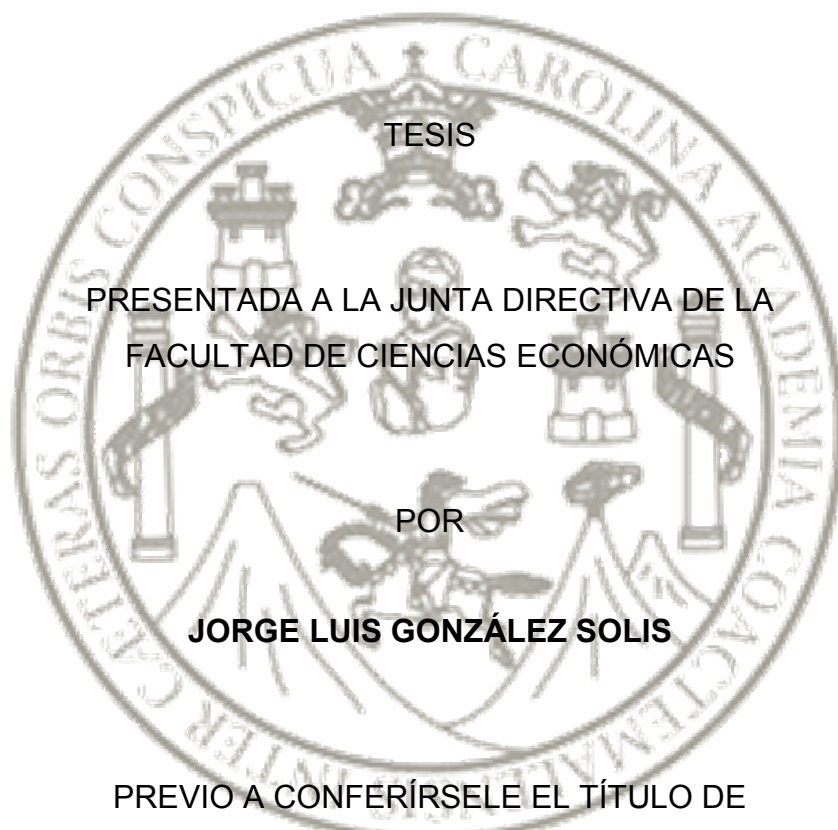


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“EL IMPACTO DE UNA PLANIFICACIÓN FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A
LA ACTIVIDAD PECUARIA”**



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

POR
JORGE LUIS GONZÁLEZ SOLIS

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

LICENCIADO

GUATEMALA, MARZO DE 2017

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

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo:	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero:	Vacante
Vocal Cuarto:	P.C. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal Quinto:	P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

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

Matemática-Estadística	Lic. Hugo Francisco Herrera Sánchez
Contabilidad	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Auditoría	Lic. José Antonio Vielman

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Lic. M.Sc. Erick Orlando Hernández Ruiz
Secretario	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Examinador	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero

Guatemala, 17 de octubre de 2016

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

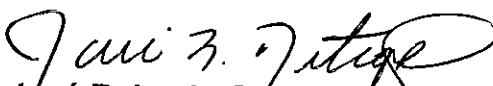
Respetable Señor Decano:

De conformidad con la designación de esa Decanatura recaída en mi persona, según Dictamen-Auditoría No.211-2015 de fecha 19 de Agosto de 2015, he procedido a asesorar el trabajo de tesis elaborado por el estudiante **Jorge Luis González Solís** denominado "**El Impacto de una Planificación Fiscal en una Empresa Dedicada a la Actividad Pecuaria**", el cual deberá presentar para someterse al Examen Privado de Tesis previo a optar al título de Contador Público y Auditor, en el grado académico de Licenciado.

En dicho trabajo el estudiante identificado anteriormente, desarrolla con bastante propiedad los aspectos de mayor relevancia del tema indicado, habiendo cubierto los contenidos básicos trazados en su plan de investigación.

Por lo anterior, recomiendo que el presente trabajo sea sometido al proceso de Examen Privado de Tesis, ya que reúne los requisitos profesionales exigidos por la Universidad de San Carlos de Guatemala y estimo que es un buen aporte para, estudiantes, profesionales y para todos aquellos interesados en conocer sobre el tema en mención.

Atentamente,


Lic. José Rolando Ortega Barrera
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 1,833

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA



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


**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, GUATEMALA,
DIECIOCHO DE NOVIEMBRE DE DOS MIL DIECISÉIS.**

Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.5, subinciso 4.5.1 del Acta 23-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 8 de noviembre de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 221-2016 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 04 de octubre de 2016 y el trabajo de Tesis denominado: "EL IMPACTO DE UNA PLANIFICACIÓN FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA ACTIVIDAD PECUARIA", que para su graduación profesional presentó el estudiante **JORGE LUIS GONZÁLEZ SOLIS**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO


LIC. LUIS ANTONIO SUAREZ ROLDÁN
DECANO

m.ch



DEDICATORIA

A DIOS

Por sus infinitas bendiciones en el transcurso de mi vida, por brindarme la fe, la fuerza y el coraje necesario para creer en mis sueños.

A LA VIRGEN MARÍA

Por ser el ejemplo más grande de amor que tengo para la humanidad. Por estar a mi lado, consolarme, alentarme y animarme en cada paso de mi vida.

A MIS PADRES

Por darme el milagro de la vida.

A MIS TÍOS

Por ser el ejemplo claro de dedicación, sacrificio y trabajo para alcanzar mis sueños. Por brindarme su amor y su apoyo incondicional. Por brindarme principios y valores que me permiten ser hoy lo que soy. Por renunciar a todo y brindármelo a mí, por desvivirse por mí y permitirme volar con alas propias.

A MI ABUELA

Por darme el regalo más grande del mundo; permitirme conocer a Jesús. Por brindarme el ejemplo más grande de nobleza, amor y humildad. Por ser la abuelita, madre y persona que más amo en este mundo con todo mi corazón.

A MIS HERMANOS

Sergio Alejandro González y Fernando Javier H. porque los admiro desde siempre.

A MI FAMILIA

Por sacarme adelante y brindarme todo su apoyo y amor incondicional. Por formarme como persona,

como hombre, como sobrino, como nieto y como hijo de Dios.

A LAS FAMILIAS

Castellanos Ramírez, Soto Estrada, Arreaga Serrano. Por permitirme formar parte y sentirme uno más dentro de sus familias. Por su apoyo incondicional y cariño hacia mi persona.

A MIS AMIGOS

Eduardo Castellanos, Mauro Castellanos, Daniel Soto, Rossana Arreaga, Brian Urrea, Paola Quintana, Ana Quintana, Gabriela Letona, Mónica Cruz, Gerber Morales, Ronny Palacios, Jackeline Madrid, Robert Castillo, Fabiola López, Enrique Espinoza y a los que me han brindado su amistad en las buenas y malas.

“El que encuentra un amigo, encuentra un tesoro”

A USTEDES

Ana Lucia S. Estrada, Hugo López, Allan Estrada y aquellos que han confiado en mí, que han inculcado fe en mí, que me permitieron volar en su momento. Porque son un gran ejemplo para mí.

A MI ASESOR

Lic. José Rolando Ortega Barreda, por brindarme su tiempo y asesoría en la elaboración del presente trabajo.

A MI PUEBLO

Guatemala, porque espero aportar con mi conocimiento para que puedas florecer y mostrar la mejor versión de ti.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN

i

CAPÍTULO I

EMPRESA DEDICADA A LA ACTIVIDAD PECUARIA

1.1	Definición de empresa	1
1.1.1	Características de una empresa	2
1.1.2	Objetivos de una empresa	3
1.1.3	Clasificación de las empresas	6
1.2	Actividad pecuaria	11
1.2.1	Definición de actividad pecuaria	12
1.2.2	Características de la actividad pecuaria	13
1.2.3	Objetivos de la actividad pecuaria	14
1.2.4	Clasificación de la actividad pecuaria	16
1.3	Empresa dedicada a la actividad pecuaria	20
1.3.1	Antecedentes	20
1.3.2	Características de una empresa dedicada a la actividad pecuaria	22
1.3.3	Objetivos de una empresa dedicada a la actividad pecuaria	23
1.3.4	Estructura organizacional	24
1.3.5	Actividad avícola	25
1.3.6	Proceso productivo	26
1.3.7	Desarrollo económico a nivel nacional	31
1.4	Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades	32
1.4.1	Creación de NIIF para las PYMES	32
1.4.2	Aprobación de NIIF para las PYMES en Guatemala	33
1.4.3	Clasificación de PYMES en Guatemala	35

CAPÍTULO II

LEGISLACIÓN APLICABLE A UNA EMPRESA DEDICADA A LA ACTIVIDAD PECUARIA

2.1	Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas	36
2.2	Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	38
2.3	Código de Trabajo, Decreto número 1441 del Congreso de la República de Guatemala	42
2.4	Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala	47
2.5	Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	52
2.6	Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	57
2.6.1	Libro I – Impuesto Sobre la Renta	58
2.7	Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	73
2.8	Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala	77
2.9	Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala	80
2.10	Ley de Propiedad Industrial, Decreto número 57-2000 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	81
2.11	Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Decreto número 295 del Congreso de la República de Guatemala	81
2.12	Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado, Decreto número 76-78 del Congreso de la República de Guatemala	82
2.13	Ley de Bonificación Incentivo para los Trabajadores del Sector Privado,	

Decreto número 78-89 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	83
2.14 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público, Decreto número 42-92 del Congreso de la República de Guatemala	84

CAPÍTULO III

PLANIFICACIÓN FISCAL

3.1 Generalidades	85
3.2 Planificación	85
3.2.1 Definición	85
3.2.2 Objetivo	86
3.2.3 Importancia de la planificación	87
3.2.4 Proceso de la planificación	87
3.2.5 Clasificación	88
3.3 Planificación fiscal	91
3.3.1 Definición de planificación fiscal	91
3.3.2 Conceptos básicos de la planificación fiscal	92
3.3.3 Objetivos de la planificación fiscal	94
3.3.4 Relevancia de la planificación fiscal	96
3.3.5 Clasificación de la planificación fiscal	96
3.3.6 Ventajas de utilizar la planificación fiscal	97
3.3.7 Desventajas de NO utilizar la planificación fiscal	98
3.3.8 Riesgos a considerar en una planificación fiscal	98
3.4 Procedimiento de la planificación fiscal	100
3.4.1 Planificación	101
3.4.2 Organización	104
3.4.3 Ejecución	105
3.4.4 Dirección	109
3.4.5 Control y monitoreo	110

CAPÍTULO IV

EL IMPACTO DE UNA PLANIFICACIÓN FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA ACTIVIDAD PECUARIA (CASO PRÁCTICO)

4.1	Antecedentes	112
4.2	Solicitud de servicios profesionales	116
4.2.1	Propuesta de servicios profesionales	118
4.2.2	Carta de aceptación de propuesta de servicios profesionales	126
4.3	Índice de papeles de trabajo	127
4.4	Informe sobre la planificación fiscal	160
CONCLUSIONES		183
RECOMENDACIONES		184
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS		185

ÍNDICE DE TABLAS

No.	Nombre	Página
1.	Aplicación de la Ley en el tiempo	57
2.	Tasas impositivas de ISR para el régimen opcional simplificado sobre ingresos	66
3.	Tasas impositivas de ISR para rentas del trabajo	70

ÍNDICE DE FIGURAS

No.	Nombre	Página
1.	Estructura organizacional de una empresa dedicada a la actividad pecuaria	25
2.	Conceptos básicos de la planificación fiscal	94
3.	Estructura organizacional de Avícola Emproista, S.A.	130

INTRODUCCIÓN

El presente documento de tesis sobre El Impacto de una Planificación Fiscal en una empresa dedicada a la Actividad Pecuaria, es el resultado del análisis realizado al marco tributario bajo el que una empresa guatemalteca realiza sus operaciones, que tiene como principales la avicultura, producción e incubación de aves de corral, con el propósito de brindar a las empresas una herramienta financiera que describa los requisitos, pasos y camino a seguir en la implementación de una planificación fiscal que ayude a los contribuyentes con el preciso y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La planificación fiscal es una herramienta financiera que tiene como objetivo principal el accionar a las empresas a prepararse oportunamente ante las obligaciones tributarias bajo las que éstas se puedan encontrar. Es importante entender que a raíz de la situación a la fecha de Guatemala, las empresas han perdido credibilidad y confianza en el sistema tributario conformado por el Estado, por lo tanto y desde ya hace años atrás, la planificación fiscal dentro de las empresas ha tomado protagonismo, ya que permite, bajo el marco legal aplicable, la optimización de la carga tributaria de los contribuyentes.

Derivado de lo anterior, la investigación de mérito se integra por cuatro capítulos. El capítulo I, contiene un marco general de referencia el cual trata específicamente acerca de lo que es una empresa en general, sus elementos, objetivos, clasificación y principales características. Asimismo, dentro de dicho capítulo se encuentra la definición de lo que es una actividad pecuaria, específicamente trata sobre lo que es la avicultura y el proceso productivo que esta tiene para el desarrollo de sus operaciones.

El capítulo II, comprende el marco de la legislación aplicable a las empresas que desempeñan sus funciones dentro del territorio guatemalteco, entre las que tratan desde leyes constitucionales, códigos, leyes específicas tributarias y sus respectivos

reglamentos que sirven de guía para la interpretación de las diferentes normas que regula el Congreso de la República de Guatemala.

El capítulo III, trata acerca de lo que es una planificación fiscal y la importancia que tiene la misma a la fecha en el desarrollo de las operaciones de una empresa. La planificación fiscal pretende alcanzar, dentro del marco legal vigente, el ahorro en el pago de los impuestos que una empresa realiza y, así obtener beneficio en las utilidades. Trata también acerca de las principales consideraciones que deben tomar en cuenta las empresas al momento de utilizar la planificación fiscal como herramienta financiera.

El capítulo IV, demuestra por medio de un caso práctico lo que es el impacto de una planificación fiscal en una empresa que se dedica a la actividad pecuaria y la importancia que ésta tiene principalmente en el ahorro por concepto del pago de sus principales impuestos. También tiene como objetivo principal materializar lo descrito en los tres capítulos mencionados anteriormente. Asimismo, dicho caso práctico pretende brindar a los usuarios del presente documento, un panorama general acerca de cómo y de qué manera debe implementarse una planificación fiscal dentro de una compañía.

Finalmente, se incluyen las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada, así como las referencias bibliográficas consultadas para la elaboración del presente trabajo de tesis.

CAPÍTULO I

EMPRESA DEDICADA A LA ACTIVIDAD PECUARIA

1.1 Definición de empresa

Una empresa es el conjunto de recursos humanos, financieros, económicos, técnicos y materiales, que por medio de una estructura acertada de las operaciones de esta, permite el alcance de sus objetivos principales para los que ha sido creada. Asimismo, es aquella entidad que proporciona, al consumidor final, bienes materiales o servicios prestados a cambio de una remuneración en dinero, lo cual le permite obtener beneficios económicos.

De acuerdo al Código de Comercio, Decreto número 2-70 y sus reformas, establece que: “Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público con propósito de lucro y de manera sistemática bienes y servicios.” (3:86)

Simón Andrade, autor del libro Diccionario de Economía, define la empresa como “Aquella entidad formada con capital social, y que aparte del propio trabajo de su promotor puede contratar a un cierto número de trabajadores. Su propósito lucrativo se traduce en actividades industriales y mercantiles, o prestación de servicios”. (34:4)

Tomando como base las definiciones descritas anteriormente, se puede interpretar que una empresa es aquella entidad, conformada por un cierto número de empleados, que ha sido constituida con capital social que permite conjugar diferentes recursos y elementos, con el objetivo principal de obtener beneficios económicos a través de la prestación de servicios y venta de diversos bienes.

1.1.1 Características de una empresa

Dentro de las principales características de una empresa se pueden mencionar:

a. Los fines

- Conseguir el máximo beneficio.
- Entregar bienes y servicios.
- Satisfacer los elementos humanos en su actividad.
- Generar puestos de trabajo.
- Obtener rentabilidad.
- Asegurar la supervivencia y continuidad a la actividad empresarial.

b. Funciones

- **Técnica:** producción, fabricación y transformación.
- **Comercial:** conexión entre empresa y consumidor; compras, ventas, publicidad.
- **Financiera:** búsqueda y administración de capitales, inversión, mejora técnica y aumento de producción.
- **Recursos humanos:** obtención y desarrollo del personal.
- **Dirección:** organiza los recursos disponibles, fija objetivos, planifica, organiza, controla y asume responsabilidades.

c. Elementos

- **Financieros:** es el capital necesario para su creación y funcionamiento. Créditos, subvenciones, tener funcionamiento frente a terceros (bancos, acreedores, entre otros).
- **Económicos:** es el patrimonio, mejor conocido como conjunto de bienes, derechos y obligaciones.

- **Técnicos:** fabricación o transformación de los productos. Mejorar medios tecnológicos.
- **Humano:** tanto si es individual, sociedad, privada, pública. El empresario es quien dirige el proceso económico, organiza la producción y asume el riesgo empresarial. A diferencia del empresario, el trabajador es la persona física que presta un servicio a la empresa a cambio de una remuneración.
- **Organización:** ésta puede ser interna y externa, de la que se formará una organización empresarial y una dependencia con proveedores, clientes, organismo públicos, entre otros respectivamente.

1.1.2 Objetivos de una empresa

Los objetivos de una empresa son todos aquellos factores para los que una empresa ha sido creada, o bien, son aquellos resultados, situaciones o estados que una empresa procura alcanzar por medio del buen uso de todos los recursos bajo los que esta última se encuentra constituida.

Es importante mencionar que el establecer objetivos, es una de las partes fundamentales y esenciales que una empresa debe de considerar, ya que esto permitirá establecer un curso a seguir y una fuente de motivación para los miembros de la misma.

1.1.2.1 Características de los objetivos

Para que una empresa pueda lograr los objetivos que se plantea, es importante identificar las características principales que cada uno de los mismos debe de poseer. Lo anterior con el único propósito de ser claros, precisos y, de esta manera, obtener los beneficios esperados que se mencionaban anteriormente.

“Se deben contar con las siguientes características:

➤ **Medibles**

Deben ser mensurables, es decir, ser cuantitativos y estar ligados a un límite de tiempo. Por ejemplo, a diferencia del objetivo “aumentar las ventas”, un objetivo medible sería “aumentar las ventas en un 20% para el próximo mes”. Sin embargo, es posible utilizar objetivos generales como el de “aumentar ventas”, pero siempre y cuando estos estén acompañados de objetivos medibles que en conjunto permitan alcanzar los generales.

➤ **Claros**

Los objetivos deben tener una definición clara, entendible y precisa, no deben prestarse a confusiones ni dejar demasiados márgenes de interpretación.

➤ **Alcanzables**

Los objetivos deben ser posibles de alcanzar, deben de estar dentro de las posibilidades de la empresa, teniendo en cuenta la capacidad o recursos (humanos, financieros, tecnológicos, entre otros) que esta posea. Se debe tener en cuenta también la disponibilidad de tiempo necesario para cumplirlos.

➤ **Desafiantes**

Deben ser retadores, pero realistas. No deben ser algo que de todas maneras sucederá, sino algo que signifique un desafío o un reto. Objetivos poco ambiciosos no son de mucha utilidad, aunque objetivos fáciles al principio pueden servir de estímulo para no abandonar el camino apenas este se haya iniciado.

➤ **Realistas**

Deben tener en cuenta las condiciones y circunstancias del entorno en donde se pretenden cumplir, por ejemplo, un objetivo poco realista sería aumentar de 10 a 1,000 empleados en un mes. Los objetivos deben ser razonables, teniendo en cuenta el entorno, capacidad y los recursos de la empresa.

➤ **Coherentes**

Deben estar alineados y ser coherentes con otros objetivos, con la visión, la misión, las políticas, la cultura organizacional y valores de la empresa.

1.1.2.2 Tipos de objetivos

De acuerdo a su naturaleza, los objetivos se clasifican en:

➤ **Objetivos generales**

También conocidos como genéricos, son objetivos basados en expresiones generales o genéricas.” (25:1)

Los objetivos generales también son aquellos resultados o consecuencias que la empresa pretende alcanzar en el desarrollo de sus operaciones, de una manera poca concreta, vaga y por ello difícil. Generalmente, son la razón de ser de cualquier empresa.

➤ **Objetivos específicos**

“Son objetivos concretos expresados en términos de cantidad y tiempo. Los objetivos específicos son necesarios para alcanzar los objetivos generales.” (25:1)

Los objetivos específicos también son aquellos resultados o consecuencias que la empresa puede ejecutar con menos dificultad y son fácilmente evaluables. Se considera que estos objetivos se derivan de los objetivos generales y que permiten a las empresas obtener el camino a seguir de una forma específica, alineada y detallada.

1.1.3 Clasificación de las empresas

Las empresas pueden ser clasificadas de distintas formas según el criterio, las variantes o aspectos relevantes que se quieran incluir dentro de un análisis en específico. Sin embargo, para efectos del presente documento, las más conocidas e importantes se mencionan a continuación:

1.1.3.1 Según el origen del capital

Esta clasificación responde en función de donde proviene el capital con el que se ha constituido una sociedad, las cuales pueden dividirse en dos tipos de empresas:

➤ Empresas públicas

“Se trata de empresas en donde el capital pertenece al estado y en las que se pretende satisfacer las necesidades sociales. Pueden ser centralizadas, estatales, mixtas y paraestatales.” (33:1)

También se puede entender que una empresa pública es aquella que tiene como fin principal el satisfacer necesidades de carácter general o social de la sociedad, pudiendo obtener o no beneficios.

➤ Empresas privadas

“Se trata de empresas en donde el capital es propiedad de inversionistas privados y son lucrativas en su totalidad. El origen de capital es privado.

El origen de capital de este tipo de empresas puede ser:

- a. **Nacionales:** el capital pertenece a inversionistas de un mismo país.
- b. **Extranjeros:** los inversionistas son nacionales y extranjeros.
- c. **Trasnacionales:** se trata de capital de origen extranjero y las utilidades las reinvierten en los países de origen.” (33:1)

En adición a lo anterior, las empresas privadas también se pueden constituir con el capital propio entre inversionistas que tengan algún tipo de parentesco, es decir, una empresa o un grupo de empresas familiares.

1.1.3.2 Según forma jurídica

Con base en la responsabilidad legal de los propietarios de las empresas, dentro de estas se pueden mencionar las siguientes:

➤ **Empresas individuales**

“Conformados por sólo una persona que puede responder frente a terceros con sus bienes (autónomos) con responsabilidad ilimitada, o hasta el monto aportado para la empresa, en empresas individuales de responsabilidad limitada. Hablamos de empresas familiares o pequeñas.” (33:1)

El empresario individual es aquella persona física que desarrolla de forma habitual, personal y directa, una actividad económica específica con fines lucrativos que, sin la obligación legal de suscribir un contrato de trabajo, puede vender bienes o prestar servicios aunque eventualmente subcontrate dichos bienes o servicios para la comercialización y beneficio propio.

➤ **Empresas societarias**

También conocidas como sociedades, que en el ámbito jurídico y social, son aquellos grupos de dos o más personas que han sido creadas con objetivos específicos, siendo estos lucrativas o no lucrativas. Son aquellas que adquieren responsabilidades y derechos en común acuerdo, con el ánimo de distribuir las ganancias o pérdidas que estas puedan otorgar derivado de la actividad económica que tengan.

Con base en el Decreto número 2-70, Código de Comercio, “Son sociedades organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes:

1. La sociedad colectiva.
2. La sociedad en comandita simple.
3. La sociedad en responsabilidad limitada.
4. La sociedad anónima.
5. La sociedad en comandita por acciones.” (3:2)

➤ **Las cooperativas u otras organizaciones de economía social**

De acuerdo al Decreto número 82-78, Ley General de Cooperativas, en su artículo 2 establece que: “...son asociaciones titulares de una empresa económica al servicio de sus asociados, que se rigen en su organización y funcionamiento por las disposiciones de la presente ley. Tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de sus asociados, al estar inscritas en el Registro de Cooperativas.” (15:2)

1.1.3.3 Según su actividad económica

De acuerdo a la actividad económica que realiza una empresa, se puede clasificar en las siguientes:

➤ **Empresas industriales**

Una empresa industrial es aquella asociación de personas que dedica su inversión de capital y fuerza de trabajo principalmente a la transformación o extracción de materias primas, las cuales sufren de algún proceso de manufactura o bien, alguna transformación que entrega como resultado un producto semi-elaborado o producto terminado, el cual puede ser destinado para el consumo propio o para la comercialización del mismo.

Dicho concepto debe enfocarse en que el mismo debe incorporarse como una actividad económica transformativa de las materias primas, orgánicas e inorgánicas, proporcionadas por la agricultura, la ganadería, la minería, la piscicultura, silvicultura y cualquier otra actividad primaria.

Las empresas industriales se pueden clasificar cómo:

- **“Extractivas:** que se dedican a la extracción de recursos naturales sean renovables o no.
- **Manufactureras:** que son las que transforman las materias primas en productos terminados. Estas últimas a su vez pueden ser empresas que producen productos para el consumidor final y empresas que producen bienes de producción.
- **Agropecuarias:** que tienen la función de la explotación agrícola ganadera.” (33:1)

➤ **Empresas comerciales**

Las empresas comerciales son aquellas que se dedican a la compra de productos terminados y que, posteriormente, son vendidos tal cual, sin sufrir ningún tipo de transformación o manufactura, al consumidor final.

“Se trata de empresas intermediarias entre el productor y el consumidor en donde su principal función es la compra y venta de productos terminados aptos para la comercialización.

Las empresas comerciales se pueden clasificar en:

- **Mayoristas:** realizan ventas a otras empresas en grandes volúmenes, pueden ser al menudeo o al detalle.
- **Menudeo:** venden productos en grandes cantidades o en unidades para la reventa o para el consumidor final.
- **Minoristas o detallistas:** venden productos en pequeñas cantidades al consumidor final.
- **Comisionistas:** la venta es realizada a consignación en donde se percibe una ganancia o una comisión.” (33:1)

➤ **Empresas de servicios**

Las empresas de servicios son aquellas que tienen por función principal la de brindar productos intangibles, es decir, brindan actividades que las personas necesitan para la satisfacción de sus necesidades básicas o específicas.

Estas empresas, organizaciones con fines de lucro, advierten las necesidades y recursos del grupo de personas que estarán destinadas, a través de un estudio de mercado y que a la fecha se encuentran dentro del sector terciario de las economías, y que es el sector que más crecimiento ha tenido en los países desarrollados durante los últimos años.

1.1.3.4 Según su magnitud

Desde este punto de vista, se puede clasificar a las sociedades en pequeña, mediana y gran empresa, utilizando para el efecto dos factores de producción como son capital y fuerza de trabajo:

➤ **Pequeña empresa**

“Es aquel tipo de empresa que da ocupación a un total de 5 a 19 empleados, posee un volumen de capital fijo entre Q 2,500.00 a Q 25,000.00.

➤ **Mediana empresa**

Es aquel tipo de empresa que da ocupación a un total de 20 a 49 empleados y posee un capital fijo de Q 25,001.00 a Q 75,000.00.

➤ **Gran empresa**

Es aquel tipo de empresa que da ocupación a un total de 50 y más trabajadores, con un capital fijo de Q 75,001.00 y más.” (24:46)

1.2 Actividad pecuaria

La actividad pecuaria es aquella que se relaciona con la producción de ganado, la cual se puede interpretar como la crianza de animales con el propósito de que todo este ganado, productos, sub-productos y derivados de ellos puedan ser comercializados dentro de la economía nacional e internacional de un país.

1.2.1 Definición de actividad pecuaria

“Las actividades de cría de ganado se han llevado a cabo en diferentes partes del planeta, pero desde tiempos remotos. Tanto la actividad pecuaria como agrícola, al tener como finalidad la producción de alimentos, han sido sumamente necesarias para la humanidad y para su supervivencia. Los hombres de las cavernas eran eximios cazadores, y era vital tanto la carne de animal para comer, como el cuero del mismo para poder realizar ropas y abrigos.

Pero, a grandes rasgos, los países de América Latina, África y algunos de Asia (en ese orden) son quienes producen mayor cantidad de materias primas pecuarias, que pueden ser consumidas en el mercado interno (del mismo país) o ser exportadas. En estos países, las actividades pecuarias representan un gran porcentaje del PIB (producto interno bruto) anual.” (26:1)

Según estadísticas establecidas por la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura, el sector pecuario contribuye con el 46% del producto interno bruto agropecuario de América Latina, y ha crecido a una tasa anual de 3.7% superior a la tasa promedio de crecimiento global del 2.1%.

Debido a la falta de grandes animales que permitieran el desarrollo de la ganadería, esta fue una actividad poco conocida y desarrollada; todo lo contrario sucedió en el continente europeo, donde el desarrollo de la ganadería fue coetáneo a la agricultura, debido a la existencia de una diversidad de rebaños de animales, cabras, vacas, ovejas, entre otros., que permitió su domesticación y utilización en la agricultura, además de alimentación. En Guatemala, no es sino después de la conquista española, que la ganadería fue conocida y empezó a ser desarrollada. La actividad pecuaria en la apenas tuvo un desarrollo incipiente con la crianza doméstica del chompipe o guajalote y el engorde del perro mudo, se consumía carne silvestre obtenida mediante la caza. Los españoles, en cambio, estaban acostumbrados a una dieta de carnes y productos lácteos en una apreciable variedad. También usaban animales como medio de

locomoción y de tracción, y como fuente primaria de materia prima para artículos de lana y para otros artículos. A ello obedeció la necesidad de traer diferentes especies pecuarias a Guatemala.

1.2.2 Características de la actividad pecuaria

Las principales características de una actividad pecuaria son:

1.2.2.1 Explotación de recursos naturales

Por ser parte de la actividad primaria del sector económico de un país, la explotación de recursos naturales se refiere específicamente que para la cría de ganado, por dedicarse a la actividad o producción pecuaria, es necesaria la explotación de recursos naturales, como lo es un espacio físico de tierra, para satisfacer las necesidades de cualquier tipo de ganado y que este último tenga como producto final la materia prima, o bien, el consumo propio.

1.2.2.2 Producción ganadera

Es la producción más apropiada para sostener el bienestar y las necesidades de las comunidades, ya que es la única actividad que puede simultáneamente proveer seguridad en el sustento diario, es decir, cubrir un porcentaje de necesidad que puede abordar desde una familia hasta una comunidad o un pueblo entero. Asimismo, permite la conservación de ecosistemas, promueve la conservación de la vida silvestre y satisface los valores culturales y tradiciones.

1.2.2.3 Fuente básica de garantía para la población pobre

“Es la fuente que permite satisfacer las necesidades básicas de la población pobre y permite a muchos hogares obtener el acceso a capital y a préstamos con fines comerciales. Derivado de esto, se puede interpretar que el ganado, o bien, la actividad

pecuaria, es un importante bien de capital que, con la atención cuidadosa y adecuada que necesita, puede dar un impulso a los hogares para salir de la pobreza extrema y beneficiarse de las economías del mercado interno como externo.” (2:1)

1.2.2.4 Sector esencial dentro de las actividades agropecuarias

Tal como se ha definido en párrafos anteriores, la actividad pecuaria es aquella que se dedica a la producción de ganado, que tiene como fin la comercialización de los productos o sub-productos derivados de dicha producción. Asimismo, forma parte importante dentro de las actividades agropecuarias de un país, así como a nivel mundial.

Forma parte de la actividad primaria de una economía, que como toda actividad primaria, la finalidad del sector pecuario es la producción de materias primas, como así también lo es del sector agrícola, destinado a la producción alimenticia primaria, la cual es necesaria tanto para la humanidad como para la supervivencia de la misma.

1.2.3 Objetivos de la actividad pecuaria

La actividad pecuaria es realizada por el sector primario de una economía, la cual tiene como objetivos principales los siguientes:

1.2.3.1 Producción de alimentos

El sector ganadero tiene como objetivo principal la producción de los alimentos necesarios y básicos para la supervivencia de una población. Es así, que la crianza de cualquier tipo de ganado, la cual se convierte en producción pecuaria, aporta una parte de los alimentos necesarios para el mercado interno de los países en el mundo, mejorando la seguridad alimentaria y la nutricional y, en consecuencia, contribuyendo significativamente al desarrollo nacional.

1.2.3.2 Comercialización de materia prima

Como se ha mencionado en apartados anteriores, uno de los objetivos del sector ganadero es la crianza de ganado, la cual a través de un proceso se convierte en producción pecuaria, lo cual deja como resultado un producto que puede ser utilizado para consumo propio, o bien, como materia prima, la cual puede ser comercializada hacia las empresas industriales que deciden dedicarse a un proceso productivo con dicha materia prima, que deja como resultado un producto final.

1.2.3.3 Desarrollo económico a través de la generación de empleo

El empleo actualmente es conocido como “la cura” de la pobreza. Partiendo de dicha premisa, es importante mencionar que la actividad pecuaria permite la generación de empleo para miles de personas en una sociedad, por lo que es importante mencionar que además de la generación de empleo, fomenta la inversión local y extranjera de un país lo que permite el desarrollo económico de un país y, a la misma vez, una mejor calidad de vida para las personas.

De acuerdo al volumen de operación que tenga empresa que se dedique a la actividad pecuaria, el desarrollo económico aumenta conforme sus actividades vayan creciendo ya que el recurso humano se convierte en necesidad para la ejecución de su día a día.

1.2.3.4 Consumo doméstico

“La producción pecuaria familiar juega un rol preponderante para dar solución al problema del hambre en la región. La pequeña producción pecuaria puede y genera una parte importante de los alimentos necesarios para el mercado interno de los países de América Latina y el Caribe.” (28:1)

La ganadería se dedica principalmente a la crianza de cualquier tipo de ganado, con el objetivo principal de producir alimentos básicos y necesarios que permitan a una población la satisfacción de sus principales necesidades.

1.2.4 Clasificación de la actividad pecuaria

La ganadería es practicada por el hombre prácticamente desde sus comienzos y a partir de ella es que los seres humanos pueden obtener numerosos elementos básicos para satisfacer sus necesidades, como la carne y la leche, para alimentarse; el cuero, para hacer abrigos u otros elementos o los huesos, para la fabricación de utensilios y herramientas de todo tipo.

Existen varios criterios para clasificar la ganadería, o bien, la actividad pecuaria, algunos de ellos son los siguientes:

“De acuerdo al espacio que ocupa, se clasifican de la siguiente manera:

1.2.4.1 Extensiva

Esta forma de practicar la ganadería tiene la particularidad de llevarse a cabo en lugares naturales, pero que han sido modificados por la mano de obra del hombre. La base de este sistema es crear un ecosistema agrario con el objetivo de que el suelo y sus nutrientes duren el mayor tiempo posible. En estos casos, la actividad depende y está condicionada por el ciclo natural e intenta mantener, e incluso mejorar, las condiciones en las que se encontraba el terreno en el que se le practica. Algunos beneficios de esta variante de la ganadería es que han logrado evitar incendios gracias a la cantidad de arbustos y plantas de baja estatura que se hacen presente en sus predios. Además de ello, ayudan a reducir los efectos erosivos de los fuertes vientos y ráfagas gracias a la presencia de plantación que esta actividad requiere. Sumado a esto, la ganadería puede ser ventajosa porque obliga al ser humano a proteger y a

preservar el medio ambiente, siendo esto un requisito básico para poder criar a los animales correctamente.

Por último, por tratarse de una actividad que requiere poco consumo de energía, no contribuye a la contaminación del medio ambiente ya que no requiere de químicos o fármacos para su desempeño.

1.2.4.2 Intensiva

A diferencia de la ganadería extensiva, en esta forma de llevar adelante la cría de animales las variables básicas como la luz, el agua y la temperatura son modificadas por la mano de obra del hombre. De esta manera, los productores logran criar un mayor número de animales en menor tiempo de lo que lleva la extensiva. De todas formas, lograr este incremento productivo requiere el consumo de grandes cantidades de energía, la que trae como consecuencia una mayor contaminación ambiental. Por lo general, las instalaciones para llevar adelante esta actividad se encuentran próximas a las ciudades a las que se venden los productos. Sumado a esto, suelen ser muy comunes la cría de conejos, cerdos y aves como pollos por medio de este mecanismo. Además, debido al avance tecnológico que requiere la ganadería intensiva, así como también las importantes inversiones que son necesarias, suele practicarse en países desarrollados como los Estados Unidos, China, Canadá y Europa Occidental y suelen estar en manos de empresarios instruidos en la materia.” (35:1)

Asimismo, se puede clasificar la actividad pecuaria, de acuerdo a la especie que se cría:

1.2.4.3 Ganado bovino

La cría de vacas es una actividad pecuaria que se repite en diversas partes del mundo y es una de las actividades más necesarias dentro de cualquier tipo de sociedad. Se debe tener en cuenta que de ella se obtiene leche, carne y cuero. La calidad de estos

productos varía de acuerdo a las razas, por lo que según las necesidades que cada productor busque satisfacer, elegirá la correspondiente. Algunos de los países que se destacan en esta actividad son la India, Brasil, Argentina, Australia, China y Estados Unidos, siendo este último el mayor productor de carne y leche a nivel mundial.

1.2.4.4 Ganado equino

La crianza de caballos fue históricamente realizada con el objeto de utilizarlos como medio de transporte o bien, como animal de carga. De todas formas, gracias a los avances en la tecnología, sobre todo luego de la revolución industrial, la crianza de caballos para estos fines ha disminuido de forma significativa, gracias a la llegada de medios de transporte como los barcos, trenes o camiones. Este animal es también utilizado para la competición de distintos deportes o para ser presentados en exposiciones. Algunos de los países donde más presencia tiene la ganadería equina es en México, Argentina, Brasil o Estados Unidos, entre otros.

1.2.4.5 Ganado caprino

La cabra es un animal que ha sido domesticado por diversas sociedades no sólo por su carne, sino también para la producción de quesos y cueros. Algunos de los países que se dedican a la ganadería caprina son: por ejemplo, Somalia, Pakistán, China, India o incluso Nigeria.

1.2.4.6 Ganado ovino

La cría de oveja fue una de las primeras que el hombre llevo a cabo, por tratarse de un animal de pequeño tamaño y muy fácil de domesticar. Esta actividad se caracteriza por poder realizarse en lugares inhóspitos y montañosos. Algunos de los lugares donde se realiza con mayor frecuencia la ganadería ovina son Nueva Zelanda, Argentina, Rusia, Australia o China, entre otros países.

1.2.4.7 Ganado porcino

Los cerdos son otros de los animales que se suelen criar con fines económicos. Gracias a sus características, estos animales tienen la capacidad de adaptarse a diversos climas, tanto fríos como calurosos. Algunos de los países que crían cerdos son Francia, Alemania, Argentina, Estados Unidos y España, entre otros.

Dicho lo anterior, muchos incluyen dentro de la clasificación de ganado a las actividades de avicultura (aves), cunicultura (conejos), piscicultura (peces) o apicultura (abejas), ya que estos animales también son criados y alimentados con el objetivo de que alcancen ciertas medidas y pesos para que posteriormente se pueda utilizar la carne o lo que producen (huevos en el caso de los pollos) (miel en el caso de las abejas) y derivado de esto se pueda comercializar como se mencionaba anteriormente.

1.2.4.8 Cunicultura

Esta actividad se dedica a la cría sistemática de conejos para la obtención de la carne, productos o sub-productos derivados de esta.

1.2.4.9 Piscicultura

“La Piscicultura tiene por objeto el cultivo racional de los peces, lo que comprende particularmente el control de su crecimiento y su reproducción. Se practica en estantes naturales o artificiales, vigila y regula la multiplicación, alimentación y el crecimiento de los peces, así como la puesta en funcionamiento y mantenimiento de estos recintos acuosos, en lugar a la naturaleza encargarse de estas cuestiones.” (30:1)

1.2.4.10 Apicultura

La apicultura es la actividad que se dedica a la crianza y cuidado necesario de abejas con el objetivo de obtener los productos derivados de estas. El principal producto

derivado de esta actividad es la miel, la cual puede comercializarse como materia prima o bien, para el consumo propio.

1.2.4.11 Avicultura

“Esta es la agricultura que se dedica a la crianza de aves tales como gallinas, pavos, gansos, patos y palomas, entre otras. Debido a la gran variedad de aves y a los pocos costos que pueden ser destinados para obtener carne o huevos permite que se desarrolle en prácticamente cualquier parte del mundo e incluso en las sociedades más humildes.” (35:1)

Es importante mencionar que la avicultura es la que se dedica a la crianza de aves, la cual responde al proceso de incubación de huevos, reproducción de aves y la crianza de aves de engorde, que posteriormente son sumergidos al proceso de beneficio y/o producción para la comercialización de sus productos y sub-productos.

1.3 Empresa dedicada a la actividad pecuaria

Se puede definir como una empresa dedicada a la actividad pecuaria a aquella asociación de personas que dedica su inversión de capital y fuerza de trabajo principalmente en la transformación o extracción de materias primas obtenidas de la producción pecuaria, que pueden ser derivadas de cualquier tipo de ganado que se ha detallado en párrafos anteriores y, en consecuencia de lo anterior, se manufactura y deja como resultado un producto semi-elaborado o producto terminado, el cual es destinado a la comercialización, que deja como consecuencia, beneficios económicos y financieros.

1.3.1 Antecedentes

“El sector ganadero se ha transformado a un ritmo sin precedentes en las últimas décadas. La creciente demanda de alimentos derivados de los animales en las

economías que más rápido crecen en el mundo ha incrementado significativamente la producción ganadera, con la ayuda de importantes innovaciones tecnológicas y cambios estructurales en el sector. Esta creciente demanda se ha satisfecho principalmente por la producción ganadera comercial y las cadenas alimentarias asociadas. Al mismo tiempo, millones de personas en zonas rurales aún siguen criando ganado mediante sistemas tradicionales de producción, en los que basan sus medios de subsistencia y la seguridad alimentaria familiar.” (29:1)

Según la Organización de las Naciones Unidas, las actividades pecuarias proporcionan el 50% de la producción global de carne de ave o cerdo y el 10% de la producción de res y carnero.

La producción pecuaria del mundo está liderada por apenas 5 tipos principales de ganado: bovinos, ovejas, cabras, cerdos y aves de corral. La diversidad ecológica y los diferentes niveles de desarrollo económico en áreas marginales han favorecido la preservación de la diversidad genética y han conducido a la domesticación o utilización de una gran variedad de animales en adición a las cinco especies dominantes.

“El crecimiento demográfico, el aumento de la riqueza y la urbanización se están traduciendo en una mayor demanda de productos ganaderos, en particular en los países de desarrollo.

La demanda mundial se prevé que aumente en un setenta por ciento (70%) para alimentar a una población que se estima alcance 9,600 millones de personas en 2050.

La demanda de productos pecuarios continuará aumentando a medida que los ingresos y la población humana sigan creciendo.

Este crecimiento del sector tiene que integrarse en un contexto de recursos naturales finitos, contribución a los medios de subsistencia y la seguridad alimentaria a largo plazo y respuesta al cambio climático.” (21:1)

Con relación a Guatemala, un país eminentemente agrícola, gran parte de la población económicamente activa que se encuentra ubicada en el área rural, trabaja en la agricultura y la ganadería. En consecuencia, lo anterior permite que las empresas dedicadas específicamente a una actividad pecuaria, jueguen un papel importante en el desarrollo económico del país, siendo este a través de la generación de empleo, capacitación constante a los colaboradores, proporcionando alimentos y materias primas, generando divisas, distribuyendo ingresos en las diferentes áreas rurales así como la implementación de maquinarias a la vanguardia que permitan ubicar al país de Guatemala dentro del sector competitivo a nivel nacional e internacional.

1.3.2 Características de una empresa dedicada a la actividad pecuaria

Las empresas que se dedican a una actividad pecuaria, a pesar de ser esta diferente una de otra, se caracterizan principalmente por las siguientes condiciones en que desarrollan sus principales operaciones:

1.3.2.1 Importación de materia prima y maquinaria

La compra de maquinaria adecuada para el proceso de manufactura que realiza una empresa dedicada a la actividad pecuaria es tan importante como la misma materia prima que se utiliza para la elaboración de sus productos terminados. Por lo tanto, la exigencia en cuanto a la calidad de los factores antes descritos es sumamente alta y, en consecuencia, la mayoría de empresas prefieren importar la materia prima y maquinaria que se utilizará para el proceso productivo.

1.3.2.2 Proceso de manufactura de materia prima

Tal como se ha dado a conocer hasta el momento en el presente documento, las empresas industriales se caracterizan por la transformación o manufactura de un insumo o materia prima, el cual deja como resultado un producto final.

Derivado de lo anterior, se entiende que el proceso de manufactura es sumamente importante para las empresas industriales que se dedican a una actividad pecuaria, ya que el proceso transformativo de la materia prima, en este caso puede ser la carne de pollo, la carne de cerdo, lana, leche, entre otros, es fundamental que sea el adecuado, ya que una variable no controlable dentro de dicho proceso puede ser el motivo para que la producción pecuaria no sea la esperada, o bien, sea todo lo contrario.

1.3.2.3 Elaboración de productos terminados

En consecuencia del proceso de transformación de materia prima, una empresa dedicada a la actividad pecuaria se caracteriza también por la elaboración de productos semi-elaborados y productos terminados, que pueden ser dentro de estos productos alimenticios de pollo, de cerdo, de vacas, de ovejas y entre otras derivadas de la producción ganadera.

1.3.2.4 Comercialización

Como toda empresa que se encuentra en la búsqueda de fines lucrativos, una empresa que se dedica a la actividad pecuaria se caracteriza por la comercialización de sus productos, ya que a diferencia de una empresa comercial que vende bienes o presta servicios, la empresa dedicada a la actividad pecuaria, es una rama en el que la calidad tiene un papel fundamental, pues se pone en juego la salud de las personas, es decir, que el consumidor no se dispondría a aceptar riesgos en el tema de su alimentación.

1.3.3 Objetivos de una empresa dedicada a la actividad pecuaria

Dentro de los principales objetivos de una empresa industrial dedicada a la actividad pecuaria podemos indicar:

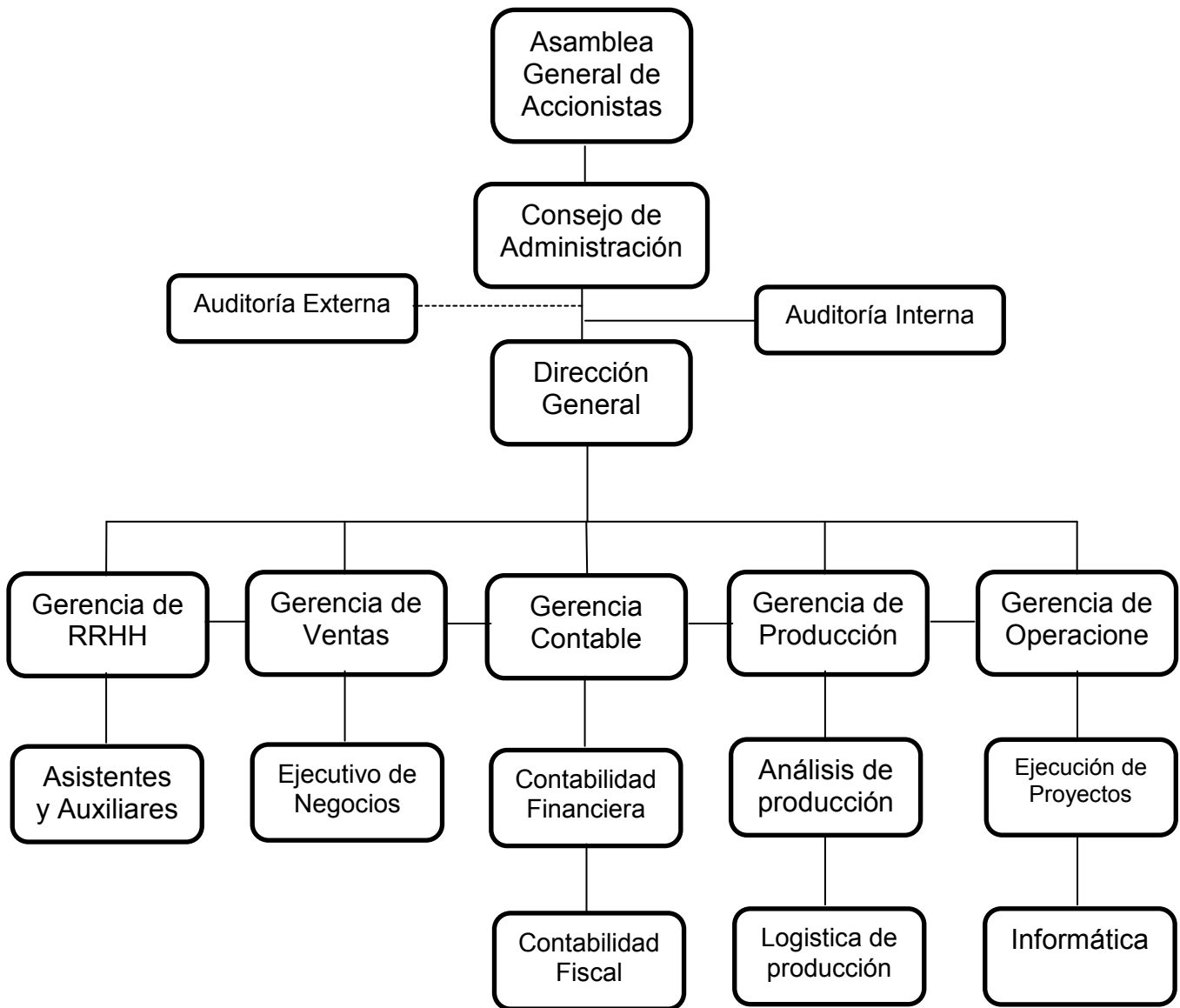
- La transformación de materias primas, así como la crianza de animales para la producción de productos pecuarios, es decir, derivados de la ganadería. Y en consecuencia, se comercialicen dentro y fuera del país.
- Implementación de maquinaria y herramientas necesarias para la producción pecuaria y productos terminados.
- Cumplimiento de las normas de bioseguridad aplicables al tipo de actividad que realiza como empresa industrial.
- Innovación de productos y subproductos derivados de la producción comercial y a su vez, permita el desarrollo económico de un país.

1.3.4 Estructura organizacional

De acuerdo a las operaciones que realiza la empresa, es importante conocer la estructura organizacional que esta posee para el desarrollo de sus principales actividades, que se puede apreciar de la siguiente manera:

Figura 1

Estructura Organizacional de una empresa dedicada a la actividad pecuaria



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

1.3.5 Actividad avícola

La actividad avícola es considerada una actividad pecuaria, por esta tratarse de la producción de ganado. Esta conlleva un proceso de crianza, engorde y reproducción de distintas especies de aves destinadas a la manufactura de productos cárnicos.

1.3.6 Proceso productivo

El proceso productivo de la actividad avícola se divide en dos partes importantes:

- a. Proceso de crianza y engorde de aves de corral
- b. Proceso de producción

1.3.6.1 Proceso de crianza y engorde de aves de corral

Dicho proceso se describe a continuación:

1.3.6.1.1 Proceso de incubación de huevos

Como parte de las funciones principales de una actividad avícola se encuentra la incubación de huevos de aves de corral, que consiste en empollar, de forma artificial, los huevos con el objetivo de garantizar el nacimiento de los polluelos. Este proceso se logra a través del empleo de equipo electrónico (incubadoras), el cual logra imitar las condiciones naturales de eclosión de los polluelos.

De esta manera, dichas incubadoras cumplen con los parámetros de humedad, ventilación, temperatura y movimiento, los cuales se asemejan a los que los progenitores de los huevos mantendrían en circunstancias naturales. Asimismo, operadores especializados regulan, controlan y monitorean constantemente los mismos, a modo de que el equipo logre llegar a las propiedades óptimas.

Es importante mencionar que muchas de las empresas que se dedican a este tipo de actividad pecuaria, importan la genética desde los Estados Unidos de América, es decir, realizan importaciones de pollas o huevos fértiles, para dar inicio al proceso productivo, o mejor conocida, la cadena de valor de estas empresas.

1.3.6.1.2 Proceso de reproducción de aves

Durante este proceso, se vela por el cuidado y mantenimiento de las aves de corral dedicadas exclusivamente a la reproducción. De esta manera, el proceso realizado por la empresa para la reproducción de las aves comienza con la llegada de los polluelos de un día de edad a las instalaciones de la empresa, en donde son separados según su género hasta los cinco meses de edad y se crían bajo ciertos parámetros (temperatura, iluminación, humedad y alimentación) para asegurar la calidad de los huevos.

Durante todo el proceso de crecimiento de las aves reproductoras es necesario realizar un monitoreo de la uniformidad del peso corporal, a modo que todas las aves alcancen los pesos estándares previstos para la edad en que se encuentran. De la misma manera, se deben de realizar un monitoreo del tamaño de buche de los reproductores con el objetivo de determinar si la alimentación ha sido la adecuada durante todo el proceso.

Al llegar las aves a la semana 16 en su ciclo de vida, se comienza a aumentar la duración del día por medio de luz artificial. En la misma etapa del proceso de crecimiento, las gallinas ponedoras deben de ser instaladas en los nidos. De esta forma al momento en que las gallinas comienzan a producir huevos, es necesario recolectarlos al menos dos veces al día a modo de evitar que la acumulación de los mismos produzca que se rompan.

1.3.6.1.3 Proceso de crianza de las aves de engorde

La empresa es responsable de las actividades de engorde de las aves de corral que serán procesadas. De esta forma, la empresa tiene como objetivo la crianza, alimentación y cuidado de las aves hasta el momento en que las mismas cuentan con las especificaciones tanto físicas como del tiempo de vida requeridas.

Por lo tanto, el proceso de engorde de aves inicia cuando los polluelos cuentan con un día de vida y son trasladados de las incubadoras hacia las instalaciones donde serán alimentados, en este caso, a las granjas de aves.

La empresa debe mantener ciertos parámetros durante todo el proceso de la crianza de los pollos. La temperatura es un factor esencial en el desarrollo de las aves de corral y se debe de adecuar a cada una de las etapas de la vida de las mismas, siguiendo las necesidades específicas que presentan los animales durante su desarrollo.

Asimismo, la humedad en el ambiente debe de mantenerse constante y bajo ciertas especificaciones dependiendo de la etapa en la que se encuentren las aves, ya que por el contrario, la contaminación del ambiente aumenta. Por su parte, otro factor de gran influencia durante el proceso de crianza de pollo es la ventilación de las áreas destinadas a dicha actividad. La ventilación moviliza el calor y optimiza la calidad de aire, disminuyendo la propagación de enfermedades respiratorias y la mortalidad entre aves.

Por otra parte, la iluminación debe de ser suficiente para que los pollos logren localizar su alimento. Al mismo tiempo, el espacio donde se encuentran debe de permitir que las aves se movilicen de tal manera que todas tengan acceso a la comida y la bebida.

La crianza de pollos incluye el cuidado de la salud de los mismos, por lo que durante el periodo de vida de los mismos se realizan varias jornadas de vacunación, minimizando de esta manera el riesgo de enfermedades aviarias que puedan propagarse y afectar al consumidor de los alimentos derivados de las aves.

1.3.6.2 Proceso de producción

El proceso de producción de cárnicos puede esquematizarse en una serie de pasos en donde los insumos llegan a convertirse en productos cárnicos utilizados tanto para el consumidor final, como en materia prima para otros procesos de producción.

A continuación se presenta una breve descripción del proceso de producción:

1.3.6.2.1 Recepción

El primer paso del proceso de producción consiste en el transporte de pollos vivos, provenientes de las granjas en donde se crían a la planta de producción. Una vez los pollos son recibidos por la planta de producción, de acuerdo a especificaciones que deben de cumplir cada uno de los pollos, son colocados en un área específica.

1.3.6.2.2 Matanza

Durante esta etapa del proceso de producción, existe personal capacitado específicamente para descargar y colocar a las aves en ganchos transportadores destinados a movilizar a los pollos a lo largo de la línea de producción. Una vez cada ave es colocada en dichos ganchos, inmediatamente recibe una descarga eléctrica por medio de un aturdidor. Posteriormente, los pollos, que se encuentran inconscientes, son transportados hacia el proceso de degollado.

1.3.6.2.3 Escaldado

Una vez realizado el proceso anterior, el pollo es introducido a una escaldadora, la cual se encarga de llevar al ave a una alta temperatura a modo de prepararla para la siguiente etapa, que es la de desplumado. Durante esta etapa de escaldado, el pollo pasa un tiempo aproximado de 20 minutos.

1.3.6.2.4 Desplumado

Esta etapa se lleva a cabo a través de una maquinaria compuesta por características específicas que permiten que las plumas se desprendan del ave luego de pasar por un baño de agua caliente, el cual permite que este paso sea aún más fácil para el proceso de producción.

1.3.6.2.5 Eliminación de viseras

Una vez el pollo se encuentra desplumado, se procede a cortarle las extremidades y se traslada directamente a un área donde, operadores especializados, se encargan de tomar las partes comestibles y enviar al área de subproductos las partes que no son apropiadas para el consumo humano.

1.3.6.2.6 Lavado

Durante el proceso de lavado, se introduce un tornillo dentro del pollo y se rocía agua a presión con una cantidad muy baja de cloro, para eliminar cualquier tipo de suciedad, mientras varios rociadores realizan este mismo procedimiento fuera del ave.

1.3.6.2.7 Refrigeración

En el proceso de área fría, el pollo se introduce a unos enfriadores, en donde se disminuye su temperatura a 1 o 2°C, con la finalidad de disminuir cualquier carga de bacterias que el ave pueda poseer. Para llevar a cabo este proceso con éxito, es necesario que el producto se mantenga dentro de estos congeladores por aproximadamente una hora.

1.3.6.2.8 Clasificación por clientes

Una vez los pollos salen del proceso anterior, estos caen en una banda que la traslada al área en donde se encuentran los operadores que se encargan de colocarlos en ganchos transportadores que los trasladan a básculas para ser clasificadas y separadas según sus pesos. Esta clasificación anterior responde a especificaciones especiales, o bien, pedidos particulares que realizan los clientes o consumidores finales.

1.3.6.2.9 Empaque

Por último, una vez que se conocen los productos que poseen ciertas especificaciones para clientes en particular, así como los productos que son puestos a la venta al público en general, se procede con el empaqueo para sus distintas presentaciones. Las piezas o el pollo entero son trasladados a una bodega de producto terminado o producto en proceso en donde se mantienen hasta el día siguiente para ser distribuidos a los clientes.

1.3.7 Desarrollo económico a nivel nacional

“La producción pecuaria, que es la producción ganadera que se realiza en todo el país de Guatemala, de ganado bovino, porcino, caprino, ovino y aves.

El ganado bovino, el cual se cría principalmente alrededor del municipio de Guatemala, en los departamentos de Escuintla, Alta Verapaz y Baja Verapaz, y sirve para la producción de carne para los mercados locales y para la exportación y también para el consumo y procesamiento de leche.

La producción de carne se concentra en los departamentos de Izabal, Santa Rosa y Petén, los cuales han dejado atrás las áreas de Escuintla y Suchitepéquez, ya que los primeros poseen grandes extensiones de tierra para la ganadería.

En la región de los Cuchumatanes y la Sierra Madre se crían rebaños de ovejas que producen lanas para textiles.

La producción avícola, es una actividad que ha crecido en los últimos años. Dicha producción actualmente abastece de carne de pollo y huevos a los consumidores locales y también es vendido en el mercado centroamericano.

Es en el altiplano y en los alrededores del departamento de Guatemala, donde se concentra la mayor producción avícola.” (32:1)

1.4 Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades

Esta norma fue creada con el objetivo de elaborar estados financieros con propósitos de información general, que mejoran la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes. Asimismo, proporcionan la base contable para elaborar un juego de estados financieros los cuales comprenden un estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y notas a los estados financieros que pueden estar destinados a una gran variedad de usuarios como accionistas, acreedores, clientes, entidades financieras y público en general.

Con base en la sección 1, párrafo 2 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, se establece que:

“Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:

- (a) no tienen **obligación pública de rendir cuentas**, y
- (b) publican **estados financieros con propósito de información general** para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.” (19:14)

1.4.1 Creación de NIIF para las PYMES

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad conocido con sus siglas en inglés IASB, se creó en 2001 como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales (IASC).

El IASB es el organismo de emisión y el responsable de la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), conocido como el antiguo Comité Permanente de Interpretaciones (SIC). Las NIIF fueron creadas para el diseño de estados financieros con propósito de proporcionar información sobre la situación financiera de una entidad, el rendimiento y los flujos de efectivo para la fácil interpretación de las mismas y la toma de decisiones económicas que puedan afectar significativamente los beneficios futuros.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad creó otra norma por separado, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), para que fuese aplicada en otro tipo de entidades, que en otros países se les denomina como pequeñas y medianas empresas (PYMES), estas corresponden a empresas privadas o entidades sin la obligación pública de rendir cuentas de su información financiera.

1.4.2 Aprobación de NIIF para las PYMES en Guatemala

En el párrafo P13 del Prólogo de la NIIF para las PYMES hace mención de la decisión sobre a qué entidades se les aprueba o solicita la utilización de dicha norma, esta recae en las autoridades reguladoras, legislativas y en los emisores de normas de cada jurisdicción. Corresponde al Colegio de Contadores Públicos y Auditores (CCPG) la responsabilidad de autorizar dicha norma en Guatemala.

Fue el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas el que aprobó inicialmente, por medio de la Asamblea General Extraordinaria del 18 de febrero de 1983, el acuerdo de creación de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA); luego en Asamblea General Extraordinaria de fecha 2 de marzo de 2001, según el acta 2-2000/2002, resolvió aprobar la sustitución de la Comisión de

Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA y reconoce al Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) y Auditoría (Federación Internacional de Contadores - IFAC-, por sus siglas en inglés).

En el acta mencionada con anterioridad, se aprueba la sustitución de los 44 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que fueron emitidos por la Comisión de Principios del IGCPA desde 1984, por las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité Internacional de Estándares de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés, que fue sustituido por el IASB en el año 2001) y adoptadas por el IGCPA.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), como entidad rectora de la profesión del Contador Público y Auditor en el país. El 20 de diciembre de 2007, la Junta Directiva de dicho colegio publica dos resoluciones para adoptar el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera y sus interpretaciones, las cuales fueron optativas para el período que inició el 1 de enero de 2008 y obligatorias a partir de enero 2009.

El 29 de junio de 2010, en Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, se resolvió adoptar la "NIIF para las PYMES" como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que hace referencia el Código de Comercio de Guatemala. Dicha normativa deberá aplicarse de forma obligatoria a partir del 1 de enero de 2011, se permite su aplicación anticipada.

El Criterio adoptado por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- sobre la utilización de NIIF para las PYMES en la preparación de estados financieros para fines fiscales, indica que no es obligatorio el cumplimiento de dicha norma; lo que es exigible por la Administración Tributaria, es que la información que presenten los contribuyentes en sus estados financieros, cumplan con las regulaciones legales de la legislación tributaria vigente y que coincidan con los registros contables, con las declaraciones de impuestos y los estados financieros de los libros contables.

1.4.3 Clasificación de PYMES en Guatemala

Con base en el Acuerdo Gubernativo número 211-2015, emitido por el Ministerio de Economía, en el que se reforma el Acuerdo Gubernativo número 253-94 de fecha 30 de mayo de 1,994, se reforma el artículo 3, clasificando a las empresas guatemaltecas de la siguiente manera:

“Artículo 3. Terminología. Para los efectos del presente Acuerdo Gubernativo, se entenderá por:

Microempresa: Toda unidad de producción, que realiza actividades de transformación, servicios o comercio, con un mínimo de un (1) trabajador que puede ser el mismo propietario a un máximo de diez (10) trabajadores con una generación en ventas anuales equivalentes de un (1) salario mínimo a un máximo de ciento noventa (190) salarios mínimos mensuales de actividades no agrícolas.

Pequeña empresa: Toda unidad de producción, que realiza actividades de transformación, servicios o comercio, con un mínimo de once (11) trabajadores y un máximo de ochenta (80) con una generación en ventas anuales equivalentes de un mínimo de ciento noventa y uno (191) salarios mínimos a un máximo de tres mil setecientos (3,700) salarios mínimos mensuales de actividades no agrícolas.

Mediana empresa: Toda unidad de producción, que realiza actividades de transformación, servicios o comercio, con un mínimo de ochenta y uno (81) trabajadores y un máximo de doscientos (200) con una generación en ventas anuales equivalentes de un mínimo de tres mil setecientos uno (3,701) salarios mínimos a un máximo de quince mil cuatrocientos veinte (15,420) salarios mínimos mensuales de actividades no agrícolas.

En el caso que una empresa calificara en dos categorías de las antes descritas prevalecerá el criterio de generación en ventas anuales para su clasificación.” (20:2)

CAPÍTULO II

LEGISLACIÓN APLICABLE A UNA EMPRESA DEDICADA A LA ACTIVIDAD PECUARIA

Toda empresa que se constituya legalmente en el territorio guatemalteco se encuentra sujeta a los derechos y obligaciones que las respectivas leyes tributarias, reglamentos, principios contables y normas constitucionales establecen.

Derivado de lo anterior, es importante mencionar y hacer un análisis acerca del marco tributario aplicable a una empresa dedicada a la actividad pecuaria, ya que por ser esta diferente a nivel de operaciones de una empresa comercial, es necesario dar a conocer los principales temas, en cuanto al marco legal y tributario, que le puedan ser aplicados a este tipo de empresas.

Asimismo, cabe mencionar que el presente análisis da a conocer las principales obligaciones fiscales a las que se encuentra apegada una empresa dedicada a la actividad pecuaria, y en consecuencia, permite planificar de una manera precisa y oportuna el cumplimiento de dichas obligaciones fiscales.

2.1 Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas

De acuerdo a la constitución política de la República de Guatemala:

“Artículo 157. – (Reformado) Potestad legislativa y elección de diputados. La potestad legislativa corresponde al Congreso de la República, compuesto por diputados electos directamente por el pueblo en sufragio universal y secreto, por el sistema de distritos electorales y lista nacional, para un periodo de cuatro años, pudiendo ser reelectos.”

(1:36)

La Constitución Política de la República de Guatemala, conocida como la “Carta Magna” es la ley superior del Estado de Guatemala, la que establece las normas, principios y lineamientos bajo los que se rige el pueblo guatemalteco. Es importante mencionar que dicha Constitución fue creada por una Asamblea Nacional Constituyente con el objetivo de organizar jurídica y políticamente al Estado, asimismo, los derechos fundamentales de la población guatemalteca.

La estructura general del sistema jurídico se encuentra contenida en el artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que textualmente dice: “Artículo 175. Jerarquía Constitucional. Ninguna Ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.” (1:43)

Desde el punto de vista tributario, toda empresa guatemalteca debe tener presente lo que establece el artículo 239, el cual se cita textualmente a continuación:

“Artículo 239. – Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación

del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.” (1:60-61)

Asimismo, es importante mencionar que toda empresa debe conocer a fondo las bases imponibles que se encuentran sujetas al pago de tributos, de acuerdo a la operación que le correspondan. Ya que una misma empresa puede estar sujeta al pago de diversos tributos de acuerdo a una u otra operación realizada por dicha empresa.

Derivado de lo anterior, permite al sujeto pasivo la determinación del pago de sus tributos de una forma adecuada y precisa, permitiendo así el pago exacto de estos.

Por lo anterior, el artículo 243, principio de capacidad de pago, establece que: “El sistema tributario debe de 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.” (1:62)

2.2 Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

De acuerdo a dicho Código, en sus considerandos, establece que: “... responde a un criterio mercantil cuya flexibilidad y amplitud estimulará la libre empresa, facilitando su organización; y regulará sus operaciones, encuadrándolas dentro de limitaciones justas

y necesarias, que permitan al Estado mantener la vigilancia de las mismas, como parte de su función coordinadora de la vida nacional;...” (3:1)

Dicho Código de Comercio tiene como objetivo principal establecer las normas y principios que los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos y cosas mercantiles deben considerar como principales para el desarrollo de sus operaciones, y que tal como lo menciona, permita un verdadero paralelismo en la legislación.

De acuerdo al Código de Comercio, en su artículo 2 establece lo siguiente:

“Artículo 2. – Comerciantes. Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieran a las siguientes:

- 1º) La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
- 2º) La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
- 3º) La banca, seguros y fianzas.
- 4º) Las auxiliares de las anteriores.” (3:1)

Con relación al numeral 3º que se ha descrito en el artículo anterior, específicamente para el rubro de fianzas, es importante hacer mención que a partir de la entrada en vigencia del Decreto número 25-2010 Ley de la Actividad Aseguradora, las empresas que estén autorizadas para operar como afianzadoras, adquirirán, por ministerio de dicho Decreto, la calidad de aseguradoras para operar el seguro de caución.

Asimismo, deberá entenderse y aplicarse, lo dispuesto en el Código de Comercio, a los términos siguientes:

- a) Fianza, como seguro de caución;
- b) Afianzadora, como aseguradora; y,

- c) Reafianzamiento, como reaseguro.

Una empresa organizada puede constituirse bajo forma mercantil, exclusivamente de las siguientes formas:

- a. La sociedad colectiva
- b. La sociedad en comandita simple
- c. La sociedad en responsabilidad limitada
- d. La sociedad anónima
- e. La sociedad en comandita por acciones

Es importante mencionar que una empresa, por lo general, es una sociedad mercantil constituida como sociedad anónima ya que el capital se encuentra dividido y representado por la portación de acciones. Asimismo, la responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de acciones que hubiese suscrito en algún momento.

De acuerdo al Código de Comercio, es importante considerar que partiendo del supuesto en que una sociedad mercantil sea constituida como sociedad anónima, los principales derechos y principales obligaciones serían las siguientes:

“Artículo 88. – Capital autorizado. El capital autorizado de una sociedad anónima es la suma máxima que la sociedad puede emitir en acciones, sin necesidad de formalizar un aumento de capital.” (3:12)

“Artículo 90. – Capital pagado mínimo. El capital pagado inicial de la sociedad anónima debe ser por lo menos de cinco mil quetzales (Q 5,000.00)” (3:12)

“Artículo 334. – Obligados al registro. Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional:

- 1º) De los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más.
- 2º) De todas las sociedades mercantiles.
- 3º) De empresas y establecimientos mercantiles comprendidos dentro de estos extremos.
- 4º) De los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes.
- 5º) De los auxiliares de comercio.

La inscripción de comerciantes individuales, auxiliares de comercio y de las empresas y establecimientos mercantiles, deberá solicitarse dentro de un mes de haberse constituido como tales o de haberse abierto la empresa o el establecimiento.

El de las sociedades, dentro del mes siguiente al otorgamiento de la escritura de constitución. Este mismo plazo rige para los demás hechos y relaciones jurídicas.”
(3:50)

“Artículo 344. Patentes. El registrador expedirá sin costo alguno la patente de comercio a toda sociedad, comerciante individual, auxiliar de comercio, empresa o establecimiento que haya sido debidamente inscrito.

Esta patente deberá colocarse en lugar visible de toda empresa o establecimiento.”
(3:53)

“Artículo 368. Contabilidad y registros indispensables. Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros:

1. Inventarios;
2. De primera entrada o diario;

3. Mayor o centralizador;
4. De Estados Financieros.

Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

También podrán llevar la contabilidad por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización.

Los comerciantes que tengan un activo total que no exceda de veinticinco mil quetzales (Q 25,000.00), pueden omitir en su contabilidad los libros o registros enumerados anteriormente, a excepción de aquellos que obliguen las leyes especiales." (3:56-57)

Adicional a lo anterior, la sociedad deberá asignar un administrador o administradores, asimismo, un único representante legal.

Por último, es importante indicar que de acuerdo al decreto 2-70, Código de Comercio, en su artículo 108 establece que las acciones pueden ser nominativas o al portador; sin embargo, de acuerdo al Decreto 55-2010, Ley de Extinción de Dominio, en su artículo 71 establece que "se reforma dicho artículo del Código de Comercio, quedando la emisión de acciones únicamente nominativas." (10:23)

2.3 Código de Trabajo, Decreto número 1441 del Congreso de la República de Guatemala

Para toda empresa constituida legalmente en el territorio de Guatemala, así como para los colaboradores de la misma, es importante dar a conocer todos aquellos derechos y obligaciones a las que se encuentran sujetas ambas partes (El patrono y el colaborador). Por lo tanto, el patrono debe apegarse a este marco legal y brindar un

ambiente adecuado para el desenvolvimiento y ejecución de las funciones de los colaboradores.

El Código de trabajo establece los lineamientos generales y específicos bajo los que deben regirse todos los colaboradores que mantengan una relación laboral con cualquier tipo de empresa. Derivado de esto, una empresa industrial que se dedica a la actividad pecuaria, se encuentra sujeta al cumplimiento de dicho marco legal.

Siendo así, a continuación se presentan citados textualmente artículos de este Código de Trabajo que es importante dar a conocer a las empresas industriales dedicadas a la actividad pecuaria para la ejecución de sus operaciones:

“Artículo 2º.- Patrono es toda persona individual o jurídica que utiliza los servicios de uno o más trabajadores, en virtud de un contrato o relación de trabajo. Sin embargo, no quedan sujetas a las disposiciones de este Código, las personas jurídicas de Derecho Público a que se refiere el artículo 119 de la Constitución de la República.

Artículo 3º.- Trabajador es toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo” (4:4)

“Artículo 18º.- Contrato individual de trabajo, sea cual fuere su denominación, es el vínculo económico-jurídico mediante el que una persona (trabajador), queda obligada a prestar a otra (patrono), sus servicios personales o a ejecutarle una obra, personalmente, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata o delegada de esta última, a cambio de una retribución de cualquier clase o forma.” (4:10)

Como parte de las obligaciones que tiene un patrono, la elaboración de un reglamento interior de trabajo es de carácter obligatorio, una vez cumpla con lo que establece el artículo 58, que establece que todo patrono que ocupe permanentemente en su empresa a diez o más trabajadores, queda obligado a la preparación y elaboración de

un reglamento interior de trabajo, el cual debe poner en vigor y dar a conocer los colaboradores de acuerdo a las indicaciones específicas que establece el Código de Trabajo.

Asimismo, es importante mencionar que se entiende por Reglamento Interior de Trabajo, de acuerdo al Código de Trabajo, en su artículo 57 como: “(...) el conjunto de normas elaborado por el patrono de acuerdo con las leyes reglamentos, pactos colectivos y contratos vigentes que lo afecten, con el objeto de preparar y regular las normas que obligadamente se deben sujetar él y sus trabajadores con motivo de la ejecución o prestación concreta del trabajo. No es necesario incluir en el reglamento las disposiciones contenidas en la ley.” (4:27)

Adicional a los lineamientos que establece el Código de Trabajo, así como los reglamentos y leyes de previsión social, los patronos están obligados a lo siguiente:

- a) Enviar a la dependencia correspondiente del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, un informe impreso.
- b) Preferir a los guatemaltecos sobre quienes no los son.
- c) Guardar a los trabajadores la debida consideración, absteniéndose de maltrato de palabra o de obra.
- d) Dar oportunamente a los trabajadores los útiles, instrumentos y materiales necesarios para ejecutar el trabajo convenido.
- e) Proporcionar local seguro para la guarda de los instrumentos y útiles del trabajador.
- f) Permitir la inspección y vigilancia que las autoridades de trabajo practiquen en su empresa para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones del presente Código, de sus reglamentos y de las leyes de previsión social.
- g) Pagar al trabajador el salario correspondiente.
- h) Conceder a los trabajadores el tiempo necesario para el ejercicio del voto en las elecciones populares.
- i) Deducir del salario del trabajador las cuotas ordinarias y extraordinarias que

le corresponda pagar a su respectivo sindicato o cooperativa.

- j) Procurar la alfabetización de los trabajadores.
- k) Mantener un número suficiente de sillas destinadas al descanso durante el tiempo compatible con las funciones de éstos.
- l) Proporcionar a los trabajadores campesinos, la leña indispensable para su consumo doméstico.
- m) Permitir a los trabajadores campesinos que tengan su vivienda en terrenos de la empresa donde laboran, que tomen agua para usos domésticos.
- n) Permitir a los trabajadores campesinos que aprovechen los frutos y productos de las parcelas de tierra que les concedan.
- o) Conceder licencia de trabajo en los siguientes casos: i) fallecimiento del conyugue, padre o hijo (3) días. ii) matrimonio (5) días. iii) nacimiento de hijo (2) días. iv) otros permisos con remuneración. v) citaciones judiciales. vi) funciones sindicales. vii) los demás que indique el contrato de trabajo.

De una manera concisa y precisa, se prohíbe a los patronos, según el artículo 62:

- a) “Exigir a los empleados la compra de sus artículos de consumo.
- b) Exigir o aceptar dinero de los trabajadores como gratificación para que se les admita en el trabajo.
- c) Obligar a los trabajadores a retirarse de los sindicatos.
- d) Influir en las convicciones religiosas o decisiones políticas.
- e) Retener las herramientas u objetos del trabajador como garantía.
- f) Hacer colectar obligatorias entre los trabajadores.
- g) Dirigir o permitir que se dirijan los trabajos en estado de embriaguez o bajo la influencia de drogas.” (4:32)

De una manera concisa y precisa, las obligaciones de los trabajadores, según el artículo 63 indica tales como:

- a) “Desempeñar el servicio contratado bajo la dirección del patrono o su

- b) representante, a cuya autoridad quedan sujetos en todo lo concerniente al trabajo.
- c) Ejecutar el trabajo con eficiencia, cuidado y esmero apropiados en la forma, tiempo y lugar convenidos.
- d) Restituir al patrono los materiales no usados y conservar en buen estado los instrumentos y útiles.
- e) Tener buenas costumbres durante el trabajo.
- f) Presentar los auxilios necesarios en caso de siniestros o riesgo inminente en que las personas o intereses del patrono estén en peligro, sin derecho a remuneración adicional.
- g) Someterse a reconocimiento médico, sea al solicitar su ingreso al trabajo o durante este, solicitud del patrono o petición del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- h) Guardar los secretos técnicos, comerciales o de fabricación de los productos a cuya elaboración concurren directa o indirectamente, con tanta más fidelidad cuanto más alto sea el cargo del trabajador.
- i) Observar rigurosamente las medidas preventivas que acuerden las autoridades competentes y las que indiquen los patronos, para seguridad y protección personal de ellos o de sus compañeros de labores, o de los lugares donde trabajan.” (4:33)

De una manera concisa y precisa, se prohíbe a los trabajadores, según el artículo 64:

- a) “Abandonar el trabajo sin causa justificada o licencia del patrono.
- b) Hacer propaganda política durante el tiempo de trabajo.
- c) Trabajar en estado de embriaguez o bajo la influencia de drogas.
- d) Usar los útiles o herramientas suministrados por el patrono para objeto distinto de aquel que estén normalmente destinados.
- e) Portar armas durante las horas de labor o dentro del establecimiento.
- f) La ejecución de hecho o la violación de las normas de trabajo.” (4:34)

El Código de Trabajo establece lineamientos generales para algún trabajo sujeto a regímenes especiales, específicamente al trabajo agrícola y ganadero. En consecuencia, una empresa industrial dedicada a la actividad pecuaria debe considerar lo que establecen los siguientes artículos:

“Artículo 138.- Trabajadores campesinos son los peones, mozos, jornaleros, ganaderos, cuadrileros y otros análogos que realizan en una empresa agrícola o ganadera los trabajos propios y habituales de ésta.

Artículo 139.- Todo trabajo agrícola o ganadero desempeñado por mujeres o menores de edad con anuencia del patrono da el carácter a aquellas o a éstos de trabajadores campesinos, aunque a dicho trabajo se le atribuya la calidad de coadyuvante o complementario de las labores que ejecute el trabajador campesino jefe de familia. En consecuencia, esos trabajadores campesinos se consideran vinculados al expresado patrono por un contrato de trabajo.” (4:68-69)

Por último, es importante mencionar que de acuerdo al artículo 274: “El Ministerio de Trabajo y Previsión Social tiene a su cargo la dirección, estudio y despacho de todos los asuntos relativos a trabajo y a previsión social y debe vigilar por el desarrollo, mejoramiento y aplicación de todas las disposiciones legales referentes a estas materias, que no sean de competencia de los tribunales, principalmente las que tengan por objeto directo fijar y armonizar las relaciones entre patronos y trabajadores.” (4:121)

2.4 Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala

Las empresas que se encuentran activas en el sector económico, es importante que evalúen y que conozcan todas aquellas actividades que se encuentran reguladas legalmente, las cuales son reconocidas como ilícitas, defraudaciones, simulaciones, crímenes, entre otras actividades más y, en consecuencia, sea establecida una multa o pena respectiva.

Dicho lo anterior, es importante dar a conocer algunos de los delitos contra la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario que existen a la fecha regulada y que conllevan pena o multa respectiva, según corresponda.

A continuación se detallan algunos de los delitos en los que puede incurrir una empresa industrial dedicada a la actividad pecuaria:

“Destrucción de Materias Primas o de Productos Agrícolas o Industriales

Artículo 343. Quien, destruyere materias primas o productos agrícolas o industriales, o cualquier otro medio de producción, con grave daño a la economía nacional o a los consumidores, será sancionado con prisión de uno a tres años y multa de trescientos a tres mil quetzales.

Propagación de Enfermedad en Plantas o Animales

Artículo 344. Quien, propague una enfermedad en animales o plantas, peligrosas para la riqueza pecuaria o agrícola, será sancionado con multa de trescientos a tres mil quetzales.” (5:80)

“Contaminación Industrial

Artículo 347 "B". Se impondrá prisión de dos a diez años y multa de tres mil a diez mil quetzales, al Director, Administrador, Gerente, Titular o Beneficiario de una explotación industrial o actividad comercial que permitiere o autorizare, en el ejercicio de la actividad comercial o industrial, la contaminación del aire, el suelo o las aguas, mediante emanaciones tóxicas, ruidos excesivos, vertiendo sustancias peligrosas o desechando productos que puedan perjudicar a las personas, a los animales, bosques o plantaciones.” (5:81)

“Defraudación Tributaria

Artículo 358 A. Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

Casos Especiales de Defraudación Tributaria

“Artículo 358 "B": Casos especiales de defraudación tributaria: Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objeto o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.

3. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Apropiación Indebida de Tributos

Artículo 358 C. Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos,

después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos.

El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

Artículo 358 D. Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.” (5:84-86)

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

El Código Tributario establece aquellos principios, a nivel de materia tributaria, que tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo deben considerar para la evaluación de fiscalización que tiene uno sobre otro respectivamente.

Asimismo, es importante considerar que dicho Código ha sido considerado con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones existentes entre la Administración tributaria, conocida como el fisco, y el sujeto pasivo, conocido como los contribuyentes.

En una empresa es importante conocer que el único ente responsable de las bases de recaudación de los tributos y lo relacionado a la determinación de la base imponible, independientemente del régimen al que se encuentre apegado, y el tipo impositivo, es directamente del Congreso de la República de Guatemala.

Derivado de lo anterior, para una empresa, es importante considerar los siguientes lineamientos establecidos en dicho Código Tributario:

“Artículo 2. Fuentes . Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- a. Las disposiciones constitucionales.
- b. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- c. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo

Ejecutivo.” (6:2)

“Artículo 7. Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial.
2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente.
3. En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el artículo 66 de este Código.
4. La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.
5. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.
6. Las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables.” (6:3-4)

“Artículo 14. Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. 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.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.” (6:5)

“Artículo 16 "A": Simulación Fiscal: La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o, c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas.” (6:5-6)

Según el artículo 31 el hecho generador o hecho imponible "es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." (6:13)

La obligación tributaria se puede extinguir por los siguientes medios según el artículo 35:

- a. Pago
- b. Compensación
- c. Confusión
- d. Condonación o remisión
- e. Prescripción

“Artículo 62: La exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.” (6:23)

La Infracción tributaria se conoce como:

“Artículo 69: Concepto: es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.” (6:25)

Son infracciones tributarias, según el artículo 71, las siguientes:

- a. Pago extemporáneo de las retenciones.
- b. La mora.
- c. La omisión del pago de tributos.
- d. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
- e. El incumplimiento de las obligaciones formales.

Las infracciones a las obligaciones formales se detallan a continuación:

- a. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador.
- b. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria NIT, o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos o en documentos que se presenten a la Administración Tributaria.
- c. Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.

- d. No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de Comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas.
- e. Llevar y mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.
- f. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente.
- g. Omitir la percepción o retención de tributos.
- h. Emitir documentos que no cumplan con los requisitos según la ley específica.
- i. Presentar declaraciones fuera del plazo establecido.
- j. No asistir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.
- k. No realizar el traspaso en el registro legal correspondiente, de la propiedad de los vehículos que se adquieran.
- l. No dar aviso de los cambios producidos en las características de los vehículos inscritos.
- m. No presentar informes a la Administración Tributaria establecidos en leyes específicas.
- n. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.
- o. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros de la Administración Tributaria.
- p. No efectuar el pago de tributos.
- q. Emitir documentos en forma ilegible.
- r. El agente de retención que no extienda la correspondiente constancia de retención.
- s. La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria, salvo el caso de testamentos.

El domicilio fiscal, "...es el lugar que al contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remite, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias." (6:50)

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

La Ley de Actualización Tributaria responde a la necesidad de adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el conocimiento de las mismas para el contribuyente, y otras disposiciones que le permitan a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos establecidos en las leyes correspondientes.

El Congreso de la República de Guatemala aprobó la “Ley de Actualización Tributaria” mediante el Decreto número 10-2012 durante el mes de febrero del año 2012, el cual fue publicado en los primeros días del mes de marzo del año en mención a través del Diario Oficial de Centro América.

Es importante mencionar que de acuerdo al Código Tributario de Guatemala, la aplicación de la Ley en el tiempo se aplicará de la manera siguiente:

Tabla 1
Aplicación de la Ley en el tiempo

No.	Tipo de reforma	Vigencia
1	Cambios de cuantía y tasas de impuestos	Entran en vigencia a partir del siguiente periodo fiscal.
2	Cambios en procedimientos	Se deben aplicar a partir de la vigencia de la Ley.
3	Modificación a multas	Se aplican las sanciones más benignas o las nuevas en su defecto, a partir de su vigencia.

Fuente: Elaboración propia del autor con base a la investigación realizada.

El Decreto número 10-2012 se encuentra conformado por Libros, según la Ley o Norma Tributaria vigente que se esté modificando, actualizando o en su caso, derogando.

2.6.1 Libro I – Impuesto Sobre la Renta

El objetivo del libro I, del Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, es gravar los diferentes tipos de rentas que pueden surgir según su procedencia, las cuales se detallan a continuación:

- A. Rentas de Actividades Lucrativas
- B. Rentas de Trabajo
- C. Rentas de Capital y las Ganancias de Capital

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada conforme a cada uno de los títulos que se encuentran establecidos en dicha Ley de Actualización Tributaria.

Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

A. Rentas de Actividades Lucrativas

Se puede definir como rentas de actividades lucrativas a todas aquellas rentas que percibe una persona individual o jurídica derivado de los diferentes bienes o prestación de servicios que se puedan brindar dentro y fuera del territorio guatemalteco.

Dentro de las principales se pueden mencionar las más importantes:

- La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
- La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
- Los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en el territorio nacional que se presten desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como establecimientos permanentes de entidades no residentes.

A la fecha, Guatemala aplica el Impuesto Sobre la Renta a los contribuyentes residentes en alguno de los siguientes regímenes:

- a. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, que consiste en un impuesto de 25% sobre la base imponible determinada sobre la utilidad neta.
- b. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, que consiste en un 7% de impuesto sobre los ingresos brutos

Las tasas de impuestos antes indicadas tienen vigencia a partir del 1 de enero de 2013 y conforme disposición transitoria de la ley, las tasas vigentes para el año 2013 son el 31% y 6% respectivamente, para el año 2014 son el 28% y 7% respectivamente y para el año 2015 en adelante son el 25% y 7% respectivamente.

Como elemento común entre los regímenes antes descritos y de acuerdo al artículo 15 de la Ley, se establece lo siguiente:

“Artículo 15. Exclusión de rentas de capital de la base imponible.

Las rentas de capital y las ganancias de capital se gravan separadamente de conformidad con las disposiciones del Título IV de este libro.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no es de aplicación a las rentas de capital mobiliario, ganancias de capital de la misma naturaleza, ni a las ganancias por la venta de activos extraordinarios obtenidas por los bancos, sociedades financieras y cooperativas legalmente autorizadas, ni a los salvamentos de aseguradoras y afianzadoras, sometidas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, las cuales tributan conforme las disposiciones contenidas en este título. También se exceptúan del primer párrafo, y deberán tributar conforme las disposiciones contenidas en este título, las rentas de capital inmobiliario y mobiliario provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles y muebles, obtenidas por personas individuales o jurídicas residentes en Guatemala, cuyo giro habitual sea dicha actividad.

*Reformado el segundo párrafo por el Artículo 5, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.” (7:10-11)

Es importante indicar que el párrafo anterior hace mención a las afianzadoras; sin embargo, a partir de la entrada en vigencia del Decreto número 25-2010, todo lo que se aplicable para las afianzadoras, será interpretado como aseguradoras.

A.1 Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas

De acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 19 establece lo siguiente: “Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.” (7:12)

“En este régimen de pago se deben de presentar anticipos del impuesto por medio de pagos trimestrales que se cumplan por medio de una Declaración Jurada durante el mes inmediato siguiente a finalizado cada uno de los trimestres calendario, presentando una Declaración Jurada Anual como liquidación de impuesto anual.

Asimismo deben consignar en sus facturas la leyenda “sujeto a pagos trimestrales”, efectuar retenciones a quienes les vendan o les presten servicios, se debe llevar una contabilidad completa y deben elaborar inventario anualmente y reportar a la Administración Tributaria, las existencias de los meses de enero y julio de cada año.”
(17:15)

El punto medular que las empresas deben considerar al momento de acogerse bajo este régimen de pago de Impuesto Sobre la Renta es asegurarse que para todo tipo de operación que se derive del día a día, debe documentarse de acuerdo a la legislación guatemalteca vigente y cumplir con los lineamientos establecidos en ella, ya que tal como se indicó anteriormente, a la renta bruta se le deben deducir los costos y gastos necesarios para la producción de rentas gravadas.

De igual manera, es importante mencionar que la mayoría de empresas, que independientemente se dedique a diferente tipo de manufactura, se encuentran sujetas al régimen de Impuesto Sobre la Renta antes indicado ya que por tener gastos materiales en el día a día de su operación, estos permiten deducir la base imponible para la tributación de sus impuestos.

Derivado de lo anterior, es importante considerar lo que establece la Ley de Actualización Tributaria en sus siguientes artículos.

Con relación a la renta bruta, dicha Ley establece que: “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

Asimismo, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias en compraventa de moneda extranjera y las originadas de revaluaciones, re- expresiones o remediciones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad. También constituyen renta bruta los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, en el monto de la indemnización que supere el valor en libros de los activos.

*Reformado el segundo párrafo por el Artículo 7, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013” (7:12)

Los principales costos y gastos que se pueden deducir de la renta bruta, según el artículo 21 del decreto 10-2012, son:

- a. El costo de producción y venta de bienes.
- b. Los gastos incurridos en la prestación de servicios.
- c. Los gastos de transporte y combustibles.
- d. Los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero.
- e. Aguinaldo y bonificación anual hasta el 100% del salario mensual.
- f. Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral, o las reservas que se constituyan hasta el límite del ocho punto treinta y tres por ciento (8.33%) del total de las remuneraciones anuales.
- g. El valor de las tierras laborales inscrito en la matrícula fiscal, que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores.
- h. Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos.
- i. Los arrendamientos de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de renta.
- j. Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación descomposición o

destrucción de los bienes.

- k. Las depreciaciones y amortizaciones.
- l. Las donaciones realizadas.
- m. Los viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país.
- n. Las regalías pagadas.
- o. Los gastos por concepto de promoción, publicidad y propaganda.
- p. Los gastos de organización.
- q. Los gastos de ventas.

De acuerdo a la determinación de la renta imponible con relación a este régimen de Impuesto Sobre la Renta, es importante considerar también los costos y gastos no deducibles que contempla la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 23, entre los que se pueden mencionar como principales los siguientes:

“Los elementos más significativos de gastos no deducibles son los siguientes:

- a) Servicios prestados desde el extranjero cuando su monto supera el 5% de la renta bruta.
- b) Regalías que excedan del 5% de la renta bruta.
- c) Viáticos y gastos de viaje que superen el 3% de la renta bruta.
- d) Gasto derivado de reserva para indemnizaciones cuando superan el 8.33% de sueldos y salarios del periodo.
- e) Reserva para cuentas incobrables cuando supera el 3% del saldo de clientes y que sean del giro habitual del negocio.
- f) Reservas de cualquier tipo para inventarios.
- g) Depreciaciones y amortizaciones cuando exceden los límites legales.
- h) Gastos que no cuentan con la documentación legal de soporte.
- i) Las pérdidas cambiarias originadas de la revaluación por simple partida contable.
- j) Gastos a los cuales no se les realizó la retención correspondiente.

- k) Sueldos y salarios no acreditados con la planilla del seguro social.
- l) Otros indicados en la Ley.” (17:16-17)

Una vez se determina la renta imponible bajo el régimen de utilidades sobre actividades lucrativas, el tipo impositivo que establece la Ley en su artículo 36 es del veinticinco por ciento (25%), con lo que es importante hacer referencia y mencionar el artículo 172, que establece lo siguiente:

“...Reducción gradual del tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta para el régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Transitoriamente en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I, se reducirá gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta de este régimen, en la forma siguiente:

1. Para el periodo de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013), el tipo impositivo será el treinta y uno por ciento (31%).
2. Para el periodo de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2014), el tipo impositivo será veintiocho por ciento (28%).
3. Para los periodos de liquidación del uno (1) de enero de dos mil quince (2015) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección III del Capítulo IV del título II del Libro I de esta Ley.” (7:77)

Es importante indicar que de acuerdo al artículo 37 de la ley en mención, el periodo de liquidación definitiva anual en este régimen, inicia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe de coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

Por último, de acuerdo a lo que establece el artículo 39, “los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración

Tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual.

También están obligados a presentar la declaración jurada los contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, o cuando excepcionalmente no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el periodo de liquidación definitiva anual.

La liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual.” (7:26)

A.2 Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

De acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 43 establece lo siguiente: “Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.” (7:28)

El régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas consiste básicamente en deducir de la renta bruta (total volumen de ingresos) las rentas exentas y de fuente extranjera, las rentas de capital y las ganancias de capital.

Derivado de esto, se determina como resultado la renta imponible, a la cual se le aplicará una tasa impositiva de 5% y 7% por lo que para una mejor explicación se citan los siguientes artículos de la Ley de Actualización Tributaria:

“Artículo 44. Tipos impositivos y determinación del impuesto.

Los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, serán los siguientes:” (7:28)

Tabla 2

Tasas impositivas de ISR para el régimen opcional simplificado sobre ingresos

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
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: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

“Artículo 45. Período de liquidación.

En este régimen el periodo de liquidación es mensual.” (7:28)

“Artículo 173. Ajuste gradual del tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta para el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Transitoriamente el tipo impositivo para el rango de renta imponible mensual de Q 30,000.01 en adelante, del Régimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas contenido en la sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley, se ajustará gradualmente, de la forma siguiente:

1. Del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013) el tipo impositivo será de seis por ciento (6%).
2. A partir del uno (1) de enero de dos mil catorce (2014) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley.

*Reformado primer párrafo por el Artículo 25, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013” (7:77)

La mecánica de este régimen de Impuesto Sobre la Renta de 5% y 7% es por medio de un régimen de retenciones definitivas que deben realizar los contribuyentes que realicen pagos a las personas afectas. En caso el pago sea realizado por una persona que no lleva contabilidad completa, o bien, que la persona obligada no realizó la retención correspondiente, la ley establece la obligación por parte del contribuyente de presentar a las cajas fiscales el pago del impuesto correspondiente mediante declaración mensual, presentada durante los primeros diez días (10) hábiles del mes siguiente de emitida su factura.

Las retenciones serán efectuadas por los clientes del contribuyente al momento de pagar las facturas correspondientes, por lo que el agente de retención se encuentra obligado a emitir una constancia de retención por concepto del impuesto retenido y entregarla al contribuyente a más tardar dentro de los primeros cinco (5) días del mes inmediato siguiente. En consecuencia, el agente retenedor es el encargado de pagar ante la Administración Tributaria las retenciones practicadas, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente de retenido el impuesto.

Asimismo, la Ley de Actualización Tributaria establece en su artículo 46: "...La Superintendencia de Administración Tributaria podrá autorizar aquellos casos de contribuyentes que a la fecha de su solicitud se encuentren al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, no tengan proceso económico coactivo iniciado por la Administración Tributaria y que cumplan con los criterios que establezca el Directorio de la Administración Tributaria.

Los contribuyentes que sean autorizados por la Administración Tributaria a efectuar los pagos directamente, deberán indicar en la factura que pagan directamente el impuesto a la Administración Tributaria, identificando la autorización respectiva; en tal caso no procederá efectuar la retención..." (7:29)

El 08 de febrero de 2013 fue publicado y entró en vigencia el Acuerdo del Directorio No. 002-2013, por medio de la cual se facultaba a la Administración Tributaria para autorizar a los contribuyentes solicitantes, efectuar pagos directos del impuesto.

Adicional a lo anterior, es importante mencionar que además de las presentaciones mensuales del impuesto determinado bajo este régimen se debe de presentar una declaración jurada anual informativa correspondiente a los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior, la cual debe ser presentada en los primeros tres (3) meses de cada año.

Dentro de la Ley de Actualización Tributaria se incluyó dentro del contenido de la misma las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, también conocidas como “precios de transferencia”. Derivado de esto, es importante mencionar que para el año 2013, por lo menos hasta el 20 de diciembre de dicho año la normativa se encontró vigente. El Decreto número 19-2013, en su artículo 27 indica que se suspende la vigencia de dichas normas especiales de valoración desde el 21 de diciembre 2013 hasta el 31 de diciembre 2014, entrando en vigencia hasta el uno (1) de enero del año 2015.

Es importante indicar que como consecuencia de esto, las empresas que poseen negociaciones con entidades relacionadas en el extranjero, deben realizar una exhaustiva revisión acerca de los precios que manejan para el desarrollo de sus operaciones entre sí, siendo que dicha normativa alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la renta imponible del contribuyente del periodo en que se realiza la operación y en los periodos siguientes, que derivado de dicho decreto número 19-2013, la vigencia de esta normativa no aplica para el periodo 2014.

B. Rentas del trabajo

Para personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, la renta bruta está constituida por la suma de sus ingresos gravados y exentos, es decir, el total de volumen de ingresos, obtenidos en el periodo de liquidación anual.

Asimismo, es importante dar a conocer las rentas exentas que establece el artículo 70, dentro de las cuales se pueden mencionar en forma de resumen, las más importantes:

- Las indemnizaciones o pensiones recibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad.
- Las indemnizaciones percibidas por tiempo servido, por los trabajadores del sector público y privado.
- Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país.
- El aguinaldo, hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.
- La bonificación anual para trabajadores del sector público y privado hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.

Derivado de lo anterior, la renta neta se considera como la diferencia entre la renta bruta, descrita anteriormente, y las rentas exentas obtenidas.

De acuerdo al artículo 72 de la Ley: “Las personas individuales en relación de dependencia podrán deducir de su renta neta, lo siguiente:

- a. Hasta sesenta mil quetzales (Q 60,000.00), de los cuales cuarenta y ocho mil quetzales (Q 48,000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y, doce mil quetzales (Q 12,000.00) que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos

personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el periodo de liquidación definitiva anual...”(9:41)

- b. “Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del estado, las universidades, entidades culturales o científicas.” (9:41)
- c. “Las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.
- d. “Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.” (7:42)

Una vez determinada la base imponible, el impuesto se calculará de acuerdo con la siguiente escala progresiva que establece la Ley:

Tabla 3
Tasas impositivas de ISR para rentas del trabajo

Rango de renta imponible	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q 0.01 a Q 300,000.00	Q 0.00	5% sobre la renta imponible.
Q 300,000.01 en adelante	Q 15,000.00	7% sobre el excedente de Q 300,000.00.

Fuente: Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria y sus reformas. Decreto 10-2012.

“El impuesto a pagar se determina, para el primer rango, aplicando el tipo impositivo de cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible. Para el segundo rango, se determina sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) al excedente de renta imponible, según la escala anterior.” (7:42)

Para los contribuyentes mencionados anteriormente, el período de liquidación definitiva del impuesto es anual y se cuenta a partir del primero de enero (01) y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año. En caso de los periodos de actividad menores de un año, la base imponible será proyectada a un año y se aplicará a la tasa

correspondiente de acuerdo con la tasa anterior, con el objetivo de determinar el impuesto anual.

La retención del impuesto descrito se realizará por parte del patrono al colaborador, siendo esta una de sus obligaciones tributarias. Las retenciones realizadas deben ser pagadas ante la Administración Tributaria durante los primeros diez días hábiles del mes inmediato siguiente al que correspondan.

Para una empresa industrial dedicada a la actividad pecuaria es importante no dejar pasar por alto alguno de los puntos descritos con anterioridad, ya que si como empresa no se cumple con la obligación y la documentación que soporte las operaciones con relación a sueldos, comisiones o algún otro tipo de remuneración a personas individuales en relación de dependencia, representa un gasto no deducible de su renta bruta al momento de la determinación del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto, un pago de impuesto mayor.

C. Rentas de capital y ganancias de capital

En la práctica se han conocido como rentas de capital y ganancias de capital a aquellas rentas percibidas derivadas de actividades que no pertenecen al giro habitual de un negocio, pudiendo ser estas gravadas bajo el tipo impositivo de 5% y 10%, considerando que para las rentas de capital inmobiliario existe un tratamiento diferente.

De acuerdo al artículo 83 de la Ley: “Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país.

*Reformado por el Artículo 18, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.” (7:45)

Artículo 84. Campo de aplicación.

Las rentas gravadas de conformidad con el artículo anterior se clasifican en:

1. Rentas de capital inmobiliario
2. Rentas de capital mobiliario
3. Ganancias y pérdidas de capital
4. Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos bingos o eventos similares.

La Administración Tributaria declara responsables, como agentes de retención, a los siguientes:

1. “Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con esta Ley, Código de Comercio u otras leyes.
2. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas.
3. Las universidades, colegios, asociaciones, fundaciones, partidos políticos sindicatos, iglesias, colegios profesionales y otros entes asociativos.
4. Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

El incumplimiento de la obligación de retener se sanciona de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario.

*Reformado numeral 4 por el Artículo 20, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.” (7:47)

De forma resumida, se puede considerar como tipos impositivos a las rentas de capital gravadas bajo este título, las siguientes:

- Arrendamiento de bienes inmuebles. (10% sobre el 70% del valor de la renta), una vez no se dedique a comerciar con dichos bienes inmuebles.
- Intereses. (10%) (Excepto supervisados por la SIB y Cooperativas)
- Dividendos. (5%)
- Ganancias de capital. (10%)
- Loterías, rifas, sorteos, entre otros. (10%)

Es importante mencionar que en el caso que se realice retención sobre las rentas gravadas descritas anteriormente, y no se efectúe retención, el sujeto pasivo del impuesto debe de liquidar y pagar el impuesto ante la Administración Tributaria, en el plazo de los primeros diez días (10) hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se recibió el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero.

Por último, es de suma importancia indicar que las pérdidas de capital a las que se refiere la Ley de Actualización Tributaria se pueden compensar con ganancias futuras de la misma naturaleza, hasta por un plazo máximo de dos (2) años, contados desde el momento en que se produjo la pérdida.

2.7 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

El Decreto número 27-92, que contiene la Ley del Impuesto al Valor Agregado, considera que: "... amplía el ámbito de aplicación del tributo, incorpora nuevos contribuyentes, elimina exenciones, facilita a la Administración Tributaria el cumplimiento de sus atribuciones y les entrega nuevos y más eficientes elementos de control para permitirle al Gobierno cumplir con sus objetivos de desarrollo económico y social." (13:1)

Para una empresa, es necesario contemplar el papel tan importante que juega dentro de esta regulación, ya que las operaciones deben considerar las siguientes definiciones:

“Artículo 2. Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá:

- 1) Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.
- 2) Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.
- 3) Por importación: La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.
- 4) Por exportación de bienes: La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.
Por exportación de servicios: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que están destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.
- 5) Por nacionalización: Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.

- 6) Por contribuyentes: Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.
- 7) Por periodo impositivo: que corresponde a un mes calendario.
- 8) Por Dirección: La Dirección General de Rentas Internas” (13:2)

Con relación al numeral 8 del artículo mencionado anteriormente, donde se menciona a la Dirección General de Rentas Internas, es importante resaltar que esta última ha sido sustituida por la Superintendencia de Administración Tributaria, quien absorbe en 1998 las funciones principales de control, recaudación y fiscalización de los ingresos percibidos por el Estado, en concepto de tributación del país.

Una empresa se encuentra bajo el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado por lo siguiente:

“Artículo 3. Del hecho generador. El impuesto es generado por:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o

comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) La venta o permuta de bienes inmuebles.
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- 10) La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley.

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los mismos.” (13:3)

De acuerdo al artículo 10 del presente Decreto, los contribuyentes que se encuentran sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado por las disposiciones que este establece, será de una tarifa del impuesto del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. Por lo tanto, es importante considerar que en todos los casos debe de estar incluida la tarifa del doce por ciento (12%) en la venta de bienes o prestación de servicios.

La determinación de la obligación tributaria ascenderá a la suma neta entre el total de débitos y el total de créditos generados durante el periodo impositivo, que será enterada ante la Administración Tributaria dentro del mes inmediato siguiente al de

emitida la factura, contratos, entre otros documentos generadores del pago de dicho impuesto.

Asimismo, los contribuyentes podrán solicitar devoluciones de crédito fiscal, una vez cumplan con los requisitos que establece la Ley, o bien, compensar dichos créditos hasta el agotamiento del mismo. De acuerdo al artículo 47 del Código Tributario, en el cual establece: "... El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal" (6:18)

2.8 Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala

"La Constitución Política de la República obliga a observar el principio de solidaridad al establecer que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos bajo el mandato de guardar conducta fraternal entre sí, y ordena a los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, para hacer realidad que el régimen económico y social de Guatemala alcance el desarrollo, fundado en principios de justicia social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y sostenido." (11:1)

El artículo 1 de la citada Ley del Impuesto de Solidaridad indica lo siguiente: "Se establece un impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y

obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.”
(11:2)

La empresa se encuentra sujeta al pago de dicho Impuesto de Solidaridad, la cual engloba dentro del hecho generador del impuesto a las empresas mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional.

“Las exenciones más importantes son:

- a) Las instituciones del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y los municipios y sus empresas, con la excepción de las entidades jurídicas constituidas con capital mixto.
- b) Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para operar en el país.
- c) Las personas sujetas a este impuesto, que iniciaron las actividades de negocios, durante los primeros cuatro trimestres de operación.
- d) Las actividades comerciales y agrícolas realizadas por las personas individuales o jurídicas que por una ley específica o debido a que operan dentro de los regímenes especiales establecidos en la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, el Decreto 29-89 y la Ley de Zonas Francas, 65-89, ambos del Congreso de la República y sus reformas están exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante la vigencia de la exención que disfruta.
- e) Las personas individuales o jurídicas y las demás entidades que están sujetas al Impuesto de Solidaridad que pagan impuesto sobre la renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas de este impuesto.
- f) Los contribuyentes que a partir de la fecha en que el impuesto de solidaridad establecido en la presente Ley entra en vigor incurren en pérdidas operativas durante dos años consecutivos. Esta exención es únicamente aplicable para

los cuatro periodos impositivos siguientes al segundo año en que se produjeron las pérdidas citadas.” (17:22)

La base imponible del Impuesto de Solidaridad 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.” (11:4)

Una vez determinada la base imponible del impuesto, se le aplicará la tasa impositiva del uno por ciento (1%), que se tendrá que enterar ante la Administración Tributaria durante el mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, considerando que la base imponible será con relación al periodo inmediato anterior del año en que se reporta el pago trimestral.

Por último, el artículo 11 de la Ley en mención establece lo siguiente:

“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 inmediato siguientes, tanto el que debe de 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 periodo de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo.” (11:4-5)

2.9 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala

Una empresa por lo general posee bienes muebles e inmuebles propios, así como también bienes muebles e inmuebles arrendados a terceras personas. El Impuesto Único Sobre Inmuebles es aquel cuyo hecho generador son los bienes inmuebles que se encuentran situados en un espacio físico dentro del territorio de la República de Guatemala.

Las empresas que se dedican a la actividad pecuaria poseen plantas de producción, que es donde se realizan la mayoría de actividades que tengan que ver con el resguardo de materia prima, manufactura de la misma y elaboración o transformación de esta última en un producto terminado.

La base imponible corresponde al valor que establece la matrícula fiscal del inmueble sujeto al pago del impuesto correspondiente, que para efectos precisos, es el valor que contiene la matrícula de acuerdo al Registro de la Propiedad Inmueble de la República de Guatemala.

De acuerdo a la Ley, en su artículo 11 establece las escalas y tasas siguientes:

“Hasta Q. 2,000.00	Exento
De Q. 2,000.01 a Q. 20,000.00	2 por millar
De Q.20, 000.01 a Q 70,000.00	6 por millar
De Q.70, 000.01 en adelante	9 por millar.” (14:4)

El pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles se realizará por el sujeto pasivo durante el mes siguiente de vencido cada trimestre del año, es decir, durante los meses de abril, julio, octubre y enero respectivamente.

2.10 Ley de Propiedad Industrial, Decreto número 57-2000 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

Como parte de la observancia de las leyes a las que se encuentra sujeta una empresa dedicada a la actividad pecuaria, es importante considerar lo siguiente:

“Artículo 1. Objeto de la ley. Esta ley tiene por objeto la protección, estímulo y fomento a la creatividad intelectual que tiene aplicación en el campo de la industria y el comercio y, en particular; lo relativo a la adquisición, mantenimiento y protección de los signos distintivos, de las patentes de invención y de modelos de utilidad y de los diseños industriales, así como la protección de los secretos empresariales y disposiciones relacionadas con el combate de la competencia desleal.

Artículo 2. Personas que puedan acogerse a esta ley. Toda persona individual o jurídica, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o actividad, puede adquirir y gozar de los derechos que esta ley otorga.” (12:12)

2.11 Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Decreto número 295 del Congreso de la República de Guatemala

Esta ley obliga tanto al patrono como al trabajador a pagar mensualmente una cuota de seguro social para que los trabajadores puedan gozar de los beneficios y servicios que

presta Instituto Guatemalteco de Seguridad Social. Actualmente el porcentaje con el que debe contribuir el patrono es del diez punto sesenta y siete por ciento (10.67%) para el IGSS, del uno por ciento (1%) para el IRTRA y del uno por ciento (1%) para el INTECAP. Los trabajadores deben contribuir con el cuatro punto ochenta y tres por ciento (4.83%).

2.12 Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado, Decreto número 76-78 del Congreso de la República de Guatemala

Con base en el artículo 1 de la Ley reguladora de la prestación del aguinaldo para los trabajadores del Sector Privado, indica que: “todo patrono queda obligado a otorgar a sus trabajadores anualmente en concepto de aguinaldo, el equivalente al cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual que estos devenguen por un año de servicios continuos o la parte proporcional correspondiente” (16:1)

La Ley contempla que esta bonificación deberá pagarse el cincuenta por ciento (50%) en la primera quincena del mes de diciembre y el cincuenta por ciento (50%) restante en la segunda quincena del mes de enero siguiente; sin embargo, también indica que las empresas que por convenios, costumbres o voluntariamente cubran el cien por ciento (100%) de dicha prestación en el mes de diciembre, no están obligados al pago de ningún complemento durante el mes de enero siguiente.

Es importante mencionar que el pago del aguinaldo representa para las empresas o para los patronos, una deducibilidad del gasto al impuesto sobre la renta, de hasta un cien por ciento (100%) del salario o sueldo ordinario devengado. Asimismo, dicha prestación no está afecta al pago de las cuotas del seguro social o alguna otra prestación laboral.

2.13 Ley de Bonificación Incentivo para los Trabajadores del Sector Privado, Decreto número 78-89 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

Con base en la Ley de bonificación incentivo para los trabajadores del sector privado, en su artículo 1 indica que: “se crea la bonificación incentivo para los trabajadores del sector privado, con el objeto de estimular y aumentar su productividad y eficiencia.”

(9:1)

Por medio de dicho Decreto 78-89, Ley de bonificación incentivo para los trabajadores del sector privado, los patronos han encontrado la manera de incrementar las remuneraciones percibidas por los trabajadores, sin que al mismo tiempo esto suponga un incremento en las prestaciones laborales que dichos patronos están obligados a pagar por concepto de cuota social.

El artículo 2 de dicho Decreto indica que: “la bonificación por productividad y eficiencia deberá ser convenida en las empresas de mutuo acuerdo y en forma global con los trabajadores y de acuerdo con los sistemas de tal productividad y eficiencia que se establezcan. Esta bonificación no incrementa el valor del salario para el cálculo de indemnizaciones o compensaciones por tiempo servido, ni aguinaldos, salvo para cómputo de séptimo día, que se computará como salario ordinario. Es gasto deducible para la determinación de la renta imponible del impuesto sobre la renta, en cuanto al trabajador no causará renta imponible afecta. No estará sujeta ni afecta al pago de las cuotas patronales del IGSS, IRTRA e INTECAP, salvo que patronos y trabajadores acuerden pagar dichas cuotas” (9:1)

De acuerdo a la práctica que a la fecha se maneja en las empresas, se interpreta que la bonificación incentivo en Q 250.00 se debe entender como un mínimo otorgado por la ley, por lo que existe la posibilidad que el patrono y trabajador acuerden una bonificación superior a los Q 250.00, sin que se encuentre afecta a las cuotas del seguro social y prestaciones laborales, salvo que dichas partes acuerden lo contrario.

2.14 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público, Decreto número 42-92 del Congreso de la República de Guatemala

La Ley de bonificación anual para trabajadores el sector privado y público, mejor conocida como la “Ley de bono 14”, en su artículo 1 indica que: “se establece con carácter de prestación laboral obligatoria para todo patrono, tanto del sector privado como del sector público, el pago a sus trabajadores de una bonificación anual equivalente a un salario o sueldo ordinario que devengue el trabajador. Esta prestación es adicional e independiente al aguinaldo anual que obligatoriamente se debe pagar al trabajador.” (8:1)

Los patronos deben pagar a sus trabajadores una bonificación equivalente al cien por ciento (100%) del salario o sueldo ordinario devengado por el trabajador en un mes. Asimismo, la Ley contempla que ésta bonificación deberá pagarse durante la primera quincena del mes de julio de cada año, es decir, que los patronos tienen hasta el 15 de julio de cada año, para hacer efectivo el pago de esta prestación.

CAPÍTULO III

PLANIFICACIÓN FISCAL

3.1 Generalidades

La planificación fiscal no es sinónimo de evasión de impuestos, al contrario, la planificación fiscal pretende cumplir con las obligaciones tributarias, dentro del marco legal vigente al que se encuentra sujeta la empresa, para que la misma se cumpla de una manera precisa y oportuna. Sin embargo, bajo el ámbito de dicho marco legal, el objetivo de una planificación fiscal es construir diferentes estrategias que permitan a la empresa minimizar, en la medida de lo posible y para periodos futuros, el desembolso de efectivo que esta hace por concepto de pago de tributos, asimismo, que el nivel de rentabilidad de negocio sea óptimo.

La planificación fiscal es una herramienta que permite, por medio del estudio del negocio y diseño de una estructura sólida del funcionamiento de las operaciones de este, obtener beneficios en aquellos lugares, momentos o circunstancias que representen menor carga tributaria para las empresas.

3.2 Planificación

La planificación, como herramienta que se puede utilizar para la aplicación y el desarrollo de operaciones y actividades que se realizan como parte de una sociedad, o incluso como una persona individual, se puede definir como:

3.2.1 Definición

La planificación permite a las personas establecer un plan de acción ante aquellas situaciones que se prevean puedan suceder, que impliquen un impacto tanto positivo como negativo. Asimismo, la herramienta de la planificación puede ser utilizada para

obtener un grado de seguridad confiable sobre las actividades que se van a efectuar de acuerdo a lo planeado.

Derivado de lo descrito anteriormente, se puede entender que la herramienta de la planificación se encuentra abierta y accesible a cualquiera que crea necesario un plan, pues si bien existen planificaciones que representan un costo monetario, el prever las situaciones que permitan conocer los posibles resultados de algo que se busca es cuestión de tener los objetivos claros y concretos.

La planificación de un trabajo profesional, asegura que el resultado que se obtenga después del desarrollo del mismo en todas sus fases sea el esperado, mismo que ha sido proyectado antes de iniciarlo.

Desde el punto de vista comercial: el comerciante antes de llevar a cabo su actividad mercantil, debe por ende, proveer todo lo necesario para que en el desarrollo de su trabajo pueda actuar de la mejor manera posible, tomando decisiones oportunas para cumplir con los objetivos propuestos.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (International Auditing and Assurance Standards Board –IAASB- por sus siglas en inglés), en la Norma 300, se define la planificación como: “Implica establecer la estrategia global de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo” (27:1)

3.2.2 Objetivo

De conformidad con lo que establece la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 300, *Planificación de Auditoría de Estados Financieros*, es importante hacer mención que el objetivo del auditor es planificar el encargo de auditoría con el fin de que esta se lleve a cabo de una manera eficaz, permitiéndole así al auditor, desarrollar técnicas, planes y

procedimientos que le brinden seguridad razonable que le conduzcan a conclusiones fundamentadas para el desarrollo de una opinión.

3.2.3 Importancia de la planificación

Una planificación adecuada es un requisito fundamental para el eficiente desarrollo de un trabajo de auditoría, o bien, que el enfoque del auditor sea como asesor, consultor financiero, consultor tributario o al momento de emitir una opinión sobre un encargo que le ha sido asignado.

La planificación permite identificar los objetivos importantes y relevantes de un trabajo a realizar, asimismo, permite determinar los métodos y procedimientos necesarios para alcanzar dichos objetivos, en forma eficiente y eficaz.

3.2.4 Proceso de la planificación

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 300, el proceso de planificación, enfocado bajo el contexto de una auditoría recurrente, se puede describir a grandes rasgos de la siguiente manera:

- a) Conocimiento del cliente y del medio en que opera.
- b) Identificación de las áreas significativas.
- c) Decisión preliminar en relación al grado de confiabilidad en cifras financieras.
- d) Conocimiento de asuntos administrativos.
- e) Documentación y divulgación de auditoría.

Con relación al listado anterior, es importante indicar que dicho proceso de planificación se ha descrito con el propósito de dar a conocer un camino de lo que es una planificación bajo un contexto de auditoría de estados financieros, tal como establece la NIA 300. No obstante, esto no delimita el proceso específico que una empresa debe

considerar al momento de realizar una planificación en cualquier área del negocio que desee.

3.2.5 Clasificación

Al momento de realizar una planificación, bajo el contexto de una auditoría recurrente, es importante considerar que debe desarrollarse en dos sentidos importantes:

3.2.5.1 Planificación técnica

La planificación técnica juega un papel radical dentro de la planificación en general que se realiza previo al desarrollo de un encargo de auditoría, el propósito de esta planificación es cumplir con los objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA 200), que básicamente es aumentar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros y, a su vez, reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

De conformidad con lo que establece la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 300, la planificación: “Permite identificar previamente las técnicas y los procedimientos de auditoría que se aplicarán según las circunstancias para obtener los objetivos de la auditoría, la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría.” (27:1)

Para la planificación técnica, es importante considerar los siguientes aspectos:

3.2.5.1.1 Condiciones del trabajo

Para este aspecto, el auditor, al momento del desarrollo del encargo de auditoría, o trabajo que se le asigne, debe tomar en cuenta lo siguiente:

- Responsabilidad con respecto a los informes.

- Objetivos de servicio al cliente: emitir opinión es lo principal, pero se puede recomendar sobre deficiencias, convenciones contables y de auditoría, Leyes y reglamentos (Si en algún caso el marco de información financiera aplicable fuese las NIC, NIIF completas o NIIF para las Pymes)
- Instrucciones recibidas de otros auditores, asegurarse que el trabajo requerido está elaborado de acuerdo al marco de aplicación de la profesión de contaduría pública y auditoría, Normas Internacionales de Auditoría (NIA).
- Colaboración del cliente, trabajo que realiza el personal del cliente.

3.2.5.1.2 Actualización de la información básica

El auditor deberá actualizar la información básica de la empresa que está realizando el encargo de auditoría, para el efecto, deberá tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- Naturaleza del negocio, es decir, el giro habitual de la empresa, conocimiento del cliente y los cambios habidos.
- Sistemas contables y procedimientos de control.
- Aspectos financieros del cliente (presupuestos operativos y de inversión).

3.2.5.1.3 Componentes importantes

Una vez establecidas las condiciones de trabajo y la actualización básica del cliente, el auditor debe de identificar los siguientes componentes importantes:

- La importancia de los lugares en donde opera el cliente.
- La importancia de los sistemas contables separados y la acumulación de transacciones (las ventas al contado, las ventas al crédito y, en efecto, los procedimientos de control al respecto).
- Transacciones y hechos individualmente importantes (cualquier acontecimiento que se espera tendrá influencia en el conjunto de estados financieros) ejemplo:

- Compra de una nueva empresa.
- Eliminación de una división o una línea de negocio.
- Transacciones con empresas vinculadas.
- Grandes contratos de venta al exterior cuando con anterioridad existían solamente internos.

Por último, es importante dar a conocer que los componentes importantes deberán ser usados como el punto central para la determinación clara y precisa de los objetivos de auditoría, para la consideración del riesgo de auditoría, para la planificación del enfoque que tomará la auditoría y la definición del alcance del encargo de auditoría.

3.2.5.2 Planificación administrativa

“Es el componente final de la planeación de la auditoría, consiste en la asignación del personal profesional al trabajo, este procedimiento representa también uno de los elementos de control de calidad, con base en un conocimiento del negocio del cliente y el programa de auditoría planeado, el auditor se encuentra capacitado para determinar las necesidades que se tienen de personal profesional, deberá tomarse en consideración la composición del equipo de auditoría en términos de experiencia general, responsabilidad, supervisión y experiencia técnica. La asignación del personal también deberá coordinarse con la naturaleza y la oportunidad de pruebas de auditoría que se deban realizar.” (23:3)

La planificación administrativa, se reduce en pocas a palabras, a la planificación en que el auditor debe considerar las gestiones administrativas que van desde el personal capacitado, idóneo y capaz para efectuar el encargo de auditoría hasta los honorarios profesionales y la forma en que estos se cobrarán al cliente por la realización del trabajo acordado.

Con base en lo descrito anteriormente, es importante que el auditor considere los siguientes aspectos para la realización de la planificación administrativa:

- Personal que efectuará el trabajo.
- Control de tiempo empleado y presupuestado de trabajo.
- Evaluación del personal (que cumplan con requisitos específicos que abordan desde la personalidad, presentación, actitud hacia el trabajo, entre otros.)
- Control de la facturación emitida a los clientes y, en consecuencia, el control de las cuentas por cobrar que nacen derivado de lo anterior.

3.3 Planificación fiscal

La planificación fiscal se puede entender como:

3.3.1 Definición de planificación fiscal

La Escuela de Comercio Exterior de AGEXPORT, a través del desarrollo del seminario taller que aborda la planificación fiscal internacional, da a conocer que: “se entiende por planificación fiscal, la disciplina académica que, combinando conocimientos de derecho tributario, asesoría de empresas, gestión de patrimonio, banca internacional y otras materias, proporciona estrategias tendentes a la evitación legal de una parte de la carga tributaria que soportan las personas y las empresas. Para ello se estudia el negocio y diseña una estructura de funcionamiento, generalmente internacionalizada, que permite situar la generación de beneficio en aquellos lugares, momentos o circunstancias que menor tributación provoquen.” (18:6)

La planificación fiscal, es utilizada generalmente por las empresas consideradas como grandes y medianas contribuyentes, sin que esto quiera decir que las pequeñas empresas no la utilizan, pero en la práctica es difícil que las pequeñas empresas la utilicen, por tener un alcance menor, o bien, porque su operación no lo demanda. La misma es manejada a la fecha como una herramienta financiera, implementada por el gobierno corporativo o dirección de las empresas, o en su defecto, por parte de una consultoría externa, que permite a una organización evaluar las diferentes áreas que la

conforman, con el objetivo de que la determinación del pago de sus impuestos sea precisa y oportuna. Asimismo, pretende identificar las operaciones, que de acuerdo al marco legal vigente, permite el ahorro en el pago de sus principales impuestos, o bien, apegarse a algún tipo de beneficio fiscal que la empresa pueda aspirar.

La planificación fiscal realiza un estudio previo de la actividad principal del empresario y de la legislación que le es aplicable, esto con el objetivo de conseguir ventajas financieras, sin descuidar el aspecto tributario, de modo que conociendo con anterioridad el efecto impositivo, el empresario pueda incluir su desembolso dentro del flujo de efectivo de la empresa.

La planificación fiscal también sirve al empresario como herramienta financiera, ya que su uso adecuado puede prever periodos de iliquidez en los que es necesario tomar ciertas decisiones internas y externas dentro de la actividad mercantil o de la entidad de que se trate para atender de manera oportuna las responsabilidades económicas.

3.3.2 Conceptos básicos de la planificación fiscal

Luego de conocer la definición de lo que es una planificación fiscal, es importante hacer mención de los conceptos básicos más importantes que se ven involucrados en el desarrollo de dicha planificación, los cuales son:

- Evasión
- Elusión
- Planificación

3.3.2.1 Evasión

La evasión es aquella actividad que hace referencia a las maniobras o estrategias que el sujeto pasivo de la obligación tributaria utiliza para evitar cumplir con el pago de los impuestos bajo los que se encuentra sujeto, violando para ello la ley. Al momento de

incurrir en la evasión tributaria, simple y sencillamente no se cumple con la ley, lo cual es sin duda alguna ilegal.

3.3.2.2 Elusión

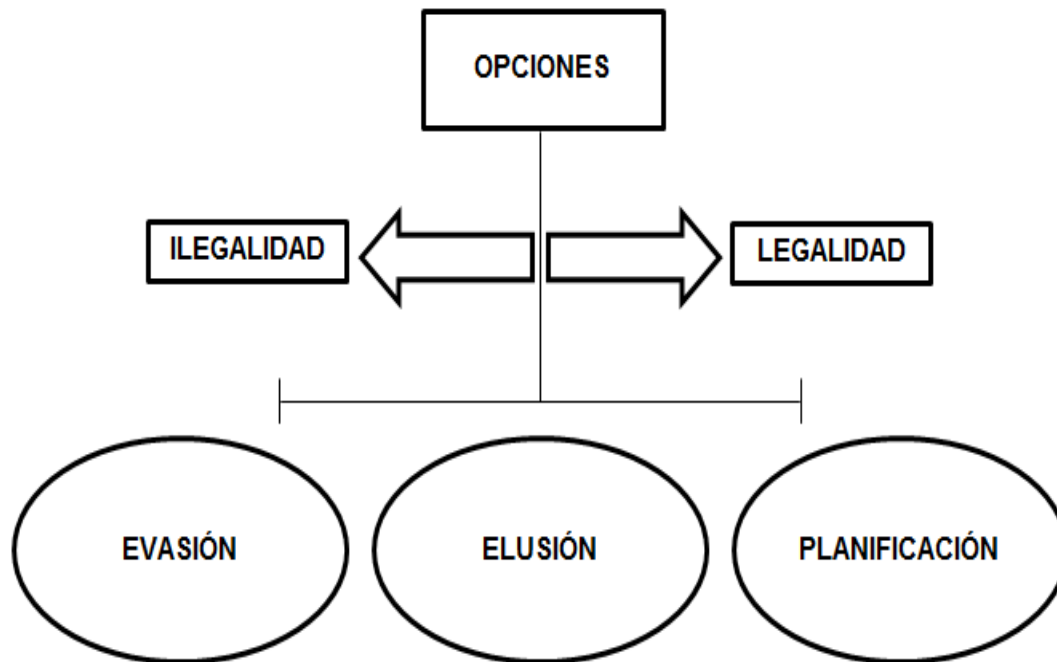
La elusión, en cambio, es aquella actividad que hace referencia a ciertos comportamientos que el sujeto pasivo de la obligación tributaria busca para evitar el pago de los impuestos bajo los que se encuentra sujeto, utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la legislación vigente o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente de carácter ilegal ya que no está violando ninguna ley, sino que pretende aprovecharse por medio de una interpretación a favor del contribuyente, manipulación o hasta cierto punto capricho, situación que es permitida bajo el análisis de una ley ambigua o que contenga las famosas “lagunas fiscales”.

3.3.2.3 Planificación

Tal como se ha explicado anteriormente, la planificación fiscal pretende disminuir la carga tributaria, aprovechando así los beneficios tributarios expresamente contemplados por la ley.

Para efectos prácticos de apreciación visual, a continuación se detallan, de una forma gráfica, los conceptos básicos de una planificación fiscal:

Figura 2
Conceptos básicos de la planificación fiscal



Fuente: Escuela de Comercio Exterior de AGEXPORT. Seminario Taller de Planificación Internacional. Febrero 2016.

3.3.3 Objetivos de la planificación fiscal

La planificación fiscal tiene como objetivos generales y específicos los siguientes:

3.3.3.1 Objetivo general de la planificación fiscal

El objetivo general de la planificación fiscal es determinar los aspectos principales que se deben considerar, tanto fiscales como financieros, para que la planificación fiscal sea utilizada como herramienta financiera en el desarrollo de las operaciones de una empresa.

3.3.3.2 Objetivos específicos de la planificación fiscal

Dentro de los principales objetivos que una empresa persigue al momento de desarrollar una planificación fiscal, e introducirla como herramienta financiera a las operaciones de dicha empresa, se pueden mencionar los siguientes:

- Dar a conocer la disminución de la carga tributaria que una empresa puede obtener bajo los regímenes de impuestos a los que está sujeta, o bien, evaluar el panorama en general de las operaciones para adecuar el régimen de impuestos oportuno que permita optimizar los recursos económicos.
- Determinar los requisitos necesarios para la adecuada, precisa y oportuna compensación de créditos fiscales que una empresa puede tener acumulados al cierre de un periodo fiscal.
- Determinar el impacto que existe en los flujos de efectivo de una empresa, derivado de la ejecución de la planificación fiscal, con relación al periodo fiscal inmediato anterior.

Adicional a los objetivos específicos descritos anteriormente, dentro del cumplimiento de las obligaciones fiscales como tal, se puede mencionar que: la planificación fiscal persigue ciertos objetivos que la entidad ha enfocado específicamente para el cumplimiento preciso y oportuno de la presentación de sus obligaciones fiscales, entre los que se pueden mencionar:

- Realizar el pago de impuestos con base en los tiempos estipulados por Ley.
- Cumplir con base en la ley con las obligaciones formales impuestas en materia fiscal.
- Evitar el pago de intereses, moras y multas.

- Evitar el pago de impuestos que no correspondan.
- Disminuir el riesgo de incurrir en errores que provoquen ajustes fiscales.

3.3.4 Relevancia de la planificación fiscal

La relevancia de la planificación fiscal es definir cuál es la estrategia corporativa adecuada, que a la empresa permita legalmente, disminuir la carga tributaria soportada por las empresas y personas físicas.

Lo anterior supone que, para que la planificación fiscal se logre de una forma eficiente y eficaz, se debe lograr una sinergia entre los siguientes elementos:

- Derecho tributario
- Asesoría de empresas
- Gestión de patrimonio
- Banca internacional
- Otras materias conexas en especial con el comercio global

Una vez que los elementos descritos anteriormente logren sinergia y sean desarrollados en su conjunto, es casi seguro diseñar una estrategia de funcionamiento que una empresa puede utilizar para llevar a cabo el desarrollo de una planificación fiscal de una forma eficiente y eficaz.

3.3.5 Clasificación de la planificación fiscal

A la fecha existen diversos tipos de planificación fiscal, las cuales pueden realizarse de acuerdo a las necesidades de una empresa, o bien, al seguimiento de algún objetivo en específico que esta tenga. Sin embargo, por el periodo de tiempo, se puede mencionar que se desarrollan los siguientes tipos de estrategias fiscales:

- La planificación continua, que es aquella se elabora durante periodos constantes o periódicos, con un objetivo específico.
- La planificación esporádica, que es aquella que se realiza con motivo de la celebración de uno o más actos aislados dentro de un mismo ejercicio. Puede ser esta preventiva, detectiva o correctiva.

3.3.6 Ventajas de utilizar la planificación fiscal

Las principales ventajas de una adecuada y oportuna planificación fiscal pueden ser las siguientes:

- Pago oportuno y preciso de impuestos por la adopción de procedimientos que señalan en la propia ley o tratamiento preferenciales que se establecen en la misma.
- Diferimiento en el pago de los impuestos, lo cual produce un incremento en el efectivo de la empresa, constituyéndose en un verdadero financiamiento para la misma.
- Evitar sanciones o recargos, al cumplir adecuadamente con las disposiciones fiscales.
- Evitar que sobre los gastos reales de la empresa se tenga que pagar un impuesto al considerarlo como gasto no deducible.
- Lograr una empresa fiscalmente sana, que asegura los intereses tanto de sus accionistas como de terceros.

Es importante mencionar que previo a la preparación de una planificación fiscal es importante elaborar una evaluación actual de la empresa que implementará tal

herramienta ya que para ciertas empresas lo que es una ventaja para otra puede parecer una desventaja.

3.3.7 Desventajas de NO utilizar la planificación fiscal

Las desventajas de no utilizar una planificación fiscal como herramienta financiera, se pueden mencionar entre las que tienen más impacto, las siguientes:

- Si no hay planificación fiscal, existe el riesgo de que la empresa caiga en contingencias fiscales, que al materializarse podría incurrir en ajustes y sanciones de tipo económico y legal por parte de la Administración Tributaria.
- No diferimiento en el pago de impuestos, lo cual produce una disminución en los flujos de efectivo de la empresa.
- Incurrimiento en sanciones o recargos, por no cumplir adecuadamente con la normativa tributaria que le aplique.
- Poner en riesgo los gastos reales de la empresa al considerarlos fiscalmente como gastos no deducibles.
- Provocar que la empresa adolezca en contingencias fiscales, que ponga en riesgos los intereses tanto de sus accionistas como de terceros.

3.3.8 Riesgos a considerar en una planificación fiscal

Los riesgos a los que una empresa está sujeta pueden ser de diferente carácter o enfoque; sin embargo, para efectos del presente trabajo, los principales riesgos que una empresa debe considerar al momento de desarrollar una planificación fiscal son los siguientes:

3.3.8.1 Riesgos de tipo formal

Estos tipos de riesgos son aquellos que se refieren a la falta o infracciones a deberes de carácter formal que son estipuladas en las leyes tributarias específicas, según el Código Tributario y sus reformas específicamente. El Código de Trabajo, con base en el artículo 94 establece el detalle de lo que se considera infracción a dichos deberes. Así también, la sanción correspondiente para cada una de dichas infracciones.

Es importante mencionar que este tipo de sanciones son de tipo pecuniario, es decir, que la infracción a los deberes formales supone un desembolso de efectivo de la empresa, jurídica o individual, que incurre en dicha infracción.

Asimismo, es importante resaltar lo que el Código Tributario en su artículo 94 “A”, que indica la reducción de sanciones a infracciones a deberes formales, establece: “Los contribuyentes o responsables que al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales, de las establecidas en este Código o en las leyes tributarias específicas, que se sancionen pecuniariamente, sin haber sido requerido o fiscalizado, se presente voluntariamente ante la Administración Tributaria aceptando la comisión de la infracción, se rebajará la sanción que corresponda en un ochenta y cinco por ciento (85%), siempre que efectúe el pago de forma inmediata. Esta rebaja no aplicará en el caso que el contribuyente reincida en la comisión de la misma infracción durante el período impositivo que corresponda.” (6:36)

3.3.8.2 Riesgos de tipo sustancial

Son aquellos riesgos que dejan como consecuencia una sanción económica, pero que a diferencia de los riesgos de tipo formal, provocan un mayor impacto y que la intención con que se comete la falta determina si se incurre en riesgo de tipo penal o no.

De acuerdo con el Código Tributario y sus reformas, los artículos 85, 86, 89, 91, y 93 desarrollan riesgos de tipo sustancial, que cumplen de acuerdo a lo descrito anteriormente.

3.3.8.3 Riesgos de tipo penal

Los riesgos de tipo penal, en adición a la sanción económica y pago de multas, mora e intereses al fisco; suponen pena de cárcel principalmente para los Representantes Legales y Contadores registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Como principales riesgos de tipo penal, se pueden mencionar los siguientes:

- Con base en lo que establece el artículo 358 “A” del Código Penal, simular operaciones mediante engaños con el propósito de defraudar al fisco.
- Con base en lo que establece el artículo 358 “B” del Código Penal, documentar operaciones con facturas falsas, quien clandestinamente comercialice mercancías evadiendo el pago de tributos, no emitir o no entregar facturas, quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar el pago de tributos.
- Con base en lo que establece el artículo 358 “C” del Código Penal, la apropiación indebida de tributos.
- Con base en lo que establece el artículo 358 “D” del Código Penal, la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

3.4 Procedimiento de la planificación fiscal

La planificación fiscal no establece un parámetro estándar o guía general acerca de los procesos o procedimientos que deben ejecutarse al momento de realizar dicha planificación. Sin embargo, existen puntos importantes y básicos que deben abordarse durante el desarrollo e implementación como herramienta financiera en una empresa.

Para el efecto, y según criterio adoptado para el desarrollo del presente trabajo de tesis, a continuación se detallan cinco etapas importantes que permiten que la planificación fiscal sea utilizada como herramienta financiera dentro de una empresa, para el alcance de los objetivos y lineamientos establecidos:

3.4.1 Planificación

La planificación, como etapa del procedimiento de la planificación fiscal, por redundante que parezca, es el elemento fundamental dentro de una planificación fiscal que permite que la elaboración de esta herramienta financiera pueda ser realizada de acuerdo a los lineamientos establecidos por la gerencia general de una organización, o bien, en la persecución de los objetivos específicos de esta última. La misma juega el rol más importante dentro de las fases de una planificación fiscal, ya que es la guía o mejor conocida como “el plan a seguir” para la ejecución de esta.

Dentro del desarrollo de operaciones de una empresa, es importante involucrar a los diferentes departamentos que conforman la organización para que puedan aportar en la elaboración de una planificación fiscal, tanto a nivel operativo como a nivel administrativo, esto sin suponer que se tengan que modificar los procesos que a determinada fecha se han ejecutado.

Dentro de la planificación como etapa, es importante resaltar dos puntos importantes que son:

3.4.1.1 Visión

“La visión, de manera simple, es el sueño de la organización, la inspiración máxima a la cual se quiere llegar, la meta ambiciosa por alcanzar en el futuro. Los planes de la organización apuntan al logro, en el largo plazo, de dicha visión. Dicho de otro modo, la

visión es la manera como se ve la organización en sí misma en un plazo de diez, veinte o más años, en la cúspide de éxito.

Gary Hamel y C. Prahalad, teóricos de la estrategia del intento estratégico, han atacado duramente el modelo tradicional del planeamiento estratégico. Explican que dicho modelo se basa en adecuar las estrategias a los recursos o las capacidades de la organización, a las demandas del entorno en cual opera. Es decir, adecuar las fortalezas y debilidades a sus oportunidades y amenazas. Es por ello por lo que el enfoque tradicional ha sido llamado también el modelo de ajuste estratégico.” (31:1)

“El secreto del éxito de empresas como Toyota y Canon consiste en tener metas sumamente ambiciosas, que las obligaron a generar recursos y capacidades para alcanzarlas. La búsqueda de liderazgo generó una obsesión de triunfo en todos los niveles que se mantuvo por diez o veinte años. A esta obsesión Hamel y Prahalad la llaman intento estratégico. En el fondo no se trata de otra cosa que de la visión.

Para elaborar la visión, se debe realizar lo que se llama un ejercicio de visualización. Ello no es más que una dinámica en la cual los miembros del equipo empresarial ven cómo será su organización en el largo plazo e imaginar el éxito que alcanzará. Dicha “visión” debe ser sumamente ambiciosa y debe mostrar una organización en la cumbre del éxito empresarial.

Por otro lado, el equipo debe asumir diversos roles durante el ejercicio. Debe “ver” la organización desde la perspectiva de los distintos “jugadores” que intervienen en el medioambiente de la empresa y que fueron analizados en el análisis del entorno. Dichos jugadores son los competidores directos, los competidores potenciales, los sustitutos, los clientes, los proveedores, los organismos del estado y los gobiernos en distintos niveles, la sociedad y los propietarios. Se debe ver la organización desde la perspectiva de cada uno de estos jugadores, verla como ellos la apreciarían. De esa manera, se obtienen un cuadro muy completo de lo que se desea lograr en el largo plazo.

Terminando el ejercicio de visualización y obtenidas la visión de distintos jugadores, se procederá a sintetizar dicho resultado. Dicha síntesis, que reúne las expectativas más ambiciosas del equipo empresarial, es la visión.” (31:1)

La visión como elemento de la planificación fiscal, es aquella que permite imaginar a la empresa a una fecha determinada como serán sus operaciones, o bien, cuál será el estado en el que dicha empresa esté con relación a las obligaciones tributarias y el pago de sus impuestos, en consecuencia, el impacto económico y financiero que esto pueda generar.

La visión de una planificación fiscal es sumamente importante, ya que esta permite a la empresa fomentar el entusiasmo y el compromiso de todas las áreas involucradas en el desarrollo y ejecución de una planificación fiscal. Así también, permite que la empresa se encuentre preparada ante cualquier situación o reformas tributarias que puedan existir en un futuro.

3.4.1.2 Misión

“Definida la visión, se debe proceder a transformarla en una forma más operativa, convertirla en algún tipo de objetivo organizacional. La misión es el reflejo del esfuerzo por traducir la visión en un gran objetivo general de la organización. La misión expone el porqué de la organización y lo que debe hacer. Es a partir de la misión que se generan las estrategias correspondientes a cada uno de los planes operativos. La misión es la piedra angular del planteamiento estratégico.

La misión se compone, básicamente, de tres elementos: la definición del negocio, las metas principales de la organización y sus principios filosóficos.” (31:1)

“La elaboración de las metas principales de la organización se desprende de la definición del negocio y de la visión. Dichas metas no tienen que estar definidas en

forma de objetivos. Simplemente, son las principales líneas que debe cubrir la organización para alcanzar su visión, en largo plazo.

Por otro lado, la misión debe reflejar además, las demandas de los grupos: los peticionarios internos y los peticionarios externos. Los peticionarios internos son los ejecutivos, los empleados, los directores y accionistas. Los peticionarios externos son los clientes, proveedores, el gobierno, los competidores y la sociedad en general. Estos dos grupos generan una serie de demandas, a veces conflictivas entre ellas, para la organización. Se deben analizar dichas demandas ya que podrían tener influencia en el desarrollo y desempeño de la organización...” (22:1)

La misión como elemento de una planificación fiscal, es, de manera simple, todas aquellas actividades que se realizan día con día dentro de la empresa. Es aquel conjunto de acciones operativas y administrativas que los colaboradores que pertenecen a las áreas que conforman dicha empresa realizan con base en normas, políticas y lineamientos que se han establecido para la ejecución de una planificación fiscal.

Es importante entender la misión de una planificación fiscal, ya que de esta depende de que la visión que se menciona en apartados anteriores se pueda llevar a cabo. Por lo tanto, la misión de dicha planificación debe ejecutarse de acuerdo al seguimiento de los objetivos y metas que la empresa quiere, los cuales son el ahorro de impuestos, disminución de la carga tributaria y compensación de créditos fiscales.

3.4.2 Organización

Durante el desarrollo de esta etapa, se agruparan todos los recursos con los que la empresa cuenta, llevando a cabo el trabajo en equipo, para así obtener un mayor aprovechamiento de los mismos y tener más posibilidades de obtener los resultados esperados.

De tal manera que la organización vista de otro modo es diseñar la estructura de un negocio o empresa. Incluye la determinación de las tareas a realizar, quien las debe de realizar, como se agrupan las tareas, quien reporta a quien y donde se toman las decisiones.

Como etapa fundamental en la planificación fiscal, la organización es aquella herramienta que permite a los encargados de elaborar dicha herramienta financiera, establecer responsabilidades, obligaciones, metas, objetivos y plazos de tiempo de entrega de las actividades que engloban la planificación.

La organización en una planificación fiscal es de suma importancia, ya que esta permite conocer las partes o departamentos que conforman una empresa que son responsables del cumplimiento de las estrategias fiscales, cumplimiento de obligaciones tributarias, atención a la Superintendencia de Administración Tributaria, entre otras actividades. En consecuencia, a través de la organización se puede lograr la ejecución esperada de la planificación fiscal.

3.4.3 Ejecución

Así como la etapa de la planificación, la ejecución es la otra etapa fundamental y crítica en el momento que se decide implementar una planificación fiscal como herramienta financiera en una empresa. La ejecución, desde el punto de vista fiscal, es aquella etapa en la que se realizan de una forma sistemática todas las actividades que previamente se han incluido dentro de la planificación.

Asimismo, se respetan las decisiones que se han tomado previamente para el logro de los objetivos establecidos, a no ser que por alguna actividad no controlable o inherente a la gerencia, las estrategias que se tenían desde un inicio puedan ser modificadas.

Derivado de lo anterior, una empresa debe considerar que para que la ejecución de una planificación fiscal sea eficiente y congruente de acuerdo con lo planificado en un

principio, debe materializar todas aquellas actividades que han sido sujetas o incluidas para la persecución de las actividades planteadas en el desarrollo de la planificación.

Para llevar a cabo la etapa de la ejecución es necesario desarrollar una gestión eficiente que facilite su finalización y cumplimiento de dicha planificación. Así también, es de suma importancia que todos los movimientos contables, fiscales, legales, administrativos y operativos sean documentados de forma adecuada y oportuna, ya que el incumplimiento de alguna norma legal o fiscal la empresa se puede ver afectada y, así, en vez de generar un valor agregado a través de una planificación fiscal, la empresa pueda ser objeto de un reparo por parte de las autoridades competentes.

Por último, la ejecución necesita ser evaluada constante y periódicamente, ya que esto permite conocer lo que se está realizando bien de acuerdo a un plan de trabajo, o bien, cuáles son las áreas que hay que reforzar para que posteriormente dichas áreas no sean la causa de que una planificación fiscal se vea afectada, tanto impositiva como administrativamente.

3.4.3.1 Metodología a utilizar en la planificación fiscal

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, metodología es el conjunto de métodos que se siguen en una investigación científica o en una exposición doctrinal.

Para una empresa es importante que se implemente una metodología para abordar la planificación fiscal que se desea ejecutar en un periodo de tiempo y que persigue los objetivos y metas establecidas, o bien, es una planificación que se realiza anualmente para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Asimismo, es importante que la metodología que se dará a conocer a continuación sirva como guía para establecer los pasos que deben seguirse y realizarse para llevar a cabo una planificación fiscal efectiva.

La metodología básica de una planificación fiscal debe por lo menos, llevar a cabo el desarrollo de los siguientes puntos:

3.4.3.1.1 Conocimiento del cliente

El paso principal que debe realizarse al momento de desarrollar una planificación fiscal como herramienta financiera, es el acercamiento que se debe tener con los colaboradores y ejecutivos de primera línea. Lo anterior se realiza con el objetivo principal de conocer la estructura operativa y administrativa empresarial. Asimismo, esto permite la identificación de los principales problemas y situaciones que se encuentran en el entorno de la empresa, en las que no necesariamente tienen que tener un impacto fiscal sobre la operación para que puedan ser evaluadas o consideradas para una planificación fiscal.

Lo anterior permite un panorama claro y concreto de la empresa y así, realizar una evaluación de las áreas financieras, operativas y administrativas de esta última y que esto permita el visualizar los diferentes problemas que existen en un momento determinado y, de esta manera, llevar a cabo una planificación fiscal que se adecue a las necesidades de una empresa.

3.4.3.1.2 Obtención de la información

Una vez se tenga conocimiento de las principales operaciones que son desarrolladas por parte de la empresa y que esto a su vez permite la identificación de problemas o las situaciones que serán el punto de partida para la elaboración de una planificación fiscal, es necesario que se evalúen las áreas que se verán involucradas o que de alguna u otra manera tendrán un impacto derivado de la implementación de dicha planificación. En consecuencia, es de suma importancia que se obtenga la información necesaria, precisa y de forma oportuna por parte de dichas áreas involucradas para

prever las actividades a realizar. Esto se resume a la obtención del conjunto de estados financieros de la compañía.

3.4.3.1.3 Evaluación de políticas y controles contables

Una vez se tenga conocimiento de la empresa y posterior recepción de la información necesaria para el análisis de los procesos que esta realiza, tanto a nivel administrativo como operativo, es necesario elaborar un detalle que permita conocer y evaluar la aplicación de las principales políticas y controles contables bajo las que operan. Lo anterior con el propósito de levantar las alertas y comunicaciones necesarias hacia las áreas que se ven afectadas y brindar una recomendación adecuada para la solución de sus principales problemas.

3.4.3.1.4 Impacto impositivo

El objetivo principal de una planificación fiscal, además de la persecución de objetivos establecidos principalmente por la gerencia general de una empresa, en cuanto al tema tributario se refiere, es conocer el impacto impositivo y monetario que cada uno de los regímenes de impuestos, dígame ISR, IVA e ISO, representan en la operación y resultado de la compañía.

En cumplimiento de lo descrito anteriormente, es importante realizar un análisis de los regímenes tributarios y proyección de pago de impuestos a los que la compañía se encuentra sujeto. Es de suma importancia conocer la legislación tributaria vigente, sea esta nacional o internacional; que impacte en el desarrollo de negocio dentro de un periodo impositivo.

3.4.3.1.5 Medición y comparación

Es importante indicar que la planificación fiscal permite medir y comparar los impactos, efectos y consecuencias favorables y desfavorables que cada uno de los regímenes de

impuestos conllevan, de acuerdo a la operación habitual de una empresa. Esto permite a la empresa conocer y decidir, bajo los regímenes de impuestos que les conviene acogerse; y esto a su vez, les guíe en la persecución de sus principales objetivos.

Una empresa debe considerar la metodología antes descrita, ya que como se ha mencionado entre apartados, esta última contiene la guía que debe considerarse como “el camino a seguir” mínimo para que la implementación de una planificación fiscal brinde un grado de seguridad razonable y aceptable sobre las operaciones que realiza la empresa y que, a través de esta, se persigan los objetivos establecidos de una forma clara y precisa.

3.4.4 Dirección

De acuerdo al diccionario de la Real Academia Española, el dirigir se refiere al enderezar, guiar, llevar rectamente algo hacia un término o lugar señalado. Asimismo, se refiere al mostrar o dar señales de un camino.

Toda empresa, negocio, organización está formada por personas, es responsabilidad de los administradores dirigir y coordinar las actividades de estas personas. La dirección consiste en motivar a los subordinados, dirigir actividades de otros.

La dirección como fase de una planificación fiscal, comprende aquel conocimiento que es aplicado al nivel de comunicación que existe por parte de los administradores de dicha planificación para con los colaboradores, quienes se convierten en los principales ejecutores, supervisores y responsables del desempeño de las actividades que se realizan como parte de una planificación.

La dirección para una planificación fiscal, así como para cualquier proyecto, es necesaria en el desarrollo de la misma, ya que esta brinda un apoyo o refuerzo hacia los departamentos encargados de gestionarla así como también que esta sea la adecuada. La dirección pretende dar a conocer a los encargados de la implementación

de ciertas estrategias fiscales el camino a seguir, o bien, la guía que debe cumplirse de una forma efectiva para que el alcance de los objetivos sea una realidad. La dirección también comprende:

- “Producir: Resultados, metas, eficacia.
- Administrar: Eficiencia, funciones.
- Emprender: Crear, innovar.
- Integrar: Personas, equipos y cultura.

El directivo 100%:

- Consigue resultados
- Conoce su especialidad
- Está muy motivado
- Es buen administrador
- Es un apasionado del detalle
- Es un magnifico coordinador
- Es creativo
- Tiene vocación empresarial
- Está dispuesto a asumir riesgos.
- Es sensible a la persona
- Es un líder para su equipo.” (31:44)

3.4.5 Control y monitoreo

El control es la última función que debe cumplir el concepto de gestión aplicado a la administración, ya que de este modo se podrá cuantificar el progreso que ha demostrado el personal empleado en cuanto a los objetivos que les habían sido marcados desde un inicio para el desarrollo de una planificación fiscal.

La fase de control dentro de una planificación consiste básicamente en implementar las inspecciones que sean necesarias, adecuadas y oportunas para que permitan visualizar o identificar aquellas actividades, que están ejecutando o no, de acuerdo a lo planeado. Asimismo, los controles antes mencionados funcionan como monitor para la evaluación de una planificación fiscal.

CAPÍTULO IV

EL IMPACTO DE UNA PLANIFICACIÓN FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA ACTIVIDAD PECUARIA (CASO PRÁCTICO)

4.1 Antecedentes

La sociedad **Avícola Emproista, S.A.** es una empresa dedicada a la actividad pecuaria, constituida bajo las leyes de la República de Guatemala el 07 de noviembre de 1990, y cuyas actividades principales de negocio consisten en la avicultura, producción e incubación de aves de corral. Adicionalmente, la entidad se dedica a la crianza, postura y engorde de pollo para su procesamiento, y a la venta y comercialización de dichos productos y sub-productos cárnicos.

De las principales actividades de la compañía **Avícola Emproista, S.A.** también consiste en la manufactura y distribución de productos cárnicos en los diferentes departamentos de Guatemala.

Desde los años 90 hasta el año 2015, **Avícola Emproista, S.A.** se ha dedicado al desarrollo de sus operaciones de acuerdo con lo descrito anteriormente, cumpliendo así con todas sus obligaciones tributarias bajo las que se encuentra sujeta ante la Superintendencia de Administración Tributaria, que se indican en apartados posteriores.

Según comentarios de la Gerencia General de la compañía, consideran que durante el último año de operaciones (2015) se ha realizado un desembolso de efectivo, por concepto de pago de impuestos y cumplimiento de obligaciones tributarias, mayor al que ellos han estimado dentro de sus proyecciones previas al inicio de dicho año.

Por lo anterior, **Avícola Emproista, S.A.** solicita los servicios de **González, Hernández, y Asociados, S.C.** para que puedan desarrollar una planificación fiscal correspondiente al período fiscal 2016, que permita la optimización de la carga tributaria, compensación de créditos fiscales acumulados y la disminución en los flujos de efectivo por concepto de pago de sus principales impuestos y cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para el efecto de lo anterior, **González, Hernández, y Asociados, S.C.**, como consultores fiscales independientes, realizarán la planificación fiscal que solicita la Administración de **Avícola Emproista, S.A.** de acuerdo al marco tributario que se encuentra vigente a la fecha, con el objetivo de visualizar las situaciones, impactos favorables y desfavorables que dicha herramienta pueda causar en las operaciones de la compañía.

Para que la planificación fiscal pueda llevarse a cabo de una manera precisa y efectiva, **Avícola Emproista, S.A.** da a conocer los siguientes puntos, los cuales indica que son importantes y fundamentales para el desarrollo de dicha planificación:

- a) A la fecha, **Avícola Emproista, S.A.** se encuentra inscrita bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, y realizó sus pagos trimestrales por medio de cierres contables parciales al vencimiento de cada trimestre, que hace mención el artículo 38 del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, y que básicamente consiste en que al total de la renta bruta se le deducen costos y gastos permitidos por la ley y, en consecuencia, se establece una renta imponible sujeta al tipo impositivo del 25% de ISR.
- b) Con relación al punto anterior, el régimen ha sido modificado por el contador general de la compañía ante la Administración Tributaria el 01 de diciembre del 2015, al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas para el período fiscal 2016. El cual había sido proyectado bajo el régimen de ISR

sobre utilidades y se necesita saber si se mantiene o no en el régimen que el contador modificó.

- c) **Avícola Emproista, S.A.** se encuentra sujeta al pago del Impuesto de Solidaridad, que es pagado de forma trimestral y que consiste en la tasa impositiva del 1% de la cuarta parte del total del monto total del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos, la que sea mayor entre estas.

Avícola Emproista, S.A. paga el Impuesto de Solidaridad bajo la base imponible de sus ingresos brutos. Asimismo, se encuentra inscrita bajo el método de acreditamiento que establece el artículo 11 literal a) del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, que consiste básicamente en acreditar ISO a ISR.

- d) **Avícola Emproista, S.A.** se encuentra sujeta al régimen general del pago del Impuesto al Valor Agregado, calculando el impuesto mensual a pagar, o a favor, de acuerdo con lo que establece el artículo 19 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.

- e) **Avícola Emproista, S.A.** durante el año 2015 realizó pagos trimestrales a cuenta de ISR de la siguiente manera:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (TRIMESTRALES)	
PERIODO 2015	MONTO
Ene - Mar	Q 484,478
Abr - Jun	Q 133,869
Jul - Sep	Q 49,665
TOTAL	Q 668,012

- f) **Avícola Emproista, S.A.** posee crédito fiscal por concepto de Impuesto de Solidaridad (ISO) pagado al 30/11/2015 de acuerdo a la integración siguiente:

IMPUESTO DE SOLIDARIDAD	
PERIODO	MONTO
Oct - Dic 2014	Q 354,817
Ene - Mar 2015	Q 390,140
Abr - Jun 2015	Q 390,140
Jul - Sept 2015	Q 390,140
ISO al 31 /12/2015	Q 1,525,237

Es importante mencionar que **Avícola Emproista, S.A.** pagó ISO bajo una base imponible según ingresos brutos durante el período de liquidación anual de ISR inmediato anterior, es decir, al período fiscal 2014.

g) Para el período fiscal 2016 **Avícola Emproista, S.A.** estima aumentar sus ingresos en un 20% con relación al período fiscal 2015.

h) Para el período fiscal 2016 **Avícola Emproista, S.A.** estima mantener los costos y gastos de acuerdo al comportamiento del período fiscal 2015.

Previo al desarrollo de la planificación fiscal y su respectivo impacto antes solicitado, **González, Hernández, y Asociados, S.C.** presenta la propuesta de servicios profesionales a **Avícola Emproista, S.A.**, con el objetivo principal de que conozcan los términos, condiciones, responsabilidades y el alcance que el trabajo tendrá, por lo cual se solicita aceptación por medio escrito de la propuesta de servicios profesionales presentada.

Es importante mencionar que el resultado final del trabajo realizado será presentado a la Gerencia General de la Empresa **Avícola Emproista, S.A.** por medio de un informe final, el cual será discutido y aprobado de forma conjunta para la satisfacción del cliente.

4.2 Solicitud de servicios profesionales



Avícola Emproista, S.A.

Guatemala, 01 de diciembre de 2015

Licenciado

Jorge Luis González

Socio de Impuestos

González, Hernández, y Asociados, S.C.

Presente.

Estimado Lic. González:

Reciba un cordial saludo de mi representada, **Avícola Emproista, S.A.**, la cual es una empresa que se dedica a la actividad pecuaria, específicamente a la crianza, postura y engorde de aves de corral. Asimismo a la comercialización de los productos y sub-productos derivados del proceso productivo anterior, dentro del territorio guatemalteco.

La presente tiene como finalidad informarle que nuestra empresa está interesada en la contratación de sus servicios profesionales, bajo el esquema de asesoría y consultoría fiscal independiente. Los objetivos principales que mi representada persigue son: la optimización de la carga tributaria, compensación de créditos fiscales acumulados y ahorro en los flujos de efectivo de la compañía.

En virtud de lo anterior, agradeceré me pueda hacer llegar su propuesta de servicios profesionales; con referencia a la elaboración de una planificación fiscal para el periodo

fiscal 2016 y el impacto que ésta tiene; para nuestra evaluación, consideración y, si procede, aprobación de la misma.

Sin más que agregar,

Atentamente,

Fernando Hernández

Ing. Fernando Antonio Hernández

Representante Legal

Avícola Emproista, S.A.

4.2.1 Propuesta de servicios profesionales



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

Guatemala, 03 de diciembre de 2015

Ingeniero

Fernando Antonio Hernández

Representante Legal

Avícola Emproista, S.A.

Presente.

Estimado Ing. Hernández:

Con base a su solicitud realizada, por este medio se presenta nuestra propuesta de servicios profesionales como consultores fiscales independientes para apoyar a **Avícola Emproista, S.A.** con la elaboración del impacto de una planificación fiscal por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2016.

Con el propósito de presentar este documento de manera ordenada, se ha dividido en los siguientes apartados:

- I. Alcance del trabajo
- II. Limitaciones al trabajo
- III. Responsabilidad de **Avícola Emproista, S.A.**
- IV. Equipo de trabajo
- V. Realización del trabajo

- VI. Confidencialidad
- VII. Honorarios profesionales

A continuación se realiza un detalle de cada uno de los puntos listados anteriormente:

I. ALCANCE DEL TRABAJO

Nuestro trabajo estará orientado en analizar la carga tributaria actual de **Avícola Emproista, S.A.** en cada uno de los regímenes impositivos de aplicación (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto de Solidaridad) con el propósito de identificar oportunidades que optimicen la carga impositiva, los ahorros en los flujos de efectivos de la compañía y la compensación de créditos fiscales acumulados que la compañía pueda poseer.

De acuerdo con sus planes y objetivos, se estará realizando lo siguiente:

1. Conocimiento general de las operaciones que realiza de forma habitual **Avícola Emproista, S.A.**, como base para identificar aspectos relevantes de la tributación que le es aplicable y oportunidades de optimización tributaria dentro del marco tributario.
2. Obtención de los Estados Financieros de la compañía correspondientes al periodo fiscal terminado del 2015. (Estado de Resultados, Estado de Situación Financiera, Estado de Cambios en el Patrimonio de los Accionistas y Estado de Flujos de Efectivo). Así como también el cálculo de ISR al 31 de diciembre 2015.
3. Obtención de los Estados Financieros proyectados de la compañía correspondientes al periodo fiscal 2016. (Estado de Resultados, Estado de Situación Financiera, Estado de Cambios en el Patrimonio de los Accionistas y Estado de Flujos de Efectivo). Así como también el cálculo de ISR correspondiente al periodo 2016 proyectado.

4. Análisis de los escenarios de tributación en el régimen de ISR, tanto en el régimen sobre utilidades como en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.
5. Identificar alternativas para la compensación de los créditos fiscales de ISR, ISO e IVA (si aplicará) con los que cuente la compañía.
6. Analizar el comparativo del desembolso de los flujos de efectivo que la compañía ha realizado previa y posteriormente a conocer el impacto de la planificación fiscal.

Para llevar a cabo de una forma efectiva y eficiente el trabajo del impacto de la planificación fiscal en **Avícola Emproista, S.A.**, nuestro trabajo también incluirá acordar por lo menos una reunión con la Administración, con el propósito de dar a conocer el avance del mismo y revisar, discutir y obtener retroalimentación sobre todos los temas enumerados, previo a emitir una versión final del informe a entregar.

II. LIMITACIONES AL TRABAJO

Nuestro trabajo y responsabilidad en la realización del trabajo sobre el impacto de una planificación fiscal en la compañía **Avícola Emproista, S.A.**, se sujeta a las siguientes limitaciones:

- a. Con la aceptación de esta propuesta, ustedes expresamente aceptan que la responsabilidad total y de cualquier naturaleza de nuestra Firma por el incumplimiento de cualquiera de sus obligaciones derivadas de los servicios que preste bajo los términos de esta propuesta, sin importar su forma, ya sea en virtud de: el hecho de que no cumpla de la manera convenida, el retardo en el cumplimiento de las mismas, incumplimiento por hechos, situaciones o circunstancias fuera de su control, negligencia, o cualquiera otra forma o motivo; en ningún caso excederá el equivalente del honorario pagado por su compañía a

nuestra Firma y que por lo tanto, la compañía será resarcida con el único pago de una suma de dinero cuyo monto será equivalente al honorario que nuestra Firma hubiese recibido por el trabajo al que corresponde su incumplimiento total, parcial o su retardo.

- b. Nuestra responsabilidad se limita a identificar y presentar a ustedes la información sobre las ideas de planificación fiscal; oportunidades de optimización tributaria, compensación de créditos fiscales y ahorro en los flujos de efectivo. En ningún momento asumiremos actividades propias de la administración de **Avícola Emproista, S.A.** y/o empleados y funcionarios de la misma, ni en particular el proceso de toma de decisiones. En consecuencia, la definición de las posiciones fiscales de la compañía es total y única responsabilidad de **Avícola Emproista, S.A.** de acuerdo al Código Penal, Código Tributario y demás leyes aplicables.
- c. Nuestro trabajo concluye con la presentación de nuestro informe final. Tampoco forma parte de nuestro trabajo, participar en la atención de eventuales auditorías fiscales o en la defensa de ajustes de impuestos.
- d. Todos los resultados y recomendaciones que externemos en este proyecto las efectuaremos como consultores fiscales independientes y por lo tanto no constituirán opiniones jurídicas. Asimismo, hacemos la salvedad de que nuestras opiniones podrán o no coincidir con la interpretación de la Superintendencia de Administración Tributaria y los tribunales.

Nuestra responsabilidad en este trabajo se limitará a brindar un informe que dé a conocer a la Administración de **Avícola Emproista, S.A.** el impacto de una planificación fiscal para el periodo fiscal 2016, de acuerdo con los requerimientos legales y fiscales que se encuentren vigentes.

Por lo tanto, con la aceptación de esta propuesta ustedes asumen la totalidad de riesgos, contingencias y costos que puedan derivarse de futuros ajustes que pueda formular SAT.

III. **RESPONSABILIDAD DE AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.**

Avícola Emproista, S.A. se compromete con lo siguiente:

- Responsabilizarse del desempeño de su personal y agentes, por la exactitud, veracidad, autenticidad e integridad de todos los datos e información proporcionados de forma documental, electrónica o verbalmente al equipo de trabajo asignado por nuestra Firma.
- Es del conocimiento y aceptación de **Avícola Emproista, S.A.** que el desempeño de nuestro equipo de trabajo depende de la satisfacción oportuna y eficaz de las responsabilidades de la compañía y de las decisiones y aclaraciones oportunas de **Avícola Emproista, S.A.** que se relacionan con los servicios objeto de esta propuesta.
- **Avícola Emproista, S.A.** será el único responsable, entre otras cosas: a) de tomar las decisiones de gerencia y de realizar todas las funciones de la gerencia, b) señalar a un miembro competente de la gerencia para supervisar los servicios, c) evaluar la suficiencia y los resultados de los servicios, d) aceptar la responsabilidad de los resultados de los servicios, e) establecer y mantener el control interno incluyendo sin limitación, supervisar las actividades en curso, f) hacer un juicio razonable de negocios y decidir sobre las posiciones fiscales que asumirá, las cuales serán la única y exclusiva responsabilidad de **Avícola Emproista, S.A.**

IV. EQUIPO DE TRABAJO

Esperando mantener siempre una comunicación efectiva con ustedes, a continuación encontrará la integración de nuestro equipo de trabajo asignado a **Avícola Emproista, S.A.:**

Nombre	Puesto
Lic. Jorge Luis González	Socio de Impuestos
Lic. Rossana Arreaga	Supervisor de Impuestos
Eduardo Luis Castellanos	Asistente de Impuestos
José Daniel Soto	Asistente de Impuestos

V. REALIZACIÓN DEL TRABAJO

La planificación fiscal, por su naturaleza y alcance podrá requerir de aproximadamente de dos a tres semanas, por lo que al final de este plazo entregaremos el informe correspondiente; el cual incluiría el resultado de los hallazgos identificados con relación a la optimización de la carga tributaria, compensación de créditos fiscales y ahorro en los flujos de efectivo de la compañía. Cada hallazgo identificado tendrá su fundamento legal-tributario, asimismo será descrito conjuntamente con su causa, efecto y recomendación.

Este informe podrá ser discutido con la Gerencia General en una reunión acordada a mutua conveniencia para ese efecto.

Es importante mencionar que nuestra revisión, se estará iniciando con la aceptación de esta propuesta y en una fecha de mutuo acuerdo con el personal asignado por la compañía para la atención del trabajo.

VI. CONFIDENCIALIDAD

Nuestro trabajo será realizado aplicando las normas de ética profesional aplicables a nuestra profesión y las normas legales vigentes en Guatemala que nos obligan, como firma e individualmente a los miembros del equipo de trabajo, a guardar la confidencialidad de toda la información que sea sometida a nuestra revisión y conocimiento como parte de este trabajo.

El producto de nuestro trabajo y demás comunicaciones que generemos como parte de nuestro trabajo, tanto en forma física como en forma electrónica (correo electrónico) contendrán información confidencial de su compañía. Con la aceptación de esta propuesta, ustedes aceptan que esta información sea enviada por estas vías (copias físicas o electrónicas vía correo electrónico) y al personal que ustedes señalen como interlocutores para nuestro equipo de trabajo. La restricción del uso de dicha información por parte del personal de su compañía será la única y exclusiva responsabilidad de ustedes conforme las políticas y controles que tengan implementados a ese respecto.

VII. HONORARIOS PROFESIONALES

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, por lo que nuestros honorarios serían:

Descripción trabajo	Honorarios	Forma de pago
Impacto de una planificación fiscal	Q 40,000.00 (IVA incluido)	<ul style="list-style-type: none">• Se facturará el 60% al iniciar el trabajo de campo.• Se facturará el 40% restante contra entrega de informe final.

Los gastos en que incurramos por cuenta de ustedes tales como fotocopias, llamadas telefónicas, publicaciones, gastos legales, faxes y otros gastos menores, estos serían facturados en forma separada.

Agradecemos la oportunidad que nos brindan de presentar nuestra propuesta de servicios, y en espera de que la misma se aprobada, la cual merecerá nuestro mejor esfuerzo y dedicación.

Atentamente,

Jorge González

Lic. Jorge Luis González

Socio de Impuestos

González, Hernández & Asociados, S.C.

4.2.2 Carta de aceptación de propuesta de servicios profesionales



Avícola Emproista, S.A.

Guatemala, 04 de diciembre de 2015

Licenciado

Jorge Luis González

Socio de Impuestos

González, Hernández, y Asociados, S.C.

Presente.

Estimado Lic. González:

Con relación a su propuesta de servicios profesionales sobre el impacto de una planificación fiscal para mi representada **Avícola Emproista, S.A.**, correspondiente al período fiscal del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016, estamos de acuerdo con los términos, condiciones y honorarios profesionales establecidos.

Nuestro personal de la Gerencia Financiera estará en completa disposición de proporcionarle la información financiera necesaria para el desempeño de su trabajo.

Sin más que agregar,

Atentamente,

Fernando Hernández

Ing. Fernando Antonio Hernández

Representante Legal

Avícola Emproista, S.A.

4.3 Índice de papeles de trabajo

Papel de trabajo	Referencia	Página
Programa de trabajo	PRGT	128
Conocimiento general de las operaciones	PPC-1	129
Estructura Organizacional de Avícola Emproista, S.A.	PPC-2	130
Cédula de marcas	CM	131
Estado de situación financiera del periodo 2015 (Proporcionado por el cliente)	PPC-3	132
Estado de resultados del periodo 2015 (Proporcionado por el cliente)	PPC-4	133
Estado de cambios en el patrimonio de los accionistas del periodo 2015 (Proporcionado por el cliente)	PPC-5	134
Estado de flujos de efectivo del periodo 2015 (Proporcionado por el cliente)	PPC-6	135
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta del periodo 2015 (Proporcionado por el cliente)	PPC-7	136
Carga tributaria para el periodo fiscal 2015.	C	137
Compensación de créditos fiscales periodo fiscal 2015	C-1	138
Flujos de efectivo según cifras reales para el periodo 2015.	J	139
Estado de situación financiera proyectado para el periodo 2016 (Proporcionado por el cliente)	PPC-8	140
Estado de resultados proyectado para el periodo 2016 (Proporcionado por el cliente)	PPC-9	141
Estado de cambios en el patrimonio de los accionistas proyectado para el periodo 2016 (Proporcionado por el cliente)	PPC-10	142
Estado de flujos de efectivo proyectado para el periodo 2016 (Proporcionado por el cliente)	PPC-11	143
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta proyectado para el periodo 2016 (Proporcionado por el cliente)	PPC-12	144
Evaluación de políticas y criterios contables (Check-List)	A	145
Cálculo de reserva para cuentas incobrables, bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.	B	146
Cálculo de reserva para cuentas incobrables, bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos.	B-1	147
Cálculo de ISR 2016 régimen sobre utilidades, según planificación fiscal	D	148
Cálculo de ISR 2016 régimen opcional simplificado sobre ingresos, según planificación fiscal	D-1	149
Cálculo de ISO 2016 régimen sobre utilidades, según planificación fiscal	E	150
Cálculo de ISO 2016 régimen opcional simplificado sobre ingresos, según planificación fiscal	E-1	151
Cálculo del IVA anual estimado correspondiente al periodo 2016.	F	152
Carga tributaria para el periodo fiscal 2016, según planificación fiscal.	G	153
Compensación de créditos fiscales 2016, según régimen sobre utilidades.	H	154
Compensación de créditos fiscales 2016, según régimen opcional simplificado sobre ingresos.	I	155
Flujos de efectivo según planificación fiscal para el periodo 2016, de acuerdo al régimen sobre utilidades.	J-1	156
Flujos de efectivo según planificación fiscal para el periodo 2016, de acuerdo al régimen opcional simplificado sobre ingresos.	J-2	157
Comparativo de flujos de efectivo según periodo 2015 con relación al periodo 2016.	K	158
Comparativo de la carga tributaria para el periodo 2016 según planificación fiscal.	L	159



AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
PROGRAMA DE TRABAJO
PLANIFICACIÓN FISCAL
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2016

PT: PRGT	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	05/12/2015
Revisó	RA	06/12/2015

No.	DESCRIPCIÓN	HECHO POR	PAPEL DE TRABAJO	PÁGINA
1	OBJETIVOS			
1.1	Evaluar la optimización de la carga tributaria de acuerdo al pago de los principales impuestos de la compañía (ISR, IVA e ISO)			
1.2	Evaluar la compensación de créditos fiscales acumulados de la compañía.			
1.3	Evaluar el impacto que existe en los flujos de efectivo de la compañía por concepto de pago de impuestos (ISR, IVA e ISO) de acuerdo a planificación fiscal			
2	PROCEDIMIENTOS			
2.1	Solicitar los Estados Financieros (Estado de Resultados, Estado de Situación Financiera, Estado de Cambios en el Patrimonio de los Accionistas y Estado de Flujos de Efectivo) del periodo fiscal 2015.	EDUARDO C.	PPC	128-144
2.2	Solicitar los Estados Financieros (Estado de Resultados, Estado de Situación Financiera, Estado de Cambios en el Patrimonio de los Accionistas y Estado de Flujos de Efectivo) proyectados para el periodo fiscal 2016.	EDUARDO C.	PPC	128-144
2.3	Evaluación de políticas y criterios contables (Check list)	EDUARDO C.	A	145
2.4	Cálculo de la reserva para cuentas incobrables 2016, régimen sobre utilidades (Planificación fiscal)	EDUARDO C.	B	146
2.4.1	Cálculo de la reserva para cuentas incobrables 2016, régimen opcional sobre ingresos (Planificación fiscal)	EDUARDO C.	B-1	147
2.5	Carga tributaria real para el periodo fiscal 2015.	EDUARDO C.	C	137
2.6	Compensación de créditos fiscales para el periodo fiscal 2015.	EDUARDO C.	C-1	138
2.7	Cálculo de ISR 2016 régimen sobre utilidades, según planificación fiscal	EDUARDO C.	D	148
2.7.1	Cálculo de ISR 2016 régimen opcional simplificado sobre ingresos, según planificación fiscal	JOSE S.	D-1	149
2.8	Cálculo de ISO 2016 régimen sobre utilidades, según planificación fiscal	JOSE S.	E	150
2.8.1	Cálculo de ISO 2016 régimen opcional simplificado sobre ingresos, según planificación fiscal	JOSE S.	E-1	151
2.9	Cálculo del IVA anual estimado correspondiente al periodo 2016.	JOSE S.	F	152
2.1	Carga tributaria para el periodo fiscal 2016, según planificación fiscal.	JOSE S.	G	153
2.11	Compensación de créditos fiscales 2016, según régimen sobre utilidades.	JOSE S.	H	154
2.12	Compensación de créditos fiscales 2016, según régimen opcional simplificado sobre ingresos.	JOSE S.	I	155
2.13	Flujos de efectivo según cifras reales para el periodo 2015.	JOSE S.	J	139
2.13.1	Flujos de efectivo según planificación fiscal para el periodo 2016, de acuerdo al régimen sobre utilidades.	JOSE S.	J-1	156
2.13.2	Flujos de efectivo según planificación fiscal para el periodo 2016, de acuerdo al régimen opcional simplificado sobre ingresos.	JOSE S.	J-2	157
2.14	Comparativo de flujos de efectivo.	JOSE S.	K	158
2.15	Comparativo de la carga tributaria.	JOSE S.	L	159



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: PPC-1	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	06/12/2015
Revisó	RA	07/12/2015

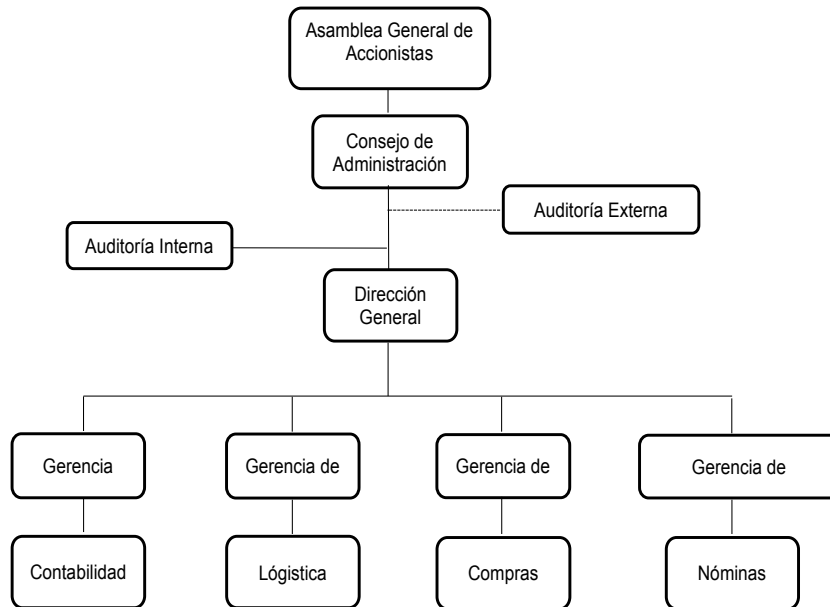
AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
CONOCIMIENTO GENERAL DE LAS OPERACIONES
PLANIFICACIÓN FISCAL
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2016

DATOS GENERALES	
EMPRESA	
1. Razón social	Avícola Emproista, S.A.
2. Número de Identificación Tributaria	6890916-8
3. Estado ante SAT	Activo
4. Domicilio fiscal	12 Av. 29-18 Zona 18, Ciudad de Guatemala
5. Correo electrónico	avempro@av.com.gt
6. Fecha de constitución	07 de noviembre de 1990
7. Organización legal	Sociedad Anónima
8. Representante legal	Fernando Antonio Hernández
9. Gerente general	Sergio Alejandro González
10. Actividad económica principal	Avicultura, producción e incubación de aves de corral
11. Sistema contable	Devengado
12. Sistema de inventario	Costo de producción
13. Calificación ante SAT	Contribuyente normal
14. Fecha de última actualización ante SAT	06/12/2015
CONTADOR	
1. Nombre	Rolando Estuardo Almeda Mirey
2. Número de Identificación Tributaria	282686-8
3. Fecha de nombramiento	28/09/1995
4. Estado ante SAT	Activo
AFILIACIONES ANTE SAT	
1. Régimen del Impuesto Sobre la Renta	Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos.
1.1 Forma de cálculo	5% sobre los primeros Q 30,000.00 y 7% sobre el excedente.
1.2 Frecuencia de pago	Mensual y conciliación anual.
2. Régimen del Impuesto al Valor Agregado	Régimen general
2.1 Forma de cálculo	Diferencia entre el IVA crédito e IVA débito (12%)
2.2 Frecuencia de pago	Mensual
3. Régimen del Impuesto de Solidaridad	Ingresos brutos (periodo inmediato anterior)
3.1 Forma de acreditamiento	ISO a ISR
3.2 Frecuencia de pago	Trimestral



PT: PPC-2	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	06/12/2015
Revisó	RA	07/12/2015

Figura 3.
ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
PLANIFICACIÓN FISCAL
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015



Fuente: Elaboración propia con base en la información recabada.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: CM	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	07/12/2015
Revisó	RA	07/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
CÉDULA DE MARCAS
PLANIFICACIÓN FISCAL
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2016

Simbología	Concepto
PPC	Proporcionado por el cliente
^	Sumatoria vertical
☑	Cálculo verificado
✓	Cotejado contra documentación
✘	Información no entregada



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

PT: PPC-3	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015**
(Cifras expresadas en quetzales)

ACTIVO	2015
Activo corriente	
Efectivo	514,978
Cientes	29,797,206
Documentos por cobrar	27,730,640
Impuestos a compensar	<u>538,947</u>
Total cuentas por cobrar	58,066,793
Inventarios	<u>20,607,751</u>
Total activo corriente	<u>79,189,522</u>
Activo no corriente	
Propiedades, Planta y Equipo - neto	9,343,243
Inversiones en asociadas	1,470,687
Otros activos	<u>13,863</u>
Total activo no corriente	10,827,792
TOTAL ACTIVO	<u>90,017,315</u>
PASIVO Y PATRIMONIO	
Pasivo corriente	
Proveedores	33,271,544
Impuestos y contribuciones por pagar	551,681
Dividendos por pagar	2,606,743
Documentos por pagar	6,665,165
Otras cuentas por pagar	<u>1,473,269</u>
Total pasivo corriente	<u>44,568,401</u>
Pasivo no corriente	
Préstamos bancarios largo plazo	31,812,206
Indemnizaciones	4,291,487
Otros gastos por pagar	<u>2,335,427</u>
Total pasivo no corriente	<u>38,439,120</u>
PATRIMONIO	
Capital en acciones	300,000
Reserva legal	830,099
Ganancias acumuladas	<u>5,879,696</u>
Total patrimonio	<u>7,009,795</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	<u>90,017,315</u>
	0

Fernando Hernández

Fernando Antonio Hernández
Representante Legal

Rolando Almeda

Rolando Almeda
Contador General

Nota: Es importante indicar que la información que se describe en el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre 2015, las cifras del mes de diciembre 2015 han sido proyectadas por parte de la Administración de la compañía, que aseguran serán las cifras finales o, en su defecto, será mínima la variación.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

PT: PPC-4	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

**ESTADO DE RESULTADOS
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015**
(Cifras expresadas en quetzales)

	2015	Ref.
Ventas	15,585,999	
Costo de ventas	<u>-9,852,458</u>	
Ganancia bruta	5,733,541	
Otros ingresos	126,105	
GASTOS DE OPERACIÓN		
Gastos de ventas	-360,000	
Gastos de administración	-258,872	
Gastos legales	<u>-4,291</u>	
Total gastos de operación	<u>-623,163</u>	
Utilidad en operación	<u>5,236,483</u>	
OTROS GASTOS FINANCIEROS		
Otros gastos financieros	-57,252	
Otros gastos no operacionales	<u>-96,169</u>	
Total otros gastos financieros	-153,421	
UTILIDAD ANTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	5,083,063	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	25% <u>-1,253,189</u>	Pág. 136
UTILIDAD NETA DEL AÑO	<u><u>3,829,874</u></u>	

Fernando Hernández

Fernando Antonio Hernández
Representante Legal

Rolando Almeda

Rolando Almeda
Contador General

Nota: Es importante indicar que la información que se describe en el Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre 2015, las cifras del mes de diciembre 2015 se han proyectado por parte de la Administración de la compañía, que aseguran serán las cifras finales o, en su defecto, será mínima la variación.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: PPC-5	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015

(Cifras expresadas en quetzales)

	Capital en acciones	Reserva Legal	Ganancias acumuladas	Total Patrimonio
Saldos al 01 de enero 2015	300,000	638,605	2,241,316	3,179,921
Utilidad neta del año	0	0	3,829,874	3,829,874
Reserva Legal	0	191,494	-191,494	0
Saldos al 31 de diciembre 2015	<u>300,000</u>	<u>830,099</u>	<u>5,879,696</u>	<u>7,009,795</u>

Fernando Hernández

Fernando Antonio Hernández
Representante Legal

Rolando Almeda

Rolando Almeda
Contador General

Nota: Es importante indicar que la información que se describe en el Estado de Cambios en el Patrimonio de los Accionistas al 31 de diciembre 2015, para el mes de diciembre se han considerado cifras proyectadas por parte de la Administración de la compañía, que aseguran serán las cifras finales o, en su defecto, será mínima la variación.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: PPC-6	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

**ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015**

Aumento (Disminución) en efectivo
(Cifras expresadas en quetzales)

	2015
ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	
Utilidad neta del año	3,829,874
Ajustes por:	
Depreciaciones	695,353
Bajas de propiedades, planta y equipo	157,502
Amortización de contratos de participación	279,817
Sustitución patronal	-569,597
Indemnizaciones	675,911
Gastos legales acumulados por pagar	42,688
Movimientos en el capital de trabajo:	
Otras cuentas por cobrar	-942
Cuentas por cobrar	-50,543,436
Impuestos	-181,925
Inventarios	6,358,260
Otros activos no corrientes	781
Proveedores	16,038,323
Impuestos y contribuciones por pagar	422,427
Documentos por pagar	6,665,165
Otras cuentas por pagar	-249,586
Indemnizaciones laborales pagadas	-330,873
Efectivo neto utilizado en las actividades de operación	<u>-16,710,259</u>
ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	
Compras de activos fijos	<u>-4,426,908</u>
Efectivo neto utilizado en las actividades de inversión	<u>-4,426,908</u>
ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO	
Adquisición de préstamos	<u>21,377,633</u>
Efectivo neto utilizado en las actividades de financiamiento	<u>21,377,633</u>
AUMENTO NETO EN EFECTIVO	240,467
EFECTIVO AL INICIO DEL AÑO	<u>274,512</u>
EFECTIVO AL FINAL DEL AÑO	<u>514,979</u>
	0

Fernando Hernández

Fernando Antonio Hernández
Representante Legal

Rolando Almeda

Rolando Almeda
Contador General

Nota: Es importante indicar que la información que se describe en el Estado de Flujos de Efectivo al 31 de diciembre 2015, para el mes de diciembre, se han considerado cifras proyectadas por parte de la Administración de la compañía, que aseguran serán las cifras finales o, en su defecto, será mínima la variación.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

PT: PPC-7	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta al 31 de diciembre 2015
Régimen de ISR Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas
(Cifras expresadas en Quetzales)

<u>Estado de Resultados</u>		Ref.
Ventas	15,585,999	
(-) Costo de ventas	-9,852,458	
Otros ingresos	126,105	
(-) Gastos de Operación	-623,163	
(-) Otros gastos financieros	-153,421	
Utilidad (Pérdida) antes del Impuesto Sobre la Renta	5,083,063	
<u>(+) GASTOS NO DEDUCIBLES</u>	88,453	
<u>(-) RENTAS EXENTAS</u>	-106,486	
<u>(-) RENTAS NO AFECTAS</u>	-52,275	
<u>(=) RENTA IMPONIBLE (PÉRDIDA FISCAL)</u>	5,012,755	
TASA IMPOSITIVA ISR SOBRE UTILIDADES	25%	
(=) TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL 31.12.2015	1,253,189	Pág. 133
<u>CRÉDITOS FISCALES POR APLICAR</u>		
Pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta durante 2015	668,012	Pág. 145
Impuesto de Solidaridad pagado en periodos anteriores	585,177	Pág. 145
Impuesto a pagar	0	



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: C	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	16/12/2015
Revisó	RA	17/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
CARGA TRIBUTARIA
PERIODO FISCAL 2015
(Cifras expresadas en quetzales)

Periodo fiscal	2015	
	Régimen sobre utilidades 25%	%
Régimen ISR - Actividades Lucrativas		
Estado de Resultados		
Ventas	15,585,999	100.0%
(-) Costo de ventas	- 9,852,458	63.2%
Otros ingresos	126,105	0.8%
(-) Gastos de Operación	- 623,163	4.0%
(-) Otros gastos financieros	- 153,421	1.0%
Utilidad (Pérdida) antes del Impuesto Sobre la Renta	5,083,063	32.6%
	^	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	<input checked="" type="checkbox"/> 88,453	0.6%
(-) RENTAS EXENTAS	<input checked="" type="checkbox"/> - 106,486	-0.7%
(-) RENTAS NO AFECTAS	<input checked="" type="checkbox"/> - 52,275	-0.3%
(=) RENTA IMPONIBLE (PÉRDIDA FISCAL)	<input checked="" type="checkbox"/> 5,012,755	32.2%
(=) TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL 31.12.2015	<input checked="" type="checkbox"/> 1,253,189	8.0%

Carga tributaria en porcentaje (%)

(%) Tasa efectiva de ISR =

ISR determinado
Ventas

Tasa efectiva de ISR para el periodo fiscal 2015

8.0%

Carga tributaria en quetzales (Q)

ISR determinado para el periodo fiscal 2015

Q 1,253,189

COMPENSACIÓN CRÉDITOS FISCALES

Pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta durante 2015

C-1 Q 668,012

Impuesto de Solidaridad pagado en periodos anteriores

C-1 Q 585,177

Impuesto a pagar

-Q 0

PPC



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

Compensación de créditos fiscales periodo fiscal 2015

Al 31 de diciembre de 2015

(Cifras expresadas en quetzales)

PT: C-1	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	16/12/2015
Revisó	RA	17/12/2015

Formulario	Fecha de pago	Periodo	Ene-Mar 15	Abr-Jun 15	Jul-Sep 15	Anual 2015	Saldos	Prescripción
		ISR DETERMINADO TRIMESTRAL Y ANUAL	484,478	133,869	49,665	1,253,189		
		<u>Impuesto de Solidaridad</u>						
SAT 1608-12568135545	29/01/2015	Oct - Dic 2014	354,817			354,817	0	2018
SAT 1608-52485620662	28/04/2015	Ene - Mar 2015	390,140			230,359	159,781	2018
SAT 1608-55245685688	25/07/2015	Abr - Jun 2015	390,140				390,140	2018
SAT 1608-34518088616	31/10/2015	Jul - Sep 2015	390,140				390,140	2018
		<u>ISR Pagos Trimestrales</u>						
SAT 1361-11281256561	28/04/2015	Ene - Mar 2015	484,478			484,478	-	2019
SAT 1361-11281255493	25/07/2015	Abr - Jun 2015	133,869			133,869	-	2019
SAT 1361-11281253592	31/10/2015	Jul - Sep 2015	49,665			49,665	-	2019
		Desembolsos de ISR	484,478	133,869	49,665	-		
		Total de créditos fiscales al 31/12/2015	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		940,062	



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

PT.:J	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	21/12/2015
Revisó	RA	22/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

Flujos de efectivo

Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

Periodo Fiscal 2015

(Cifras expresadas en quetzales)

DESCRIPCIÓN	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	TOTAL 2015	Ref.
IVA Débito fiscal	57,335	57,335	57,335	57,335	57,335	57,335	57,335	57,335	57,335	57,335	57,335	57,335	688,025	PPC
ISR Trimestral	-	-	-	484,478	-	-	133,869	-	-	49,665	-	-	668,012	C-1
ISO	354,817	-	-	390,140	-	-	390,140	-	-	390,140	-	-	1,525,239	C-1
TOTAL IMPUESTOS EN EL MES	412,153	57,335	57,335	931,954	57,335	57,335	581,344	57,335	57,335	497,141	57,335	57,335	2,881,276	a)

Conclusiones:

a) Durante el período fiscal 2015, la empresa realizó desembolsos de efectivo por conceptos de ISR, ISO e IVA; que ascienden a la cantidad total de Q.2,881,276.00



PT: PPC-8	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA (PROYECTADO)
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

ACTIVO	2016
Activo corriente	
Efectivo	227,436
Clientes	35,920,625
Impuestos a compensar	<u>570,169</u>
Total cuentas por cobrar	36,490,794
Inventarios	<u>133,761</u>
Total activo corriente	<u>36,851,992</u>
Activo no corriente	
Propiedades, Planta y Equipo - neto	21,571,407
Inversiones en asociadas	1,394,020
Otros activos	<u>10,724</u>
Total activo no corriente	22,976,151
TOTAL ACTIVO	<u>59,828,143</u>
PASIVO Y PATRIMONIO	
Pasivo corriente	
Proveedores	28,420,942
Impuestos y contribuciones por pagar	789,035
Dividendos por pagar	2,606,743
Documentos por pagar	3,885,039
Otras cuentas por pagar	<u>2,149,440</u>
Total pasivo corriente	<u>37,851,199</u>
Pasivo no corriente	
Préstamos bancarios largo plazo	2,066,650
Indemnizaciones	4,302,126
Gastos legales acumulados por pagar	<u>2,405,050</u>
Total pasivo no corriente	<u>8,773,825</u>
PATRIMONIO	
Capital en acciones	300,000
Reserva legal	1,139,765
Ganancias acumuladas	<u>11,763,353</u>
Total patrimonio	<u>13,203,118</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	<u>59,828,143</u>

0

Fernando Hernández

Fernando Antonio Hernández
Representante Legal

Rolando Almeda

Rolando Almeda
Contador General



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: PPC-9	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

ESTADO DE RESULTADOS (PROYECTADO)
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

	2016	Ref.
Ventas	18,703,199	
Costo de ventas	<u>-9,852,458</u>	
Ganancia bruta	8,850,741	
Otros ingresos	151,326	
GASTOS DE OPERACIÓN		
Gastos de ventas	-360,000	
Gastos de administración	-258,872	
Gastos legales	<u>-4,291</u>	
Total gastos de operación	<u>-623,163</u>	
Utilidad en operación	<u>8,378,904</u>	
OTROS GASTOS FINANCIEROS		
Otros gastos financieros	-57,252	
Otros gastos no operacionales	<u>-96,169</u>	
Total otro gastos financieros	<u>-153,421</u>	
UTILIDAD ANTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	8,225,484	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	25% <u>-2,032,160</u>	Pág. 140
UTILIDAD NETA DEL AÑO	<u>6,193,324</u>	

Fernando Hernández

Fernando Antonio Hernández
Representante Legal

Rolando Almeda

Rolando Almeda
Contador General



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: PPC-10	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS (PROYECTADO)
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

	Capital en acciones	Reserva Legal	Ganancias acumuladas	Total Patrimonio
Saldos al 01 de enero 2016	300,000	830,099	5,879,696	7,009,795
Utilidad neta del año	0	0	6,193,324	6,193,324
Reserva Legal	<u>0</u>	<u>309,666</u>	<u>-309,666</u>	<u>0</u>
Saldos al 31 de diciembre 2016	<u><u>300,000</u></u>	<u><u>1,139,765</u></u>	<u><u>11,763,353</u></u>	<u><u>13,203,118</u></u>

Fernando Hernández

Fernando Antonio Hernández
Representante Legal

Rolando Almeda

Rolando Almeda
Contador General



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: PPC-11	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO (PROYECTADO)
POR EL AÑO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016

Aumento (Disminución) en efectivo
(Cifras expresadas en quetzales)

	2016
ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	
Utilidad neta del año	6,193,324
Ajustes por:	
Depreciaciones	1,323,219
Bajas de propiedades, planta y equipo	12,470
Amortización de contratos de participación	76,667
Sustitución patronal	-24,170
Indemnizaciones	704,176
Gastos legales acumulados por pagar	69,623
Movimientos en el capital de trabajo:	
Otras cuentas por cobrar	1,244,671
Cuentas por cobrar	20,362,549
Impuestos	-31,222
Inventarios	20,473,991
Otros activos no corrientes	3,139
Proveedores	-4,850,601
Impuestos y contribuciones por pagar	237,354
Documentos por pagar	-2,780,126
Otras cuentas por pagar	676,172
Indemnizaciones laborales pagadas	-669,366
Efectivo neto utilizado en las actividades de operación	<u>43,021,868</u>
ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	
Compras de activos fijos	<u>-13,563,853</u>
Efectivo neto utilizado en las actividades de inversión	<u>-13,563,853</u>
ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO	
Adquisición de préstamos	<u>-29,745,557</u>
Efectivo neto utilizado en las actividades de financiamiento	<u>-29,745,557</u>
AUMENTO NETO EN EFECTIVO	-287,542
EFFECTIVO AL INICIO DEL AÑO	<u>514,978</u>
EFFECTIVO AL FINAL DEL AÑO	<u>227,437</u>
	0

Fernando Hernández

Fernando Antonio Hernández
Representante Legal

Rolando Almeda

Rolando Almeda
Contador General



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: PPC-12	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	08/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

PPC

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

Cálculo del Impuesto Sobre la Renta al 31 de diciembre 2016

Régimen de ISR Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

(Cifras expresadas en quetzales)

<u>Estado de Resultados</u>		Ref.
Ventas	18,703,199	
(-) Costo de ventas	-10,212,422	
Otros ingresos	151,326	
(-) Gastos de Operación	-263,199	
(-) Otros gastos financieros	-153,421	
Utilidad (Pérdida) antes del Impuesto Sobre la Renta	8,225,484	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	61,917	
(-) RENTAS EXENTAS	-106,486	
(-) RENTAS NO AFECTAS	-52,275	
(=) RENTA IMPONIBLE (PÉRDIDA FISCAL)	8,128,640	
TASA IMPOSITIVA ISR SOBRE UTILIDADES	25%	
(=) TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL 31.12.2016	2,032,160	Pág. 141



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: A	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	10/12/2015
Revisó	RA	12/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

EVALUACIÓN DE POLÍTICAS Y CRITERIOS CONTABLES (Check-List)

PLANIFICACIÓN FISCAL

DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2016

Descripción	Si	No	Observaciones
Unidad monetaria en quetzales.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Pequeña y mediana entidad	<input checked="" type="checkbox"/>		La empresa observa el marco de referencia de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades - NIIF para las PYMES.
Libro de diario habilitado y autorizado.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Libro de mayor habilitado y autorizado.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Libro balance general habilitado y autorizado.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Libro de compras habilitado y autorizado.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Libro de ventas habilitado y autorizado.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Libro de inventarios habilitado y autorizado.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Emisión de facturas especiales.		<input checked="" type="checkbox"/>	La empresa no emite facturas especiales por política contable, con el objetivo de no absorber ISR e IVA.
Emisión de facturas electrónicas de ventas.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Informe semestral de inventarios (SAT)	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Reporte de compras y ventas semestral (SAT)	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Reserva para cuentas incobrables		<input checked="" type="checkbox"/>	La empresa no realiza una estimación de cuentas incobrables.
Inventario físico	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Método de depreciación: Línea recta	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Porcentajes máximos de depreciación anual de acuerdo a legislación vigente del país.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Emisión de constancias de retención de ISR sobre facturas del régimen opcional simplificado sobre ingresos.	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Entidades relacionadas en el exterior.		<input checked="" type="checkbox"/>	La empresa no tiene partes relacionadas en el exterior.
Operaciones con entidades relacionadas en el exterior.		<input checked="" type="checkbox"/>	La empresa no tiene partes relacionadas en el exterior.
Agente de retención de IVA (calificado por SAT)		<input checked="" type="checkbox"/>	Contribuyente normal, no calificado por SAT como agente retenedor de IVA.
Gastos con documentación de soporte (facturas, recibos, contratos, informes, entre otros puntos materiales)	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.
Costos con documentación de soporte (facturas, recibos, contratos, informes, entre otros puntos materiales)	<input checked="" type="checkbox"/>		Si fue verificado este aspecto.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

PT: B	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	14/12/2015
Revisó	RA	15/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

CÁLCULO DE LA RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES
RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

Método utilizado por la entidad: La empresa no realiza reserva de cuentas incobrables.

Calculo de la reserva de cuentas incobrables

Cuenta	Descripción de la cuenta	AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
11040101001	CLIENTES	28,736,500
11040101002	MERCADEO	7,184,125
Total clientes		35,920,625
Porcentaje de ley		3%
Reserva de cuentas incobrables periodo 2016		1,077,619 <input checked="" type="checkbox"/>
Efecto fiscal		-
Gasto deducible no aprovechado		1,077,619
Impuesto Sobre la Renta		(25%) 269,405 <input checked="" type="checkbox"/>

Conclusiones:

La empresa no realiza estimación de cuentas incobrables; sin embargo, si la empresa se mantiene bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, puede aprovechar un gasto de deducible por este concepto y así reducir su impuesto sobre la renta por un monto de Q 269,405.00



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: B-1	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	14/12/2015
Revisó	RA	15/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

CÁLCULO DE LA RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES
RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

Método utilizado por la entidad: La empresa no realiza reserva de cuentas incobrables.

Calculo de la reserva de cuentas incobrables

Cuenta	Descripción de la cuenta	AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
11040101001	CLIENTES	28,736,500
11040101002	MERCADEO	7,184,125
Total clientes		35,920,625
Porcentaje de ley		3%
Reserva de cuentas incobrables periodo 2016		1,077,619 <input checked="" type="checkbox"/>
Efecto fiscal		-
NO APLICA		-
Impuesto Sobre la Renta		(5 - 7%) - <input checked="" type="checkbox"/>

Conclusiones:

La empresa no realiza estimación de cuentas incobrables; sin embargo, si la empresa opta por el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, el realizar una reserva de cuentas incobrables no le causa ningún efecto fiscal, ya que para el efecto del pago del Impuesto Sobre la Renta, este último se determina con base en los ingresos percibidos de la empresa.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: D	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	16/12/2015
Revisó	RA	17/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta al 31 de diciembre 2016
PLANIFICACIÓN FISCAL
Régimen de ISR Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas
(Cifras expresadas en quetzales)

<u>Estado de Resultados</u>		Ref.
Ventas	18,703,199	
(-) Costo de ventas	-10,212,422	
Otros ingresos	151,326	
(-) Gastos de Operación	-263,199	
(-) Estimación de cuentas incobrables	-1,077,619	Pág. 146
(-) Otros gastos financieros	-153,421	
Utilidad (Pérdida) antes del Impuesto Sobre la Renta	7,147,865	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	61,917	
(-) RENTAS EXENTAS	-106,486	
(-) RENTAS NO AFECTAS	-52,275	
(=) RENTA IMPONIBLE (PÉRDIDA FISCAL)	7,051,021	
TASA IMPOSITIVA ISR RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES	25%	
(=) TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL 31.12.2016	1,762,755	

Conclusiones

Para efectos de la planificación fiscal correspondiente al periodo del 01 de enero al 31 de diciembre 2016, para el cálculo de ISR en el régimen sobre utilidades, se ha considerado el registro de la estimación de cuentas incobrables para dicho periodo y, en consecuencia, disminuye la renta imponible en Q 1,077,619.00, por lo tanto, un ISR menor por Q 264,405.00.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: D-1	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	18/12/2015
Revisó	RA	19/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta al 31 de diciembre 2016
PLANIFICACIÓN FISCAL
Régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas
(Cifras expresadas en quetzales)

<u>Estado de Resultados</u>		Ref.
Ventas	18,703,199	
(-) Costo de ventas	-10,212,422	
Otros ingresos	151,326	
(-) Gastos de Operación	-263,199	
(-) Estimación de cuentas incobrables	-1,077,619	Pág. 147
(-) Otros gastos financieros	-153,421	
Utilidad (Pérdida) antes del Impuesto Sobre la Renta	7,147,865	
(-) RENTAS EXENTAS	-106,486	
(-) RENTAS NO AFECTAS	-52,275	
(=) RENTA IMPONIBLE (PÉRDIDA FISCAL)	18,695,763	
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
Ingresos afectos por los primeros Q 30,000.00 mensuales	360,000	
Tasa impositiva aplicable	5%	
	18,000	
Ingresos afectos mayores a Q 30,000.00 mensuales	18,335,763	
Tasa impositiva aplicable	7%	
	1,283,503	
(=) TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL 31.12.2016	1,301,503	

Conclusiones

- a) Para efectos de la planificación fiscal correspondiente al periodo del 01 de enero al 31 de diciembre 2016, en el régimen opcional simplificado sobre ingresos, se ha considerado el registro de la reserva para cuentas incobrables, por un monto de Q 1,077,619; sin embargo, en el régimen opcional sobre ingresos el registro de dicha reserva no tiene ningún efecto fiscal, ya que la base imponible sobre este régimen es sobre los ingresos, más no sobre la utilidad.

En virtud de lo anterior, el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos es el adecuado y oportuno para el logro de los objetivos establecidos.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: E	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	18/12/2015
Revisó	RA	19/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
Cálculo del Impuesto de Solidaridad periodo fiscal 2016
PLANIFICACIÓN FISCAL
Régimen de ISR Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas
(Cifras expresadas en Quetzales)

Concepto	S/DJA ISR 2015	
Activo Total	90,017,315	✓
(-) Depreciaciones acumuladas	-	
(-) Amortizaciones acumuladas	-	
(-) Reserva para cuentas incobrables	-	
(-) Créditos fiscales pendientes de reintegro	-	
Activo Neto	90,017,315	
Base imponible del trimestre	22,504,329	
Impuesto Total 1%	225,043	
(-) Impuesto Único Sobre Inmuebles	-	
Impuesto sobre la base de activo	225,043	☑
Concepto	S/Formulario	
Ingresos brutos	15,712,104	✓
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de contrato de seguro		
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de reseguero		
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de reafianzamiento	-	
(-) Primas cedidas de seguro y de reafianzamiento	-	
Ingresos brutos menos exclusiones	15,712,104	
Base imponible del trimestre	3,928,026	
Impuesto sobre la base de ingresos bruto 1%	39,280	
IMPUESTO A PAGAR	39,280	☑
Impuesto Determinado	39,280	
(-) Opción de Acreditación de ISR al ISO, literal b). Art. 11 de la ley, aplicado a este período.		
Saldo No Acreditado	-	
Anotar el valor a acreditar en este período (Utilice hasta el monto del impuesto a cubrir)	-	
Impuesto a pagar	39,280	

MARGEN BRUTO %	DJA	
Ingresos por servicios periodo anterior	-	
Ingresos por venta de bienes	15,585,999	
Total Costo de Ventas	9,852,458	
Diferencia (Ventas-Costo de Ventas) Si es positivo	5,733,541	
Diferencia (Ventas-Costo de Ventas) Si es negativo	-	
MARGEN BRUTO %	36.79%	☑

Conclusiones:

Si la empresa se mantiene bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, estaría sujeta al pago del Impuesto de Solidaridad. De acuerdo al cálculo anterior, estaría pagando sobre la base de sus ingresos, ya que el activo neto es más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: E-1	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	18/12/2015
Revisó	RA	19/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
Cálculo del Impuesto de Solidaridad periodo fiscal 2016
PLANIFICACIÓN FISCAL
Régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas
(Cifras expresadas en quetzales)

Concepto	S/DJA ISR	
Activo Total	90,017,315	✓
(-) Depreciaciones acumuladas	-	
(-) Amortizaciones acumuladas	-	
(-) Reserva para cuentas incobrables	-	
(-) Créditos fiscales pendientes de reintegro	-	
Activo Neto	90,017,315	
Base imponible del trimestre	22,504,329	
Impuesto Total 1%	225,043	
(-) Impuesto Único Sobre Inmuebles	-	
Impuesto sobre la base de activo	225,043	✓

Concepto	S/Formulario	
Ingresos brutos	15,712,104	✓
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de contrato de seguro	-	
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de reseguro	-	
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de reafianzamiento	-	
(-) Primas cedidas de seguro y de reafianzamiento	-	
Ingresos brutos menos exclusiones	15,712,104	
Base imponible del trimestre	3,928,026	
Impuesto sobre la base de ingresos bruto 1%	39,280	
IMPUESTO A PAGAR	39,280	✓
Impuesto Determinado	39,280	
(-) Opción de Acreditación de ISR al ISO, literal b). Art. 11 de la ley, aplicado a este período.		
Saldo No Acreditado	-	
Anotar el valor a acreditar en este período (Utilice hasta el monto del impuesto a cubrir)	-	
Impuesto a pagar	39,280	✓

MARGEN BRUTO %	DJA	
Ingresos por servicios periodo anterior	-	
Ingresos por venta de bienes	15,585,999	
Total Costo de Ventas	10,212,422	
Diferencia (Ventas-Costo de Ventas) Si es positivo	5,373,577	
Diferencia (Ventas-Costo de Ventas) Si es negativo	-	
MARGEN BRUTO %	34%	✓

Conclusiones:

De acuerdo a la Ley de Impuesto de Solidaridad, por estar bajo el régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos, la compañía se encontraría exenta del pago de dicho impuesto.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

PT: F	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	20/12/2015
Revisó	RA	21/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
Cálculo de IVA mensual
Del 01 de enero al 31 de diciembre 2016
Régimen General
(Cifras expresadas en quetzales)

Mes	Remanente de crédito fiscal periodo anterior	a) Débito fiscal	b) Crédito fiscal	IVA Neto (pagar)	Remanente de crédito fiscal periodo siguiente
Enero	-	187,032	103,658	- <input checked="" type="checkbox"/> 83,374	-
Febrero	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Marzo	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Abril	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Mayo	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Junio	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Julio	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Agosto	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Septiembre	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Octubre	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Noviembre	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Diciembre	-	187,032	103,658	- 83,374	-
Total	-	2,244,384	1,243,901	- 1,000,483	-

Comentarios de la Administración

- a) De acuerdo a comentarios de la Administración de *Avícola Emproista*, S.A. el débito fiscal se determina sobre el total de ventas, sin incluir los otros ingresos, ya que estos no se encuentran gravados al pago de IVA.
- b) De acuerdo a comentarios de la Administración de *Avícola Emproista*, S.A. el crédito fiscal se determina sobre únicamente el costo de ventas y costos y gastos, sin incluir los gastos de operación, ya que estos no se encuentran soportados para el aprovechamiento de IVA.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: G	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	20/12/2015
Revisó	RA	21/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
CARGA TRIBUTARIA SEGÚN PLANIFICACIÓN FISCAL
PERIODO FISCAL 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

Período fiscal	2016			
	Régimen sobre utilidades 25%	%	Régimen sobre ingresos 5% - 7%	%
Régimen ISR - Actividades Lucrativas				
Estado de Resultados				
Ventas	18,703,199	100.0%	18,703,199	100.0%
(-) Costo de ventas	- 10,212,422	54.6%	- 10,212,422	54.6%
Otros ingresos	151,326	0.8%	151,326	0.8%
(-) Gastos de Operación	- 263,199	1.4%	- 263,199	1.4%
(-) Estimación de cuentas incobrables	- 1,077,619	5.8%	- 1,077,619	5.8%
(-) Otros gastos financieros	- 153,421	0.8%	- 153,421	0.8%
Utilidad (Pérdida) antes del Impuesto Sobre la Renta	7,147,865	38.2%	7,147,865	38.2%
	^		^	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	61,917	0.3%	-	
(-) RENTAS EXENTAS	- 106,486	-0.6%	- 106,486	-0.6%
(-) RENTAS NO AFECTAS	- 52,275	-0.3%	- 52,275	-0.3%
(=) RENTA IMPONIBLE (PÉRDIDA FISCAL)	7,051,021	37.7%	18,695,763	100.0%
(=) TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL 31.12.2016	1,762,755	9.4%	1,301,503	7.0%
	^		^	

b) Determinación de tasa efectiva de ISR

(%) Tasa efectiva de ISR =

ISR determinado
Ventas

Tasa efectiva de ISR régimen de ISR sobre utilidades 9.4%
Tasa efectiva de ISR régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos 7.0%

b) Determinación de pago por concepto de ISR

ISR determinado régimen sobre utilidades Q 1,762,755
ISR determinado régimen opcional simplificado sobre ingresos Q 1,301,503

Conclusiones:

a) Bajo el régimen opcional sobre ingresos el registro de la reserva para cuentas incobrables no tiene ningún efecto fiscal, ya que la base imponible sobre este régimen se determina sobre los ingresos, más no sobre la utilidad.

b) Tomando como base el cálculo de ISR correspondiente al periodo del 01 de enero al 31 de diciembre 2016, según planificación fiscal y observando los dos regímenes de ISR, se ha determinado la tasa efectiva y el pago monetario en quetzales según cada régimen de ISR, en el que se puede observar que el régimen adecuado de ISR al que debe acogerse la empresa es el opcional simplificado sobre ingresos.

En virtud de lo anterior, el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos es el adecuado y oportuno para el logro de los objetivos establecidos.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

AVÍCOLA EMPROISTA

Compensación de créditos fiscales según planificación fiscal
Régimen de ISR Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas
Periodo fiscal 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

PT: H	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	20/12/2015
Revisó	RA	21/12/2015

Formulario	Fecha de pago	Periodo	Ene-Mar 16	Abr-Jun 16	Jul-Sep 16	Annual 2016	Saldos	Prescripción
ISR DETERMINADO TRIMESTRAL Y ANUAL								
<u>Impuesto de Solidaridad</u>								
SAT 1608-52485620662	28/04/2015	Ene - Mar 2015	159,781				0	2018
SAT 1608-55245686688	25/07/2015	Abr - Jun 2015	390,140				0	2018
SAT 1608-34518068616	31/10/2015	Jul - Sep 2015	390,140	160,642	59,599	1,762,755	0	2018
		Oct - Dic 2015	390,140				0	2019
		Ene - Mar 2016	39,280				0	2019
		Abr - Jun 2016	39,280				0	2019
		Jul - Sep 2016	39,280				0	2019
		Oct - Dic 2016	39,280				39,280	2020
<u>ISR Pagos Trimestrales</u>								
		Ene - Mar 2016	581,374			581,374	-	
		Abr - Jun 2016	160,642			160,642	-	
		Jul - Sep 2016	59,599			59,599	-	
Desembolsos de ISR								
			-	-	-	314,715	39,280	
Total de créditos fiscales al 31/03/2017 (proyectado)			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	b)	c)	

Conclusiones:

- a) Bajo el régimen de ISR sobre utilidades de actividades lucrativas, la empresa se estaría compensando para el periodo fiscal 2016, el monto de Q 801,615.00, que corresponden a las declaraciones trimestrales de ISR del mismo periodo.
- b) Bajo el régimen de ISR sobre utilidades de actividades lucrativas, al momento de presentar y pagar la declaración jurada anual de ISR, que vence el 31/03/2017, estaría compensando un monto por Q 1,448,041; sin embargo, estaría realizando un pago por la diferencia de su ISR total a pagar de Q 314,715.00
- c) Bajo el régimen de ISR sobre utilidades de actividades lucrativas, la empresa tendría un monto pendiente de compensar por Q 39,280.00, mismo que puede ser acreditable a partir del año 2018, según el método de acreditamiento de ISO a ISR bajo el que se encuentra apegado la empresa.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

AVICOLA EMPROISTA

Compensación de créditos fiscales según planeación fiscal

Régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

Periodo fiscal 2016

(Cifras expresadas en quetzales)

PT: I	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	20/12/2015
Revisó	RA	21/12/2015

Formulario	Fecha de pago	Periodo	Saldo al 31/07/2016	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Saldo al 31/07/2017	Prescripción
		Ingresos		1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	
		(-) Rentas eventuales		8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	
		(-) Rentas no afectas		4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	
		(=) Base Imponible		1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	
		ISR MENSUAL DETERMINADO		108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	
		Impuesto de Solidaridad															
SAT 1608-52465620662	28/04/2015	Ene - Mar 2015	249,156	108,459	108,459	32,238											2018
SAT 1608-55245686888	25/07/2015	Abr - Jun 2015	390,140			76,221	108,459	108,459	97,001								2018
SAT 1608-34518068616	31/10/2015	Jul - Sep 2015	390,140						11,458	108,459	108,459	108,459	53,305				2018
		Oct - Dic 2015	390,140													a)	2019
		Desembolsos de ISR		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		Total de créditos fiscales al 31/07/2017 (proyectado)		0	0	0	0	0	0	0	0	0	55,154 b)	108,459 b)	108,459	108,459 c)	

Conclusiones:

a) Bajo el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, la empresa se estaría compensando para el periodo fiscal 2016, el monto de Q. 1,029,436.00, que corresponde a las declaraciones mensuales de ISR del mismo periodo. Un monto mayor de compensación en comparación al régimen de ISR sobre utilidades por un monto de Q. 227,822.00

b) Bajo el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, al momento de presentar y pagar la declaración jurada anual de ISR, no se realizaría ningún desembolso de efectivo, esta es para efectos informativos y de conciliación de ISR anual.

c) Bajo el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, la empresa tendría un monto pendiente de compensar por Q. 390,140.00, mismo que puede ser acreditable a partir del año 2017.

En virtud de lo anterior, el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos es el adecuado y oportuno para el logro de los objetivos establecidos.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

PT: J-1	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	21/12/2015
Revisó	RA	22/12/2015

AVÍCOLA EMPROIISTA, S.A.
Flujos de efectivo - Planificación Fiscal
Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas
Periodo Fiscal 2016

(Cifras expresadas en quetzales)

DESCRIPCIÓN	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	TOTAL	Ref.
IVA Débito fiscal	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	1,000,483	Pág. 152
ISR Trimestral	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Pág. 154
ISR Anual	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	314,715	314,715	Pág. 154
ISO	390,140	-	-	39,280	-	-	39,280	-	-	39,280	-	-	507,981	Pág. 150
TOTAL IMPUESTOS EN EL MES	473,514	83,374	83,374	122,654	83,374	83,374	122,654	83,374	83,374	122,654	83,374	398,088	1,823,179	a)

Conclusiones:

a) Durante el periodo fiscal 2016, si la empresa se encuentra bajo el régimen de ISR sobre utilidades de actividades lucrativas, estaría realizando un desembolso en efectivo por conceptos de ISR, ISO e IVA; que ascenderían a la cantidad total de Q. 1,823,179.00



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

PT: J-2	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	21/12/2015
Revisó	RA	22/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

Flujos de efectivo - Planificación Fiscal

Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

Periodo Fiscal 2016

(Cifras expresadas en quetzales)

DESCRIPCIÓN	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	TOTAL	Ref.
IVA Débito fiscal	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	1,000,483	Pág. 152
ISR mensual	-	-	-	-	-	-	-	-	-	55,154	108,459	108,459	272,071	Pág. 155
ISO (exento)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Pág. 151
TOTAL IMPUESTOS EN EL MES	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	83,374	138,527	191,832	191,832	1,272,554	b)

Conclusiones:

- a) De acuerdo a la Ley de Impuesto de Solidaridad, por estar bajo el régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos, la compañía se encontraría exenta del pago de dicho impuesto.
- b) Durante el periodo fiscal 2016, si la empresa se encuentra bajo el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, estaría realizando un desembolso en efectivo por conceptos de ISR, ISO e IVA; que ascenderían a la cantidad total de Q. 1,272,554.00, lo cual representa un ahorro por Q. 550,625.00 con relación al régimen sobre utilidades.

En virtud de lo anterior, el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos es el adecuado y oportuno para el logro de los objetivos establecidos.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: K	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	22/12/2015
Revisó	RA	23/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
Comparativo de flujos de efectivo
Periodo fiscal 2015 - 2016
 (Cifras expresadas en quetzales)

a)

Impuestos	Periodo fiscal 2015 según cifras reales	Periodo fiscal 2016 según planificación fiscal	Ahorro (pago de más)
IVA	688,025	1,000,483	- 312,458
ISR	668,012	272,071	395,941
ISO	1,525,239	-	1,525,239
Total	2,881,276	1,272,554 b)	1,608,722 ✓

^

^

^

Conclusiones:

- a) Con base en el análisis de la planificación fiscal, se observó que el régimen más adecuado y oportuno para el cumplimiento de los objetivos establecidos por la empresa, es el régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos, mismo que se ha tomado en cuenta para el presente comparativo.
- b) El régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos, le permitirá a la empresa obtener un beneficio económico de Q 1,608,722.00. Es importante indicar que esta cifra ha sido determinada con base a las cifras proyectadas para el periodo fiscal 2016, que han sido proporcionadas por la Administración de la compañía.



PT: L	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	22/12/2015
Revisó	RA	23/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
COMPARATIVO DE CARGA TRIBUTARIA
PERIODO FISCAL 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

Período fiscal	2016			
	Régimen sobre utilidades 25%	%	Régimen sobre ingresos 5% - 7%	%
Régimen ISR - Actividades Lucrativas				
Estado de Resultados				
Ventas	18,703,199	100.0%	18,703,199	100.0%
(-) Costo de ventas	10,212,422	54.6%	10,212,422	54.6%
Otros ingresos	151,326	0.8%	151,326	0.8%
(-) Gastos de Operación	263,199	1.4%	263,199	1.4%
(-) Estimación de cuentas incobrables	1,077,619	5.8%	1,077,619	5.8%
(-) Otros gastos financieros	153,421	0.8%	153,421	0.8%
Utilidad (Pérdida) antes del Impuesto Sobre la Renta	7,147,865	38.2%	7,147,865	38.2%
	^		^	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	61,917	0.3%	-	
(-) RENTAS EXENTAS	106,486	-0.6%	106,486	-0.6%
(-) RENTAS NO AFECTAS	52,275	-0.3%	52,275	-0.3%
(=) RENTA IMPONIBLE (PÉRDIDA FISCAL)	7,051,021	37.7%	18,695,763	100.0%
(=) TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL 31.12.2016	1,762,755	9.4%	1,301,503	7.0%
	^		^	

a) Determinación de tasa efectiva de ISR

(%) Tasa efectiva de ISR =

ISR determinado
Ventas

Tasa efectiva de ISR régimen de ISR sobre utilidades
Tasa efectiva de ISR régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos
Optimización en tasa efectiva de ISR de acuerdo a planificación fiscal

9.4%
7.0%
2.5%

b) Determinación de pago por concepto de ISR

ISR determinado régimen sobre utilidades
ISR determinado régimen opcional simplificado sobre ingresos
Optimización en pago de ISR de acuerdo a planificación fiscal

Q 1,762,755
Q 1,301,503
Q 461,252

Conclusiones:

- a) Bajo el régimen opcional sobre ingresos, en el periodo fiscal 2016 la empresa optimizará la carga tributaria por un 2.5% de su tasa efectiva de ISR con relación a sus ingresos.
- b) Bajo el régimen opcional sobre ingresos, en el periodo fiscal 2016 la empresa optimizará la carga tributaria, obteniendo un beneficio económico y ahorro en sus flujos de efectivo de Q 461,252.00

4.4 Informe sobre la planificación fiscal



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL.

Guatemala, 26 de diciembre de 2015

Ingeniero

Fernando Antonio Hernández

Representante Legal

Avícola Emproista, S.A.

Ciudad

Estimado Ing. Hernández:

En relación con el apoyo que como consultores fiscales independientes se está brindando, a continuación se trasladan los comentarios relacionados con el trabajo realizado a **Avícola Emproista, S.A.** sobre el impacto de una planificación fiscal por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2016.

Con el objetivo de presentar el presente informe de una forma ordenada, se ha dividido este documento en los siguientes apartados:

- I. Alcance del trabajo
- II. Bases legales analizadas
- III. Resultado del trabajo
 - a. Hallazgo
 - b. Causa
 - c. Efecto

d. Recomendación

IV. Otros comentarios

Por lo anterior, a continuación encontrarán el detalle de lo mencionado anteriormente:

I. **Alcance del trabajo**

El trabajo del impacto de una planificación fiscal en **Avícola Emproista, S.A.**, consistió básicamente en analizar la carga tributaria actual de la compañía en cada uno de los regímenes impositivos de aplicación (ISR, IVA e ISO) con el objetivo de identificar oportunidades que optimicen la carga tributaria, los ahorros en los flujos de efectivo de la compañía y la compensación de créditos fiscales acumulados que la compañía posee a la fecha.

El trabajo desarrollado fue específicamente el siguiente:

1. Conocimiento de las principales operaciones de **Avícola Emproista, S.A.**
2. Analizar estados financieros reales al término del período fiscal 2015.
3. Analizar estados financieros proyectados al término del período fiscal 2016.
4. Analizar tributación con relación al régimen de ISR sobre actividades lucrativas, ya sea en el régimen sobre utilidades o régimen opcional simplificado sobre ingresos.
5. Analizar compensación de créditos fiscales acumulados.
6. Analizar comportamiento del desembolso de flujos de efectivo realizados por la compañía, por concepto del pago de sus principales impuestos (ISR, IVA e ISO).

Al finalizar del trabajo se sostuvieron reuniones previas con la Administración de **Avícola Emproista, S.A.**, con el objetivo de dar a conocer los hallazgos, causas, efectos y recomendaciones acerca del impacto de la planificación fiscal realizada; elementos que fueron aprobados por ustedes previo al conocimiento del presente informe final.

Es importante que se tome en cuenta que nuestro trabajo concluye con la presentación del presente informe final. La implementación de nuestras recomendaciones y puntos de planificación fiscal no forma parte de nuestro trabajo, lo cual se sujetaría a un arreglo por separado a mutua conveniencia.

II. **Bases legales analizadas**

Avícola Emproista, S.A. para el período fiscal 2015, se encuentra bajo el régimen de Impuesto Sobre la Renta sobre utilidades de actividades lucrativas, en el que se determina la renta imponible de la siguiente manera:

De acuerdo lo que establece la Ley de Actualización Tributaria:

“Artículo 19. Renta imponible del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.”

Tal como se mencionaba por parte de la administración de la compañía, **Avícola Emproista, S.A.**, por medio de su contador general, realizó el cambio de régimen al pago del Impuesto Sobre la Renta al Opcional Simplificado Sobre Ingresos, el cual determina la renta imponible de la siguiente manera:

“Artículo 43. Renta imponible del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.”

“Artículo 6. Forma de pago. Los contribuyentes inscritos a este régimen liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios.

Los contribuyentes inscritos a este régimen, que deseen efectuar todos los pagos directamente a la Administración Tributaria, deberán solicitar ante la Superintendencia de Administración Tributaria la autorización respectiva, la que deberá ser resuelta en un plazo no mayor a quince (15) días. La Superintendencia de Administración Tributaria podrá autorizar aquellos casos de contribuyentes que a la fecha de su solicitud se encuentren al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, no tengan proceso económico coactivo iniciado por la Administración Tributaria y que cumplan con los criterios que establezca el Directorio de la Administración Tributaria.

Los contribuyentes que sean autorizados por la Administración Tributaria a efectuar los pagos directamente, deberán indicar en la factura que pagan directamente el impuesto a la Administración Tributaria, identificando la autorización respectiva; en tal caso no procederá efectuar la retención...”

Derivado del punto anterior, la Ley del Impuesto de Solidaridad establece en su artículo 4 literal f) una exención específica para las personas individuales o jurídicas que se encuentren en el régimen descrito en el párrafo anterior, el cual se cita a continuación:

“... f) Las personas individuales o jurídicas y los demás entes o patrimonios afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas de este impuesto.”

La Ley del Impuesto de Solidaridad, establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 6. Período impositivo. El período impositivo es trimestral y se computará por trimestres calendario.

Artículo 7. Base imponible. La base imponible 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.

Artículo 8. Tipo impositivo. El tipo impositivo de este impuesto es del uno por ciento (1%).”

Avícola Empoista, S.A. se encuentra bajo el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad de acuerdo con lo que establece su artículo 11, el cual se cita textualmente a continuación:

“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. El subrayado es agregado.

III. **Resultado del trabajo**

Previo a exponer nuestros comentarios, consideramos importante mencionar que nuestro informe lo expresamos como consultores independientes, por lo que el mismo no constituye una opinión jurídica. Este es emitido para la información de la gerencia de la compañía, por lo que la información contenida en este documento es confidencial y su uso debe restringirse a la Gerencia de ***Avícola Emproista, S.A.***

Adicionalmente, hacemos la salvedad de que nuestra revisión se realizó con base en las proyecciones de ingresos e información proporcionada por ustedes. Por lo tanto, es de suma importancia que mensual o trimestralmente actualicen la proyección de ingresos con los datos reales de operación, para la toma de decisiones respecto a la implementación de las recomendaciones mencionadas en el presente documento. Cualquier desviación al respecto modificaría los resultados de nuestra revisión, situación que no está contemplada dentro del alcance de nuestro trabajo ni es nuestra responsabilidad.

1. **Régimen del Impuesto Sobre la Renta:**

Hallazgo:

Durante nuestra revisión se observó que para el período fiscal 2015 ***Avícola Emproista, S.A.*** se encuentra bajo el régimen del Impuesto Sobre la Renta sobre utilidades de actividades lucrativas. Según comentarios de la administración de ***Avícola Emproista, S.A.***, el contador general de la compañía decidió, sin previa autorización, realizar durante los primeros días del mes de diciembre de dicho año el cambio de régimen del Impuesto Sobre la Renta al Opcional Simplificado Sobre Ingresos.

Sin embargo, al momento de realizar la revisión de los Estados Financieros proyectados para el período fiscal 2016, los mismos se encuentran con la determinación del cálculo del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo al régimen sobre utilidades.

Causa:

El contador general de la compañía ha realizado el cambio de régimen de ISR, sin previa autorización, durante los primeros días del mes de diciembre del presente año. El motivo por el cual se realizó el cambio fue por criterio propio del contador general de la compañía.

Efecto:

El cambio de régimen del Impuesto Sobre la Renta representa un impacto fiscal positivo para **Avícola Emproista, S.A.** ya que esto le permite a la compañía tributar, dentro del marco tributario vigente, una cantidad menor en dinero de la que estaba desembolsando con relación a períodos anteriores.

Es importante mencionar que el anterior cambio surte efectos a partir del periodo impositivo del año 2016, es decir, a partir del 01 de enero de dicho año. Asimismo, es importante mencionar que de acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria, si la compañía se decidiera por el régimen opcional simplificado sobre ingresos, **Avícola Emproista, S.A.** realizaría sus pagos por concepto de ISR, de forma mensual y no así de forma trimestral, tal como lo realizó durante el periodo fiscal 2015.

Recomendación:

Con base en lo identificado anteriormente, se recomienda a la Administración de **Avícola Emproista, S.A.** mantener bajo el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos a la compañía, ya que si el cambio no se realizó con el debido proceso de

autorización por parte del contador general, este cambio, de mantenerse, representa un impacto positivo tanto administrativa, financiera como fiscalmente para las operaciones de **Avícola Emproista, S.A.**

2. Régimen del Impuesto de Solidaridad:

Hallazgo:

Avícola Emproista, S.A. durante el período fiscal 2015 se encuentra sujeta y obligada al pago del Impuesto de Solidaridad, el cual según comentarios de la Administración de la compañía, realiza con base a la totalidad de sus ingresos brutos obtenidos durante el periodo fiscal inmediato anterior, que se remonta al período fiscal 2014.

Sin embargo, si **Avícola Emproista, S.A.** decidiera mantener el cambio de régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, la compañía se encontrará exenta al pago de dicho Impuesto de Solidaridad.

Causa:

Avícola Emproista, S.A. se encuentra sujeta al pago del Impuesto de Solidaridad por obtener un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. En consecuencia de lo anterior y por estar en el régimen sobre utilidades, la compañía debe realizar pagos trimestrales por concepto de dicho impuesto cada año.

Efecto:

El efecto o impacto fiscal que tendría el cambio de Régimen del Impuesto de Solidaridad, o mejor dicho, la exención de dicho impuesto, representa el 1% de sus ingresos brutos por concepto de ahorro en los flujos de efectivo de la compañía.

Recomendación:

Se recomienda a **Avícola Emproista, S.A.** mantener el cambio de régimen del Impuesto Sobre la Renta al Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, ya que esto permite a la empresa la exención del pago del Impuesto de Solidaridad y, en consecuencia, el ahorro en flujos de efectivo de la compañía y beneficio en las utilidades de los accionistas.

Es importante mencionar que, de mantenerse bajo el régimen antes descrito, el último pago por concepto del Impuesto de Solidaridad que **Avícola Emproista, S.A.** debe realizar es durante el mes de enero 2016, el cual corresponde al pago del último trimestre del período fiscal 2015.

3. Estimación para cuentas incobrables:

Hallazgo:

Derivado de la revisión de los estados financieros proyectados para el periodo fiscal 2016, que fueron proporcionados por la administración de **Avícola Emproista, S.A.**, se observó que no realizan estimación para cuentas incobrables sobre los saldos de clientes que refleja el Estado de Situación Financiera proyectado.

Causa:

La falta de conocimiento técnico por parte del contador general para observar dicha estimación de cuentas incobrables y el impacto que esta tiene al momento de la determinación del pago de ISR para la compañía.

Efecto:

La empresa no se encuentra aprovechando el beneficio que la Ley de Actualización Tributaria brinda con relación a la creación de una estimación para cuentas incobrables, para aquellos contribuyentes que se encuentran bajo el régimen de ISR sobre utilidades; haciendo deducible la renta imponible para la determinación del pago de ISR y que se puede visualizar en el presente informe por medio del anexo V.

Sin embargo, como consecuencia de lo observado en la planificación fiscal, en el momento en que la empresa se sujete al régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos, esta última no tendría ningún impacto fiscal para la determinación del pago de dicho impuesto, ya que se calcula sobre ingresos y no sobre la utilidad.

Recomendación:

Derivado que la empresa cumple sus objetivos apegada al régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos, se recomienda que, de mantenerse acogida bajo dicho régimen de ISR, no se registre la estimación para cuentas incobrables, ya que esta no optimizaría la carga tributaria y, por el contrario, disminuiría la utilidad de la compañía, y como consecuencia, el beneficio de las utilidades a distribuir para los accionistas se vería afectado.

No obstante a lo anterior, si la empresa opta por el régimen de ISR sobre utilidades, si debe registrarse la estimación para cuentas incobrables y aprovechar el beneficio de deducibilidad y optimización de la carga tributaria.

4. Carga tributaria:

Hallazgo:

Derivado de nuestra revisión con relación al impacto de una planificación fiscal en la compañía **Avícola Emproista, S.A.**, se identificó que si la empresa se sujeta al pago de su Impuesto Sobre la Renta bajo el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos, optimizará la carga tributaria de sus principales impuestos (ISR, IVA e ISO). Esto derivado de que a la fecha la tasa efectiva de ISR que pagaría sería de un 9.4% y, acogida bajo la planificación fiscal, esta pagaría un 7%.

Asimismo, para efectos de que la Administración de **Avícola Emproista, S.A.**, obtenga un panorama claro y concreto acerca del presente punto, adjunto al presente informe encontrará el anexo I, en el que visualizarán el hallazgo antes descrito. Asimismo, en dicho anexo encontrará la optimización de la carga tributaria en términos monetarios para el periodo fiscal 2016, según el trabajo realizado sobre la planificación fiscal.

Causa:

La optimización de la carga tributaria se verá reflejada en los resultados de la compañía, en el momento en que se decida realizar el cambio en el régimen de ISR al opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Efecto:

El impacto de considerar la planificación fiscal para el periodo 2016, es la optimización y la reducción de la carga tributaria con relación al período fiscal inmediato anterior. Asimismo, lo anterior implicaría que la Administración de la compañía considerará que para el período fiscal 2016 la presentación de sus declaraciones de impuestos debe realizarse de forma mensual con relación al ISR, el IVA de la misma forma mensual y el ISO quedaría exento.

Recomendación:

Se recomienda a la Administración de **Avícola Emproista, S.A.** que se implemente la herramienta financiera de la planificación fiscal, ya que como se ha descrito anteriormente, el uso de la misma permite la disminución de la carga tributaria para la compañía. De igual manera, se recomienda que se implementen controles y monitoreo, que permitan lograr la ejecución de dicha herramienta de una forma eficiente y eficaz.

Por último, es importante indicar que si las cifras que se han proyectado para el período fiscal 2016 sufren algún cambio material, se actualicen dentro de la planificación fiscal, ya que esto permitirá visualizar si la disminución y la optimización de la carga tributaria se mantendrán o no.

5. Créditos fiscales acumulados:

Hallazgo:

Avícola Emproista, S.A. ha proporcionado la determinación del cálculo del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al período fiscal 2015, en el que identificamos que la compañía ha compensado el Impuesto de Solidaridad con el ISR determinado, lo cual soportan por el método de acreditamiento en el que se encuentra la compañía de acuerdo a la Ley del Impuesto de Solidaridad.

Para efectos de obtener un mejor entendimiento de los créditos fiscales, en el Anexo II pueden observar tanto la integración de dichos créditos que se traían acumulados así como la compensación de los mismos durante la liquidación del Impuesto Sobre la Renta del período fiscal 2015, la cual debe presentarse por medio de Declaración Jurada a más tardar el 31 de marzo de 2016.

Derivado de lo anterior, se identificó que **Avícola Emproista, S.A.**, a pesar de compensar créditos fiscales durante la liquidación del Impuesto Sobre la Renta

correspondiente al período fiscal 2015, aún le quedará un monto pendiente de Impuesto de Solidaridad que podrá compensar en períodos siguientes de acuerdo a la Ley de dicho impuesto.

En consecuencia, el crédito fiscal acumulado pendiente de compensar por concepto de Impuesto de Solidaridad, se ha considerado en el período fiscal 2016 para que pueda ser compensado contra el Impuesto Sobre la Renta determinado de forma mensual, bajo el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos.

Causa:

Avícola Emproista, S.A. acumula créditos fiscales por concepto de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, los cuales se han pagado en cada trimestre vencido durante el año 2015 y en el caso del Impuesto de Solidaridad, se pagará el último trimestre 2015 durante enero 2016 respectivamente.

Efecto:

Para que ***Avícola Emproista, S.A.*** pueda compensar el saldo pendiente de Impuesto de Solidaridad pagado durante el año 2015 y el año 2016; y considerando que la compañía se mantendrá bajo el régimen descrito anteriormente, es necesario realizar una solicitud formal ante la Administración Tributaria para que pueda autorizar el pago directo de dicho impuesto, es decir, que a las empresas que se le facture no realicen retención de ISR. Asimismo, deberán consignar en las facturas que emitan de que se realiza el pago directo de acuerdo a la resolución que haya sido proporcionada por la Administración Tributaria.

Recomendación:

Se recomienda a la Administración de ***Avícola Emproista, S.A.*** mantener el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y, en consecuencia,

realizar durante los últimos días que quedan del mes de diciembre la gestión ante la Administración Tributaria para que pueda ser autorizado el pago directo del Impuesto Sobre la Renta y de esta manera no realizar desembolso por pago de ISR a partir del mes de enero 2016, y compensar los créditos fiscales de acuerdo al comportamiento que se visualiza en el anexo III del presente informe.

6. Flujos de efectivo

Hallazgo:

Avícola Emproista, S.A. gozará de una disminución en el desembolso de los flujos de efectivo por concepto de pago de sus principales impuestos (ISR, IVA e ISO) para el período fiscal 2016, a raíz de que sea implementada la herramienta de la planificación fiscal, de acuerdo a las recomendaciones realizadas en el presente informe.

Causa:

La compañía debe sujetarse al régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas y solicitar autorización de pago directo de ISR ante la Administración Tributaria.

Efecto:

El efecto e impacto positivo en la disminución de los flujos de efectivo de **Avícola Emproista, S.A.** se deberá a la buena ejecución que se tenga en la determinación del cálculo de los principales impuestos que la compañía se encuentra sujeta y obligada a pagar, por lo que adjunto al presente informe se encuentra el anexo IV, que permite visualizar de una forma ejecutiva dicha disminución. Asimismo, de la gestión diligente ante la Administración Tributaria para solicitar la autorización del pago directo de ISR.

Recomendación:

Se recomienda a la Administración de **Avícola Emproista, S.A** preparar un expediente con la documentación necesaria para solicitar la resolución de pago directo de ISR ante la Administración Tributaria. Es importante que dicha gestión se realice durante los últimos días de diciembre 2015 para que así la Administración resuelva durante los primeros días hábiles del mes de enero 2016 y de esta forma la liquidación del impuesto de enero, que se realiza durante el mes inmediato siguiente, se pueda realizar ya con la compensación de créditos fiscales.

Asimismo, considerar los aspectos formales que las facturas deben de contener una vez se encuentre autorizada la compañía para el pago directo de ISR.

7. Beneficio en utilidades

Hallazgo:

Avícola Emproista, S.A. como consecuencia del impacto de una planificación fiscal, tendrá el beneficio financiero y económico en la utilidad neta de operación, es decir, que pagar menos impuestos, bajo el marco tributario, le permite a **Avícola Emproista, S.A.** el beneficio directo en sus utilidades, por lo tanto, el beneficio de sus accionistas.

Causa:

La compañía debe llevar a cabo la planificación fiscal de acuerdo a las recomendaciones realizadas anteriormente.

Efecto:

La obtención de una utilidad neta mayor, es decir, después del pago de sus impuestos, representa para **Avícola Emproista, S.A.** mayor distribución de utilidades hacia sus accionistas.

Recomendación:

Se recomienda a la Administración de **Avícola Emproista, S.A.**, que la implementación de la planificación fiscal antes descrita sea de una forma diligente, precisa y oportuna, lo cual sin duda alguna le permitirá a la misma obtener mayores utilidades y ahorros en los pagos por concepto de sus principales impuestos.

Asimismo, es importante indicar que cualquier modificación o reforma a las leyes citadas anteriormente, pueda suponer que dicha planificación se actualice de acuerdo a las principales necesidades y objetivos de la compañía.

IV. Otros comentarios

1. Solicitud de resolución de pago directo ante la Administración Tributaria:

Por último, es importante mencionar a **Avícola Emproista, S.A.** que para solicitar la resolución de pago directo de ISR ante la Administración Tributaria, es necesario cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Solicitud por escrito de actualización Impuesto Sobre la Renta, Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos, Opción Pago Directo.
- b. Fotocopia simple del documento de identificación: Documento personal de identificación (DPI), o pasaporte en caso de ser extranjero, del propietario o representante legal

- c. Fotocopia del contrato de prestación de servicios suscrito entre el emisor de factura electrónica (EFACE) y el generador de factura electrónica (GFACE).

Nota:

Previo a realizar el trámite anterior, considerar los puntos siguientes:

- a. Estar habilitado como “Emisor de Factura Electrónica” (EFACE).
- b. Estar solvente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- c. No estar identificado por planes operativos o con marca de dirección invalida por no localizado.

Con base en lo anterior, para mayor referencia adjunto al presente informe encontraran los respectivos resultados de nuestra revisión, que detallamos a continuación:

Comparativo de optimización tributaria .

Compensación de créditos fiscales 2015.

Compensación de créditos fiscales 2016, régimen opcional simplificado.

Comparativo de flujos de efectivo.

Estimación para cuentas incobrables.

En conclusión, el impacto de la planificación fiscal 2016 permite los siguientes beneficios con relación al periodo fiscal 2015:

Impuestos	Periodo fiscal 2015 según cifras reales	Periodo fiscal 2016 según planificación fiscal	Diferencia
Disminución en carga tributaria	8%	7%	1%
Mayor compensación de créditos fiscales	Q 1,253,189	Q 1,419,578	Q 166,389
Ahorro en flujos de efectivo	Q 2,881,276	Q 1,272,554	Q 1,608,722
Total	Q 4,134,464	Q 2,692,131	Q 1,775,111

Esperamos que la información contenida en el presente documento sea de su utilidad, por lo que sin otro particular por el momento, aprovechamos la oportunidad para saludarle.

Atentamente,

Jorge González

Lic. Jorge L. González

Socio de Impuestos

González, Hernández, & Asociados, S.C.



González, Hernández & Asociados, S.C.

AUDITORÍA, ASESORÍA, OUTSOURCING Y CONSULTORÍA FISCAL

PT: L	Iniciales	FECHA
Preparó	JS	22/12/2015
Revisó	RA	23/12/2015

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
COMPARATIVO DE CARGA TRIBUTARIA
PERIODO FISCAL 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

Periodo fiscal	2016			
	Régimen sobre utilidades 25%	%	Régimen sobre ingresos 5% - 7%	%
Régimen ISR - Actividades Lucrativas				
Estado de Resultados				
Ventas	18,703,199	100.0%	18,703,199	100.0%
(-) Costo de ventas	10,212,422	54.6%	10,212,422	54.6%
Otros ingresos	151,326	0.8%	151,326	0.8%
(-) Gastos de Operación	263,199	1.4%	263,199	1.4%
(-) Estimación de cuentas incobrables	1,077,619	5.8%	1,077,619	5.8%
(-) Otros gastos financieros	153,421	0.8%	153,421	0.8%
Utilidad (Pérdida) antes del Impuesto Sobre la Renta	7,147,865	38.2%	7,147,865	38.2%
	^		^	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	61,917	0.3%	-	
(-) RENTAS EXENTAS	106,486	-0.6%	106,486	-0.6%
(-) RENTAS NO AFECTAS	52,275	-0.3%	52,275	-0.3%
(=) RENTA IMPONIBLE (PÉRDIDA FISCAL)	7,051,021	37.7%	18,695,763	100.0%
(-) TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL 31.12.2016	1,762,755	9.4%	1,301,503	7.0%
	^		^	

a) Determinación de tasa efectiva de ISR

(%) Tasa efectiva de ISR =

ISR determinado
Ventas
Tasa efectiva de ISR régimen de ISR sobre utilidades
Tasa efectiva de ISR régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos
Optimización en tasa efectiva de ISR de acuerdo a planificación fiscal
2.5%

b) Determinación de pago por concepto de ISR

ISR determinado régimen sobre utilidades	Q	1,762,755
ISR determinado régimen opcional simplificado sobre ingresos	Q	1,301,503
Optimización en pago de ISR de acuerdo a planificación fiscal	Q	461,252

Conclusiones:

a) Bajo el régimen opcional sobre ingresos, en el periodo fiscal 2016 la empresa optimizará la carga tributaria por un 2.5% de su tasa efectiva de ISR con relación a sus ingresos.

b) Bajo el régimen opcional sobre ingresos, en el periodo fiscal 2016 la empresa optimizará la carga tributaria, obteniendo un beneficio económico y ahorro en sus flujos de efectivo de Q 461,252.00

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.

Compensación de créditos fiscales periodo fiscal 2015

Al 31 de diciembre de 2015

(Cifras expresadas en quetzales)

PT: C-1	Iniciales	FECHA
Preparó	EC	05/12/2015
Revisó	RA	07/12/2015

Formulario	Fecha de pago	Periodo	Ene-Mar 15	Abr-Jun 15	Jul-Sep 15	Anual 2015	Saldos	Prescripción
SAT 1608- 12568135545	29/01/2015	ISR DETERMINADO TRIMESTRAL Y ANUAL	484,478	133,869	49,665	1,253,189		
SAT 1608- 52485620662	28/04/2015	<u>Impuesto de Solidaridad</u>						
SAT 1608- 55245685688	25/07/2015	Oct - Dic 2014	354,817			354,817	0	2018
SAT 1608- 34518068616	31/10/2015	Ene - Mar 2015	390,140			230,359	159,781	2018
		Abr - Jun 2015	390,140				390,140	2018
		Jul - Sep 2015	390,140				390,140	2018
SAT 1361- 11281256561	28/04/2015	<u>ISR Pagos Trimestrales</u>						
SAT 1361- 11281255493	25/07/2015	Ene - Mar 2015	484,478			484,478	-	
SAT 1361- 11281253592	31/10/2015	Abr - Jun 2015	133,869			133,869	-	
		Jul - Sep 2015	49,665			49,665	-	
Desembolsos de ISR			484,478	133,869	49,665	-	940,062	
Total de créditos fiscales al 31/12/2015			484,478	133,869	49,665	-	940,062	

AVICOLA EMPROIOISTA

Compensación de créditos fiscales según planificación fiscal

Régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

Período fiscal 2016

(Cifras expresadas en quetzales)

PT-1	Iniciales	FECHA
Preparo	JS	06/12/2015
Revisó	RA	09/12/2015

Formulario	Fecha de pago	Período	Saldo al 31/01/2016	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Saldo al 31/01/2017	Prescripción
		Ingresos	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	1,571,210	
		(-) Rentas eventas	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	8,874	
		(-) Rentas no afectas	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	4,356	
		(=) Base Imponible	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	1,557,980	
		ISR MENSUAL DETERMINADO	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	108,459	
		Impuesto de Solidaridad															
SAT 1608-52486620662	28/04/2015	Ene - Mar 2015 ✓	249,156	108,459	108,459	32,238											2018
SAT 1608-55245685688	25/07/2015	Abr - Jun 2015 ✓	390,140			76,221	108,459		97,001								2018
SAT 1608-34518088616	31/10/2015	Jul - Sep 2015 ✓	390,140					108,459	11,458	108,459			53,305				2018
		Oct - Dic 2015 ✓	390,140													390,140	2019
		Desembolsos de ISR	-	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		Total de créditos fiscales al 31/01/2017 (proyectado)	-	0	0	0	0	0	0	0	0	0	55,154	108,459	108,459	108,459	

Conclusiones:

- a) Bajo el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, la empresa se estaría compensando para el período fiscal 2016, el monto de Q.1,029,436.00, que corresponden a las declaraciones mensuales de ISR del mismo período. Un monto mayor de compensación en comparación al régimen de ISR sobre utilidades por un monto de Q.27,822.00
- b) Bajo el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, al momento de presentar y pagar la declaración jurada anual de ISR, no se realizaría ningún desembolso de efectivo; esta es para efectos informativos y de conciliación de ISR anual.
- c) Bajo el régimen de ISR opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, la empresa tendría un monto pendiente de compensar por Q.390,140.00, mismo que puede ser acreditable a partir del año 2017.

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
Comparativo de flujos de efectivo
Período fiscal 2015 - 2016
(Cifras expresadas en quetzales)

a)

Impuestos	Periodo fiscal 2015 según cifras reales	Periodo fiscal 2016 según planificación fiscal	Ahorro (pago de más)
IVA	688,025	1,000,483	- 312,458
ISR	668,012	272,071	395,941
ISO	1,525,239	-	1,525,239
Total	2,881,276	1,272,554	b) 1,608,722 <input checked="" type="checkbox"/>

^

^

^

Conclusiones:

Con base en el análisis de la planificación fiscal, se observó que el régimen más adecuado y oportuno para el cumplimiento de los objetivos establecidos por la empresa, es el régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos, mismo que se ha tomado en cuenta para el presente comparativo.

El régimen de ISR Opcional Simplificado Sobre Ingresos, le permitirá a la empresa obtener un beneficio económico de Q 1,608,722.00. Es importante indicar que esta cifra ha sido determinada con base a las cifras proyectadas para el periodo fiscal 2016, que han sido proporcionadas por la Administración de la compañía.

AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
 CÁLCULO DE LA RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES
 RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS
 DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2016
 (Cifras expresadas en quetzales)

Método utilizado por la entidad: La empresa no realiza reserva de cuentas incobrables.

Calculo de la reserva de cuentas incobrables

Cuenta	Descripción de la cuenta	AVÍCOLA EMPROISTA, S.A.
11040101001	CLIENTES	28,736,500
11040101002	MERCADEO	7,184,125
Total clientes		35,920,625
Porcentaje de ley		3%
Reserva de cuentas incobrables periodo 2016		1,077,619 <input checked="" type="checkbox"/>
Efecto fiscal		-
Gasto deducible no aprovechado		1,077,619
Impuesto Sobre la Renta	(25%)	269,405 <input checked="" type="checkbox"/>

Conclusiones:

La empresa no realiza estimación de cuentas incobrables, sin embargo, si la empresa se mantiene bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, puede aprovechar un gasto de deducible por este concepto y así reducir su impuesto sobre la renta por un monto de Q 269,405.00

CONCLUSIONES

1. La hipótesis se ha comprobado satisfactoriamente ya que el impacto de una planificación fiscal en una empresa dedicada a la actividad pecuaria que se encuentra bajo el Régimen del Impuesto Sobre la Renta Opcional Simplificado Sobre Ingresos, desde el punto de vista financiero, permite el ahorro en el pago de los impuestos y, en consecuencia, la disminución de la carga tributaria que reconoce un resultado favorable para la empresa y el beneficio de sus accionistas.
2. La planificación fiscal debe llevarse a cabo de una forma eficiente y eficaz por medio de un análisis exhaustivo de las principales leyes y reglamentos tributarios específicos bajo los que se encuentra apegada la empresa. Lo cual permite a la empresa identificar oportunidades de crecimiento y situaciones que puedan perjudicar el ritmo de las operaciones de una empresa.
3. La planificación fiscal sirve como herramienta financiera a las empresas, permitiéndole acogerse, bajo el marco tributario vigente en el territorio guatemalteco, el llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de una forma precisa y oportuna y, que a su vez, incrementa la rentabilidad de la compañía.
4. Los créditos fiscales acumulados por concepto de Impuesto de Solidaridad e Impuesto Sobre la Renta que posee una empresa bajo el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos pueden ser compensados contra el Impuesto Sobre la Renta determinado de forma mensual, lo cual permite un ahorro en los flujos de efectivo de la compañía.

RECOMENDACIONES

1. Es importante que año con año, la Gerencia Financiera de la empresa, discuta la proyección del pago de sus principales impuestos (ISR, IVA e ISO) y la carga tributaria y financiera que esto representa dentro de los flujos de efectivo y de esta forma, capturar las posibles estrategias que sean viables implementar en el transcurso de un período fiscal, lo cual representaría de igual forma un ahorro para la empresa.
2. La Gerencia Financiera debe realizar por lo menos una vez al año un estudio exhaustivo de la legislación tributaria vigente que le permita identificar diferentes oportunidades y beneficios fiscales a sus accionistas. Así también, que le permita anticiparse y prever cualquier situación que pueda afectar la operación de la compañía o se vean expuestos los intereses de sus principales ejecutivos.
3. La planificación fiscal debe utilizarse como una herramienta financiera, sin perder el sentido que la misma tiene, es decir, que la planificación no pretende evadir la legislación tributaria bajo la que se encuentra apegada la empresa, al contrario, pretende cumplir con sus obligaciones tributarias de una forma precisa por medio del análisis de la Ley, y que esto a su vez, le permita la implementación de estrategias fiscales bajo todos los términos legales correspondientes.
4. La empresa debe considerar que para la eficaz y adecuada compensación de créditos fiscales que pueda tener acumulados es necesario que, por medio de la Gerencia Financiera de la empresa, debe llevarse a cabo una serie de pasos y cumplir con los requisitos solicitados por la Superintendencia de Administración Tributaria para que emita una resolución de pago directo de Impuesto Sobre la Renta, en el sistema bancario.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Reformada por acuerdo legislativo 18-93. 76 páginas.
2. Buesa, M. y Molero. Economía Industrial de España. Madrid Civitas. Manual de referencia sobre la economía industrial española. 1998 . 100 páginas.
3. Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio. Decreto 2-70 y sus reformas. 144 páginas.
4. Congreso de la República de Guatemala. Código de Trabajo. Decreto número 1441. 192 páginas.
5. Congreso de la República de Guatemala. Código Penal. Decreto número 17-73. 118 páginas.
6. Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario y sus reformas. Decreto número 6-92. 80 páginas.
7. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria y sus reformas. Decreto número 10-2012. 80 páginas.
8. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público. Decreto número 42-92. 4 páginas.
9. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Bonificación Incentivo para los Trabajadores del Sector Privado y sus reformas. Decreto número 78-89. 3 páginas.
10. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Extinción de Dominio. Decreto número 55-2010. 27 páginas.
11. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Impuesto de Solidaridad. Decreto número 73-2008. 7 páginas.
12. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Propiedad Industrial. Decreto número 57-2000. 116 páginas.
13. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas. Decreto número 27-92. 53 páginas.
14. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Decreto número 15-98. 13 páginas.

15. Congreso de la República de Guatemala. Ley General de Cooperativas. Decreto número 82-78. 20 páginas.
16. Congreso de la República de Guatemala. Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado. Decreto número 76-78. 4 páginas.
17. Deloitte Guatemala, S.A. Guía de Impuestos 2013. Año 2013. 46 páginas.
18. Escuela de Comercio Exterior de AGEXPORT. Seminario taller de planificación fiscal internacional. Febrero 2016. 55 páginas.
19. IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad). 2009. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. IASC Foundations Publications Department. 245 páginas.
20. Ministerio de Economía. Reforma al Acuerdo Gubernativo número 253-94. Acuerdo Gubernativo 211-2015. 2 páginas.
21. Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura. La ganadería y el ambiente. 2015. 1 página.
22. Promove Consultoría e Formación SLNE. Cómo elaborar el análisis FODA. 2012. 39 páginas.
23. Sánchez Curiel, Gabriel. Auditoría de Estados Financieros. Segunda edición. México 2006. 5 páginas.
24. Universidad de San Carlos de Guatemala. "Apuntes para el curso Recursos Económicos de Centroamérica". 2009. 82 páginas.

WEBGRAFÍA

25. Crece Negocios. Los objetivos de una empresa. Junio 2014. Tomado de la página de internet: <http://www.crecenegocios.com/los-objetivos-de-una-empresa/>
26. Definición de pecuaria. Año 2016. Tomado de la página de internet: <http://definicion.mx/pecuaria/>
27. Normas Internacionales de Auditoría (NIA) Traducción autorizada por la Federación Internacional de Contadores. Tomado de la página de internet: www.ifac.org. 15 páginas.

28. Organización de las naciones unidas para la Alimentación y la Agricultura. Producción animal. 2015. 1 página - Tomado de la página de internet: <http://www.fao.org/americas/perspectivas/produccion-pecuaria/es/>
29. Organización de las naciones unidas para la Alimentación y la Agricultura. Producción animal. 2015. 1 página - Tomado de la página de internet: <http://www.fao.org/animal-production/es/>
30. Piscicultura. Tomado de la página de internet: <http://www.contraloria.gob.pa/inec/archivos/p2051piscicultura.pdf>
31. Planificación estratégica: Misión y visión. Tomado de la página de internet: <http://www.mailxmail.com/curso-plan-negocios-manual/planificacion-estrategica-mision-vision>
32. Robles Elsa. Agricultura y Ganadería en Guatemala. Año 2012. Tomado de la página de internet: http://www.deguate.com/artman/publish/hist_moderna/agricultura-y-ganaderia-en-guatemala.shtml#.VhBdQenH_IV
33. Soto Beatriz. Creación de empresas. Año 2012. Tomado de la página de internet: <http://www.gestion.org/economia-empresa/creacion-de-empresas/3985/clasificacion-de-las-empresas/>
34. Thompson Ivan. Año 2012. Tomado de la página de internet: www.promonegocios.net/mercadotecnia/empresa-definicion-concepto.html
(Definiciones generales)
35. Tipos de ganadería. Tomado de la página de internet: <http://www.tipos.co/tipos-de-ganaderia/>