados

Ver conclusión en la siguiente página.

Λ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**

Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016 para pagos del ISR e ISO

Escenario II: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas -ISR trimestral sobre la base de una renta imponible estimada del 8%, método de acreditamiento ISO a ISR año 2016-

Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	X-2 2/2		
	Auditor	Fecha	
Preparado	AG	dic-14	
Revisado	EF	dic-14	

**Conclusión:**

Como puede observarse en la página anterior, la empresa bajo este escenario realizaría un desembolso durante el período 2015 por Q.698,120, el cual está integrado por los pagos de ISO que deben efectuarse durante dicho período.

Por otra parte, en lo que respecta a los pagos trimestrales y la liquidación anual del impuesto sobre la renta, no existiría desembolso adicional, ya que el impuesto es cubierto con los pagos en exceso del ISR de períodos anteriores a 2013, los cuales como ya se indicó en la cédula "H" página "67", no necesitan autorización previa por parte de la Administración Tributaria para acreditarlos al ISR.

Así mismo, continuación se detallan los saldos finales de los pagos de impuesto de solidaridad y pagos en exceso de ISR luego de haber realizado los acreditamientos correspondientes:

Descripción	Saldos finales	Ref.	Pág.	Saldos Iniciales	Ref.	Pág.	Aumento / (Disminución)	Ref.	Pág.
ISO crédito	1,402,245	X-2 1/2	95	1,488,743	T	89	(86,498)		
Pagos en exceso ISR	2,009,929	X-2 1/2	95	2,752,939	S	88	(743,010)		
<b>Total</b>	<b>3,412,174</b>			<b>4,241,683</b>			<b>(829,508)</b>	<b>Y</b>	<b>97</b>

En este escenario, la empresa incrementaría los pagos del impuesto de solidaridad en Q.86,498 y tendría una reducción en los pagos en exceso del impuesto sobre la renta de Q.743,010, lo cual representa una reducción total en los créditos fiscales de Q.829,508.

Finalmente, es importante señalar que este escenario tiene el mismo impacto que el anterior (págs.93 y 94), la única variación consiste en que los pagos trimestrales bajo este escenario son mayores.

^ Cálculos aritméticos realizados

**Comercializadora de Calzado, S.A.**  
 Planificación tributaria estratégica año 2015 y 2016  
 Para pagos del ISR e ISO  
 Comparación escenarios I, y II año 2016  
 Cifras expresadas en Quetzales

PT No.	Y	
	Auditor	Fecha
Preparado	AG	dic-14
Revisado	EF	dic-14

A continuación se realiza una comparación de los dos escenarios planteados bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas en las páginas de la 93 a la 96, con el objetivo de identificar cuál es el escenario que representa un mayor beneficio para la empresa:

Descripción	Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas			
	Opción A. Acreditamiento ISO a ISR			
	1) Cierres parciales trimestrales	Ref.	Pág.	2) Renta imponible estimada
<b>Desembolsos de efectivo</b>				
Pagos a realizar por ISR trimestral	562,276	X-1 1/2	93	562,276
Pagos a realizar por ISO	0			X-2 1/2
Liquidación anual del ISR Mensual				
<b>Total desembolso</b>	<b>562,276</b>			<b>562,276</b>
	Λ			Λ
<b>Aumento/(disminución) en créditos</b>				
Impuesto de Solidaridad	(86,498)			(86,498)
Impuesto sobre la Renta	(743,010)			(743,010)
<b>Total</b>	<b>(829,508)</b>	X-1 2/2	94	<b>(829,508)</b>
	Λ			Λ
		X-1 2/2	96	X-2 2/2

**Conclusión:**

Como puede observarse, en ambas opciones la empresa obtendría el mismo beneficio; realizaría un desembolso de Q.562,276 y obtendría una reducción en créditos de Q.829,508.

Considerando lo anterior, se recomienda que la empresa se mantenga bajo la forma de determinación de pagos trimestrales sobre una renta imponible del 8% y realice el cambio del método de acreditamiento de ISO a ISR.

Λ Cálculos aritméticos realizados

#### 4.8. Informe

*Crisóstomo y Asociados, S. C. A.*

13 calle "A" 25-33 Kaminal Juyú zona 7,  
Guatemala, Guatemala

Guatemala 12 de diciembre de 2014

Lic. Andrés Noriega Palma  
Gerente Financiero  
Comercializadora de Calzado, S.A.  
Ciudad

Estimado Lic. Noriega:

Tenemos el agrado de dirigirnos a usted para informarle sobre los resultados del trabajo relacionado con la planificación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, para los períodos fiscales del 01 de enero al 31 de diciembre del 2015 y 2016; así como nuestras observaciones y recomendaciones.

A continuación describimos el resultado de nuestro trabajo:

#### **I. Alcance de nuestro trabajo**

Nuestro trabajo consistió en apoyar a **Comercializadora de Calzado, S.A.**, en la planeación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad para el período 2015 y 2016. Nuestro trabajo consistió específicamente en lo siguiente:

1. Preparación de las proyecciones de los pagos trimestrales y mensuales del impuesto sobre la renta del período 2015 y 2016.
2. Determinación del impuesto de solidaridad para el período 2015 y 2016.
3. Con base en lo anterior, se identificó lo siguiente:
  - Régimen conveniente para el pago del Impuesto Sobre la Renta.
  - Forma para la determinación de los pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta.
  - Método favorable para el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta y del impuesto de solidaridad.
4. Análisis de la prescripción de los créditos fiscales acumulados por concepto de impuesto de solidaridad e impuesto sobre la renta.
5. Elaboración del informe con nuestras observaciones y recomendaciones.

## **II. Limitaciones al alcance de nuestro trabajo**

Nuestra responsabilidad se limitó a identificar y presentar a ustedes la información sobre las ideas de planificación tributaria estratégica para el pago del Impuesto Sobre la Renta y del impuesto de solidaridad, divulgando los riesgos fiscales asociados que sean de nuestro conocimiento. En ningún momento asumimos actividades propias de la Administración de la empresa, empleados y funcionarios de la misma, ni en particular, el proceso de toma de decisiones.

En consecuencia, la definición de las posiciones fiscales de **Comercializadora de Calzado, S.A.**, es total y única responsabilidad de la propia Administración, de acuerdo con el Código Penal, Código Tributario y demás leyes aplicables. Por lo cual,

con la aceptación de nuestra propuesta de servicios **Comercializadora de Calzado, S.A.**, aceptó asumir la totalidad de las consecuencias derivadas de las posiciones fiscales en que se incurra por la toma de decisiones, incluyendo pero no limitado a: ajustes de impuestos, costos directos e indirectos de litigios, multas, intereses fiscales, y cualquiera otro relacionado directa o indirectamente con sus obligaciones fiscales.

### **III. Resultado de nuestro trabajo**

Inicialmente debemos hacer la aclaración de que nuestro análisis se realizó con base en la información proporcionada por **Comercializadora de Calzado, S.A.**, que se relaciona con las integraciones de los créditos fiscales del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad con cifras al 31 de diciembre de 2014, Estados Financieros a esa misma fecha, proyecciones financieras para el período 2015 y 2016, entre otros.

Derivado de lo anterior, es importante mencionar que nosotros no hemos revisado la razonabilidad de dicha información, la cual es total responsabilidad de **Comercializadora de Calzado, S.A.**

Aclarado lo anterior, a continuación describimos el resultado de nuestro trabajo:

Como consecuencia del análisis realizado, se identificaron las estrategias que podrían permitir a **Comercializadora de Calzado, S.A.**, la recuperación de los créditos fiscales acumulados al 31 de diciembre de 2014, reducir la acumulación de créditos del impuesto de solidaridad y de pagos en exceso del impuesto sobre la renta, así como optimizar el desembolso de efectivo por pago de dichos impuestos para el período 2015 y 2016.

Lo anterior, como resultado de la selección de los escenarios más favorables para **Comercializadora de Calzado, S.A.**, en la determinación de los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta y del método de acreditamiento del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad.

Para identificar dichas estrategias, fue necesario realizar una serie de pasos y tomar en cuenta ciertas consideraciones aplicables a **Comercializadora de Calzado, S.A.**, las cuales describimos seguidamente:

### 1. Prescripción de créditos fiscales disponibles para el período 2015 y 2016

Se procedió a verificar la vigencia de los pagos en exceso del impuesto sobre la renta por Q. 4,017,028 y los pagos del impuesto de solidaridad por Q. 1,320,693, y se constató que para el período 2015 no existe riesgo de prescripción; no obstante, en lo que respecta al período 2016, existe un saldo de Q.648,775 que corresponde a pagos del impuesto de solidaridad, que conforme a lo establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, prescriben al finalizar dicho período, el cual se detalla a continuación:

Fecha	Concepto	Saldo
31/01/2013	ISO cuarto trimestre 2012	145,474
30/04/2013	ISO primer trimestre 2013	167,767
30/07/2013	ISO segundo trimestre 2013	167,767
28/10/2013	ISO tercer trimestre 2013	167,767
<b>Total</b>		<b>648,775</b>

Por otra parte, de los Q. 4,017,028 que corresponden a pagos en exceso del ISR, se identificó que existe un pago en exceso por Q.1,559,714 según formulario SAT-1411-87656 el cual se generó en la liquidación anual del período 2013.



Derivado de lo anterior, es importante mencionar que el Libro I del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, que regula el impuesto sobre la renta, no establece el procedimiento para acreditar el ISR que se genere en exceso al momento de la liquidación del impuesto (pagos trimestrales del ISR mayores al monto del ISR anual).

Por lo tanto, se recomienda a la Administración de la empresa que proceda conforme lo establecido en el Código Tributario, presentando un memorial en donde se solicite la autorización a la SAT para proceder con el acreditamiento correspondiente.

## 2. Régimen para el pago del ISR 2015 y 2016

Se procedió a realizar las proyecciones correspondientes para el pago del impuesto sobre la renta del período 2015 y 2016, bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas:

Descripción	Año 2015		Año 2016	
	Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas	Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas
Total ventas (A)	Q 73,287,759	Q 73,287,759	Q 80,707,412	Q 80,707,412
Utilidad antes del ISR (B)	Q 3,383,576	Q 3,383,576	Q 3,885,005	Q 3,885,005
ISR determinado (C)	Q 1,264,089	Q 5,124,475	Q 1,391,785	Q 5,643,927
Utilidad/(pérdida) después del ISR (B-C)	<b>Q 2,119,487</b>	<b>Q (1,740,899)</b>	<b>Q 2,493,220</b>	<b>Q (1,758,922)</b>
% del ISR en relación a las ventas (A/C)	2%	7%	2%	7%
% del ISR en relación a la utilidad (C/B)	37%	151%	36%	145%

Como puede observarse, el régimen que representa menor carga tributaria representa para **Comercializadora de Calzado, S.A.**, es el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, como se detalla a continuación; por lo tanto, se recomienda permanecer bajo dicho régimen durante el período 2015 y 2016.

### 3. Determinación del pago del ISO 2015 y 2016

Se procedió a realizar las proyecciones correspondientes para el pago del impuesto de solidaridad del período 2015 y 2016:

Descripción		2015		2016	
(+)	Ventas	Q	69,115,494	Q	73,287,759
(+)	Otros ingresos	Q	-	Q	21,877
(+)	Ingresos financieros	Q	1,560,425	Q	1,660,532
	<b>Total ingresos</b>	<b>Q</b>	<b>70,675,919</b>	<b>Q</b>	<b>74,970,168</b>
	Base imponible por trimestre	Q	17,668,980	Q	18,742,542
	% del ISO		1%		1%
	ISO trimestral	Q	176,690	Q	187,425
	<b>Total de impuesto anual a pagar</b>	<b>Q</b>	<b>706,759</b>	<b>Q</b>	<b>749,702</b>

Es importante mencionar el artículo 7 de la Ley del Impuesto de Solidaridad establece que el tipo impositivo recaerá sobre la base mayor entre la cuarta parte del monto del activo neto y la cuarta parte de los ingresos brutos.

Derivado de lo anterior, Comercializadora de Calzado, S.A., para ambos períodos deberá tributar sobre la base de los ingresos reportados en el período anual anterior, al que corresponde el impuesto; es decir, deberá realizar pagos trimestrales de Q.176,690 durante el período 2015 y de Q.187,425 durante el año 2016.

### 4. Identificación del escenario para el acreditamiento del ISR e ISO

#### Período 2015

Considerando que para el período 2015, como ya se indicó anteriormente, no existe riesgo de prescripción de créditos fiscales, se procedió a plantear todos los escenarios posibles para la determinación de pagos trimestrales y el método de

acreditamiento, con el objetivo de identificar cuál representa mayor beneficio para la empres Comercializador de Calzado, S.A.:

- Pagos trimestrales sobre la base de cierres parciales contables, utilizando el método de acreditamiento de ISO a ISR.
- Pagos trimestrales sobre la base de una renta imponible estimada del 8% de los ingresos, utilizando el método de acreditamiento de ISO a ISR.
- Pagos trimestrales sobre la base de cierres parciales contables, utilizando el método de acreditamiento de ISR a ISO.
- Pagos trimestrales sobre la base de una renta imponible estimada del 8% de los ingresos, utilizando el método de acreditamiento de ISR a ISO.

Derivado de lo anterior, se obtuvieron los siguientes resultados:

Descripción	Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas			
	Opción A. Acreditamiento		Opción B. Acreditamiento	
	1) Cierres parciales trimestrales	2) Renta imponible estimada	1) Cierres parciales trimestrales	2) Renta imponible estimada
<b>Desembolsos de efectivo</b>				
Pagos a realizar por ISR trimestral	Q -	Q -	Q -	Q -
Pagos a realizar por ISO	Q 698,120	Q 698,120	Q 226,130	Q 168,050
Liquidación anual del ISR	Q -	Q -	Q -	Q -
<b>Total desembolso</b>	<b>Q 698,120</b>	<b>Q 698,120</b>	<b>Q 226,130</b>	<b>Q 168,050</b>
<b>Aumento/(disminución) en créditos</b>				
Impuesto de Solidaridad	Q 698,120	Q 698,120	Q 168,050	Q 168,050
Impuesto sobre la Renta	Q(1,264,089)	Q(1,264,089)	Q(1,264,089)	Q(1,264,089)
<b>Total</b>	<b>Q (565,969)</b>	<b>Q (565,969)</b>	<b>Q(1,096,038)</b>	<b>Q(1,096,038)</b>

Como se puede observar, el escenario que menor desembolso de efectivo representa para el período 2015 es realizando pagos trimestrales del ISR sobre la base de una

renta imponible estimada del 8% de los ingresos, utilizando el método de acreditamiento de ISR a ISO.

El valor a desembolsar en efectivo es de Q.168,050, el cual está integrado por el pago del ISO correspondiente al 4to. trimestre de 2014, que debe pagarse en enero 2015. Dicho resultado se obtiene, ya que al momento de determinar los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta sobre una base imponible estimada del 8% de los ingresos, se logra cubrir en su totalidad los pagos que debe realizar la empresa por concepto de impuesto de solidaridad, por lo que no existiría desembolso adicional.

Así mismo, bajo este escenario se obtendría una reducción en los créditos fiscales de Q.1,096,038, con lo cual se estaría optimizando el aprovechamiento de los créditos acumulados.

Derivado de lo anterior, se recomienda a la empresa que proceda a efectuar el cambio en el método de acreditamiento de ISR a ISO, así como también que realice el cambio en la forma de determinación de los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, sobre una base imponible estimada del 8% de los ingresos, con el objetivo de obtener los beneficios identificados bajo este escenario.

## **Período 2016**

De acuerdo con el resultado obtenido para el período 2015, es importante señalar que los pagos del impuesto de solidaridad únicamente sufrirán un incremento de Q.168,050, el cual está integrado por el pago del ISO correspondiente al 4to. trimestre de 2014 que como ya se indicó anteriormente, debe pagarse en enero 2015.

Derivado de lo anterior, en lo que respecta al año 2016, debe considerarse lo indicado en el punto 1 de nuestro informe, en el cuál se hace referencia a que existe riesgo de prescripción de Q.669,088 que corresponde a pagos del impuesto de solidaridad; por

lo que partiendo de esta premisa, para el período 2016 únicamente se plantearon dos escenarios, que permiten el aprovechamiento de dicho pago:

- Pagos trimestrales sobre la base de cierres parciales contables, utilizando el método de acreditamiento de ISO a ISR.
- Pagos trimestrales sobre la base de una renta imponible estimada del 8% de los ingresos, utilizando el método de acreditamiento de ISO a ISR.

A continuación, se detalla el resultado obtenido del análisis realizado:

Descripción	Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas	
	Opción A. Acreditamiento ISO a ISR	
	1) Cierres parciales trimestrales	2) Renta imponible estimada
<b>Desembolsos de efectivo</b>		
Pagos a realizar por ISR trimestral	Q -	Q -
Pagos a realizar por ISO	Q 562,276	Q 562,276
Liquidación anual del ISR	Q -	Q -
<b>Total desembolso</b>	<b>Q 562,276</b>	<b>Q 562,276</b>
<b>Aumento/(disminución) en créditos</b>		
Impuesto de Solidaridad	Q (86,498)	Q (86,498)
Impuesto sobre la Renta	Q (743,010)	Q (743,010)
<b>Total</b>	<b>Q (829,508)</b>	<b>Q (829,508)</b>

Como puede observarse, en ambos escenarios se obtendría el mismo beneficio, es decir, existiría un desembolso de Q.562,276 en el transcurso del año 2016 y una reducción en los créditos fiscales de Q.829,508.

Derivado de lo anterior, nuestra recomendación es que la empresa opte únicamente por realizar el cambio en el método de acreditamiento ISO a ISR y permanezca con la

forma de determinación de los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, sobre una base imponible estimada del 8% de los ingresos

## **5. Otros aspectos a considerar**

### **Cambio del método de acreditamiento ISR e ISO y forma de determinación de pagos trimestrales del ISR**

Como parte de la estrategia para la recuperación de créditos fiscales y la reducción en el desembolso de efectivo para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, se generó la necesidad de cambiar la forma de determinación del impuesto sobre la renta trimestral que la empresa ha utilizado con anterioridad y de igual forma, el método de acreditamiento, por lo cual, durante el mes de diciembre previo al inicio del nuevo período de liquidación, la Administración de Comercializadora de Calzado, S.A., deberá dar aviso de dichos cambios, para que los mismos tengan efecto a partir de enero 2015 y 2016.

### **Pagos de ISO mayores al ISR**

Derivado de las variaciones que puedan generarse de los datos proyectados, en el momento en que el impuesto sobre la renta no cubra en su totalidad los pagos del impuesto de solidaridad del período 2015, la Administración de Comercializadora de Calzado, S.A., deberá considerar los siguientes escenarios:

a) Considerar como gasto deducible del impuesto sobre la renta los desembolsos que se realicen por el pago del impuesto de solidaridad que no se logre cubrir con los pagos del ISR.

Lo anterior considerando que el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, no establece el tratamiento fiscal aplicable a los pagos en efectivo que se realicen al momento que el ISO sea mayor al SR, bajo el método de acreditamiento ISR a ISO.

**b)** Que los excedentes del impuesto de solidaridad se consideren créditos y que los mismos puedan aplicarse a futuros pagos del impuesto sobre la renta, al momento en que la empresa opte por regresar al método de acreditamiento del ISO a ISR.

El criterio anterior, basado en los principios constitucionales de capacidad de pago y no confiscatoriedad, regulados en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

#### **Aplicación de ISR trimestral 2014 contra cuarto pago de ISO 2014 a realizarse en enero 2015**

Por otra parte, es importante considerar que bajo la opción b) de acreditamiento de ISR a ISO, en lo que respecta al pago del cuarto pago de ISO que se pagaría en el mes de enero 2016, existen las siguientes opciones:

**a)** Acreditarse el saldo de pagos trimestrales de impuesto sobre la renta generados en el período 2015, los cuales no se compensaron contra los pagos de impuesto de solidaridad efectuados en 2015.

Lo anterior, considerando el criterio que la Administración Tributaria ha manifestado recientemente, en el sentido que puede acreditarse el saldo de los pagos trimestrales de ISR pagados realizados en el período al cuarto pago de ISO, ya que los mismos corresponden al mismo período de liquidación, sin importar la fecha en que los mismos sean pagados.

b) Presentar la Declaración Jurada Anual del impuesto sobre la renta durante el mes de enero, previo a realizar el pago del impuesto de solidaridad, y acreditar el monto del ISR determinado en la liquidación anual al cuarto pago del ISO.

Quedamos en la mejor disposición de aclararles cualquier inquietud que pueda surgir derivado del contenido del presente informe.

Atentamente,



Licda. Suly Crisóstomo

Colegiada No. 180610

**Crisóstomo y Asociados, S.C.A.**



## CONCLUSIONES

1. Los beneficios de contar con una planificación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, se resumen que la empresa podrá hacer uso de los créditos fiscales acumulados y con ello reducir el desembolso de efectivo durante los períodos objeto de evaluación, sin incurrir en posibles contingencias fiscales, esto derivado que el análisis realizado se apega en su totalidad al marco legal vigente aplicable a la empresa.
2. La falta del conocimiento de la normativa legal aplicable al pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, conlleva a que la empresa Comercializadora de Calzado, S.A., no pueda identificar oportunidades para la optimización de la carga tributaria y uso adecuado de los créditos fiscales acumulados por el pago del ISR e ISO.
3. El no hacer uso de una planificación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad, puede ocasionar prescripción de créditos fiscales y aumento en el desembolso de efectivo por el pago de dichos impuestos.
4. Se confirma la veracidad de la hipótesis planteada al inicio de la investigación, considerando que los principales beneficios desde el punto de vista externo tributario, de contar con una planificación tributaria estratégica para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad son una adecuada gestión tributaria de la empresa, utilización de créditos fiscales acumulados, menor desembolso en el pago del ISR e ISO, disminución del riesgo de la prescripción de créditos fiscales acumulados y reducción del riesgo de contingencias fiscales.

## RECOMENDACIONES

1. A la empresa Comercializador de Calzado, S.A., implementar la planificación tributaria estratégica realizada para el período 2015 y 2016, como una herramienta infalible que permite la identificación de oportunidades para la optimización de la carga tributaria conforme a lo establecido en la legislación fiscal aplicable, sin incurrir en evasión fiscal que conlleve en un futuro que la empresa sea sancionada por el incumplimiento de las leyes correspondientes.
2. Al profesional de Contaduría Pública y Auditoría mantenerse a la vanguardia en temas fiscales, con el objetivo de poder asesorar a empresas que busquen apoyo en la identificación de oportunidades para la optimización de la carga tributaria, mediante una planificación tributaria estratégica.
3. Que al momento de realizar una planificación tributaria estratégica, la administración de la empresa se asegure, que las proyecciones realizadas se apeguen a la realidad económica de la empresa, con el fin de obtener resultados favorables.
4. A la empresa Comercializadora de Calzado, S.A., evaluar el costo beneficio de contar con una planificación tributaria estratégica, tomando en consideración que mediante esta herramienta la empresa podrá hacer uso de los créditos fiscales acumulados y con ello reducir el desembolso de efectivo de los períodos que se evalúen.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Alvarado, José y López, Ottoniel. Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Enero 2012. Edición actualizada 2012. Guatemala 2012. 385 páginas.
2. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala 1985.
3. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 2-70. Código de Comercio de Guatemala y sus reformas. Guatemala 1970.
4. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 6-91. Código Tributario de Guatemala y sus reformas. Guatemala 1991.
5. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 10-2012. Ley de Actualización Tributaria y sus reformas. Guatemala 2012.
6. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 26-92. Ley del impuesto sobre la renta. Guatemala 1992.
7. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas. Guatemala 1992.
8. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 73-2008. Ley del Impuesto de Solidaridad. Guatemala 2008.
9. García Sánchez, Estela y Valencia Velazco, María Lourdes. Planeación Estratégica. Segunda edición. México 2012. Editorial Trillas. 155 páginas.

10. Gitman, Lawrence y Zutter, Chad. Principios de Administración Financiera. Decimosegunda edición. México 2012. Editorial Pearson. 611 páginas.
11. Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Fundamentos Tributarios. Julio 2009. Tercera edición. Guatemala. 286 páginas.
12. Navajo, Pablo. Planificación Estratégica en Organizaciones no Lucrativas. España 2009. Editorial Narcea, S.A. 159 páginas.
13. Presidente de la República de Guatemala. Acuerdo gubernativo número 213-2013. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el impuesto sobre la renta.

#### **WEBGRAFÍA:**

14. Calzado. Disponible en <http://es.wikipedia.org/wiki/Calzado> (consultado el 28/03/2015 a las 21:04 horas)
15. Bustos y cía. Abogados Tributarios. Planificación Tributaria. Disponible en <http://www.bybtax.cl/planificacion.html> (consultado el 15/04/2015 a las 17:40 horas)
16. Deloitte Guatemala. Guía del inversionista. Disponible en <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gt/Documents/tax/GUATEMALA/GUIA%20DEL%20INVERSIONISTA%202015.pdf> (consultado el 08/05/2015 a las 21:05 horas). 69 páginas.
17. Historia del zapato. Disponible en <http://www.zapatos.org/historia-del-zapato/> (consultado el 28/03/2015 a las 20:30 horas)

18. Principios constitucionales de la tributación en Guatemala. Disponible en <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/cuatro.pdf> (consultado el 07/04/2015 a las 20:05 horas). 34 páginas.
19. Textiles y calzado. Disponible en [http://www1.euskadi.net/guiaconsumo /datos \\_c.apl?n\\_tema=0402](http://www1.euskadi.net/guiaconsumo /datos _c.apl?n_tema=0402) (consultado el 04/04/2015 a las 18:35 horas)
20. Tipo de zapatos. Disponible en <http://www.tiposde.org/general/624-tipos-de-zapatos> (consultado el 29/03/2015 a las 20:45 horas)