

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**LA IMPORTANCIA DEL CONOCIMIENTO DEL CRITERIO TRIBUTARIO
INSTITUCIONAL No. 3-2017 “FORMAS DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE
SOLIDARIDAD” EMITIDO POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA (SAT), EN UNA EMPRESA DE EMERGENCIAS MÉDICAS.**



LIC. ANGEL FABIAN ALVARADO SON

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**LA IMPORTANCIA DEL CONOCIMIENTO DEL CRITERIO TRIBUTARIO
INSTITUCIONAL No. 3-2017 “FORMAS DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE
SOLIDARIDAD” EMITIDO POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA (SAT), EN UNA EMPRESA DE EMERGENCIAS MÉDICAS.**

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Docente del curso:

MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña

Autor:

Lic. Angel Fabián Alvarado Son

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2020

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

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán

Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales

Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez

Vocal II: Doctor. Byron Giovani Mejía Victorio

Vocal III: Vacante

Vocal IV: P.C. Silvia María Oviedo Zacarías

Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE
LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN
SEGÚN EL ACTA No. GT-D-32-2020**

Coordinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano

Evaluador: MSc. Claudia Lorena García Bran

Evaluador: MSc. Luty Anaytte Gómez Martínez

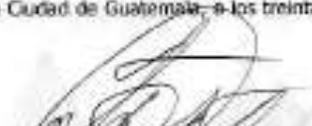


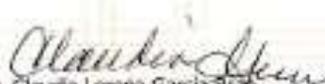
ACTA No. GT-D-32-2020

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 31 de octubre de 2020, a las 15:45 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciado Angel Fabián Alvarado Son, carné No. 200019403, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado: "LA IMPORTANCIA DEL CONOCIMIENTO DEL CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL No. 3-2017 "FORMAS DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD" EMITIDO POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT), EN UNA EMPRESA DE EMERGENCIAS MÉDICAS", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 70 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los treinta y un días del mes de octubre del año dos mil veinte.


MSc. José Antonio Dieguez Ruano
Coordinador


MSc. Claudia Lorena García Brán
Evaluadora


MSc. Luty María López Martínez
Evaluadora


Lic. Angel Fabián Alvarado Son
Postulante



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADDENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Lic. Angel Fabián Alvarado Son, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 10 de noviembre de 2020.

(f) 
MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador

Agradecimientos

A DIOS: Quien siempre me guía, nunca me deja solo y todo lo que he logrado él me lo ha regala.

A MIS PADRES: Angel Alvarado y Romelia Son, muchas gracias por todo su amor y apoyo moral, porque no me dejó solo a pesar de la distancia que nos separa y que Dios los bendiga grandemente.

A MI ESPOSA: Lilian Gómez, por su amor y compañía, la amo y que Dios siga derramando muchas bendiciones sobre nuestros proyectos.

A MIS HERMANOS: Cristian, Carolina y Lupe, cariño y apoyo que me brindan, gracias por estar siempre conmigo en las buenas y en las malas.

A MIS SOBRINOS: Los quiero mucho y que este logro lo celebren con migo.

A MI FAMILIA EN GENERAL: Por su apoyo a la distancia muchas gracias, en especial a Doña Olí y mi tía Mercy.

A MIS COMPAÑEROS DE ESTUDIOS Y AMIGOS: Por compartir conocimientos y apoyo durante la carrera, por los esfuerzos y sacrificios que juntos pasamos. Gracias por su amistad sincera e incondicional.

A UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS: Por ser el centro de sabiduría donde adquirí muchos conocimientos y enseñándome responsabilidad, trabajo y la dedicación.

A ESCUELA DE POSGRADO DE CIENCIAS ECONOMICAS: Por haberme permitido vivir en sus aulas, magnos momentos que la carrera conllevó.

CONTENIDO

I. Resumen	1
Introducción	3
1. Antecedentes	5
1.1 Historia de las empresas de emergencias médicas.....	5
1.2 Antecedentes de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto de Solidaridad.....	8
2. Marco Teórico	13
2.1 Emergencias Médicas	13
2.1.2 Definiciones de Emergencia Médica.	13
2.1.3 Servicios de Emergencia Médica Extra hospitalaria	13
2.1.4 Qué es una urgencia y una emergencia	14
2.1.5 Legislación sobre las Empresas de Servicios de Emergencia	15
2.1.6 Diferencia entre servicio público de emergencia médica y servicio privado de emergencia médica.....	16
2.1.7 Empresas que prestan servicio de emergencias médicas en Guatemala....	17
2.1.8 Ventajas de tener acceso a la seguridad médica privada	18
2.1.9 De la estructura de un Centro de Servicios de atención pre-hospitalaria:...	18
2.1.10 Empresa objeto de estudio.....	19
2.2 Origen de los tributos.....	21

2.2.1 Definición de tributo:	21
2.2.2 Potestad tributaria del Estado	22
2.2.3 Principio de legalidad del sistema tributario guatemalteco.....	23
2.2.4 Relación jurídico tributaria.....	24
2.2.5 Jerarquía de las leyes (Pirámide de Kelsen).....	25
2.3 De los impuestos vigentes más relevantes y aplicables a una empresa de emergencias médicas en Guatemala	26
2.3.1 Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República	27
2.3.2 Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República	28
2.3.3 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República	30
2.3.4 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la Republica	32
2.3.5 Ley del Impuesto a la Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto No. 70-94 del Congreso de la República.....	33
2.4 El acreditamiento del Impuesto de Solidaridad y el Criterio Institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) No. 3-2017 “Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad”	34
2.4.1 Impuestos de Solidaridad al Impuesto sobre la Renta	34
2.4.2 Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad	34

2.4.3 Si el contribuyente elige la opción b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, deberá observar el procedimiento siguiente:.....	36
2.4.4 El Criterio Tributario Institucional No. 3-2017 “Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad” de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).....	37
3 Metodología.....	41
3.1 Definición y delimitación del Problema	41
3.2 Objetivos.....	43
3.3 Diseño de la Investigación.....	44
3.4 Método, técnicas e instrumentos empleados en la investigación	45
3.4 Resumen del procedimiento usado para desarrollar la investigación	47
4 Discusión de resultados.....	49
4.1 Evaluación de la presentación del Impuesto de Solidaridad en la Empresa de Atención de Emergencias Médicas Pre-hospitalarias.....	49
Conclusiones.....	71
Recomendaciones.....	73
Bibliografía	75
E-grafía.....	81
Índice de cuadros.....	83
Índice de gráficas.....	84

I. Resumen

El planteamiento del problema se delimita a la pregunta siguiente: ¿Cuál es el impacto del conocimiento del Criterio Tributario Institucional emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria No. 3-2017 “Acreditación del Impuesto de Solidaridad”, en cuanto al correcto aprovechamiento del acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta (ISR) al Impuesto de Solidaridad (ISO), para las empresas de atención de emergencias médicas y pre-hospitalarias que radican en la Ciudad de Guatemala?, derivado de la controversia que presentan estas empresas al estar inscritas ante la Administración Tributaria en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y optaron por la opción b), indicada en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y que han recibido ajustes y multas por parte del ente fiscalizador.

El presente informe final es el resultado de una metodología investigativa que dio inicio en la elaboración de un plan de investigación en el cual se planteó el problema, se delimitó, se plantearon objetivos generales y específicos, seguidamente se consultaron fuentes bibliográficas con el objeto de desarrollar los conceptos relacionados a los aspectos históricos de la empresa de emergencias médicas y de los impuestos en el país; también, se estableció lo relativo a los impuestos en la actualidad en Guatemala.

En el trabajo de campo se llevó a cabo una entrevista de respuestas abiertas, la cual brindó de manera descriptiva, información importante de las debilidades y aspectos particulares de la institución con las cuales se facilitó la emisión de conclusiones y recomendaciones. Dentro de los aspectos importantes de la entrevista, destaca que derivado de la situación imperante del Covid-19, se tomó la decisión de efectuar las entrevistas de forma telefónica y se realizaron a integrantes del departamento de contabilidad y personal administrativo encargado del tema financiero de una empresa que se dedica a la atención de emergencias médicas pre-hospitalarias con ambulancias, las preguntas fueron planteadas en concordancia con los objetivos que se plantearon al inicio de la investigación, dando como resultado el conocimiento de los diferentes puntos de vista de los involucrados sobre la forma de cumplir con las obligaciones tributarias derivadas particularmente del Impuesto de Solidaridad y su acreditamiento al Impuesto

Sobre la Renta, así como las medidas que ellos han implementado para minimizar los errores en la presentación de los impuestos citados.

Derivado del análisis de los resultados se destaca la conclusión en la cual se señala que los conocimientos con los que cuentan tanto el personal del área contable como de la administración sobre las obligaciones tributarias en cuanto a la acreditación de los impuestos tema de estudio se encuentran en un nivel bajo, lo cual limita el efectivo cumplimiento de los mismos, en consecuencia se encuentran expuestos a un nivel alto de incumplimiento de deberes reales y formales ante la Administración Tributaria.

Introducción

Como parte del proceso de evaluación final previo a obtener al grado académico Maestría en Artes en Gestión Tributaria, la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, brinda al cursante la opción de realizar el trabajo profesional de graduación, que tienen como objetivo abordar un tema de investigación, según el enfoque y la naturaleza del programa académico de la maestría en Gestión Tributaria.

La investigación realizada, tiene como objetivo general el estudio de la importancia del conocimiento del criterio tributario institucional No. 3-2017 “Formas de acreditamiento del Impuesto de solidaridad” emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), aplicado a una empresa de emergencias médicas pre-hospitalarias. Para una mayor comprensión, el informe está conformado por cuatro capítulos que a continuación se describen.

En la sección I, se desarrollan los conceptos relacionados con aspectos históricos de la empresa de emergencias médicas y de los impuestos en el país, como es el caso del Impuesto de Solidaridad y del Impuesto Sobre la Renta.

En la sección II, se encuentra lo relativo a los impuestos en la actualidad en Guatemala y de las obligaciones que resultan de ellos.

En la sección III, está integrado por la metodología de la investigación utilizada, el alcance del estudio, las técnicas e instrumentos de recolección de información como lo fue la entrevista, el análisis inductivo y deductivo. Así como los objetivos específicos, de identificación posibles errores o incumplimientos por parte de la institución objeto de

estudio y que dieran motivo de posibles ajustes y señalamientos por parte de los entes fiscalizadores.

En la sección IV, se desarrolla el análisis de los resultados de la entrevista que brinda de manera descriptiva los resultados obtenidos a través de la presente investigación, facilitando la obtención de las conclusiones, recomendaciones y bibliografía consultada durante la elaboración del informe.

Para la realización de la investigación se contó con el apoyo de un catedrático encargado del curso de Trabajo Profesional II y del Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, así mismo la colaboración de la administración de la empresa donde se llevó a cabo la investigación, incluso con las dificultades derivadas de la pandemia del Covid-19.

1. Antecedentes

En Guatemala existen empresas que brindan el servicio de ambulancias para cubrir emergencias médicas, siendo esta última una actividad económica que genera una utilidad, por consiguiente deberán pagar los impuestos correspondientes al fisco guatemalteco, como por ejemplo el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto de Solidaridad (ISO). Dichos impuestos se deben pagar en base al régimen que se adopte y a la legislación vigente, sin dejar de considerar los métodos de acreditamiento que permite realizar el Decreto número 73-2008 “Ley del Impuesto de Solidaridad” en su artículo 11 Acreditamiento.

Ante las dificultades que se originan derivados de la presentación y pago del Impuesto de Solidaridad y los ajustes que pueden resultar del mal manejo del acreditamiento de dichos impuestos por parte del contribuyente, se analizarán los antecedentes de la empresa objeto de estudio y seguidamente se efectuara un análisis de la legislación vigente sobre el acreditamiento de los impuestos indicados.

1.1 Historia de las empresas de emergencias médicas

Históricamente las emergencias no han sido definidas con claridad en Guatemala y especialmente para el personal que labora en los servicios de salud les definen como servicios de atención ambulatoria de emergencias o de atención pre-hospitalaria. Siendo en nuestro país la atención de emergencias médicas pre-hospitalarias, una parte cotidiana en la mayoría de las concentraciones urbanas importantes del país, a raíz de accidentes tanto personales como laborales. Dando relevancia al sistema de

atención médica, la manera en que se da el proceso de cobertura de emergencias, ya que influye en el resultado final del paciente. (Pineda, 2006)

A la vez esta modalidad de atención tiene un reciente desarrollo, dado que comenzó a adquirir el carácter de servicio de atención médica de emergencias prehospitalarias, y estando compuesto por entidades que prestan servicios tanto públicos como privados. (Pineda, 2006)

La atención médica pre hospitalaria o extra hospitalaria, tiene origen muy antiguo y con la escasez e imprecisión histórica de las fuentes disponibles convierten el estudio del origen de la Medicina de Emergencias en una tarea obligadamente inexacta, haciendo difícil saber cuándo se usó por primera vez un transporte para trasladar a una persona enferma o lesionada. Aunque se puede considerar el relato de la Biblia en San Lucas 10:33-34 “Un samaritano que iba de camino llegó a él [...] acercóse, le vendó las heridas, derramando en ellas aceite y vino; le hizo montar sobre su propia cabalgadura, le condujo al mesón y cuidó de él”, como uno de los primeros conceptos de asistencia “integral” a la emergencia.

Diferentes instituciones como la Orden de San Juan de Jerusalén (Orden de Malta) desde el siglo XI, organizaciones religiosas en Roma (mismo s. XI), asistencia a los pobres en Francia (s. XII) y gremiales en Milán (1393, ss. XIV a XVI), dan cobertura sanitaria extrahospitalaria. (Pacheco, 1998)

Ambrosio Paré, en el siglo XVI, realiza cirugía en el frente de la guerra.

“Aproximadamente en el año 1760, durante las guerras napoleónicas los franceses pensaron que resultaba menos riesgoso trasladar a los soldados heridos a la retaguardia que poner en peligro la vida de los escasos médicos del frente. En esos tiempos, ciertos tipos de carretas tiradas por caballo o por hombres, recibieron el nombre de ambulancias (de la raíz francesa “ambulant” que significa que “deambula o camina”). (Pineda, 2006)

En 1792 Dominique Larrey crea la legión de ambulancias volantes (vehículos tirados con caballos, que transportaban al cirujano y su equipo, con capacidad de 2 a 4 heridos) y junto con Percy atienden en el campo de batalla a los heridos. (Pacheco, 1998)

En el manual de “Los servicios de emergencia y urgencias médicas extra hospitalarias en España” emitido en año 2011, encontramos las siguientes definiciones:

Siendo en una de estas últimas donde se efectuará la investigación, por lo que será necesario determinar su estructura administrativa y los aspectos fiscales que le aplican para el correcto desempeño de sus actividades.

En artículo de Prensa Libre de fecha 09 de julio de dos mil dieciocho encontramos el proceso en general de una empresa en Guatemala que presta los servicios de atención de emergencias médicas de forma particular o privada, en la cual la reportera Andrea Alday hace ver a este tipo de empresa como un emprendimiento, y revela como es: “... está formada por entre 10 y 15 especialistas, entre estos cardiólogos, nutricionistas, psicólogos, pediatras, radiólogos, internistas y cirujanos.

Los servicios están disponibles las 24 horas de cada día, los siete días de la semana. Y el proceso consiste en llamar a la oficina, describir los síntomas que presenta el paciente y un médico llegará a la casa de este en aproximadamente dos horas, si es de día, mientras que de noche o de madrugada el servicio es más rápido. Cubriendo todo el perímetro de la capital, Santa Catarina Pínula, San José Pínula, Fraijanes, el Jocotillo, Antigua Guatemala, Mixco e incluso Palencia.” (Alday, 2018)

1.2 Antecedentes de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto de Solidaridad

Por otro lado un profesional de la Contaduría Pública y Auditoría realiza la función de Asesor de Impuestos o asesor tributario, siendo en numerosas ocasiones el que gestiona el cumplimiento de las obligaciones tributarias ante la administración pública ya sea para un contribuyente individual como para uno jurídico. Una vez identificadas las obligaciones fiscales del contribuyente, se debe buscar el mayor ahorro fiscal y avisar de las posibles decisiones a tomar para conseguir el máximo ahorro, bajo la condición del cumplimiento de la normativa tributaria vigente. (Muñoz, 2014)

Esto último es a razón de que existe una legislación tributaria guatemalteca, por medio de la cual el Estado lleva a cabo su actividad de recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y el sostenimiento económico de sus organismos. Siendo la recaudación una actividad permanente, y que se encuentra delegada a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Así mismo la creación de los impuestos sean estos ordinarios y extraordinarios se encuentra delegada al Congreso de la República, dicho ente previo a decretar

impuestos debe tener en cuenta los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria. (Calderón, 2006)

Dentro de este contexto la publicación del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores del mes de mayo 2020, resalta la importancia del contador público en la crisis, esto considerado dentro del marco de la pandemia Covid-19: “Es evidente que cualquier crisis tiene un efecto económico y financiero; es decir, afecta a la economía en general y a las finanzas de las organizaciones en particular, sean empresas lucrativas, entidades no lucrativas o entidades de gobierno; ..., nos referimos a las grandes crisis que se originan fuera del ámbito de actuación de la entidad, en donde nada se puede hacer para evitar su existencia y todos los esfuerzos se deben concentrar en cómo enfrentarla, en cómo reaccionar ante ella, para manejarla.”

“En la crisis actual, provocada por la pandemia del Coronavirus Covid-19, se observa entidades públicas desbordadas en su capacidad de atención por lo que deben hacer grandes esfuerzos para generar las respuestas adecuadas,...”

“El efecto financiero de los impuestos siempre es relevante, pues el cumplimiento de estos y los aspectos legales es la condición esencial para mantener la actividad a largo plazo, pero en una crisis crece su importancia, pues los plazos y condiciones de cumplimiento pueden variar bruscamente, a favor o en contra, por lo que la participación del Contador Público y Auditor es muy importante para evaluar los efectos en el flujo de efectivo, determinar prioridades, gestionar plazos y convenios o

aprovechamiento de oportunidades, si las hay, que permitan enfrentar de mejor forma la crisis.” (Pérez, 2020)

Como lo mencionaba el artículo anterior sobre el grado de importancia de los impuestos, estos no pasan de moda o cambian de importancia, y para adentrarnos en nuestro tema de análisis, la firma de auditoria Delloitte en su página web da a conocer lo referente al pago del Impuesto de Solidaridad, indicando lo siguiente: “El Decreto 73-2008 “Ley del Impuesto de Solidaridad”, en su artículo 1, establece que el ISO es un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas de toda forma de organización empresarial, que disponga de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos. Es por ello que el análisis que inicialmente debe hacer un contribuyente es conocer si le aplica o no el pago de dicho impuesto, de acuerdo a lo descrito con anterioridad.” (Coyoy, 2019) Considerando que es uno de los impuestos a los que estará afecta la empresa objeto de estudio.

Así mismo en un artículo publicado por la misma firma de auditoria busca dar a conocer desde su punto de vista lo del acreditamiento entre impuestos: “Acreditamiento de los créditos fiscales del ISR al ISO”, hace mención que los contribuyentes deben considerar que al cierre fiscal del año, es necesario que los contribuyentes analicen el aprovechamiento oportuno de los créditos fiscales. Esto aplica a aquellos que se encuentran inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas. Y de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO)

y el Impuesto Sobre la Renta (ISR), podrá acreditarse entre sí, bajo especiales condiciones indicadas en dicha Ley. (Deloitte, 2018)

Ante posibles controversias en la interpretación y aplicación de las leyes y reglamentos en materia tributaria y aduanera se creó por medio del resolución de Superintendencia número SAT-DSI-714-2017 en la Superintendencia de Administración Tributaria un comité de criterios tributarios, el cual en su artículo 1. Definición indica que: "...es un órgano de coordinación institucional específico, multidisciplinario y permanente, en el que se discuten y analizan controversias tributarias y aduaneras originadas por la falta de claridad o ambigüedad de las leyes y reglamentos o por la ausencia de los mismos, con el objeto de alcanzar consensos para emitir criterios que, después de ser aprobados por el Superintendente de Administración Tributaria, son de cumplimiento obligatorio y general para todos los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria." (Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), 2017)

Producto de este comité nace el 20 de diciembre de dos mil diecisiete el criterio tributario No. 03-2017 "Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad" (Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), 2017) en el que aborda casos que consideró prudente formalizar en criterio tributario, como los son:

- Remanente de pago de ISO.
- Pago anticipado de cuarto trimestre de ISO.
- Acreditamiento de ISR pagado en enero al pago del cuarto trimestre del impuesto de solidaridad. (Siendo este el tema principal de estudio)

- Acreditamiento al ISO de ISR en rentas de capital y ganancias de capital.
- Cambio de opción en la forma de acreditamiento.

De estos cinco casos fue elegido el tercero: “Acreditamiento de ISR pagado en enero al pago del cuarto trimestre del impuesto de solidaridad” como el tema principal de estudio y del cual se pretendió establecer su aplicación en la empresa donde se desarrolló el trabajo profesional de graduación.

2. Marco Teórico

Actualmente en Guatemala existen instituciones privadas que se dedican a la atención de emergencias médicas pre hospitalarias satisfaciendo la demanda de atención médica, a raíz de una deficiente atención de salud en el sector público y deben pagar los impuestos sobre sus ingresos, es por ello que a continuación se exponen las definiciones de este tipo de empresas y la de sus actividades.

2.1 Emergencias Médicas

Se considera emergencia médica toda aquella situación en la cual se deben tomar acciones y decisiones médicas en forma inmediata. Dada la importancia o gravedad de la afección, en general son cuadros que ponen la vida del paciente en peligro.

2.1.2 Definiciones de Emergencia Médica.

También denominada Urgencia Médica vital: describe el estado de una víctima en la que las funciones vitales respiratorias, circulatorias o cerebrales están abolidas o con grave disfunción, o con riesgo de fracasar a corto plazo. Precisan tratamiento en el espacio de segundos o minutos para restablecer sus funciones vitales. (Pacheco, 1998)

2.1.3 Servicios de Emergencia Médica Extra hospitalaria

Los Servicios de Emergencia Médica Extra hospitalaria (SEMEs) se definen como una organización funcional que realiza un conjunto de actividades secuenciales humanas y materiales, con dispositivos fijos y móviles, con medios adaptados, coordinados, iniciados desde el mismo momento en el que se detecta la emergencia médica, que tras

analizar las necesidades, asigna respuesta sin movilizar recurso alguno o bien desplaza sus dispositivos para actuar in situ, realizar transporte sanitario si procede y transferir al paciente al centro adecuado de tratamiento definitivo. (Barroeta, 2011)

2.1.4 Qué es una urgencia y una emergencia

La atención urgente surge cuando se hace necesaria la asistencia inmediata, ya sea:

- Por accidente.
- Por la aparición súbita de un cuadro grave.
- Por empeoramiento de una enfermedad crónica.
- Para evitar sobrecargas en los servicios hospitalarios de urgencias, por favor acude a éstos servicios sólo en casos de emergencia o cuando sea necesaria atención sanitaria inmediata.

Urgencia

Una urgencia se presenta en aquellas situaciones en las que se precisa atención inmediata. (Gobierno de la Rioja, 2020)

Emergencia

Una emergencia es una situación crítica de peligro evidente para la vida del paciente y que requiere una actuación inmediata. Normalmente se presenta una emergencia cuando:

- La persona afectada está inconsciente.

- Se sospecha que ha sufrido un infarto o tiene un paro cardiaco.
- Hay una pérdida abundante de sangre.
- Se sospecha que puede haber huesos rotos.
- Se sospecha que puede haber heridas profundas, por ejemplo, de arma blanca.
- Cuando se observan dificultades para respirar.
- Cuando se observan quemaduras severas.
- Cuando se observa una reacción alérgica severa. (Gobierno de la Rioja, 2020)

2.1.5 Legislación sobre las Empresas de Servicios de Emergencia

En ámbito nacional no se encuentra alguna norma específica aplicable para el servicio de traslado a otro hospital o al propio domicilio por medio de ambulancias terrestres, aéreas o acuáticas, ni para el funcionamiento de instituciones dedicadas a este tipo de actividad. Pero si se encuentra de manera particular, como es el caso del Acuerdo No. 466 del 16 de octubre de 1967, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), Reglamento de Asistencia Médica, el cual en su Artículo 93. Revela: “El servicio de transporte se concederá:

a) En casos de emergencia;

b) Cuando el traslado del enfermo de un lugar a otro sea necesario para la asistencia médica que se le está prestando, siempre que su estado le impida trasladarse por sus propios medios físicos.

c) Cuando para la atención de un enfermo no se disponga en determinadas unidades médico hospitalarias de los recursos de asistencia médica necesarios, el médico tratante

puede disponer el traslado del enfermo a otra unidad que cuente con ellos. En los casos a que se refiere este artículo el transporte del enfermo de un lugar a otro corre a cargo del Instituto.” (Castiglione, 2010)

En el ámbito de las garantías de calidad en el ámbito de los servicios ambulatorios y de internación, encontramos que el Acuerdo Gubernativo No. 376-2007 del 06 de agosto de 2007, Reglamento para la Regulación, Autorización, Acreditación y Control de Establecimientos de Atención para la Salud, establece:

Artículo 1. Objeto. Este reglamento tiene por objeto desarrollar el proceso de regulación, autorización, acreditación y control de establecimientos de atención para la salud de servicios privado y estatal.

Artículo 6. Los establecimientos regulados. Están sujetos a las disposiciones de este reglamento los establecimientos siguientes:

... 6.5 Centro de Atención Pre-hospitalaria: Servicios de atención pre-hospitalaria móvil (ambulancias). (Castiglione, 2010)

2.1.6 Diferencia entre servicio público de emergencia médica y servicio privado de emergencia médica

Servicio público de emergencia médica: es aquel que presta el estado en los Hospitales Nacionales y departamentales, Centros de Atención Permanente (CAP) o instituciones como el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS) cuando se encuentre afiliado, para cubrir la necesidad de salud y seguridad de los habitantes de un país, por las

condiciones económicas de los países como el nuestro, éste llega a ser deficiente y con poca capacidad para poder ofrecer las condiciones adecuadas de servicio que minimicen los riesgos de complicaciones o secuelas en caso de extrema emergencia.

Servicio privado de emergencia médica: ante las limitantes que posee el Estado en cuanto a salud se trata, surge la empresa privada de emergencias como una alternativa viable, que asiste a determinado sector de la sociedad en beneficio de la salud y seguridad de las personas con infraestructura adecuada para poder satisfacer las necesidades médicas y de salud.

2.1.7 Empresas que prestan servicio de emergencias médicas en Guatemala

El estado trata de garantizar el derecho a la salud brindando el servicio a través de instituciones de auxilio para emergencias, como por ejemplo: bomberos municipales y voluntarios, y otras instituciones no públicas como Cruz Roja de Guatemala y el seguro social (IGSS) que cubre cierta parte de la población. En el sector privado al efectuar una búsqueda en internet en algún buscador de ambulancias para traslados se encuentran un limitado número de empresas que prestan el servicio de emergencias médicas, como por ejemplo: Alerta Médica 1711 que es una de las más antiguas instituciones en Guatemala de este servicio fundada en el año 1992, con más de 27 años; Rescate 911, Urgencias CIAM, CARE Ambulancias, Blue Medical, SOS Servicios Médicos, Corporación de Servicios y Asistencias de Guatemala, S.A., entre otras.

Existen otras empresas, que únicamente se dedican al traslado programado de pacientes con el equipo necesario para esta actividad pero no están preparadas específicamente al momento de crisis que se presentan en una emergencia.

2.1.8 Ventajas de tener acceso a la seguridad médica privada

Algunas ventajas que se pueden mencionar del servicio de emergencias médicas privadas, son:

- Se minimiza el tiempo de respuesta.
- El traslado sea este del domicilio, de una vía pública o del lugar de trabajo, se realiza en condiciones ideales y empleando el equipo adecuado.
- Mayor porcentaje de sobrevivencia.
- Menores complicaciones.
- Disminución de secuelas.

2.1.9 De la estructura de un Centro de Servicios de atención pre-hospitalaria:

Fue publicado un artículo en Prensa Libre en el cual muestra el proceso en general de una empresa que presta los servicios de atención de emergencias médicas, así: "... está formada por entre 10 y 15 especialistas, entre estos cardiólogos, nutricionistas, psicólogos, pediatras, radiólogos, internistas y cirujanos. Los servicios están disponibles las 24 horas de cada día, los siete días de la semana. Y el proceso consiste en llamar a la oficina, describir los síntomas que presenta el paciente y un médico llegará a la casa de este en aproximadamente dos horas, si es de día, mientras que de noche o de madrugada el servicio es más rápido. Cubriendo todo el perímetro de la capital, Santa

Catarina Pínula, San José Pínula, Fraijanes, el Jocotillo, Antigua Guatemala, Mixco e incluso Palencia.” (Alday, 2018)

2.1.10 Empresa objeto de estudio

La empresa ofrece servicio corporativo de emergencias médicas pre-hospitalarias, así como otros servicios médicos, tales como:

- Traslado médico
- Referencia médica
- Botón de alerta móvil
- Capacitación de primeros auxilios
- Cobertura de eventos especiales

Actualmente se encuentra posicionada geográficamente de manera estratégica, en la ciudad capital de Guatemala y en la ciudad de Quetzaltenango.

El gerente de ventas tiene a su cargo cuatro vendedores, con la misión de agenciarse de contratos con instituciones grandes y de prestigio del país

El gerente de operaciones diversas tenía a su cargo contabilidad, dirección médica, la farmacia y un asistente de servicios varios, la contabilidad es la encargada de inventarios. La farmacia opera con la firma de un regente de farmacia quien es el Director Médico.

El Director Médico quien depende del Gerente de Operaciones cuenta con dos encargados de base, los cuales se encargan de coordinar a los médicos y paramédicos,

con el objeto que se desplacen eficientemente por la ciudad para brindar el servicio de atención a los usuarios en caso de emergencias.

Recursos humanos era el encargado del control de personal, en lo referente a ingreso, salida, contrataciones, control de vacaciones, atención al personal, mensajería y limpieza.

Se cuenta con asamblea de accionistas y gerente general, del cual dependen las gerencias y cuenta con un asistente, esto motivado por el crecimiento en ventas.

Se manejan periodos fiscales de enero a diciembre de cada año, los ejecuta el departamento de contabilidad y no cuentan con un sistema de software para el manejo de las operaciones contables.

La empresa al contar con reducido personal en la contabilidad, no cuenta con una adecuada planeación fiscal y esto dio como resultado que haya sido ajustada por la Administración Tributaria en los periodos fiscales 2018 y 2019, en las declaraciones del Impuesto de Solidaridad ISO.

Nos dieron a conocer que actualmente se tiene el proyecto que los estados financieros de la empresa sean auditados por medio de auditoria externa.

La empresa no cuenta con políticas y estrategias claras, y cuando se les hace llegar información al personal, esta no se lleva a cabo de manera escrita, por el contrario, la información llegaba solamente de manera verbal lo cual derivó mínimos controles internos y fiscales.

2.2 Origen de los tributos

Los tributos vienen de la época de los reinados, en donde los Reyes con la finalidad de acrecentar su patrimonio, constantemente se mantenían en guerras, ya que el resultado de la victoria era la apropiación de los bienes y riquezas de los conquistados o vencidos. Sin embargo, cuando las finanzas del Rey se veían mermadas, y como consecuencia, surgió la necesidad de solicitar a los principales nobles la contribución para el mantenimiento del reino y de los ejércitos; posteriormente, con el crecimiento de los costos de guerra, fue necesario solicitar la cooperación hasta de los propios súbditos.

Derivado de las guerras, los reyes impusieron su poderío a los nobles y súbditos, así como, a sus derrotados, creando impuestos en forma obligatoria para el sostenimiento de sus ejércitos, constituyéndose así, una base de contribuyentes. (Chicas, 1998)

En resumen, puede decirse que el origen de los tributos se dio por el interés de los reyes y nobles en la adquisición de nuevas riquezas, situación que requería la utilización de considerables recursos económicos para el mantenimiento de grandes ejércitos, lo que hizo necesaria la solicitud de contribución en forma obligatoria, tanto para los súbditos, como para los vencidos en guerra.

2.2.1 Definición de tributo:

El término o vocablo tributar, lo define el Diccionario de la Real Academia Española así:

“Dicho de un vasallo: Entregar al señor en reconocimiento del señorío cierta cantidad en dinero o en especie.” O “Pagar algo al Estado para las cargas y atenciones públicas.” (Real Academia Española, 2019)

Por otro lado, el Código Tributario guatemalteco Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 9, define a los tributos como las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

En conclusión, puede decirse que los tributos constituyen la fuente más importante de los ingresos que los estados modernos utilizan para conseguir los recursos económicos que les permita cumplir con sus fines, los cuales son exigidos en virtud de una ley.

2.2.2 Potestad tributaria del Estado

Es la facultad que tiene de crear unilateralmente tributos, cuyo pago sea exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial siendo su destino el de cubrir las erogaciones que implica el atender necesidades públicas. Deber que desempeña el Congreso de la República siendo una atribución específica, se trata de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación, establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 171 Otras atribuciones del Congreso.

Raúl Rodríguez Lobato, expone en su Teoría de la Necesidad Social: “El fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Para explicar su teoría, hace una comparación entre las necesidades del hombre

en los individual con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales”. “La sociedad tiene necesidades similares a las del hombre individual, solo que de carácter general en vez de particular; así tenemos que la necesidades físicas de ella son iguales a las del hombre: alimento, vivienda, vestido, orden y seguridad, comodidad, servicios públicos,...”. (Rodríguez, 1986)

Teniendo en cuenta lo anterior, es importante señalar que, ciertamente, en mi opinión, desde el punto de vista del Derecho Constitucional, la existencia y funcionamiento del Estado de Guatemala y reconociendo legítimamente al poder legislativo que lo integra, el Estado posee toda la potestad de crear y exigir tributos cuyo rendimiento sea capaz de cubrir sus gastos.

2.2.3 Principio de legalidad del sistema tributario guatemalteco

Se refiere a que la potestad tributaria debe ser plenamente ejercida por medio de normas legales: de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo.

Este es indudablemente el principio constitucional más importante en materia tributaria, dado que su correcta aplicación debe, en principio, traer como consecuencia el cumplimiento de todos los otros principios. Solo a través de un instrumento de rango legal puede crearse un tributo.

Como lo indica el artículo 239 Principio de legalidad de la Constitución Política de la República de Guatemala, nuevamente notamos que es el Congreso de la Republica, a quien le corresponde con exclusividad decretar impuestos, y hace especial mención que estos deben establecer la base 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.

Siendo 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.

Es por ello que en Guatemala para cumplir con el Principio de Legalidad es necesario que la Ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación y sobre lo que son los elementos esenciales, como son los casos del Impuesto de Solidaridad (ISO) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR), ya que son disposiciones que han cumplido con minuciosa formalidad.

2.2.4 Relación jurídico tributaria

Raúl Chicas, define la relación jurídica tributaria como: “Un vínculo jurídico, regulado por normas tributarias, nacido en virtud de acto de imposición legítimo dictado por funcionario competente, por el que se liga la Administración fiscal con uno de sus administradores”. (Chicas, 1998)

Así mismo Raúl Rodríguez Lobato, sobre este punto menciona a Margáin y nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran grabadas por una ley fiscal,

surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otro de una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.” (Rodríguez, 1986)

Este enunciado incorpora a los sujetos de la relación jurídica tributaria sujeto pasivo, el contribuyente y sujeto activo, la Superintendencia de Administración Tributaria, como lo establece el Código Tributario Decreto 6-91 en los artículos 17 y 18.

2.2.5 Jerarquía de las leyes (Pirámide de Kelsen)

Como mencionó en su noción de Constitución dada por el jurista Hans Kelsen en su ensayo La garantía jurisdiccional de la Constitución, donde dice: [...] dicha noción ha conservado un núcleo permanente: la idea de un principio supremo que determina por entero el orden estatal y la esencia de la comunidad constituida por ese orden. [...] es la norma que regula la elaboración de las leyes, de las normas generales en ejecución de las cuales se ejerce la actividad de los órganos estatales, tribunales y autoridades administrativas. A continuación se ilustra de forma sencilla la jerarquía de la legislación guatemalteca, donde la constitución es la que se encuentra por encima de cualquier otra ley y al final todas aquellas disposiciones administrativas, como es el caso de la Administración Tributaria y sus criterios, a continuación la Pirámide de la jerarquía:

Gráfica 1

Fuente: Hans Kelsen, La garantía jurisdiccional de la Constitución, año 1881.

2.3 De los impuestos vigentes más relevantes y aplicables a una empresa de emergencias médicas en Guatemala

El Código Tributario y sus reformas, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en sus artículos 10 Clases de Tributos, establece: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”, en su artículo 11 Impuesto “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” y en su artículo 43 Compensación. “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario,

tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria.” (Congreso de la República, Código Tributario, 1991)

2.3.1 Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República

En el año dos mil doce se llevó a cabo una adecuación y sistematización de las normas tributarias con la finalidad que las mismas pudieran ser aplicadas de manera simplificada, permitiendo un mejor conocimiento de las leyes para el contribuyente y a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos, dando como resultado la emisión por parte del Congreso de la República a la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, conteniendo 181 artículos que afectan a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (desde el artículo 1 al 42 y del 50 al 67), Impuesto a Vehículos automotores terrestres, la Ley Aduanera Nacional, la Ley al Impuesto al Valor Agregado, entre otras. (Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, 2012)

Así mismo establece las categorías de renta según su procedencia artículo 2, así:

- Actividades Lucrativas. Integrado por la ventas, producción, comercialización, exportación y otros. Con un tipo impositivo aplicable del 25% y un periodo de liquidación anual del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año declarado por medio de los formularios SAT-1411 ISR anual. Pagando de forma trimestral por medio de los formularios SAT-1361 ISR trimestral.
- Rentas del Trabajo. Integrado por Sueldos, Salarios y otras remuneraciones.

- Rentas de Capital. Integrado por Intereses, Dividendos, Premios y Ganancias de capital.

Liquidándose el impuesto en forma separada, para cada una de las rentas.

“Se entiende por actividad lucrativa las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente” Artículo 10. (Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, 2012)

No se debe descuidar lo concerniente a las formas de acreditamiento de los impuestos sobre la Renta y el Impuesto de Solidaridad establecido en el artículo 11 del impuesto de Solidaridad.

2.3.2 Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República

Dicha ley fue precedida por el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) declarados inconstitucionales por la cuarta magistratura de la Corte de Constitucionalidad, en virtud de que ambos gravaban el mismo hecho generador que grava el Impuesto sobre la Renta (ISR) y seguidamente por el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP). La Ley del Impuesto de Solidaridad establece en su artículo No. 01, 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 encargado 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. El artículo 3 Hecho generador. Indica: "Constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta Ley." Es importante mencionar que en el artículo 4 se encuentran la Exenciones, siendo una de las más relevantes; su letra c) en la que indica que las instituciones que inicien actividades empresariales, durante los primeros cuatro trimestres de operación, quedan exentos de este impuesto y la literal g) señala que las instituciones que incurran en pérdidas de operación durante dos años consecutivos, media vez se informe a la Administración Tributaria mediante declaración jurada de su situación particular. Así mismo encontramos en el artículo 6 el periodo impositivo, el cual establece que es trimestral y se computa por trimestre calendario y en el artículo 7 se encuentra la base imponible, la cual establece que se tributará sobre la mayor de: a) La cuarta parte del monto del activo neto o b) La cuarta parte de los ingresos brutos. Además se encuentra establecido en los artículos 8 y 9 respectivamente el tipo impositivo del uno por ciento (1%) y la determinación del impuesto. (Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, 2008)

Por último se encuentra en el artículo 10 Pago del impuesto, que debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, siendo pagado

por medio de los formularios SAT 160 en electrónico o en papel. Y en el 11 el Acreditamiento. Lo cual es enfocado en artículo publicado por la firma de auditoría Deloitte sobre el “Acreditamiento de los créditos fiscales del ISR al ISO”, hace mención que los contribuyentes deben considerar que al cierre fiscal del año, es necesario que los contribuyentes analicen el aprovechamiento oportuno de los créditos fiscales. Esto aplica a aquellos que se encuentran inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas. Y de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR), podrá acreditarse entre sí, bajo especiales condiciones indicadas en dicha Ley. (Deloitte, 2018)

A raíz de múltiples dudas y consultas realizadas a la Administración Tributaria de esto último por parte de los contribuyentes sobre el correcto aprovechamiento y acreditamiento del impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta y viceversa, ha sido preciso que la Superintendencia de Administración Tributaria emita el Criterio Institucional No. 3-2017 denominado “Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad” con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2017) Criterio que se dará a conocer detenidamente más adelante.

2.3.3 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República

Acá se encuentra toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades 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 la Ley.

Gravando los actos siguientes según el artículo 3:

- Venta o permuta
- Importaciones
- Prestación de servicios
- Arrendamientos
- Adjudicaciones en pago
- Retiro de bienes
- Destrucción, pérdida o deterioro
- Primera venta de inmuebles
- Donaciones entre vivos
- Aportaciones de bienes

Siendo el sujeto pasivo del impuesto el contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley, con una tarifa del 12% como indica el artículo 10.

De esta ley derivan dos regímenes así:

Régimen General del IVA, el cual debe elegir un régimen del Impuesto sobre la Renta y el Régimen de Pequeño Contribuyente el cual no se encuentra afecto al Impuesto sobre la Renta.

Es obligación emitir facturas con carácter legibles y permanentes para entregar al adquirente según lo indicado por el artículo, y por incumplimiento se encuentra sancionado por una multa de cinco mil quetzales en cada período mensual. No excederá del 1% de los ingresos brutos mensuales, según el artículo 94 numeral 17 del Código Tributario.

La declaración es mensual y se hace por medio del formulario que se encuentra en el módulo electrónico del IVA www.declaraguatemala.gt por medio del formulario SAT-2237 IVA General.

2.3.4 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la Republica

El Impuesto Único Sobre Inmuebles, más conocido como IUSI, es la contribución que los guatemaltecos dueños de inmuebles proporcionan al Estado y una de sus principales características es que la mayor parte de lo recaudado tiene como destino las municipalidades del país.

De hecho, la mayoría de comunas ya lo recauda y administra, en tanto que para las otras, corre a cargo de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, según el artículo 02 de esta Ley.

Según la ley, el impuesto recae sobre los inmuebles rústicos o rurales y urbanos, incluyendo el terreno, las estructuras, construcciones e instalaciones del inmueble y sus mejoras, así como los cultivos permanentes (los que tengan un término de producción superior a tres años), como puede ser el caso de las propiedades de las empresas de

emergencias médicas. Asimismo, el incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales, su naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros.

Las tasas del impuesto

Para determinar el impuesto anual sobre inmuebles se establecen las escalas y tasas al valor, artículo 11 así:

Cuadro 1

Escalas y tasas del impuesto anual sobre inmuebles

Escala	Tasa
Hasta Q2,000.00	Exento
De Q2,000.01 a Q20,000.00	2 por millar
De Q20,000.01 a Q70,000.00	6 por millar
De Q70,000.01 en adelante	9 por millar

Fuente: Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la Republica, artículo No. 11.

2.3.5 Ley del Impuesto a la Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto No. 70-94 del Congreso de la República.

La circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que deben pagar los propietarios de los mismos, como es el caso de las ambulancias que se tienen, cuyos fondos en buena parte tienen como destino las municipalidades del país.

El impuesto debe ser pagado por todos los vehículos terrestres (carros, camionetas, camiones, motocicletas, etc.), aéreos (aviones, avionetas, helicópteros y otros) y los marítimos (lanchas, botes, veleros, barcos, etc.).

2.4 El acreditamiento del Impuesto de Solidaridad y el Criterio Institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) No. 3-2017 “Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad”

De conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, dicho impuesto y el Impuesto Sobre la Renta podrá acreditarse entre sí, optando los contribuyentes por una de las formas siguientes:

2.4.1 Impuestos de Solidaridad al Impuesto sobre la Renta

“a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de la 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.”

2.4.2 Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad

“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 acreditamiento podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.”

Y también establece que el remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en el artículo 11 de la Ley, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) del artículo citado. Con base en lo anterior queda a criterio del contribuyente la opción del acreditamiento del impuesto que más le convenga.

Gráfica 2

Formas de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad



Fuente: Gráfica de acreditamiento Impuestos Sobre la Renta y de Solidaridad, presentación en la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala.

2.4.3 Si el contribuyente elige la opción b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, deberá observar el procedimiento siguiente:

En este caso los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta efectuados por el contribuyente conforme lo estipula el artículo 38 del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, comprendidos de enero a marzo de 2019, realizados dentro de los 10 días hábiles siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, podrán acreditarse al pago del impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. (Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, Departamento de Consultas, 2013) Siendo el caso en particular de la empresa que es objeto de este estudio.

A manera de ejemplo, si se efectúa el pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta, en el trimestre de enero a marzo de 2019 ese pago trimestral de Impuesto Sobre la Renta efectuado, lo puede acreditar al pago trimestral del Impuesto de Solidaridad del mismo trimestre de enero a marzo 2019, y así sucesivamente en los demás trimestres del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto de Solidaridad.

Para esta opción, es importante subrayar, que el artículo 11 literal b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad, regula que: los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario.

Adicionalmente debe tomarse en cuenta que el artículo 10 de la referida Ley, establece que el impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

Por lo anterior, como el cuarto trimestre del pago del Impuesto de Solidaridad (octubre a diciembre), de conformidad con la ley, se debe realizar en el mes de enero del año siguiente, los saldos o los pagos trimestrales del impuesto sobre la Renta efectuados durante el año 2019, no podrán acreditarse al pago del cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad (octubre a diciembre), ya que el artículo 11 literal b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad, regula taxativamente que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario.

En este ejemplo, el contribuyente debió efectuar el pago del Impuesto de Solidaridad del cuarto trimestre del año 2019 (octubre a diciembre) en el mes de enero de 2020, conforme el plazo que refiere el artículo 10 de la Ley referida, debiendo observar, en el caso de tener remanente no acreditados, el procedimiento que establece el último párrafo del artículo 11 de la Ley citada, la cual regula que: "...El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) del artículo".

2.4.4 El Criterio Tributario Institucional No. 3-2017 "Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad" de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

En el despacho del Superintendente de Administración Tributaria en la ciudad de Guatemala, el catorce de septiembre de dos mil diecisiete nace la Normativa que crea y

regula el funcionamiento de la Junta de Criterios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Según resolución número SAT-DSI-714-2017, la cual en su artículo 1 establece que es un órgano de coordinación institucional específico, multidisciplinario y permanente, en el que se discuten y analizan controversias tributarias y aduaneras originadas por la falta de claridad o ambigüedad de las leyes y reglamentos o por la ausencia de los mismos, con el objeto de alcanzar consensos para emitir criterios que, después de ser aprobados por el Superintendente de Administración Tributaria, son de cumplimiento obligatorio y general para todos los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria. Cabe mencionar que el criterio institucional no tiene fuerza de ley y no es superior a la legislación tributaria, y al momento de ejercer una defensa tributaria carece de fuerza legal.

De dicha Junta se deriva el criterio Institucional 03-2017:

La administración Tributaria ha realizado de manera periódica criterios institucionales en materia tributaria y aduanera con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En este orden de ideas se realizaron 2 mesas de generación de insumos los días 4 y 13 de octubre en las cuales participaron contribuyentes, firmas de auditoría, firmas de abogados, etc.

En las referidas mesas de generación de insumos, los participantes expusieron sus distintas posturas, dudas, comentarios y observaciones en cuanto a la operatividad del Impuesto de Solidaridad, principalmente en cuanto a su forma de acreditamiento y los

casos más frecuentes en los cuales se han dado distintos puntos de vista y criterios entre los participantes.

Los casos que se abordan y que se consideró prudente formalizar un criterio tributario institucional, como fueron los de:

- Remanente de pago de ISO.
- Pago anticipado de cuarto trimestre de ISO.
- Acreditamiento de ISR pagado en enero al pago del cuarto trimestre del impuesto de solidaridad.
- Acreditamiento al ISO de ISR en rentas de capital y ganancias de capital.
- Cambio de opción en la forma de acreditamiento.

De estos cinco casos se considera muy relevante el tercero, “Acreditamiento de ISR pagado en enero al pago del cuarto trimestre del impuesto de solidaridad”, ya que fue acá donde se generaron ajustes por parte de la Administración Tributaria a la institución donde se desarrolla nuestro trabajo profesional de graduación.

Sobre este tema, el contribuyente presentó la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta en el mes de enero y el valor pagado lo acreditó al pago del cuarto trimestre del impuesto de solidaridad, aduciendo que en la declaración jurada anual, liquida el cuarto trimestre del Impuesto Sobre la Renta.

Del Criterio de la Administración Tributaria:

El Contribuyente que liquida definitivamente el Impuesto Sobre la Renta, en el cual se incluye el cuarto trimestre del año anterior, en el mes de enero del año siguiente al del

ejercicio que liquida, lo puede llevar a cabo puesto que no se trata de un pago anticipado del Impuesto Sobre la Renta, sino un pago dentro del plazo que la ley establece, que es del 1 enero al 31 de marzo de cada año (plazo de 3 meses al inicio de cada año) para liquidar. Por lo tanto, no necesita esperar hasta el tercer mes para presentar su declaración del Impuesto Sobre la Renta y efectuar el pago que corresponda.

No obstante que la Ley del Impuesto de Solidaridad establece en el artículo 11, literal b) que los pagos trimestrales del Impuesto sobre la Renta pueden acreditarse al Impuesto de Solidaridad, y que la Ley de Actualización Tributaria se refiere al último pago de Impuesto sobre la Renta como liquidación final, dicha ley en el artículo 38, aclara que el cuarto trimestre del Impuesto Sobre la Renta es la Excepción y que el mismo se paga junto con la declaración con que se realiza dicha liquidación final que cierra el ciclo de un período fiscal, por lo que se deduce que el cuarto trimestre se encuentra inmerso dentro de tal declaración y el acreditamiento Impuesto de Solidaridad efectuado por el contribuyente en el mes de enero es válido.” (Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), 2017)

Esto último es de gran importancia para la resolución de la problemática existente en la Empresa de Emergencia Médicas, a la cual se realiza el análisis, ya que al no haber considerado dicho criterio fue blanco de un mal procedimiento en el pago y acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta.

3 Metodología

En adelante se presenta la metodología utilizada en la resolución del problema planteado. Inicialmente se definió y delimito el problema, sus objetivos, el diseño utilizado, la unidad de análisis, el periodo histórico, el ámbito geográfico, el universo y los instrumentos aplicados. Todo esto con el objeto de dar solución al problema y con ello culminar estableciendo las causas que originan el problema.

3.1 Definición y delimitación del Problema

Algunas empresas presentan complicación al momento de utilizar el crédito que deriva del pago del Impuesto de Solidaridad (ISO) y del Impuesto Sobre la Renta (ISR), dicha situación sale a la vista al recibir algún ajuste por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria por este motivo. En consecuencia se pretende evaluar si al tener conocimiento del criterio institucional No. 3-2017 “Formas de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad” emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se logran evitar errores en el acreditamiento. La investigación será realizada en la Empresa Guaterescate, S.A., la cual se dedica a la atención de emergencias médicas pre-hospitalarias en el perímetro de la Ciudad capital de Guatemala, la información a evaluar corresponde al periodo del año 2019. Dicha compañía a recibido un ajuste tributario el cual indica que no se cumplió con lo establecido en la Ley, en cuanto al acreditamiento de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad, en el mismo año calendario.

3.1.1 Delimitación del Problema

Para mejor comprensión de la problemática, se ha delimitado de la forma siguiente:

- **Ámbito Geográfico**

La investigación se desarrolla en la Ciudad de Guatemala, capital de la República de Guatemala.

- **Ámbito Institucional**

La investigación se efectúa en la Empresa Guaterescate, S.A. que se dedica a la atención de emergencias médicas y pre-hospitalarias con ambulancias.

- **Ámbito Personal**

Personal Administrativo y fiscal de la empresa Guaterescate, S.A.

- **Ámbito Temporal**

Periodo del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2,019

3.1.2 Alcance de la Investigación

El tipo de estudio realizado es en el ámbito tributario, a la vez se llevó a cabo de forma descriptiva, con un interés exploratorio.

3.2 Objetivos

Seguidamente de establecer el problema se plantean los objetivos que se intentan alcanzar con la investigación, para lo cual se plantearon el objetivo general y los objetivos específicos.

Objetivo general

La presente investigación se planteó como objetivo general indagar sobre la problemática que se origina en el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta (ISR) al Impuesto de Solidaridad (ISO), creando las medidas convenientes y con base a legislación vigente para una correcta presentación y pago de la declaración del trimestre de octubre-diciembre del Impuesto de Solidaridad, para las empresas que se dedican a la atención de emergencias médicas pre-hospitalarias con ambulancias, y que se encuentran con domicilio fiscal en la Ciudad Capital de Guatemala.

Objetivos específicos

- Identificar los errores o incumplimientos llevados a cabo por la administración de la institución y que fueron motivo de ajustes y señalamiento por parte de la Administración Tributaria, y que se relacionen con la presentación y pago del Impuesto de Solidaridad y el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta.
- Analizar el Criterio Tributario Institucional emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria No. 3-2017 “Formas de Acreditamiento del Impuesto de

Solidaridad”, así como estudiar los casos abordados y que fueron considerados en la emisión de dicho criterio.

- Diseñar una guía fiscal para la institución objeto de estudio, que sea oportuna y con base a ley, con la que se pretenda mitigar el riesgo de posibles contingencias fiscales en el acreditamiento/utilización del crédito a favor, derivado por el pago del Impuesto de Solidaridad.

3.3 Diseño de la Investigación

El tipo de estudio que se llevó a cabo en la investigación fue de forma descriptiva, con un interés exploratorio, y explicativo, que permitiera alcanzar los objetivos trazados de la investigación. Es por ello que al inicio se esbozó un plan de investigación que fue considerado como guía, ya en el desarrollo de la investigación se establecieron los antecedentes y un marco teórico con base a la justificación, objetivos y problema objeto de estudio.

- Unidad de análisis y Periodo histórico

En el ámbito de la unidad de análisis, se destaca que fueron considerados los contadores y gerentes de la entidad que brinda servicios de emergencias médicas pre-hospitalarias con ambulancias y que pagan el Impuesto de Solidaridad. Así mismo el periodo histórico está comprendido por la información financiera y fiscal del año 2019.

3.4 Método, técnicas e instrumentos empleados en la investigación

Método de la investigación

El método empleado para el estudio del problema es el Método de Investigación Científico, con el cual se recopiló información bibliográfica y de campo para sustentar la investigación, seguidamente en la fase de análisis se estableció que información integraría parte del informe y que información no sería tomada en cuenta, la discusión de resultados y por último la fase de conclusiones y recomendaciones, posteriormente dar a conocer los resultados de la investigación.

Las técnicas de investigación

- Entrevista

Se llevó a cabo para comprender el problema, entrevistando a las autoridades administrativas de la institución, a los encargados de llevar la contabilidad y pago de los impuestos, con el objetivo de obtener información sobre la situación actual de la empresa y del tema de acreditamiento de Impuesto de Solidaridad al Impuestos Sobre la Renta.

- La observación

Se participó en los procesos de la contabilidad relacionada con el pago de impuesto, con lo cual se logró determinar el tipo de equipo y del personal con que cuenta la institución para llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Instrumentos de investigación

- Fichas bibliográficas

Con las cuales se recopiló la información proveniente de libros, revistas, informes, tesis y páginas web que contenían información relevante acerca del problema estudiado, la misma sirvió para determinar los antecedentes del problema estudiado, así mismo, con la información obtenida se logró la construcción del marco teórico que sustenta los elementos del problema.

- Guía de entrevista

Para realizar las entrevistas fue necesario una guía de entrevista que contenía aspectos importantes a preguntar, con la misma se obtuvo información necesaria para abordar el problema en cuestión.

- Población

Los integrantes del departamento de contabilidad y de los cuales se seleccionaron dos analistas auxiliares y el contador de la empresa, al personal administrativo,

Gerente General y Gerente de Operaciones, este último siendo el encargado administrativamente del área Contable

3.4 Resumen del procedimiento usado para desarrollar la investigación

El presente informe final es el resultado de una metodología investigativa que dio inicio en la elaboración de un plan de investigación en el cual se planteó el problema, se delimitó, se plantearon objetivos generales y específicos, seguidamente se consultaron fuentes bibliográficas con el objeto de desarrollar los conceptos relacionados a los aspectos históricos de la empresa de emergencias médicas y de los impuestos en el país; también, se estableció lo relativo a los impuestos en la actualidad en Guatemala.

En el trabajo de campo se llevó a cabo una entrevista de respuestas abiertas, la cual brindó de manera descriptiva, información importante de las debilidades y aspectos particulares de la institución con las cuales se facilitó la emisión de conclusiones y recomendaciones. Dentro de los aspectos importantes de la entrevista, destaca que derivado de la situación imperante del Covid-19, se tomó la decisión de efectuar las entrevistas de forma telefónica y se realizaron a integrantes del departamento de contabilidad y personal administrativo encargado del tema financiero de una empresa que se dedica a la atención de emergencias médicas pre-hospitalarias con ambulancias, las preguntas fueron planteadas en concordancia con los objetivos que se plantearon al inicio de la investigación, dando como resultado el conocimiento de los diferentes puntos de vista de los involucrados sobre la forma de cumplir con las obligaciones tributarias derivadas particularmente del Impuesto de Solidaridad y su acreditamiento al Impuesto

Sobre la Renta, así como las medidas que ellos han implementado para minimizar los errores en la presentación de los impuestos citados.

4 Discusión de resultados

4.1 Evaluación de la presentación del Impuesto de Solidaridad en la Empresa de Atención de Emergencias Médicas Pre-hospitalarias.

El trabajo de campo de la investigación confrontó la presentación del Impuesto de Solidaridad por parte de la empresa y lo requerido por la Ley, permitió conocer los diferentes puntos de vista de los involucrados sobre la forma de cumplir con las obligaciones tributarias derivadas particularmente del Impuesto de Solidaridad y su acreditamiento.

Inicialmente se conocieron los antecedentes de la compañía, la forma en que se encuentra inscrita ante la Superintendencia de Administración Tributaria, se efectuó entrevista que en adelante se presenta y a raíz de la información obtenida de dicha entrevista se analizaron los pagos del Impuesto de Solidaridad para el período 2019, finalmente, con base en los resultados del análisis se presenta una guía para la presentación oportuna del Impuesto de Solidaridad con base a lo requerido por la legislación vigente.

Es por medio de dicho análisis que se pretende demostrar la importancia del conocimiento del Criterio Tributario Institucional SAT No. 3-2017, al momento de efectuar el cálculo y pago del Impuesto de Solidaridad en una institución que se dedica a la atención de emergencias pre-hospitalarias en la ciudad de Guatemala, lo cual fue el motivo de esta investigación.

4.1.1 Conocimiento general del cliente

Guaterescate, S.A. fue constituida el 19 de abril de 1,990 en la ciudad de Guatemala, realizando servicio corporativo de emergencias médicas pre-hospitalarias con ambulancias y que las leyes le permiten, entre sus principales operaciones que realiza están:

- Traslado médico
- Referencia médica
- Botón de alerta móvil
- Capacitación de primeros auxilios
- Cobertura de eventos especiales

La institución tiene presencia en la ciudad capital de Guatemala, ya que actualmente cuenta con 3 bases de operaciones ubicadas estratégicamente en la ciudad, así mismo, cuenta con la capacidad de realizar rescates por medio de transporte aéreo en todo el país.

La autoridad máxima o superior de la institución lo constituye: La Asamblea General de Accionistas y la Gerencia General. La misión de la institución es: Atender todas las Emergencias Médicas de nuestros afiliados y público en general de manera inmediata y con un alto nivel de profesionalismo, responsabilidad y cortesía. Su visión es: Mantener el primer lugar en el Servicio de Atención de Emergencias Médicas en la mente del público y en el Servicio Médico Multifuncional del Guatemala.

Los registros contables de las operaciones realizadas por la institución, se realizan con base a principios de contabilidad generalmente aceptados, según el Código de Comercio de Guatemala Decreto 2-70 del Congreso de la Republica. Se manejan periodos fiscales de enero a diciembre de cada año.

La situación financiera al 31 de diciembre del 2019, de Guaterescate, S.A., se detalla a continuación:

Balance General
Empresa Guaterescate, S.A.
 Al 31 de diciembre de 2019
 (Cifras en Quetzales)

ACTIVO	Cifras en quetzales	PASIVO Y CAPITAL	Cifras en quetzales
Disponibilidades	520,000	Proveedores	25,000
Cuentas comerciales por cobrar	380,000	Cuentas por pagar	8,000
Propiedad, Planta y equipo	420,000	Capital en acciones	500,000
		Ganancias acumuladas	787,000
Suma del activo	1,320,000	Suma del pasivo y capital	1,320,000

El infrascrito Perito Contador registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo el número 123478-9, CERTIFICA QUE: el presente estado financiero de Guaterescate, S.A., muestra la situación financiera de la entidad por el periodo terminado al 31 de diciembre del 2019.

Se tuvo a la vista la constancia de inscripción al Registro Tributario Unificado para confirmar la carga fiscal a la que está afecta la entidad, también se corroboraron los datos de la empresa con las patentes de empresa y de sociedad.

Cuadro 2

Los impuestos más predominantes en el Registro Tributario Unificado de la compañía

Impuesto	Base Imponible	Tasa Impositiva	Forma de Cálculo	Frecuencia de Pago	Acreditamiento
Impuesto al Valor Agregado -IVA-	El precio de los bienes y servicios menos los descuentos más los reajustes y recargos que correspondan	12%	Diferencia entre créditos y débitos	Mensual	Este impuesto no puede acreditarse al pago de ningún otro impuesto.
Impuesto Sobre la Renta – ISR-					
Pagos Trimestrales	Efectuar cierres contables parciales	25%	A la base imponible determinada el 25%	Trimestral	Acreditamiento de ISR a ISO
Pago Anual	Ingresos brutos (-) rentas exentas (+) costos y gastos no deducibles (-) costos y gastos deducibles	25%	A la base imponible determinada el 25%	Anual	
Impuesto de Solidaridad	Entre la cuarta parte del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos.	1%	A la base imponible determinada el 1%	Trimestral	Acreditamiento de ISR a ISO

Fuente: Elaboración propia con base en la investigación efectuada.

4.1.2 Entrevista efectuada al personal administrativo y a los integrantes del departamento de contabilidad

Derivado de la situación imperante de la Pandemia del Covid-19, se tomó la decisión de efectuar las entrevistas de forma telefónica a los integrantes del departamento de contabilidad (dos analistas auxiliares y contador de la empresa) y al personal administrativo, Gerente General y Gerente de Operaciones, este último siendo el encargado del área Contable, los cuales tienen actualmente la mayor responsabilidad en el tema financiero de la empresa dedicada a la atención de emergencias médicas y pre hospitalarias con ambulancias, así mismo después de consultar el Registro Tributario Unificado de la empresa se constató que dicha institución se encuentra obligada a cumplir con los impuestos Sobre la Renta (ISR) y de Solidaridad (ISO) y otros que no se mencionan por no formar parte de la investigación.

A continuación se presenta la síntesis de las preguntas planteadas en las entrevistas:

Al inicio se intentó ubicar a los entrevistados sobre el Impuesto de Solidaridad, principalmente la obtención del conocimiento sobre la legislación vigente y en general de los impuestos que son tema de estudio.

Las respuestas obtenidas en esta primera interrogante mencionaron que el impuesto de solidaridad, tiene como objeto apoyar al Estado, y solidarizarse en apoyo económico con el cual se pretende recaudar para suplir las necesidades de la sociedad guatemalteca, en estas mismas opiniones hicieron énfasis, en que dicho impuesto está de más y no nace de la voluntad de los contribuyentes, ni se está tomando en cuenta la capacidad

real de cada contribuyente, en especial con la pandemia que se encuentra viviendo, y que ni siquiera se sometió a votación o encuestas simplemente fue directo, se entiende que es un impuesto donde toda la sociedad guatemalteca debería de pagarlo, pero hay funcionarios públicos que están exentos de dicho impuesto teniendo la capacidad económica para poder pagarlo.

La segunda interrogación es de mucha relevancia para la investigación, pues es acá donde se intentó establecer los conocimientos y opiniones particulares de los Impuestos de Solidaridad y sobre la Renta.

Las opiniones referentes a esta segunda pregunta, indican en su gran mayoría que es el impuesto con el que más se aporta al fisco, sean estos grandes o pequeños empresarios de Guatemala, así mismo es el que más castiga a la empresa y hacen énfasis en la complejidad de la presentación y declaración del impuesto, por contar con una legislación amplia y que a la vez relaciona a muchos otros impuestos.

En seguimiento al tema objeto de estudio se planteó la siguiente pregunta, con el objetivo de establecer el conocimiento que se tiene del tema principal de la investigación: ¿Qué es acreditamiento entre impuestos, como es el caso del Impuesto sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad o viceversa?, al momento de realizar la declaración de impuestos y sobre todo al determinar los impuestos a declarar según lo permitido por la legislación.

Las opiniones de la administración de la institución indican que no tienen bien claro la forma de compensar estos impuestos y que hasta el momento del pago han consultado

a las áreas responsables sobre la forma correcta de pagar el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, los del área de contabilidad opinan que el acreditamiento permitido por la ley es la que la empresa le convenga acreditar, y sobre todo se tienen que tener claro cuando corresponde presentar las declaraciones de cada uno de los impuestos, para evitar los ajustes de la Administración Tributaria.

En una pregunta se intentó obtener el conocimiento de los entrevistados en lo específico al criterio No. 3-2017 “Formas de Acreditamiento del impuesto de Solidaridad” que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) está tomando para el acreditamiento de los impuestos Sobre la Renta y de Solidaridad. Así mismo si han recibido de la Administración Tributaria algún ajuste derivado de la presentación de los impuestos en el indicado criterio institucional.

En el caso de la administración de la empresa, indicaron que la principal función de este criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria es como se debe tributar los Impuestos de Solidaridad y también el Impuesto Sobre la Renta. Así mismo en el área contable indican que conocieron la existencia de dicho criterio al momento de recibir un ajuste, por lo que será tomado en cuenta en las declaraciones subsiguientes. Es importante mencionar que la Administración de la compañía indica que también se enteró del criterio de la administración tributaria cuando recibieron la notificación del ajuste.

De manera informativa indica la máxima autoridad administrativa de la institución que fue este el tema por el cual les fue planteado un ajuste fiscal por parte de la Superintendencia

de Administración Tributaria (SAT), y que actualmente se encuentra en la vía de defensa en las instancias correspondientes.

Se pretendió con una pregunta conocer cómo se seleccionó en la empresa el método de acreditamiento de los impuestos sobre la renta y de solidaridad, así mismo se buscaba establecer posibles errores considerados en la toma de esta decisión.

Sobre lo anterior el total de entrevistados indico, que la decisión de seleccionar el método de acreditamiento del impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad fue tomada por la administración anterior. Así mismo el personal contable estima que la administración de la compañía no quiere efectuar cambios por la incidencia de poner en sobre aviso a la Administración Tributaria y ser sujetos a posteriores fiscalizaciones.

Se consideró importante que nos indicaran el tipo de señalamiento recibido por parte de la Administración Tributaria y su incidencia en el Impuesto de Solidaridad.

Se tienen conocimiento de un ajuste en el acreditamiento del Impuesto sobre la Renta al impuesto de Solidaridad correspondiente al periodo de enero a diciembre de 2019, el cual indica que no se declaró lo correspondiente al trimestre de octubre a diciembre.

Indicando con énfasis los entrevistados del área contable, que dicho suceso fue cuando fungía en la contabilidad otro equipo de personal encargado del pago de los impuestos y que estuvieron antes de que llegaran ellos a la empresa.

Por último se consideró importante saber si poseen algún conocimiento sobre la planificación fiscal, esto derivado de la supuesta situación de incumplimiento de deberes reales indicada por la Administración Tributaria en el ajuste.

Algunos integrantes del área contable indicaron que no tienen conocimiento de dicha herramienta. Algunos otros expresaron que se prepara a nivel contable y financiera para cumplir con el pago oportuno de los impuestos. La administración considera que los responsables de la creación de una planificación y ejecución es del área contable únicamente, y que deben informarles al respecto en los meses de diciembre cuando finaliza el año.

Cabe mencionar que los auxiliares de contabilidad señalaron que no se tiene una planificación fiscal del presente año, y el contador agregó que en la actualidad no se cuenta con un equipo de computación adecuado para ejecutar los programas dados por la administración tributaria para la presentación de los impuestos, también indico que se van a cambiar las formas de presentación del Impuesto de Solidaridad por los problemas que se tienen con la pandemia del Covid-19.

4.1.3 Análisis de la presentación del Impuesto de Solidaridad del periodo 2019.

A raíz de la información obtenida de dicha entrevista se analizaron los pagos del Impuesto de Solidaridad para el período 2019.

Cuadro 3

Determinación de ISO a pagar durante 2019 con información del año anterior, de la Empresa Guaterescate, S.A.

Opción 1 : Base de Activo Neto		
Concepto	Monto	
Activo Neto	791,500.00	A
Base imponible trimestre	197,875.00	B= A/4
<u>Impuesto a pagar trimestral</u>		
Tarifa aplicable	1%	C= Art. 1 Ley ISO
ISO trimestral	1,978.75	D=B*C
Total impuesto Anual a Pagar	7,915.00	E=D*4

Opción 2 : Base de Ingresos Brutos		
Concepto	Monto	
Ingresos brutos menos exclusiones	955,000.00	A
Base imponible del trimestre	238,750.00	B= A/4
<u>Impuesto a pagar trimestral</u>		
Tarifa aplicable	1%	C= Art. 1 Ley ISO
ISO trimestral	2,387.50	D=B*C
Total impuesto Anual a Pagar	9,550.00	E=D*4
Fuente: Elaboración propia con base en la investigación efectuada.		
Activos Totales	791,500.00	
Ingresos Brutos	955,000.00	
% Total Activo sobre Ingresos Brutos	83%	

Fuente: Elaboración propia con base en la investigación efectuada.

De acuerdo con el artículo 7 de la Ley de ISO, la compañía deberá pagar durante 2020 dicho impuesto sobre la base de "Ingresos brutos" derivado a que la base del "Total de

Activos" es menor y no sobre pasa en 4 veces (25%) al total de la base de "Ingresos Brutos".

Cuadro 4

Se tuvo a la vista los pagos del Impuesto de Solidaridad del año 2019 así:

Periodo	Fecha de presentación del formulario del ISO	ISO Trimestral determinado	Impuesto pagado	Acreditamiento al ISO
Enero a marzo/2019	30/04/2019	9,550.00	0.00	9,550.00
Abril a junio/2019	25/07/2019	9,550.00	0.00	9,550.00
Julio a septiembre/2019	30/10/2019	9,550.00	0.00	9,550.00
Octubre a Dic/2019	30/01/2020	9,550.00	0.00	9,550.00

Fuente: Elaboración propia con base en la investigación efectuada.

La empresa al optar por tributar conforme lo establece la literal b), del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad; en consecuencia no cumplió con lo establecido en dicha Ley, en cuanto a que pueda acreditar los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta que realice, con el Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Lo cual se verifico en el formulario presentado el 30 de enero de 2020, fecha en que la compañía presentó el formulario del Impuesto de Solidaridad, la obligación del pago trimestral y la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta aún no habían sido presentadas, en consecuencia el acreditamiento efectuado es improcedente al haberlo realizado en forma distinta a la establecida en la legislación vigente.

Situaciones como esta es donde presta relevancia el conocimiento del Criterio Tributario No. 3-2017 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.1.4 Guía para la correcta determinación y presentación del Impuesto de Solidaridad

A continuación se presentan algunas recomendaciones para que la empresa presente correctamente el Impuesto de Solidaridad y evite la imposición de ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

a. Implantación de controles internos para evitar ajustes fiscales

Una empresa comercial que presta servicio de atención de emergencias médicas pre-hospitalarias debiera establecer procedimientos para facilitar el cumplimiento óptimo y oportuno de sus obligaciones tributarias y minimizar todo riesgo de infracciones, delitos y sanciones.

- Implantación de un control interno tributario fiscal

Para implementar un control interno fiscal, deben tomarse en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- Elaborar un calendario fiscal especial para la empresa, según su actividad. El calendario deberá contener todas las obligaciones mensuales, trimestrales o anuales, esto depende del tipo de impuesto.
- Diseñar un cuestionario de control interno específico para cada área de riesgo. El cuestionario debe ser elaborado por un Contador Público y Auditor experto en impuestos y debidamente actualizado en dicha materia.
- Según el tamaño de la empresa y/o el volumen de operaciones, se debe implantar:

- Un departamento de Control Interno Fiscal, o
- Una sección de Control Interno Fiscal, o
- Asignar a una persona que se encargue de tal control.
- En todo caso, las personas asignadas deben ser expertas en impuestos.
 - Efectuar una verificación selectiva mensual en cada área de riesgo, especialmente en las que se tipifiquen como más conflictivas, según la actividad y naturaleza de la empresa.
- Todo lo anterior debe quedar plasmado en un manual de Control Interno Fiscal el cual debe mantenerse actualizado.

b. Actualización Permanente

El Control Interno Fiscal es de naturaleza eminentemente dinámica. Por tal razón, es recomendable revisarlo semestralmente, a efecto de mantenerlo actualizado, salvo que dentro del semestre sucedan cambios en las leyes, reglamentos, opiniones vinculantes, precedentes y otras disposiciones tributarias fiscales, como es el caso de la pandemia en la actualidad.

c. Planificación y Estrategias Fiscales

Lo que se debe tratar de lograr con una planificación fiscal es lo siguiente:

- Evitar el pago de impuestos, al conocer las exenciones, exoneraciones y beneficios fiscales que las leyes otorgan.
- Disminuir la base para el pago de los impuestos, al elegir la mejor opción de tributación para la empresa.

- Evitar riesgos por la toma de decisiones contrarias a la ley o sobre hechos por los que la SAT ya se haya pronunciado en un criterio tributario.

d. Evitar el pago de impuestos

Por ejemplos los siguientes:

- El Impuesto de Solidaridad NO debe pagarse sino hasta después de los primeros 4 trimestres del inicio de operaciones.
- El Impuesto de Solidaridad NO debe pagarse si no se desarrollan actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional.
- El Impuesto de Solidaridad NO debe pagarse en el año 2020, por las empresas que hayan reportado pérdidas en los años 2018 y 2019 ya que la ley da el beneficio de que si la empresa presenta pérdidas por dos años consecutivos, no pagará ISO con la condición de que el contribuyente informe a la SAT de su situación mediante declaración jurada ante notario la cual debe demostrar con sus estados financieros auditados.
- El Impuesto de Solidaridad NO debe pagarse si el margen bruto es inferior al 4%.
- El Impuesto de Solidaridad NO debe pagarse si la entidad está inscrita bajo el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas de ISR.

e. Disminuir la base para el pago de los impuestos

Por ejemplo el siguiente:

- Un contribuyente con activos de Q. 600.00, y con ingresos de Q. 120.00, paga Impuesto de Solidaridad sobre activos = Q. 4.00

- Si logra que sus activos sean 4 veces más que sus ingresos, paga el Impuesto de Solidaridad sobre los ingresos = Q1.20

Ahorro al disminuir la base = Q2.80

f. Evitar el riesgo por decisiones contrarias a la ley o a las interpretaciones de la SAT y sus criterios tributarios publicados.

Ejemplo los siguientes criterios de la administración tributaria:

- No pagar Impuesto de Solidaridad por acreditamiento incorrecto, y fuera de tiempo según ley y sin considerar lo contemplado en el criterio tributario No. 3-2017 en el caso número 3 descrito más adelante;

Caso número 1. “Remante de Pago de ISO” la Administración Tributaria considera que, el saldo del Impuesto de Solidaridad efectivamente pagado posteriormente a aplicar el acreditamiento establecido en la opción b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, será considerado gasto deducible, en el año calendario en que fue pagado, conforme el artículo 21, numeral 15, del libro I, Título II, Capítulo IV, sección III de la Ley de Actualización Tributaria.

Caso número 2. “Pago anticipado de cuarto trimestre de ISO”, al estar en la opción de acreditamiento establecida en la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y que efectúe el pago del Impuesto correspondiente al trimestre de octubre-diciembre, pero lo realiza en el mes de diciembre del mismo año, y desea acreditarlo en la liquidación anual de ISR del mismo año. La administración

tributaria resuelve: que se considera que el contribuyente no está incumpliendo con lo establecido en la ley, sino que está realizando un cumplimiento anticipado y eso redundará en beneficio del Estado, por lo que es justo darle validez al pago realizado en esta forma.

Caso número 3 “Acreditamiento de ISR pagado en enero al pago del cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad”, bajo la opción de la literal b) que los pagos trimestrales de ISR pueden acreditarse al ISO, la administración tributaria resuelve que el acreditamiento al Impuesto de Solidaridad efectuado por el contribuyente en el mes de enero es válido.

Caso número 4 “Acreditamiento al ISO de ISR en Rentas de Capital y Ganancias de Capital”. Y el contribuyente pagó ISR en concepto de Rentas y Ganancias de Capital y pretende acreditarlo al ISO, cuando está bajo la opción de la literal b) del artículo 11 de la Ley del ISO, la administración tributaria indica: que el Impuesto Sobre la Renta de Rentas de Capital y Ganancias de Capital no es un impuesto que surge periódicamente, sino ocasionalmente, cuando se dé el presupuesto establecido en la ley, consecuente, no es procedente el acreditamiento del ISR de Ganancias de Capital al Impuesto de Solidaridad y el pago que se realiza del mismo, tendrá el carácter de pago definitivo.

Caso número 5 “Remanente de ISO no acreditado al momento de realizar cambio de opción en la forma de acreditamiento” Cuando un contribuyente en la opción

a) del artículo 11 de la Ley del ISO, se cambia de acreditamiento a la opción b) del mismo precepto legal, y posee un monto del ISO que no ha sido acreditado al ISR, dicho monto no lo podrá acreditar nuevamente debido al cambio de acreditamiento que efectuó, por lo que solo lo podrá considerar como gasto deducible para efectos del ISR del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a). Sin embargo, si regresa nuevamente a la forma de acreditamiento establecido en la literal a), podrá acreditar el monto del ISO no acreditado, siempre que se encuentre vigente dentro los tres años mencionados.

Caso 6 “ISO pagado en forma extemporánea” los contribuyentes bajo la opción a) del artículo 11 de la Ley del ISO y que lo paguen en forma extemporánea. La administración tributaria indica que si el pago cumple con los establecido en el artículo 10 de la Ley de ISO, si podrá ser acreditado. Pero en el caso que no se cumple con el presupuesto de haberlo pagado en la forma establecida en el artículo 10, de la Ley del ISO, no podrá acreditarse al ISR.

g. Consideraciones para la determinación del Impuesto de Solidaridad y llenado de Formulario

Este impuesto es el que grava la actividad mercantil o agropecuaria realizada dentro del territorio nacional y fue creado a través del Decreto No. 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

h. Personas afectas a este impuesto

Las personas individuales o jurídicas que realicen actividades mercantiles o agropecuarias, así como los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargado de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio y que también realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos.

i. Determinación del margen bruto

Ingresos por servicios	30,000.00
Ingresos por ventas	30,000.00
(-) Devoluciones y rebajas sobre ventas	<u>20,000.00</u>
Ventas netas = (Ingresos Brutos ISR)	40,000.00
Costo de Venta	<u>37,000.00</u>
Ganancia Bruta	3,000.00

j. Margen bruto

Es la sumatoria del total de ingresos brutos por servicios presados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos

l. Tipo Impositivo

El tipo impositivo de este impuesto, es del 1%.

m. Aspectos importantes al llenar el formulario

Se debe considerar para el llenado del formulario, los estados financieros del período de liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior, que se encuentre en curso durante el período de imposición trimestral por el que se determina y paga el impuesto. Es decir, que para la determinación del impuesto del año 2021, se deben utilizar los estados financieros del año 2020.

n. Determinación del impuesto a pagar

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.

Por ejemplo:

Ejemplo

Activo neto 40,000.00

Ingresos brutos 30,000.00

En este caso, para el cálculo de la base imponible se tendrá que tomar la cantidad de 40,000.00 por ser mayor a los Ingresos brutos.

Forma de Cálculo: $40,000.00/4 = 10,000.00$

$10,000.00 * 1\% = 100.00$ Impuesto a pagar

Al momento de determinar el impuesto a pagar, es importante verificar si la forma de acreditamiento que se optó es ISR acreditable al ISO ya que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta se podrán acreditar al pago del ISO en el mismo año calendario.

Por ejemplo:

Impuesto determinado a pagar de ISO	5,000.00
Pagos trimestrales de ISR	<u>1,500.00</u>
Impuesto a Pagar	3,500.00

Cuando el impuesto a pagar se determine sobre la base imponible de activos netos, a dicho impuesto se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el trimestre.

Los entes que estén bajo el régimen de opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas del ISR, no pagan Impuesto de Solidaridad. Este impuesto no contempla una fecha de terminación, como si lo tenían sus predecesores.

El formulario que hay que presentar para el pago de éste impuesto es el 1600 en papel y 1608 en electrónico.

Las empresas nuevas están exentas del Impuesto de Solidaridad durante el primer período de operaciones.

o. Recomendaciones para evitar contingencias fiscales

1. Cuando se detecten errores en los datos consignados en los formularios, se recomienda rectificar dichas declaraciones inmediatamente, para no incurrir en sanciones mayores cuando el error sea detectado por la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. Realizar cruce de información que esté relacionada para verificar si las cantidades reportadas en las declaraciones corresponden a las cantidades consignadas en los registros contables.

Conclusiones

1. Derivado del análisis realizado en el pago y acreditación del Impuesto de Solidaridad para el periodo 2019, de la empresa Guaterescante, S.A. se determinó que existe el riesgo de cometer infracciones a las disposiciones del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, a raíz de no contar con algún control que minimice los errores en el cálculo, presentación y pago de dicho impuesto.
2. El Criterio Tributario Institucional No. 3-2017, “Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad” no posee fuerza de ley y fue emitido por la Administración Tributaria con la intención de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, mientras que para todos los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria es de cumplimiento obligatorio.
3. La institución objeto de estudio ha incurrido en pagos en exceso del Impuesto de Solidaridad, a causa de no haber compensado oportunamente los créditos no prescritos y que se encuentran definidos en el artículo 11 del Decreto emitido por el Congreso de la República de Guatemala, número 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.
4. La empresa carece de personal que se dedique exclusivamente al cálculo, presentación y pago de los impuestos de la empresa, lo que la hace muy

susceptible a cometer errores y que no se declaren y paguen oportunamente los impuestos de la empresa.

5. Se identificó durante la investigación de campo que la institución objeto de análisis todos sus procesos son manuales y los registros contables son llevados en hojas electrónicas, lo que dificulta un buen control al momento de determinar el cálculo y declaración de los impuestos.

Recomendaciones

1. Que la administración de la institución evalúe la implementación de la “Guía para la correcta determinación y presentación del Impuesto de Solidaridad” que se encuentra en este trabajo, con el objeto que el área encargada de efectuar el cálculo, presentación y pago del impuesto en mención minimice los errores y evite cometer infracciones a las disposiciones del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.
2. Se debe considerar como una oportunidad a favor del contribuyente, lo determinado por la Administración Tributaria en el Criterio Tributario Institucional No. 3-2017 “Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad”, ya que con ello se puede conocer anticipadamente su postura ante la interpretación de algunos casos de acreditamiento de dicho impuesto, contemplado en el Decreto 73-20008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.
3. Con base al régimen que el contribuyente considere más adecuado derivado de su actividad económica y con un método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad adecuado, se evitara acumular tantos créditos fiscales pendientes de compensar, y también se evitará con ello en el peor de los casos, considerarlos como gastos no deducibles después de su fecha de prescripción.

4. Contratar personal que posea conocimientos comprobables en impuestos y que se dedique a la revisión de los cálculos y formularios previo a la presentación y pago de las obligaciones tributarias de la empresa. Considerando también la posibilidad de contratar los servicios de un asesor fiscal.

5. Adquirir equipo y algún programa de computación que permita el soporte de herramientas contables como las establecidas por la Administración Tributaria, con el objetivo de llevar un adecuado control para la presentación de las obligaciones tributarias de la institución.

Bibliografía

- A. Pacheco Rodríguez, y. o. (1998). *Servicios de Emergencia Médica Extrahospitalaria en España (I)*. España: Revista Científica de la Sociedad Española de Medicina de Urgencias y Emergencias.
- Alday, A. (9 de Julio de 2018). Médicos a Domicilio llevando alivio a la puerta de los hogares guatemaltecos. *Prensa Libre*, pág. 7.
- Barroeta Urquiza, Joseba. (2011). *Los servicios de emergencia y urgencias médicas extrahospitalarias en España*. España: MENSOR.
- Calderón, C. S. (2006). *Exoneración Tributaria como Beneficio Fiscal y su Regulación Legal*. Guatemala: Tesis, USAC.
- Chicas Hernandez, R. A. (1998). *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Guatemala: Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Economicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Congreso de la República, G. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala: Tipografía Nacional de Guatemala.
- Congreso de la República, G. (1991). *Código Tributario*. Guatemala: Tipografía Nacional de Guatemala.
- Congreso de la República, G. (2008). *Ley del Impuesto de Solidaridad*. Guatemala: Tipografía Nacional de Guatemala.

Congreso de la República, G. (2012). *Ley de Actualización Tributaria*. Guatemala: Tipografía Nacional de Guatemala.

Coyoy, M. (6 de Abril de 2019). *Deloitte*. Obtenido de Deloitte Guatemala: <https://www2.deloitte.com/gt>

Deloitte, G. (2018). Acreditamiento de los créditos fiscales de ISR e ISO. *Deloitte tax Noticias Relevantes*, 1-2. Obtenido de Deloitte Guatemala.

Gobierno de la Rioja. (05 de Mayo de 2020). *Rioja Salud España*. Obtenido de Rioja Salud España: <https://www.riojasalud.es/ciudadanos/centros-y-servicios/urgencias/77-urgencias-y-emergencias1?start=1>

Muñoz, P. C. (2014). *El Contador Público y Auditor como Asesor en la Planificación Fiscal en una Compañía Dedicada a la Elaboración de Envases Plásticos*. Guatemala: Tesis USAC.

p. (s.f.).

Pérez, V. G. (13 de Mayo de 2020). Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditorías. Obtenido de IGCPA: <https://igcpa.org.gt/el-papel-del-contador-publico-en-las-crisis/>

Pineda, G. E. (2006). *Rediseño Organizacional para Empresas de Emergencias Médicas*. Guatemala: Tesis USAC.

Real Academia Española. (31 de Diciembre de 2019). *Real Academia Española*.
Obtenido de Diccionario de la Lengua Española:
<https://dle.rae.es/tributar?m=form>

Rodríguez Lobato, R. (1986). Derecho Fiscal. En R. R. Lobato, *Teoría de la Necesidad Social* (págs. 98-99). México: Colección Textos Jurídicos Universitarios UNAM.

Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). (20 de Diciembre de 2017). Criterio Tributario Institucional No. 3-2017. *Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad*. Guatemala, Guatemala, Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). (14 de Septiembre de 2017). Normativa de la Junta de Criterios Tributarios de la SAT. *Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-741-2017*. Guatemala, Guatemala, Guatemala: Despacho Superior Superintendencia de Administración Tributaria.

Superintendencia de Administración Tributaria, G. (2017). *Criterio Tributario Institucional No. 3-2017 "Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad"*. Guatemala: Administración Tributaria.

Susana Castiglione. (2010). *Compilación de Legislación sobre Sistemas de Servicios de Emergencia en América Latina*. Washington, DC: Organización Panamericana de la Salud OPS.

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, Departamento de Consultas.

(31 de enero de 2013). *Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)*.

Obtenido de Intendencia de Asuntos Jurídicos:

<https://portal.sat.gob.gt/portal/biblioteca-en-linea-sat/>

Vivanco, M. (2014). Emergencia. Concepto y método. *Cinta de Moebio*, núm. 49, 31-38.

A. Pacheco Rodríguez, y. o. (1998). *Servicios de Emergencia Médica Extrahospitalaria en España (I)*. España: Revista Científica de la Sociedad Española de Medicina de Urgencias y Emergencias.

Alday, A. (9 de Julio de 2018). Médicos a Domicilio llevando alivio a la puerta de los hogares guatemaltecos. *Prensa Libre*, pág. 7.

Barroeta Urquiza, Joseba. (2011). *Los servicios de emergencia y urgencias médicas extrahospitalarias en España*. España: MENSOR.

Calderón Cotreras, S. E. (2006). *Exoneración Tributaria como Beneficio Fiscal y su Regulación Legal*. Guatemala: Tesis, USAC.

Chicas Hernandez, R. A. (1998). *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Guatemala: Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Economicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Congreso de la República, G. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala: Tipografía Nacional de Guatemala.

Congreso de la República, G. (1991). *Código Tributario*. Guatemala: Tipografía Nacional de Guatemala.

Congreso de la República, G. (2008). *Ley del Impuesto de Solidaridad*. Guatemala: Tipografía Nacional de Guatemala.

Congreso de la República, G. (2012). *Ley de Actualización Tributaria*. Guatemala: Tipografía Nacional de Guatemala.

Deloitte, G. (2018). Acreditamiento de los créditos fiscales de ISR e ISO. *Deloitte tax Noticias Relevantes*, 1-2. Obtenido de Deloitte Guatemala.

Muñoz Pérez, C. D. (2014). *El Contador Público y Auditor como Asesor en la Planificación Fiscal en una Compañía Dedicada a la Elaboración de Envases Plásticos*. Guatemala: Tesis USAC.

p. (s.f.).

Pineda Gómez, E. E. (2006). *Rediseño Organizacional para Empresas de Emergencias Médicas*. Guatemala: Tesis USAC.

Rodríguez Lobato, R. (1986). Derecho Fiscal. En R. R. Lobato, *Teoría de la Necesidad Social* (págs. 98-99). México: Colección Textos Jurídicos Universitarios UNAM.

Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). (20 de Diciembre de 2017). Criterio Tributario Institucional No. 3-2017. *Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad*. Guatemala, Guatemala, Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). (14 de Septiembre de 2017). Normativa de la Junta de Criterios Tributarios de la SAT. *Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-741-2017*. Guatemala, Guatemala, Guatemala: Despacho Superior Superintendencia de Administración Tributaria.

Superintendencia de Administración Tributaria, G. (2017). *Criterio Tributario Institucional No. 3-2017 "Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad"*. Guatemala: Administración Tributaria.

Susana Castiglione. (2010). *Compilación de Legislación sobre Sistemas de Servicios de Emergencia en América Latina*. Washington, DC: Organización Panamericana de la Salud OPS.

Vivanco, M. (2014). Emergencia. Concepto y método. *Cinta de Moebio, núm. 49*, 31-38.

Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas. (2018) Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al Grado Académico de Maestro en Artes. Escuela de Estudios de Posgrado, Universidad de San Carlos de Guatemala. Núm. 31-36

E-grafía

Coyoy, M. (6 de Abril de 2019). Deloitte. Obtenido de Deloitte Guatemala:
<https://www2.deloitte.com/gt>

Gaudencio Pérez, Victor. (13 de Mayo de 2020). Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Obtenido de IGCPA: <https://igcpa.org.gt/el-papel-del-contador-publico-en-las-crisis/>

Gobierno de la Rioja. (05 de Mayo de 2020). Rioja Salud España. Obtenido de Rioja Salud España: <https://www.riojasalud.es/ciudadanos/centros-y-servicios/urgencias/77-urgencias-y-emergencias1?start=1>

Real Academia Española. (31 de Diciembre de 2019). Real Academia Española. Obtenido de Diccionario de la Lengua Española: <https://dle.rae.es/tributar?m=form>

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, Departamento de Consultas. (31 de enero de 2013). Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Obtenido

de Intendencia de Asuntos Jurídicos: <https://portal.sat.gob.gt/portal/biblioteca-en-linea-sat/>

No.	Índice de cuadros	Página
1	Escalas y tasas del impuesto anual sobre inmuebles.	23
2	Los impuestos más predominantes en el Registro Tributario Unificado de la compañía.	41
3	Determinación de ISO a pagar durante 2019 con información del año anterior.	54
4	Pagos del Impuesto de Solidaridad del año 2019 de la Empresa Guaterescate, S.A.	545

No.	Índice de gráficas	Página
1	Pirámide de Kelsen, de su ensayo “La garantía jurisdiccional de la Constitución”, 1881.	18
2	Formas de acreditación de los impuestos Sobre la Renta y de Solidaridad, página web de la Superintendencia de Administración Tributaria.	25