

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



REDUCCIÓN DE CONTINGENCIA TRIBUTARIA MEDIANTE ADOPCIÓN DE
MÉTODOS ADECUADOS DE ACREDITAMIENTO DE ISO A ISR DE UNA
EMPRESA DISTRIBUIDORA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS
AGROINDUSTRIALES

LIC. HORACIO DEL CID REYES

GUATEMALA, DE SEPTIEMBRE DE 2020

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



REDUCCIÓN DE CONTINGENCIA TRIBUTARIA MEDIANTE ADOPCIÓN DE
MÉTODOS ADECUADOS DE ACREDITAMIENTO DE ISO A ISR DE UNA
EMPRESA DISTRIBUIDORA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS
AGROINDUSTRIALES

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: LIC. MSC. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

AUTOR: LIC. HORACIO DEL CID REYES

GUATEMALA, DE SEPTIEMBRE DE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
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 BAYRON GIOVANNI MEJÍA VICTORIO
Vocal III: VACANTE
Vocal IV: BR. CC.LL. SILVIA MARÍA OVIEDO ZACARÍAS
Vocal V: P.C. OSWALDO GARCÍA MATZUY

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE LA PRESENTACIÓN
DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Coordinador: MSc. José Rubén Ramírez Molina
Evaluador. MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Evaluador: MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo



ACTA No. GT-B-19-2020

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 11 de octubre de 2020, a las 11:10 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** del **Licenciado Horacio Del Cid Reyes, Carné 8811013**, 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 2013, 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 **"REDUCCIÓN DE CONTINGENCIA TRIBUTARIA MEDIANTE ADOPCIÓN DE MÉTODOS ADECUADOS DE ACREDITAMIENTO DE ISO A ISR DE UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS AGROINDUSTRIALES"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **setenta y siete (77)** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el estudiante atienda las recomendaciones que cada uno de la Terna Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 días hábiles de acuerdo con el Instructivo para Elaborar Trabajo Profesional de Graduación para Optar a la Maestría en Artes.

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


MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador


MSc. Herio Enrique Pérez Granell
Evaluador


MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
Evaluador


LIC. Horacio Del Cid Reyes
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Licenciado Horacio Del Cid Reyes, Carné 8811013, incorporó los cambios y emendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 23 de octubre de 2020.

(f) 
Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

- A Dios:** Señor todopoderoso dueño del conocimiento y la sabiduría de todo ser humano.
- A mis padres:** Por su apoyo incondicional y los valores que me transmitieron, que Dios en su gracia y misericordia los bendiga.
- A mis hermanos:** Gracias a cada uno por su apoyo y que Dios los colme de bendiciones.
- A mis amigos:** A todos aquellos que forman parte de mi vida, por su amistad y apoyo incondicional demostrado a lo largo de los años.
- A mis compañeros de Maestría:** Mi aprecio y admiración por su esfuerzo de cumplir una meta y formar grupos de estudio.
- A la escuela de Estudios de Postgrado de la USAC:** A su claustro de maestros que, con su apoyo, profesionalismo han sabido transmitir su conocimiento y me han formado; así mismo a su personal administrativo por las gestiones para hacer realidad esta graduación.
- A la Universidad de San Carlos de Guatemala:** Casa máxima de estudios, a quien debo mi formación Universitaria, por darme la oportunidad de obtener un título a nivel de Postgrado.

ÍNDICE

	Página
RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iv
1. ANTECEDENTES	1
1.1 Empresa Agroindustrial	1
1.2 Historia de los impuestos en Guatemala	1
1.2.1 Período Maya, 1000 a.C. -1524 d.C.	1
1.2.2 Período colonial 1524-1821	2
1.2.3 La época independiente 1821-1944	2
1.2.4 El período contemporáneo 1944-2006	5
1.3 Historia del Impuesto Sobre la Renta.	6
1.4 Historia del Impuesto de Solidaridad	8
2. MARCO TEÓRICO	12
2.1. Definición de empresa.	12
2.1.1. Clasificación Pymes en Guatemala	12
2.1.2. Definición de actividad agroindustria.	13
2.1.3. Base contable para su registro de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para la PYMES).	14
2.2. Los tributos	17
2.2.1 Concepto de tributo:	17
2.2.2 Concepto de Impuestos:	17
2.3. Clasificación de los impuestos	18
2.3.1 Impuestos directos:	18
2.3.2 Impuestos indirectos	19
2.4. Potestad tributaria	19
2.5. Competencia tributaria.	20
2.6. Limitación a la potestad tributaria	21
2.7. Relación tributaria	21
2.8. Obligación tributaria	22
2.9. Objeto tributario	23
2.10. Hecho imponible	23

2.11. Nacimiento de la obligación tributaria	24
2.12. Determinación del tributo	24
2.13. Ley del Impuesto de Solidaridad -ISO-	26
2.13.1 Métodos de acreditación de ISO a ISR y viceversa	28
2.14. Pagos trimestrales del ISR.	29
2.15. Defraudación	30
2.16 Contingencia tributaria	31
2.16.1 Concepto	31
2.16.2 Contingencia tributaria en la empresa	32
2.16.3 Contingencia formal	33
2.16.4 Contingencias sustantivas	33
2.17 Planificación	34
2.17.1 Planificación	34
2.17.2 Objetivos de la planificación	34
2.17.3 Importancia de la planificación	35
2.18 Planificación de situaciones	35
2.19 Planificador profesional	36
2.20 Planificación fiscal	36
2.21 Planificación fiscal realizada por los contribuyentes	37
2.22 Planificación fiscal, elusión y evasión	38
2.23 Planificación fiscal nociva	39
2.24 Planificación fiscal agresiva	39
2.25 Ventajas y desventajas en la planificación fiscal	40
3. METODOLOGÍA	41
3.1. Definición del problema	41
a) Problematización	41
b) Punto de vista	41
3.2 Delimitación del problema	41
a) Unidad de análisis	41
b) Ámbito geográfico	41
c) Período histórico	41
3.3 Objetivos de la investigación	41
3.3.1 Objetivo general	42
3.3.2 Objetivos específicos	42

3.4	Método científico	42
3.5	Técnicas de investigación	43
3.5.1	Lectura y desarrollo de resúmenes con notas al margen	43
3.5.2	Técnicas de investigación de campo	43
3.6	Instrumentos	44
3.6.1	Fichas de observación	44
3.6.2	Análisis de contenido	44
3.6.3	Fichas	44
3.6.4	Cuestionario de entrevista	45
3.6.5	Sujetos de estudio	45
3.6.6	Recolección de datos	45
3.6.7	Tabulación de datos	45
3.6.8	Análisis e interpretación de los datos	45
3.7	Resumen del procedimiento usado	45
4.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	47
4.1	Casos Prácticos	47
4.1.1	Método 11:a Cuando se acredita ISO a ISR.	47
4.1.2	Método 11:b Cuando se acredita ISR a ISO	49
4.2	Casos de contingencias sustantivas	54
4.3	Análisis de resultados	64
4.4	Propuesta de planificación fiscal	76
4.4.1	Propuesta de resultados financieros proyectados a 3 años	76
4.4.2	Propuesta de un modelo de acreditamiento de impuesto	79
4.4.3	Reducción de contingencia al aplicar el método propuesto de planificación.	80
5.	CONCLUSIONES	81
6.	RECOMENDACIONES	83
7.	BIBLIOGRAFÍA	85
8.	ANEXOS	90
8.1	Anexos 1: Encuesta	90
8.2	Anexos 2 Criterio Institucional SAT, No. 3-2017	92
9.	ÍNDICE DE TABLAS	96
10.	ÍNDICE DE GRÁFICAS	97

RESUMEN

El presente trabajo de investigación está enfocado en las contingencias tributarias que se producen por la incorrecta aplicación de métodos inadecuados de acreditamiento de ISO a ISR, en la Empresa Distribuidora de Materia Prima de Productos Agroindustriales, que a veces, origina un criterio erróneo en la interpretación de la ley.

Se consideró como planteamiento la contingencia tributaria mediante opción de métodos inadecuados de acreditamiento de ISO a ISR hace que la empresa pague más impuesto que el debido, por desconocimiento de la acreditación de métodos, si no pone orden en elegir un método y respetarlo; así como la forma de calcular, acreditar, pagar y registrar el impuesto la empresa perderá recursos económicos.

La metodología utilizada para recolectar la información fue el método científico para la realización del estudio en sus fases: Indagadora, se recolectó toda la información bibliográfica a través de consulta de fuentes primarias y secundaria para fundamentar la investigación. Demostrativa, se procesó y analizó la información recopilada, utilizando la herramienta de análisis que permitirá la comprobación de la investigación y por último, la fase Expositiva se presentaron los resultados encontrados del estudio.

Las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas fueron: Consultas bibliográficas en: Libros de texto, leyes, reglamentos y consultas electrónicas que ayudaron a construir y reunir toda la base teórica. Entrevista con profesionales que están involucrados en la elaboración, aprobación de impuestos y por último la observación de la preparación de formulario de impuesto.

Los resultados más importantes obtenidos de la investigación que dificulta a la Empresa Distribuidora de Materia Prima de Productos Agroindustriales son: el conocimiento deficiente de leyes y su aplicación que posee el personal que elabora el cálculo, revisa y paga el impuesto de las declaraciones de ISO e ISR. Muchas veces el conocimiento de las leyes y su aplicación es realizado por un superior que tiene un nivel intelectual alto, pero al momento de expresarlo es difícil entenderlo y el subalterno capta lo que puede, o

se expresa bien de manera teórica y gráfica, pero su dependiente tiene un nivel intelectual débil.

El profesional involucrado en la elaboración de impuestos debe procurar la capacitación constante para no cometer errores de interpretación y buscar como recurso el Criterio Tributario No. 3-2017 emitido por la Administración Tributaria. La contingencia tributaria aparece cuando se aplica incorrectamente el método de acreditación contenida en la Ley del Impuesto de Solidaridad, determinado por un criterio personal que tiene la posibilidad de ser acertada o errada. Situación que crea de inmediato una contingencia tributaria de tipo formal o sustantiva, que puede ser declarada de forma voluntaria o determinada por la Administración Tributaria, dentro del plazo de cuatro años que tiene para hacer verificaciones, ajustes o determinaciones de las obligaciones tributarias, exigir su cumplimiento y pago incluyendo las multas e intereses.

Una vez que el profesional o la empresa defina el método de acreditamiento, este no debe cambiarse arbitrariamente entre trimestres, debe seguirse uniformemente para el cálculo y determinación de impuesto; así como tener al día los registros de auxiliares implementados para el control de pago y acreditamiento hacia una mejor comprensión. Implementar una planificación fiscal contribuye a definir el pago de impuesto anual de ISO e ISR y su forma de acreditación.

Las principales conclusiones están determinadas por: La empresa no tiene un modelo de planificación fiscal, esto no permite controlar los pagos de impuestos realizados.

La falta de conocimiento del profesional a cargo de los impuestos de las leyes de ISO e ISR hace que la empresa sea inducida a contingencia tributaria, se origina por las decisiones realizadas por el profesional que elabora las declaraciones de impuestos, la falta de criterio induce a equivocaciones y la consecuencia es sanciones económicas para la empresa.

Los errores cometidos por el profesional involucrado en la tarea de elaboración de impuestos y pago no son revisados por un supervisor o bien otra persona ajena al proceso; las declaraciones pagadas son archivadas dando por válido que el pago realizado es el correcto.

El profesional no puede cambiar arbitrariamente el método de acreditación de ISO, entre trimestres independientemente de las razones que tenga para hacerlo. Si lo desea hacer, el Código Tributario permite el cambio hasta el mes de diciembre de cada año, con la autorización de la Administración Tributaria.

El método de acreditación de ISO ISR sugerido a la empresa es del artículo 11: a de la Ley del Impuesto de Solidaridad, ya que puede acreditar el impuesto pagado de ISO durante tres años. En la Tabla No. 21 se muestra el impuesto que la empresa debe pagar durante los tres años siguientes de ISO a ISR y el efecto que tiene en el Impuesto Sobre la Renta después de efectuada una proyección fiscal.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación es acerca de la “reducción de contingencia tributaria mediante adopción de métodos adecuados de acreditamiento de ISO a ISR de una empresa Distribuidora de Materia Prima de Productos Agroindustriales”, debido a que el profesional que prepara las declaraciones de impuestos confunde los métodos de acreditación determinados en la Ley del ISO.

La idea de abordar este tema radica cuando el profesional realiza las declaraciones de ISO e ISR y las presenta ante la Administración Tributaria puede suceder o no que generen automáticamente contingencias tributarias que se originen por la incorrecta aplicación de los métodos de acreditación indicados en la Ley el ISO, y de las obligaciones tributarias que el Sujeto Activo ha establecido, en las leyes del Impuesto de Solidaridad, Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012.

Las contingencias tributarias que se generan por la incorrecta aplicación de los métodos de acreditamiento contenidas en las Ley del ISO y Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, crean sanciones tributarias, por la omisión de obligaciones formales y sustantivas, con riesgo en la situación financiera de la Distribuidora de Materia Prima de Productos Agroindustriales.

El trabajo se compone de cuatro capítulos y está dirigido a todas las personas interesadas en la temática, dado que el contenido de la misma se enfoca en realizar un análisis de reducción de contingencia tributaria en acreditación de métodos de ISO a ISR.

El capítulo uno, titulado antecedentes, expone el marco referencial teórico y empírico de la investigación, particularmente contiene concepto de empresa agroindustrial, historia de los impuestos en Guatemala, historia del Impuesto Sobre la Renta, Historia del Impuesto de Solidaridad.

El capítulo dos, contiene el marco conceptual teórico y conceptual donde se desarrolla la base teórica que fue necesaria para la solución de la investigación. Se abordan los temas

definición de empresa, los tributos y su legislación aplicable, la relación jurídico-tributario, el ilícito tributario, la planificación tributaria.

El capítulo tres, describe la metodología empleada en el desarrollo de la investigación documental y de campo; contiene la definición del problema, los objetivos de la investigación, método utilizado, técnicas de investigación, y los instrumentos utilizados.

El capítulo cuatro, titulado el análisis de resultados de la investigación desarrolla casos prácticos, muestra contingencias tributarias a las que puede estar sujeta la empresa por errores cometidos, y concluye con una propuesta de planificación.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada.

1. ANTECEDENTES

Los antecedentes establecen el inicio del trabajo que se realizará. Exponen el marco de referencia teórico y empírico de la investigación con el método de acreditamiento de ISO a ISR en una empresa Distribuidora de materia prima de productos agroindustriales.

1.1 Empresa Agroindustrial

La Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura -FAO - indica, “El sector agroindustrial se define aquí como el subconjunto del sector manufacturero que procesa materias primas y productos intermedios agrícolas, forestales y pesqueros. De este modo, el sector agroindustrial incluye fabricantes de alimentos, bebidas y tabaco, textiles y prendas de vestir, muebles y productos de madera, papel, productos de papel e impresión, además de caucho y productos de caucho, como indica la FAO 1997”. (Da Silva, C., Baker, D., Shepherd, A., Jenane C., Da Cruz, S. 2013).

La agroindustria se puede dividir en alimentaria y no alimentaria, y en ese sentido se subdivide para ubicar empresas agroindustriales que son proveedoras de materias primas y otras que son consumidoras de materias primas.

1.2 Historia de los impuestos en Guatemala

1.2.1 Período Maya, 1000 a.C. -1524 d.C.

Para su estudio el área cultural maya se ha dividido en tres períodos por sus rasgos distintivos de su cultura: Preclásico (1000 a.C. – 300 d.C.), Clásico (300-900) y Postclásico (900-1520). Período Preclásico en esta época no hay evidencia que exista algún tipo de tributo impuesto al pueblo, sin embargo, los estudios indican que esta época hay un surgimiento o consolidación de economías regionales, formación de instituciones políticas y el afianzamiento de relaciones sociopolíticas entre las diferentes unidades políticas autónomas. (ICEFI, 2007, p. 2).

El Período Clásico es el que comúnmente se relaciona con el auge de la civilización Maya. Es en este período que se han encontrado mayores evidencias arqueológicas sobre la tributación entre los mayas. A pesar de los avances de la epigrafía, la información sobre el tributo es escasa y en alguna medida especulativa. A causa de la actividad económica surge el tributo. Los señores recibían de los miembros el tributo, principalmente en especie, por medio del trabajo de la agricultura y de otras obras de construcción. Período Postclásico a causa de la guerra trae como efecto la alianza o derrota de una de las participantes el cual debe dar tributo al vencedor. Con el paso del tiempo fue adquiriendo mayor importancia para el sostenimiento de las élites y de la economía en general. (ICEFI, 2007, p. 2).

1.2.2 Período colonial 1524-1821

En Guatemala el proceso de conquista inició en 1524, ocupado por diversos pueblos organizados en unidades políticas diferenciadas, K'iche's, Kaqchikeles, Tz'utujiles, Mames, Poqomames, entre otros. El tributo, reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, por parte de la corona. El tributo era fundamental para la economía. El pago de tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas. En el Reino de Guatemala se implementaron los mismos impuestos que en el resto del continente y la Real Hacienda contabilizaba una veintena de ramos comunes (impuestos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la administración local). Entre los primeros, los más importantes en lo que a ingresos se refiere fueron el tributo y la alcabala. Les seguía el quinto real y otros de menor cuantía, como el papel sellado, el aguardiente y la pólvora. (ICEFI, 2007, p. 3-4).

1.2.3 La época independiente 1821-1944

En el año 1821 el sistema impositivo federal destinó al sostenimiento de la República los ingresos provenientes del monopolio del tabaco, alcabala marítima, correos y pólvora. Los ingresos de estas cuatro rentas no llegaban completos o simplemente no llegaban, pues las autoridades locales cobraban los impuestos, pero no los remitían a la caja

central. Ante la escasez de ingresos, la práctica del préstamo forzoso a particulares y a entidades internacionales de crédito se volvió común para satisfacer las necesidades más urgentes de la República. (ICEFI, 2007, p. 5).

El Estado de Guatemala utilizó otro recurso, las bebidas embriagantes (aguardiente y chicha) y saco a subasta la licencia para la venta de bebidas. El único impuesto que aun provenía de fondos a los gobiernos federal y estatal era la alcabala. Sin embargo, entre los años 1823-1826 el gobierno no percibió los recursos esperados, debido al contrabando y al soborno en las aduanas. Lo paradójico es que el gobierno estaba mal pero el comercio florecía en Guatemala. El gobierno no pudo implementar completamente el arancel de aduanas en febrero de 1822, no había manera de recolectar impuestos pues las administraciones no contaban con personal calificado ni tampoco había recursos para pagar sueldos. La consecuencia directa fue el aumento de contrabando, principalmente desde Belice que privó a la hacienda pública de los ingresos por alcabala. (ICEFI, 2007, p. 76-77).

Entre 1831-1838 gobierno de Mariano Gálvez los ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente, y chicha eran los más importantes, aunque el contrabando tenía un impacto negativo en las rentas. Otra medida que puso en práctica el gobierno fue el reglamento para la administración de las rentas del Estado, que introdujo una tasa del 4% en las ventas y trueques de todos los frutos y efectos que se comerciarían en el territorio. En agosto de 1836 el gobierno recurrió al cobro de una contribución directa o capitación que consistía en el cobro de 12 reales anuales a todos los varones comprendidos entre 18 y 46 años de edad. La Asamblea Constituyente promulgó en diciembre de 1839 la declaración de los derechos del Estado y sus habitantes. Las obligaciones de los ciudadanos respecto a los impuestos se definieron así: “todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; más las contribuciones deben ser generales, y calculadas de modo que cada cual concorra al sostén de la administración, según su respectiva posibilidad”. (ICEFI, 2007, p. 5-6).

A finales de 1839 la Asamblea había recomendado la restitución de la capitación y la creación de un impuesto sobre la propiedad. En 1845 el gobierno gravó la cochinilla con un impuesto de exportación. La alcabala subvención para la guerra gravó con 4 reales cada maquila de harina y 8 reales bulto de efectos extranjeros, pero respecto a las bebidas embriagantes, el gobierno mantuvo una postura ambivalente: por un lado, promovió la legislación que castigaba la ebriedad y por el otro hizo esfuerzos para perseguir el contrabando y la producción clandestina ambas actividades restaban ingresos al fisco. Para 1849 se puso en práctica una modalidad de alcabala, subvención de guerra, que grabo con 4 reales cada maquila de harina, y cada res beneficiada, y con 8 reales el bulto de efectos extranjeros y carga de sesenta libras de cacao cosechado en el país. Se crearon nuevos impuestos (expedición de pasaportes) y se restablecieron otros como el estanco de nieve, la alcabala de carnes, el peaje y el estanco de tabacos. (ICEFI, 2007, p. 89-90).

La llamada revolución liberal de 1871 contribuyó a definir la historia del país, pues reorientó la actividad económica y modificó las relaciones sociales de largo plazo. Durante los dos años que Miguel García Granados ocupó la presidencia, se tomaron diversas medidas de carácter tributario: a) se puso fin al monopolio privado de aguardientes y se establecieron cuotas mensuales sobre la destilación y la venta de aguardiente y chicha; b) se crearon impuestos por derechos de exportación y se gravaron ciertos productos: café, cochinilla y añil; c) se crearon o modificaron algunos tributos, entre ellos la alcabala y d) se decretó el impuesto denominado “contribución urbana”, que estableció un gravamen del cinco por ciento sobre la renta anualmente produjeran o pudieran producir las casas, tiendas o almacenes situados dentro del poblado, el primer impuesto directo establecido en muchos años. En el gobierno de J. Rufino Barrios se llevó a cabo la reforma tributaria en 1881 que produjo el primer Código Fiscal de Guatemala (Decreto No. 263) regulando los impuestos tradicionales. (ICEFI, 2007, p. 6-7).

En el gobierno de Manuel Estrada Cabrera (1898-1920) una de las primeras medidas tributarias fue aumentar los derechos de importación. El aumento se aplicaba para todas

las mercancías. En 1899 se gravaron con derechos de exportación cuatro artículos: el banano, el cuero de res, el hule, y las pieles de venado o carnero, que se unieron en ese reglón al café. Durante el gobierno de Jorge Ubico (1931-1944) se inició de manera muy gradual un proceso de diversificación de la base impositiva, en la medida en que comenzaron a aplicarse otros impuestos, adicionales a los que gravaban las importaciones, las bebidas alcohólicas y las exportaciones. En ello incidió un crecimiento moderado del impuesto del timbre y de impuestos selectivos, incluyendo al aplicado al tabaco y los que gravaron los combustibles y la circulación de vehículos. (ICEFI, 2007, p. 8-9).

1.2.4 El período contemporáneo 1944-2006

La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. El aumento tributario de mayor importancia durante el gobierno de Arévalo en 1950 fue el incremento del impuesto al café. Los ingresos por aranceles aplicados a las importaciones también aumentaron, aunque en menor medida. Durante la administración de Castillo Armas se redujeron o suprimieron impuestos y se acudió a un impuesto extraordinario que contribuyó a una mejora transitoria, no sostenible de las finanzas públicas. En 1962 se aprobó una versión revisada del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 1559. Los cambios legislativos que tuvieron un impacto importante sobre la recaudación tributaria fueron la liberación del comercio intra - centroamericano, al que ya no se aplicó aranceles, y los incentivos fiscales a la industria y producción agrícola y pecuaria, consistentes en exenciones y exoneraciones más amplias que el pasado. Otros cambios de la política fiscal, como el Impuesto Sobre la Renta aplicable a las personas, seriamente erosionado por exenciones, y un arancel externo común de carácter centroamericano, tuvieron un impacto bastante menor a la recaudación. (ICEFI, 2007, p. 10).

En 1983 en régimen de facto de Efraín Ríos Montt, introdujo un nuevo impuesto indirecto llamado IVA con el Decreto 72-83. En el gobierno de Jorge Serrano Elías la inestabilidad económica, llevo a dos reformas tributarias y la implementación de impuestos temporales. En 1997 en el gobierno de Álvaro Arzú y presionado por el FMI inicia una

reforma tributaria rechazada por el CACIF especialmente el Impuesto Sobre Inmuebles. En 1998 se crea Superintendencia de Administración Tributaria. La ley que le dio vida asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación, la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades, la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión, entre otras. En el gobierno de Alfonso Portillo en febrero de 2000 publicó el documento que contenía el pacto fiscal, pero este no logro concretar las reformas fiscales por presiones, en 2001 se llevó otra reforma fiscal la tasa del IVA se incrementó del 10% al 12%, esto provocó rechazó. En 2004 el gobierno de Oscar Berger para solucionar la crisis económica recurrió a una nueva reforma tributaria que modificó el Impuesto Sobre la Renta e introdujo un nuevo gravamen temporal. En 2006 con la ley “anti - evasión” por medio de un sistema de retenciones fortaleció la recaudación del IVA e indirectamente al impuesto sobre la renta. (ICEFI, 2007, p. 12-13).

1.3 Historia del Impuesto Sobre la Renta.

Debido a la corta vida de la República de Centroamérica, quedó como curiosidad histórica el Decreto No. 6 de la Asamblea Legislativa del Estado de Guatemala emitido el 23 de noviembre de 1921, que no fue sancionado. Este decreto estableció un Impuesto Sobre la Renta al que estaban afectos “todos los aprovechamientos, ganancias, pensiones y utilidades provenientes de bienes, empresas, negocios, profesiones y trabajos establecidos o verificados” en el Estado, que excedían los mil doscientos pesos oro anuales, en una tarifa que iba del 0.5% (ingresos de 1,201 pesos a 2,000) al 10% (60,001 pesos en adelante). (ICEFI, 2007, p. 137).

En agosto de 1958 una misión del Banco Mundial hizo un estudio de la situación económica de Guatemala y recomendó reducir el gasto público y emitir una ley del Impuesto Sobre la Renta. En el gobierno de Ydígoras Fuentes llevo a cabo una reforma tributaria que introdujo el Impuesto Sobre la Renta, pero el CACIF, la prensa y algunos congresistas se resistieron. En noviembre de 1962 se aprobó el Decreto 1559 proyecto de ley del Impuesto Sobre la Renta con vigencia 1 de julio de 1963. Aunque como era obvio la Asociación General de Agricultores se opuso, la Ley finalmente se aprobó. Con

el nuevo régimen de facto de Enrique Peralta Azurdia en el año de 1965 se reformó el Impuesto Sobre la Renta Decreto ley 229, (ICEFI, 2007, p. 164-172).

Con el gobierno de Ríos Montt se abre un nuevo camino a la reforma tributaria ya que era parte del gobierno había presión del Fondo Monetario Internacional (FMI) este había concedido préstamo de estabilización económica. La reforma comprende nueve proyectos dentro de los cuales se encuentra la modificación a la ley del Impuesto Sobre la Renta e incentivos fiscales, el Decreto 73-83 la modificó. Este Decreto 73-83 fue el inicio de toda una nueva generación de incentivos y exenciones para beneficiar a las exportaciones no tradicionales. El nuevo decreto trajo tablas impositivas diferenciadas para las personas y las utilidades de las empresas, con tasas máximas de 48% y 42%, respectivamente aplicables sobre ingresos superiores a Q 500 mil. La tasa anterior era de 52% aplicable a personas individuales y empresas. Como parte de la simplificación de la nueva reforma tributaria propuesta por el gobierno de Vinicio Cerezo 1987, se redujo la tasa de 48% a 34%, igual que la máxima de personas individuales. Además, se aumentaron los montos del mínimo vital y de los gastos deducibles. La Dirección General de Rentas Internas señaló que un 40% de los contribuyentes registrados habían declarado pérdidas durante varios años consecutivos, lo cual evidencia la dimensión de la evasión de impuestos. En septiembre de 1987 se aprobó el Decreto 59-87, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La reforma tributaria de 1992 estuvo influenciada con ideas del Banco Mundial, dentro de los cambios se fijó una tasa única de 25% sobre las utilidades y regalías, y estableció una tasa de 15% sobre las ganancias de capital. Para las personas individuales la tasa máxima se redujo de 34% a 25%, mientras que la mínima aumentó de 4% a 15%. Entre mayo y noviembre de 1992 fue aprobado el paquete tributario con el Decreto 27-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta y otros impuestos que se fueron publicando paulatinamente.

Con la llegada de Ramiro De León Carpio al poder con el Decreto 61-94 se reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La reforma contempló cambios de las tasas impositivas para personas individuales y jurídicas, fijándose la tasa máxima para personas individuales y personas jurídicas en 30%. Además, se estableció el pago parcial del

Impuesto Sobre la Renta en forma trimestral, para asegurar un mejor flujo de caja para el gobierno y se crearon retenciones definitivas acreditables al ISR. Se aumentó el pago de la cuota anual sobre activos brutos al 1.5% y se eliminó el monto máximo del pago, cuota que paso a ser acreditable al Impuesto Sobre la Renta, entre otros. Con la reforma tributaria del gobierno de Arzú en 1997 el Impuesto Sobre la Renta tendría una desgravación de la tasa del 30% al 28.5% en compensación del IEMA que ese año había sido ratificado por el congreso. En el gobierno de Pérez Molina se crea la Ley Antievasión² Decreto 4-1012 y reforma fiscal Ley de Actualización Tributaria -LAT- Decreto 10-1012. Establece cuatro esquemas: rentas de ingreso asalariado, régimen simplificado (pago sobre ingresos brutos), régimen sobre utilidades (pago sobre ingresos netos) y rentas de capital (dividendos, intereses y ganancias de capital), introduce un control mejorado de costos y gastos deducibles, se incorpora la tributación internacional: precios de transferencia, y se reducen las tasas de ISR a no domiciliados

1.4 Historia del Impuesto de Solidaridad

Con la salida del gobierno de Serrano Elías, el 5 de junio de 1994, se eligió como presidente de la República a Ramiro De León Carpio quien propone una reforma tributaria. Se creó el Decreto 32-95, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA), que estableció un gravamen a cargo de las personas individuales o jurídicas propietarias del tipo de empresa mencionado. La base imponible era la cuarta parte del monto que resultará de restar al total de activos el total de créditos pendientes de reintegro por parte del fisco, el total de los pasivos y las utilidades retenidas, conforme al balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en vigor durante el trimestre que corresponda. El impuesto se determinaría multiplicando el tipo impositivo 1.5% por la base imponible.

El gobierno de Álvaro Arzú, 1996 enfrentó a problemas de liquidez y baja recaudación que lo llevó a tomar medidas fiscales, el Congreso emitió el Decreto 31-96 en mayo de 1996, llamado Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal (ISET) y de emisión de bonos del tesoro de emergencia económica. Con vigencia de dos años sería pagado por las personas individuales o jurídicas que obtenían ingresos de fuente

guatemalteca. En el primer año se cobraría el 1% del total de ingresos brutos declarados en el período de liquidación del Impuesto Sobre Renta, mientras que en el segundo año la tasa se elevaba al 1.5% y en este caso acreditable al Impuesto Sobre la Renta. Fue pensado su diálogo antes de su aprobación ya que se consultó con el CACIF, para evitar inconstitucionalidades, y por ser de carácter temporal fue aceptado. (ICEFI, 2007, p. 214-216).

Con la reforma tributaria impulsada por el gobierno de Arzú, el congreso aprobó el Decreto 117-97 IEMA genero oposición puesto que era un gravamen adicional al Impuesto Sobre la Renta. Estas medidas elevarían de manera progresiva los ingresos tributarios para el gobierno. En la reforma tributaria impulsada por Oscar Berger en los años 2004 al 2006, el Estado otra vez no tenía liquidez, por lo que se recurrió al endeudamiento, mientras que la Corte de Constitucionalidad falló a favor de los empresarios lo que privó al gobierno de esos fondos, ya que estos habían puesto un recurso en contra del cobro del IEMA. Berger hizo un llamado para reactivar el pacto fiscal, se creó una nueva Comisión Técnica del Pacto Fiscal para el mes de mayo de 2004 se presentó la reforma y está incluía la creación de un nuevo Impuesto Extraordinario y Temporal en Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP) fue creada con el Decreto 19-2004. El IEMA al igual que el IETAAP gravó las ventas netas a una tasa del 2.5% con reducciones progresivas en los dos años siguientes hasta perder su vigencia en diciembre de 2007. (ICEFI, 2007, p. 224-225).

Ante la necesidad de recursos para cubrir el presupuesto del Estado el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, (IETAAP) vencía el 31 de diciembre de 2007, el Congreso de la República de Guatemala prorrogó por un año más el IETAAP mediante otro decreto hasta el 31 de diciembre de 2008, con el tipo impositivo del 1% para los cuatro trimestres del año. A partir del año 2009 la Administración Tributaria dejaría de percibir ingresos de impuesto de solidaridad, el Congreso de la República de Guatemala se vio en la obligación de hacer uso de su facultad de iniciativa de ley a través del artículo 174 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La iniciativa de Ley del Impuesto de Solidaridad fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala con el Decreto 73-2008, publicada en el Diario de Centroamérica diario oficial del Estado de Guatemala el 22 de diciembre de 2008, con vigencia el 1 de enero de 2009.

El Impuesto de Solidaridad, tiene la misma modalidad del -IEMA- Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, del Decreto 99-96 y del -IETAAP Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 19-2004 del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran en vigencia en la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008. Se tributa con la base imponible, el que sea mayor dentro de la renta bruta o los activos netos, determinándose estos rubros sobre la base la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta determinada y presentada dentro del período anual inmediato anterior.

Con las reformas tributarias que ha impulsado el gobierno de turno, la entrada en vigencia de la Ley de Actualización Tributaria -LAT- Decreto 10-2012, el Impuesto de Solidaridad debió de culminar su vigencia como tributo en Guatemala, pero no es así a la presente fecha es un impuesto que está vigente. La Administración Tributaria en cumplimiento a la norma creó el formulario SAT no. 1608 impuesto de Solidaridad como recibo de pago trimestral para que los contribuyentes cumplan con la obligación tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria emitió los Criterios Tributarios Institucionales No. 3-2017 en donde describe las formas de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad. Los casos que se abordaron y que se consideró prudente formalizar un criterio fueron: 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, remanente de ISO no acreditado al momento de realizar cambio de opción en la forma de acreditamiento, ISO pagado en forma extemporánea. El documento es una guía para el profesional que desee conocer el criterio de la Administración Tributaria

El 1 de abril de 2020 fue publicado en el Diario de Centro América el Decreto No. 12-2020 Ley de Emergencia para proteger a los guatemaltecos de los efectos causados por la pandemia coronavirus COVID-19, en su artículo 15 indica “como consecuencia de las dificultades de carácter económico que están sufriendo la población guatemalteca, derivado de atender las medidas de contención de la pandemia del coronavirus COVID-19, emitidas mediante el estado de calamidad pública, se establecen los siguientes fondos y programas para contrarrestar los impactos económico-sociales de la población: (...) 8. los contribuyentes afectos al impuesto de solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República, podrán diferir el pago correspondiente al segundo trimestre del Ejercicio Fiscal 2020, pudiendo realizar dicho pago hasta el 30 de septiembre de 2020 al contado, sin que ello genere sanción, multa o recargo alguno. Quien opte por este diferimiento de ISO no podrá despedir a ningún trabajador hasta que haya terminado de pagar el mismo, salvo causa justificada.”

El Decreto 12-2020 contribuye con aquellos empresarios o contribuyentes que no disponen de efectivo para realizar el segundo pago del ISO en el mes de julio del presente año lo puedan hacer el 30 de septiembre de 2020 sin que ello genere algún tipo de multa, pero la condición es que no podrán despedir a ningún trabajador salvo causa justificada. El pago se difiere dos meses, el acreditamiento en el método 11: a de la Ley del ISO será el próximo año o hasta su agotamiento en 3 años.

En fecha 12 mayo de 2020 en el periódico la Hora fue publicada una noticia por Hedy Quino Tzoc (el nombre de la reportera así aparece escrito) que indica que diputados de la bancada Compromiso, Renovación y Orden (CREO) presentaron iniciativa de ley que busca eliminar el Impuesto de Solidaridad. El diputado Cristian Álvarez comenta “este impuesto ha detenido y ha complicado las inversiones en el país, por eso proponemos su eliminación”. Sigue agregando “El ISR se paga si uno tuvo utilidades, el ISO se paga tenga o no utilidades”. El diputado indica que, al eliminar el ISO, el país deja de percibir menos de Q 1 mil millones, pero se va a recuperar con los siguientes años con la inversión que generaría la eliminación de dicho impuesto. (Tzoc. H. Q. La Hora 12 de mayo 2020, CREO busca eliminar Impuesto de Solidaridad).

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Definición de empresa.

Al respecto el Código de Comercio en el artículo 655 indica “Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro o de manera sistemática, bienes o servicios”. (Decreto 2-70, 1970, p.155)

Mi propio jefe en su blog “6 conceptos clave de empresa”, según expertos definen como “una empresa es una organización o institución dedicada a actividades con fines económicos y/o comerciales para satisfacer las necesidades de bienes de los demandantes, a la par, busca de asegurar la continuidad de la estructura productiva - comercial, así como sus necesarias inversiones”. (Mi propio jefe.com, 2017).

La Real Academia Española resume el concepto en “Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”. (Diccionario de Lengua Española, 2019).

Después de leer las posturas anteriormente citadas se puede indicar que empresa es una organización que incorpora elementos humanos, materiales, técnicos, económicos con el propósito de obtener utilidades a través de su participación en el mercado de bienes y servicios; la empresa ofrece sus bienes o servicios a un público amplio para satisfacer las necesidades de los demandantes con fines de generar ganancia.

2.1.1. Clasificación Pymes en Guatemala

Empresa es aquella unidad de producción que realiza actividades de transformación, servicios o comercio. El tamaño de las empresas tendrá como variables el número de trabajadores y las ventas anuales expresadas en salarios mínimos de actividades no agrícolas. La siguiente tabla muestra su conformación por número de empleados: a) Microempresa la constituye de 1 a 10 empleados, sus ventas anuales son de 1 a 190 salarios no agrícolas entre Q 2,530.34 y Q 480,764.60; b) Pequeña empresa la

constituye 11 a 80 empleados con un promedio de entre 191 a 3,700 salarios mínimos, equivalentes a Q 483,294.94 y Q 9,362,258.00; c) Mediana empresa la constituye 81 a 200 empleados con un promedio de entre 3,701 a 15,420 salarios mínimos no agrícolas entre Q 9,364,788.30 y Q 39,017,483.00. Las que superan estos parámetros son consideradas grandes empresas. (Acuerdo Gubernativo Número 211-2015, artículo 1).

2.1.2. Definición de actividad agroindustria.

Pérez y Merino en el blog (<https://definición.de/agroindustria>), indican que la noción de agroindustria alude al grupo formado por las distintas industrias que están vinculadas a la agricultura. Para poder entender la agroindustria se inicia, que es industria “se compone de la infraestructura y de los diferentes recursos materiales y humanos que permiten transformar y procesar las materias primas naturales. La agricultura, por su parte, consiste en las actividades que se llevan a cabo para labrar y cultivar la tierra con el objetivo de obtener materias primas. La agroindustria, por lo tanto, es un sector económico que incluye las actividades relacionadas a elaborar, transformar y comercializar productos de tipo agropecuario. En el sentido más amplio, la agroindustria puede dividirse en alimentaria y no alimentaria”. (Pérez, y Merino, 2017).

Debe tomarse en cuenta también que en la agroindustria se subdivide en el sentido que una agroindustria es proveedora de materias primas y otras son consumidoras de materias primas. La Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura -FAO- lo define como “El sector agroindustrial se define aquí como el subconjunto del sector manufacturero que procesa materias primas y productos intermedios agrícolas, forestales y pesqueros. De este modo, el sector agroindustrial incluye fabricantes de alimentos, bebidas y tabaco, textiles y prendas de vestir, muebles y productos de madera, papel, productos de papel e impresión, además de caucho y productos de caucho, como indica la FAO 1997”. (Da Silva, Baker, Shepherd, Jenane y Da Cruz, 2013).

2.1.3. Base contable para su registro de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para la PYMES).

En la sección uno el lector encuentra las características de las PYMES que lo guía a verificar la obligación pública de rendir cuentas y el propósito de publicar estados financieros para usuarios externos. Para ello se describen los principales aspectos a considerar a una empresa que compra materias primas agroindustriales y las comercializa con terceros.

En el 1 numeral 1.2 descripción de las medianas entidades indica que:

- a) No tienen **obligación pública de rendir cuentas**; y
- b) Publican **estados financieros con propósito de información general** para usuarios externos. Por ejemplo, usuarios externos a los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

En el numeral 1.3 señala que tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

- a) Sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (...), o
- b) Una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros (...). (IASB-NIIF para la PYMES, 2015, p.14).

La empresa que está bajo estudio no cotiza en bolsa, no registra sus operaciones con NIIF completas, para su registro contable se guiará por los requerimientos de las NIIF para la PYMES.

En la sección 2 Conceptos y Principios Generales ofrece un panorama de la forma como debe registrar las operaciones contables la empresa bajo estudio. En cuanto a los objetivos de los estados financieros indica lo siguiente:

El numeral 2.2 (...) es proporcionar información sobre la **situación financiera**, y el **rendimiento** y los **flujos de efectivo** de la entidad que sea útil para la toma de

decisiones económicas de una amplia gama de usuarios de los estados financieros que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades de información.

El numeral 2.3 los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia; dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma. (IASB-NIIF para las PYMES, 2016).

En seguida se listan las características cualitativas de la información que deben tener los estados financieros para su preparación y registro. Estas deben ser de observación general para todo contador que registre partidas contables y emita estados financieros de uso interno y externo, para ello se lista las características siguientes:

- Comprensibilidad
- Relevancia
- Materialidad o importancia relativa
- Fiabilidad
- La esencia sobre la forma
- Prudencia
- Integridad
- Comparabilidad
- Oportunidad
- Equilibrio entre costo beneficio
- Esfuerzo y costo desproporcionado

La entidad bajo estudio para poder reconocer un activo, pasivo, patrimonio, ingreso y gasto debe considerar lo indicado en las secciones 2.15, 2.25 y 2.26 como se describe en seguida:

- a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

- b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos; y
- c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- d) Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos, regalías y alquileres.
- e) Las ganancias son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos pero que no son ingresos de actividades ordinarias. Cuando las ganancias se reconocen en el estado de resultados integral, es usual presentarlas por separado.
- f) Los gastos que surgen de las actividades ordinarias incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor de activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, inventario o propiedades, planta y equipo.
- g) Las pérdidas son otras partidas que cumplen la definición de gastos y que pueden surgir en el curso de las actividades ordinarias de la entidad. Si las pérdidas se reconocen en el estado de resultados integral, habitualmente se presentan por separado. (IASB-NIFF para las PYMES, 2015, p.18-21).

Los conceptos descritos anteriormente es la base para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos para el proceso de incorporación en los estados financieros de la una entidad.

Además de lo descrito la NIIF para las PYMES menciona dos bases de medición habituales que son el costo histórico y el valor razonable. Para los activos el costo histórico será el importe del efectivo o el equivalente de efectivo pagado o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo al momento de su adquisición. Mientras que los pasivos el costo histórico es el valor de lo recibido en efectivo o equivalentes al efectivo. Por valor razonable es el valor por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo.

Por otro lado, es importante indicar que la NIIF para las PYMES define la base contable de acumulación o devengo, para la empresa bajo estudio las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan los conceptos y criterios. En relación a los ingresos se reconocen cuando se incurren y los gastos cuando ocurren.

2.2. Los tributos

2.2.1 Concepto de tributo:

Son las prestaciones pecunarias que el Estado o un ente público autorizado para el efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma. (Santiago, 2008, p. 130).

Villegas opina son las prestaciones de dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (Villegas, 2012, p. 121).

El Código Tributario en el artículo 9 establece “Tributos son 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”. (Decreto 6-91, 1991).

Se entiende que el tributo es un impuesto que el Estado impone al sujeto pasivo para generar ingresos en el cumplimiento de sus obligaciones.

2.2.2 Concepto de Impuestos:

Son tributos de carácter ordinario o extraordinario decretados por el Congreso de la República de Guatemala con el objeto de que el Estado pueda recaudar los recursos públicos necesarios y así cumplir sus obligaciones ante los habitantes. (Santiago, 2008, p. 131).

El Código Tributario en el artículo 11 establece “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. (Decreto 6-91, 1991).

Los impuestos son decretados por el Congreso de la República de Guatemala, para generar ingresos al Estado en el cumplimiento del deber constitucional de facilitar bienestar a los ciudadanos del Estado de Guatemala y estos a su vez deben cumplir con la obligación tributaria de aportar al estado.

2.3. Clasificación de los impuestos

El Estado de Guatemala para atender los compromisos adquiridos en el presupuesto de la nación de cada año, tiene dos fuentes de ingresos los ingresos corrientes y los ingresos de capital. Para efectos de esta investigación se limitará a desarrollar como se obtienen los ingresos corrientes. Ingresos corrientes son todas aquellas fuentes de financiamiento que en forma regular son percibidas por entes del sector público. (Alvarado, y López, 2014, p. 43).

Los ingresos corrientes son aquellos que provienen de impuestos y no están relacionados con reembolsos, no proceden de donaciones, ni de venta de activos o de transferencias de fuentes no gubernamentales. Los impuestos a su vez se subdividen en dos grandes categorías que son los directos e indirectos. Para comprender mejor se describe cada uno de los conceptos a continuación:

2.3.1 Impuestos directos: Alvarado, y López, (citando a Manuel Matus Benavente, 1964) indica “En el impuesto directo, el Estado mediante procedimientos de su legislación tributaria, determina la capacidad contributiva en relación a las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por un contribuyente”. (Alvarado, y López, 2014, p. 141).

Se puede indicar que los impuestos directos son aquellos que no se pueden trasladar a otras personas, sino que gravan su propio patrimonio. En otras palabras, son los que

recaen sobre y directamente en los patrimonios de las personas y por lo tanto se pueden individualizar.

2.3.2 Impuestos indirectos: Los que pueden trasladarse o bien es sobre un acto en el que se configura el hecho generador de la obligación tributaria y quien lo hace efectivo es el consumidor final. (Santiago, 2008 p. 134-135).

En este impuesto el sujeto que está obligado a pagar lo traslada a un tercero, quien es el sujeto pagador o quien paga el impuesto. El impuesto indirecto a la vez se subdivide en impuesto sobre actos e impuestos sobre consumo.

2.3.2.1 impuesto sobre actos: Es aquel que recae sobre las operaciones que son parte del proceso económico; como por ejemplo impuesto sobre bebidas alcohólicas, impuesto del timbre.

2.3.2.2 impuesto sobre el consumo: se da cuando el impuesto recae en aquellas operaciones destinadas al consumo realizada por el sujeto pagador; como por ejemplo el IVA, impuestos a bebidas alcohólicas, impuestos al tabaco, impuesto a los derivados del petróleo.

2.4. Potestad tributaria

La ejerce el Estado de Guatemala para exigir al sujeto pasivo un tributo, de acuerdo con la competencia tributaria que lo cobra. Es exclusivo del Estado y este lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, en segundo lugar, el Poder Ejecutivo aplica la ley tributaria y provee la esfera administrativa para su cumplimiento y finalmente el Poder Judicial actúa cuando hay controversias entre el sujeto activo y el sujeto pasivo. (Lobato, 2012 p. 7-8).

Por su parte Héctor Villegas indica la Potestad Tributaria (o Poder Tributario), es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Se aprecia que el Estado

tiene la facultad de imponer tributos a sus ciudadanos y estos tienen obligación para con el Estado de aportar una parte de sus ingresos para el ejercicio de sus atribuciones que le han sido encomendadas.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo No. 239 indica que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación (...). (Asamblea Nacional Constituyente 1985).

2.5. Competencia tributaria.

Consiste en el poder ejecutado por una institución del Estado para recaudar el tributo o impuesto, cuando se ha producido un hecho generador. En el caso de Guatemala la competencia tributaria la tiene asignada la Superintendencia de Administración Tributaria. En la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria artículo 1 indica (...) una unidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos (...). (Decreto 1-98, 1998).

Así mismo el objeto y funciones de la SAT indica la Ley Orgánica en el artículo 3 literal a, (...) ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. (...). (Decreto 1-98, 1998).

Se puede resumir indicando que competencia tributaria asignada a la SAT es recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador por parte del contribuyente, así mismo, debe velar porque se cumpla y haga cumplir la norma que todo contribuyente pague impuesto por los ingresos obtenidos de su fuente trabajo.

2.6. Limitación a la potestad tributaria

El límite de la potestad tributaria que tiene el Estado se encuentra en la Constitución para poner freno a posibles acciones que vayan en contra del sujeto pasivo o contribuyente. Ante tal situación el artículo 243 principio de capacidad de pago indica “el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias, serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985). El poder Legislativo crea las leyes, pero corresponde al Organismo Ejecutivo determinar o comprobar cuando se ha producido situaciones que generan la obligación tributaria y que estos pagos se encuentren ajustados a la ley. Los siguientes principios limitan la potestad tributaria.

- Principio de Legalidad.
- Principio de Reserva de Ley.
- Principio de Capacidad de Pago.

Existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, el artículo 243 indica “se prohíben los tributos confiscatorios” (Asamblea Nacional Constituyente, 1985) en ese sentido no debe haber despojo, el Estado debe respetar el derecho de propiedad. De darse la figura anterior, es cuando el tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio.

Así mismo el mismo artículo 243 de la Constitución indica “(...) la doble tributación o múltiple tributación” (...). (Asamblea Nacional Constituyente, 1985). Se da cuando en un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario o por el mismo evento o período de imposición. Se entiende del artículo que hay una eliminación de uno de los impuestos coexistentes y la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos.

2.7. Relación tributaria

La constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, se extingue dicha relación al cesar el primero en las actividades reguladas por ley tributaria. (Lobato, 2012, p. 112).

Para Giannini la define como una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. (Giannini, 1957).

Del párrafo anterior se entiende que hay un vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor tributario, en virtud de una ley que lo respalda y posee el derecho de exigir el tributo y el sujeto pasivo que es el contribuyente de pagar ese tributo. Se extingue la relación tributaria cuando se paga la obligación.

2.8. Obligación tributaria

Es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer, o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria. (Alvarado, y López, 2014, p. 162).

Al momento de efectuarse el supuesto tributario nace el derecho para el Estado y la obligación para el contribuyente o sujeto pasivo ya que se crea un vínculo jurídico entre ambos de causa - efecto. El Código Tributario en su artículo 14 ofrece el siguiente concepto. "Constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal" (...). (Decreto 6-91, 1991).

"Los medios de extinción de la obligación tributaria son: pago, compensación, confusión, condonación o remisión, prescripción", Artículo 35 del Código Tributario. (Decreto 6-91, 1991). Como se aprecia el Código Tributario ofrece cinco formas de extinguir la

obligación tributaria, no es el propósito de este estudio profundizar en estos detalles más que indicar, cuando el sujeto pasivo paga el tributo al Estado la obligación se extingue.

2.9. Objeto tributario

Está basado en el hecho imponible que grava la actividad económica que realiza el sujeto pasivo al momento de una actividad económica. La realidad económica sujeta a imposición quedará precisado a través del hecho imponible o sea hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no el fin que se busca con la imposición. (Lobato, 2012, p. 112).

El objeto tributario grava la actividad económica que el contribuyente realiza, puede ser un bien o servicio en el cual recae un hecho imponible, fijado por la ley, y que origina el nacimiento de una obligación tributaria. Los tributos persiguen una finalidad de carácter económico. Todo tributo lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que persigue grabar, es por ello que el objeto tributario está constituido por la materia sobre la recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo.

2.10. Hecho imponible

Son presupuestos de hecho o hipótesis que inicia con una obligación fiscal. La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de una obligación fiscal. (Lobato, 2012, p. 114).

El Código Tributario en el artículo 31 indica “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (Decreto 6-91, 1991).

La Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239 describe cada vez que el Congreso decreta impuestos conforme a las necesidades del Estado y determina las bases de recaudación considera: “el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y

recargos, las infracciones y sanciones tributarias”. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985). Se percibe que el principio de legalidad en materia tributaria garantiza que la única fuente creadora de tributos es la ley y que es potestad del Congreso decretar impuestos, así como determinar las bases de recaudación; agrega que las disposiciones reglamentarias no pueden modificar las bases de recaudación y que deben limitarse a normar lo relativo al cobro administrativo del impuesto, proporcionando para ello procedimientos de recaudación.

2.11. Nacimiento de la obligación tributaria

La obligación nace en el momento en que se vende un bien o se presta un servicio. La obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico, o bien la obligación nace en el momento en que se vende un bien o se presta un servicio. (Lobato, 2012, p. 120).

El nacimiento de la obligación tributaria distingue el momento cuando se origina la obligación y de otros deberes tributarios de carácter formal como la presentación de declaraciones. Por lo que la ley específica ayuda a determinar el momento de realización del hecho imponible y el momento cuando se produce el acto administrativo de liquidación por el sujeto pasivo.

Se puede confundir el nacimiento de la obligación tributaria con la formalidad de la presentación de la declaración, son dos aspectos diferentes. El primero es cuando el sujeto pasivo vende un bien o un servicio esta acción genera un impuesto gravado en la legislación de acuerdo a un tipo impositivo. El segundo es la formalidad de la presentación de ese impuesto generado por la venta de un bien o servicio, en donde el sujeto pasivo está obligado a entregar al Estado el impuesto gravado en la ley por medio de una declaración.

2.12. Determinación del tributo

La base del tributo es por regla general el valor en dinero señalado por la ley al que se aplica para establecer la cuantía de la obligación fiscal. La base del tributo es por regla

general el valor pecuniario señalado por la ley al que se aplica para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir para precisar el adeudo en cantidad líquida. (Lobato, 2012, p. 124).

Alvarado & López citado a Fonrouge indica el acto o conjuntos de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria. (Alvarado, y López, 2014, p. 179).

Por su parte Villegas opina como el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso en particular, si existe una deuda tributaria, en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda. (Villegas, 2012, p. 329).

El Código Tributario en el artículo 103 dice “la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible, y su cuantía, o bien declaran la existencia, exención o inexigibilidad de la misma”, (Decreto 6-91, 1991). Agrega en el artículo 104 del Código Tributario, “determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración (...)”. (Decreto 6-91, 1991). Seguidamente el artículo 38 del mismo Código indica “el pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo, y forma que indique la ley (...)”. (Decreto 6-91, 1991)

La obligación tributaria es el reconocimiento de la existencia de una deuda tributaria por parte del sujeto pasivo quien está obligado por ley a pagar ese tributo a la Administración Tributaria. El sujeto pasivo extingue la obligación tributaria cuando paga y para ello el Código Tributario establece la forma en el artículo 38, sin intervención de la Administración Tributaria, a eso se le llama autodeterminación. Sin embargo, la determinación la puede realizar el sujeto activo cuando no presenta declaración de

impuesto o bien cuando no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria. El Código Tributario lo define como determinación de oficio, véase el artículo 107.

Por otro lado, la determinación puede ser sobre base cierta y base presunta. Sobre base cierta es cuando el sujeto pasivo presenta la declaración a la Administración Tributaria, pero esta es cuestionada por errores en los cálculos aritméticos, o en la aplicación de la ley, o en la omisión de datos. Sobre base presunta es cuando no se puede hacer la determinación sobre base cierta, debido a que el sujeto pasivo no proporcionó información véase el artículo 109 del Código Tributario que regula la determinación de oficio sobre base presunta.

2.13. Ley del Impuesto de Solidaridad -ISO-

En el artículo 1 indica “Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas (...) realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos bruto”. (Decreto 73-2008, 2008).

Artículo 2 dice “Para los efectos del Impuesto de Solidaridad, se entenderá por:

- a) Activo neto: El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento (3%) sobre las operaciones del giro habitual del negocio (...),
- b) créditos fiscales pendientes de reintegro: los montos que, conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, declarados líquidos y exigibles por resolución (...),
- c) ingresos brutos: el conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de las ventas de activos fijos obtenidos (...),
- d) margen bruto: la sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos

de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas”. (Decreto 73-2008, 2008).

El artículo 3 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”. (Decreto 73-2008, 2008).

El artículo 4 dice “Están exentas del Impuesto de Solidaridad: (...),

c) los sujetos pasivos de este impuesto que inicien actividades empresariales, durante los primeros cuatro trimestres de operación. (...),

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

g) Los contribuyentes que a partir de la vigencia del Impuesto de Solidaridad que establece esta Ley, incurran en pérdidas de operación durante dos años consecutivos. Esta exención se aplica exclusivamente para los cuatro períodos impositivos siguientes al segundo año en que resultaron las citadas pérdidas”, (...). (Decreto 73-2008, 2008).

El artículo 6 indica “El período impositivo es trimestral y se computará por trimestre calendario”. (Decreto 73-2008, 2008).

El artículo 7 dice “La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

a) la cuarta parte del monto del activo neto o,

b) la cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior”. (Decreto 73-2008, 2008).

El artículo 8, indica “El tipo impositivo de este impuesto es del uno por ciento (1%)”. (Decreto 73-2008, 2008).

El artículo 9 dice “El impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida en el artículo 7 de esta Ley. Si la base imponible fuere la cuarta parte del monto del activo neto, al impuesto determinado en cada trimestre, se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre”. (...). (Decreto 73-2008, 2008).

2.13.1 Métodos de acreditación de ISO a ISR y viceversa

En la Ley del Impuesto de Solidaridad artículo 11 se encuentran los métodos utilizados para el acreditamiento de ISO a ISR o viceversa depende del procedimiento que más le convenga a la empresa y se ajuste a sus necesidades.

“El Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

- a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.
- b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remante del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo”. (Decreto 73-2008, 2008).

Una vez determinado el artículo 10 dice “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”. (Decreto 73-2008, 2008).

El artículo 12 indica “Las infracciones a las disposiciones de la presente Ley serán sancionadas de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas y el Código Penal, Decreto Número 17-73 del Congreso de la República y sus reformas, según corresponda”. (Decreto 73-2008, 2008).

La descripción anterior más los artículos referentes a la determinación del cálculo de ISR trimestral del Decreto 10-2012 LAT (que se describirán en seguida) se verán mejor su aplicación cuando en la sección Discusión de Resultados se desarrolle el caso práctico de esta investigación.

2.14. Pagos trimestrales del ISR.

La Ley Actualización Tributaria en su artículo 38 indica “Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales, (...) podrá optar por una de las siguientes fórmulas:

- 1) Efectuar cierres contables parciales, o
- 2) Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%).

(...). El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de la declaración jurada y lo enterará dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados al Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación. (...). El pago del impuesto correspondiente al cuarto trimestre se realizará conjuntamente con la declaración de liquidación definitiva anual”. (Decreto 10-2012, 2012).

Sí el contribuyente elige la opción a cierres parciales, “para los efectos de la determinación de la renta imponible, los contribuyentes deben deducir de su renta bruta

los costos y gastos totales, así como las rentas exentas. A la diferencia así determinada, sumarán los costos y gastos de rentas exentas y los no deducibles de conformidad con la Ley”. O bien sí elige la opción “sobre la base de una renta estimada del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, en el porcentaje que establece el artículo 38 numeral 2 de la Ley, excluyendo las rentas exentas, las sujetas a retención definitiva o a otra categoría de renta. (...)”. Seguidamente indica (...). “La renta imponible de cuarto trimestre se incluirá en la declaración jurada correspondiente a la liquidación definitiva anual. Los pagos efectuados trimestrales serán acreditados para cancelar el impuesto del período de liquidación definitiva anual”. (Acuerdo Gubernativo 213-2013, 2013).

La Ley de Actualización Tributaria en su artículo 36 indica “Los contribuyentes inscritos a este régimen (*Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas*) aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%)”. (Decreto 10-2012, 2012).

La Ley de Actualización Tributaria en el artículo 39 dice “Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual. (...). La liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual”. (Decreto 10-2012, 2012).

En la sección cuarta Discusión de Resultados se presentan casos prácticos de cómo se determina los pagos trimestrales, el impuesto determinado, su acreditación al ISO con el objeto de tener de manera gráfica la aplicación de los artículos anteriores.

2.15. Defraudación

La Real Academia Española define como la acción y efecto de defraudar, y a su vez, define como privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las

obligaciones propias, de lo que le toca de derecho. (Diccionario de la Lengua Española, 2019).

El Código Penal contempla la figura de defraudación tributaria, tiene como elemento básico el fraude. (Código Penal. Art. 358 A). Implícito se encuentra la intencionalidad dirigida a dañar los derechos fiscales del Estado mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquiera otra forma de engaño. Derivado de lo anterior se entiende por fraude o como se le conoce defraudación tributaria, a toda infracción de una norma tributaria, que supone el encargo de un delito y que tiene como consecuencia la disminución de ingresos en la recaudación.

Dentro de las figuras penadas por la legislación guatemalteca se diferencian aquellas que se tipifican dentro del Código Penal como defraudación tributaria en los artículos 358 a) al 358 d) y los supuestos contemplados por el Código Tributario en los artículos 71 y 94, mismos que son infracciones tributarias e incumplimiento a los deberes tributarios respectivamente.

2.16 Contingencia tributaria

2.16.1 Concepto

Concepto de contingencia tributaria el diccionario de la Real Academia Española lo define como “1. Posibilidad de que algo suceda o no suceda. 2. Cosa que puede suceder o no suceder. 3. Riesgo” (Diccionario de la Lengua Española, 2019).

Es muy interesante la definición del diccionario ya que describe una posibilidad de que algo pueda suceder o no, y agrega que es un riesgo. Por otro lado, el Diccionario panhispánico del español jurídico indica que el concepto de contingencia tributaria es “riesgo existente para los sujetos pasivos de los tributos que surge como consecuencia de la necesidad de asumir obligaciones tributarias no ejecutadas adecuadamente, o que son consecuencia de interpretaciones de las normas tributarias discutibles o no aceptadas comúnmente por la Administración Tributaria”. (Diccionario panhispánico del español jurídico, 2019).

El concepto antes citado es muy atinado ya que sugiere la existencia de un riesgo del sujeto pasivo que surge como consecuencia de asumir una obligación tributaria no ejecutada adecuadamente por una mala interpretación de la norma tributaria o no aceptada por la Administración Tributaria. Por lo tanto, no extinguir la obligación tributaria ante la Administración Tributaria el sujeto pasivo puede ser acreedor a sanciones por el ente fiscalizador.

2.16.2 Contingencia tributaria en la empresa

Al examinar los estados financieros de la empresa, por los administradores o por un consultor tributario, debe verificar la existencia de contingencias tributarias relacionadas por la mala aplicación del uso de métodos de acreditación de ISO a ISR o viceversa. En el caso de existir una posible contingencia tributaria se recomienda girar instrucciones para que se realicen los ajustes correspondientes en los estados financieros y hacer las rectificaciones correspondientes en las declaraciones ya presentadas, en caso contrario estará sujeta a los ajustes por parte de la Administración Tributaria.

La revisión debe estar enfocada en las transacciones que tienen un efecto tributario así mismo tener en cuenta el riesgo de que exista una contingencia cierta o incierta; de ser posible debe cuantificarse determinado la probabilidad del hecho, cuantificar el monto y el hecho más probable. De esta forma la contingencia será tratada como cierto si su evaluación resulta posible, en caso contrario será incierta sino resulta posible su cuantificación.

Pablo A. Del Buey por contingencia entiende “es incierta si su grado de ocurrencia fuera bajo, y sería cierta si su grado de ocurrencia es alto en los casos intermedios en que pueda definirse la contingencia como incierta o cierta. La decisión final se basará en la experiencia y juicio profesional del consultor tributario”. (Del Buey, 2003. p.166)

Una contingencia tributaria será incierta, cuando el grado de ocurrencia es bajo, poco probable y su cuantificación o evaluación no resulta razonablemente posible. El auditor,

o el asesor tributario deben comentar oportunamente estos hechos en un informe sugiriendo las posibles medidas adoptar. Es responsabilidad del administrador de la empresa como responsable de la posible infracción tributaria cometida, la decisión final sobre mantener su postura o regularizar la situación tributaria.

Una contingencia tributaria será cierta, cuando se puede cuantificar de forma objetiva los importes de los ajustes. Un caso puede ser cuando la empresa no presenta la declaración trimestral del pago del ISO por falta de liquidez.

2.16.3 Contingencia formal

Son aquellas relacionadas al incumplimiento de formalidades, formulismos y plazos establecidos en el artículo 94, Decreto 6-91 Código Tributario, que causan sanciones económicas. Un caso para citar es la presentación extemporánea de la declaración trimestral del ISO por falta de efectivo. De acuerdo con el artículo 94 inciso 9 indica presentar declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica. Sanción: multa de cincuenta quetzales (Q50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de unos mil quetzales (Q1,000.00). Adicionalmente está sujeto a intereses al respecto el artículo 58 del Código Tributario establece “el contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, (...)”. El artículo 59 del Código Tributario indica “(...) se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo”. El artículo 92 del Código Tributario, dice “incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo (...)”. (Decreto 6-91, 1991).

2.16.4 Contingencias sustantivas

Son aquellas aplicaciones incorrectas del hecho generador del impuesto, que proporcionan los elementos que constituyen la base imponible para la determinación de la obligación tributaria. La aplicación de este concepto se comprenderá mejor con un caso, para ello véase la sección de casos de contingencias sustantivas en el capítulo Discusión de Resultados.

2.17 Planificación

2.17.1 Planificación

Los planes proporcionan un enfoque racional para objetivos seleccionados de antemano. La planeación es un proceso de esfuerzo intelectual, requiere una determinación consciente de toma de decisiones que se basen en propósitos, conocimiento y estimaciones consideradas. (Koontz, y Weihrich, 2013, p. 83.)

Planificar es pensar y organizar las actividades necesarias para lograr un objetivo deseado. Visto desde el punto de vista que ya se cuenta con algo, por ejemplo, para una empresa planificar es pensar y determinar que hacer en el futuro para mejorar la actividad comercial. Un plan aplicado a la empresa incorpora elementos como: el monto de las ventas acumulado por un año, cual ha sido la estrategia de comercialización de esos productos, el monto acumulado de sus costos por un año, su capacidad comercial, capacidad instalada hasta donde le permite crecer, el monto de sus ganancias por un año. La información anteriormente indicada se obtiene de la contabilidad y del gerente de ventas para evaluar la capacidad comercial de la empresa. Partiendo de allí se tiene una idea más clara después de analizar los datos, si se quiere incrementar las ventas, bajar los costos, etc.

Planeación es una toma de decisiones que incluye la elección de una entre varias alternativas; por ello se requiere de un conjunto de procedimientos mediante los cuales se puedan cumplir las metas propuestas.

2.17.2 Objetivos de la planificación

Julia Máxima Uriarte en el blog (<https://www.caracteristicas.co/planificacion/>) describe la planificación es un proceso continuo, permanente y que orienta indefectiblemente hacia el futuro. Se relaciona directamente con un objetivo y se proyecta en una serie de acciones o hitos por cumplir, en orden cronológico y en avance. (Uriarte, 2020).

Definir un objetivo es fundamental en todo plan, ya que traza el camino a seguir. En otras palabras, consiste en determinar adecuadamente los procedimientos que corresponden aplicar, cómo y cuándo se ejecutará, de modo que se cumpla la actividad programada.

2.17.3 Importancia de la planificación

Brian Hill en el blog (<https://pyme.lavoztx.com/la-importancia-de-la-planificacin-en-una-organizacin-4332.html>.) Traduce un artículo de Peter Schwartz acerca de la importancia de la planificación en una organización indicando: La planificación ayuda a una organización a trazar un rumbo para el logro de sus objetivos. El proceso se inicia con la revisión de las operaciones actuales de la organización y la identificación de lo que es necesario mejorar operativamente en el siguiente año. (Hill, 2013).

Su importancia inicia anticipando resultados que la empresa desea alcanzar y determinar los pasos necesarios para llegar al destino deseado. Además de minimizar los riesgos y la incertidumbre, así como incrementar el nivel de efectividad organizacional. La planificación permite realizar proyecciones y pronósticos, para anticipar eventuales contingencias trazando un camino para la toma de decisiones.

2.18 Planificación de situaciones

Se necesita de suficientes situaciones como para cubrir todas las contingencias importantes posibles. La creación de situaciones puede ser descrita a lo sumo como planificadora. El tiempo de que disponen los planificadores no es ilimitado, necesitan las suficientes situaciones como para cubrir todas las contingencias importantes posibles, y al mismo tiempo que sean lo bastante pocas como para resulten manejables. (Mintzberg, Ahlstrond y Lampel, 2008 p. 83.)

La creación de situaciones puede ser descrita a lo sumo como planificadora, en lugar de ser un plan en sí, porque la intención no es formalizar la generación de estrategias como perfeccionar la manera en que los directivos lo hacen. (Mintzberg, Ahlstrond y Lampel, 2008 p. 84.)

El administrador de negocio o el asesor de la empresa debe contar con un panorama creado de posibles situaciones que se puedan generar contingencias de manera que la planificación consideren esas situaciones; con el objeto cuando se presente, la empresa pueda dar una solución oportuna.

2.19 Planificador profesional

Los estrategas anticipan, son partidarios de la secuencia tradicional que se le supone a la estrategia, analizan, planifican, ejecutan, miden y vuelven a empezar. Si la estrategia es lo bastante previsible, se habrá definido procesos adecuados y la mayoría de las decisiones del ciclo de vida empresarial no se necesitarán grandes instituciones ni apuestas arriesgadas. (Alonzo, 2000 p. 178.)

El asesor profesional antes de poder definir la estrategia ha tenido buenas horas de trabajo analizando y planificando lo que se implementará en la empresa, sí está bien definida los cambios en la toma de decisiones serán mínimos.

2.20 Planificación fiscal

Es una herramienta que permite a los contribuyentes, a través del asesoramiento de profesionales especializados, proyectar su inversión en tiempo y espacio de modo tal minimizan la carga fiscal dentro del marco legal. (García, 2011, p. 3)

El especialista debe elegir la mejor alternativa para reducir la carga tributaria al mínimo legal, con ello están mejorando el rendimiento las empresas. El profesional buscará disminuir el costo fiscal, diferirlo o directamente eliminarlo, lo que se busca es el mejor rendimiento de una actividad económica o de un patrimonio dentro de un sistema tributario.

Es un sistema desarrollado para disminuir una carga fiscal considerando los vacíos existentes en la ley. Es un instrumento dirigido a optimizar o reducir los costos fiscales de empresas y particulares mediante la utilización eficiente de la legislación vigente. Planificación tributaria es pues, un sistema desarrollado por sujetos pasivos para

disminuir una carga fiscal considerando los vacíos existentes en la ley o situaciones en las que el legislador no fue suficiente explícito: mediante las vías de salida que la misma ley civil, mercantil o tributaria le permite, según sea el caso y el impuesto. Por ende, es un instrumento dirigido a optimizar o reducir los costos fiscales de empresas y particulares mediante la utilización eficiente de la legislación vigente. (Villasmil, 2017, p. 121-128).

2.21 Planificación fiscal realizada por los contribuyentes

Las empresas cuentan con una serie de herramientas que están a su disposición de las cuales requieren que el planificador las evalúe y logre minimizar los costos impositivos. Mirta García citando a Fernando Irazoqui opina el autor cita varios criterios de imputación de ingresos y gastos para el tratamiento fiscal de las operaciones, como son: el devengado, percibido, devengado exigible. Otras alternativas pueden ser distintas formas de amortización de bienes afectados a la actividad, distintas políticas de retribuciones a los socios o a titulares de las empresas, la posibilidad de traslación de quebrantos, la existencia de distintos regímenes de promoción industrial, la posibilidad de la creación de provisiones, provisiones, la posibilidad de formalizar distintos procesos de reorganización empresarial, pudiendo de esta manera aprovechar beneficios fiscales evitando que los mismos sean despreciados por distintas razones. (García, 2011, p. 5)

Cuando se hace una buena tarea de planificación fiscal dentro del principio de la legalidad, a veces se confunde el tema con la evasión y la elusión por lo que en algún momento se puede apreciar excesos de ambas partes. Por otro lado, es legítimo que el contribuyente trate de interpretar las leyes de forma que disminuya la carga fiscal lo que se entiende que no debería ser penado. Nótese que una cosa es la planificación que es legítima y otra cosa muy diferente es el uso de instrumentos que ocultan maniobras que tergiversan la base imponible.

La planificación fiscal es una herramienta legítima que les permite a los contribuyentes obtener ahorros fiscales a partir del asesoramiento de expertos. (García, 2011, p. 7).

Los ahorros a los que la autora hace mención pueden obtenerse mediante la aplicación de leyes específicas para una determinada zona o actividad a través de la aplicación de criterios contables, financieros legales de o de otra índole con el objeto de minimizar el costo impositivo. Asimismo, es cierto que la ley se fuerza tanto que la planificación fiscal se convierte en elusión.

2.22 Planificación fiscal, elusión y evasión

Es importante indicar que la planificación fiscal como la evasión y la elusión persiguen el mismo resultado: la minimización de la carga tributaria, pero mientras que la planificación fiscal es admitida, la evasión y la elusión deben ser reprochadas. Mirta García citando a Casado Ollero opina, en la elusión fiscal no solo hay una apariencia de legalidad, en tanto el contribuyente utiliza formas jurídicas previstas en la legislación, pero no para fines que tuvo en cuenta el legislador crearlas, sino para reducir impuestos. Ello difiere de la planificación fiscal donde el contribuyente aprovecha un territorio fiscalmente liberado por voluntad expresa del legislador, que se revela objetivamente en el texto de la ley. (García, 2011, p.8).

Es un reto distinguir entre elusión y planificación tributaria, aunque lo que implica es las diferencias entre prácticas tolerables y no tolerables desde una perspectiva moral, legal, ética y política. Como se dijo anteriormente la elusión de impuestos persigue el objetivo similar de al de la evasión: sustraer de la obligación tributaria. No obstante, la conducta elusiva que asume el sujeto a diferencia de quien evade se desarrolla en principio dentro de lo que permite la ley, rodea el hecho imponible impidiendo que el mismo se perfeccione. La obtención de ventajas mediante la adopción de ciertas formas jurídicas es perfectamente posible y además lícita. Pero si se recurre a formas inadecuadas o anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, esa decisión obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico, es evidente que existe una conducta ilícita aun cuando esa forma jurídica es sí misma no sea prohibida por el derecho privado. (García, 2011, p.8).

2.23 Planificación fiscal nociva

La expresión nace de las operaciones entre empresas relacionadas y una residente en distintos países entre las cuales debería existir un paraíso fiscal. Estas operaciones se utilizan para erosionar la base tributaria del país de origen donde se realiza la operación. El problema se agrava cuando la planificación fiscal nociva se instala dentro del sistema tributario local, dado que la proliferación de la conformación de grupos económicos locales obliga a las Administraciones Tributarias a analizar tales relaciones comerciales, afecto de diferenciar claramente aquellas legítimas de otras que se conforman con el único objetivo de evitar el pago de los impuestos correspondientes. (García, 2011, p. 9).

La Administración Tributaria local debe evaluar las operaciones de beneficios entre empresas relacionadas, y autenticar las operaciones comerciales realizadas entre ellas, y si dichas operaciones intragrupo respondan a valores de mercado.

2.24 Planificación fiscal agresiva

Mirta García citando a Ubaldo González de Frutos indica, este fenómeno conocido en Estados Unidos como *tax shelters*. El servicio de Impuestos interno (IRS) lo define como una asesoría fiscal comercializada, que es a la vez abusiva y agresiva. Abusiva en cuanto a que el asesor transgrede el espíritu y finalidad de la norma tributaria al diseñar la solución que ofrece al cliente y agresiva en cuanto que esas soluciones no se reservan para un solo cliente, sino que se estandarizan, incorporándose a un esquema de inversión que se comercializa como un producto fiscal. (García, 2011, p.10).

El consultor estudia la operatoria aprovechando los defectos de la legislación, además existe otro sujeto quién paga los honorarios por adquirir conocimientos jurídicos para instrumentar la operación. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- ha tratado este tema que es de mucha importancia para evitar la erosión de la base fiscal, aunque su análisis está orientado a la planificación fiscal se puede adaptar a un campo más amplio de prevención de la evasión, la elusión y la inducción al logro del cumplimiento voluntario interno. Enfrentarse a un problema multifacético exige respuestas de las Administraciones Tributarias nacional e

internacional. Mirta García indica que se puede citar algunas conclusiones de los asesores fiscales y al incumplimiento de las obligaciones tributarias siendo estas:

- El uso de técnicas reforzadas y universales de gestión de riesgo a nivel de organización en el plano operativo y compartir la evaluación con el cliente.
- Mayor consolidación del proceso de garantía de cumplimiento, adoptando todas las medidas civiles y penales pertinentes en casos de incumplimiento y la dedicación de mayores recursos para la cooperación internacional.
- Abordar la cuestión de los asesores fiscales y jurídicos y el de otras instituciones que fomentan el uso de refugios fiscales para evitar el incumplimiento de las reglas tributarias.
- Fomentar un mayor interés y responsabilidad en las estrategias de planificación fiscal parte de la dirección de las grandes empresas. (García, 2011, p.10).

2.25 Ventajas y desventajas en la planificación fiscal

Edgar E. García en la tesis El Contador Público y Auditor como consultor en la planificación tributaria en una empresa que se dedica a las actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendado, describe las ventajas y desventajas de realizar una planificación tributaria. Dentro de las ventajas indica: mejora los flujos de efectivo de la empresa, optimizado sus recursos; se optimiza la carga tributaria, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias en tiempo y forma; se mantiene un constante monitoreo entre las áreas operativas de la empresa y las implicaciones tributarias que éstas pudieran tener. Sin embargo, se encuentra la contra parte a estas ventajas las cuales son las desventajas las que se mencionan a continuación: pago indebido de tributos, optar de manera equivocada al régimen tributario al que la empresa le tenga más conveniencia estar, no aprovechar al máximo los recursos de la empresa. (García, 2018, p. 24)

3. METODOLOGÍA

En este capítulo se presenta la metodología que permitió desarrollar la presente investigación. Se muestran aspectos como la definición del problema y delimitación del problema, objetivo general y específico, métodos y técnicas utilizados durante el desarrollo de la investigación.

3.1. Definición del problema

a) Problematización

La contingencia tributaria mediante opción de métodos inadecuados de acreditamiento de ISO a ISR hace que la empresa pague más impuesto que el debido, por desconocimiento de la acreditación de métodos, si no pone orden en elegir un método y respetarlo, así como la forma de calcular, acreditar el impuesto, pagar y registrar el impuesto la empresa perderá recursos económicos.

b) Punto de vista

La investigación se realizará desde el punto de vista tributario, financiero.

3.2 Delimitación del problema

a) Unidad de análisis

Empresa Distribuidora de materia prima de productos agroindustriales.

b) Ámbito geográfico

La investigación se realizará en una empresa ubicada en Condado el Naranjo de zona 4 de Mixco del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

c) Período histórico

El período para considerar en la investigación será del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019

3.3 Objetivos de la investigación

Los objetivos planteados en el presente informe de investigación se dividen en general y específicos y se exponen a continuación:

3.3.1 Objetivo general

Establecer el método adecuado de acreditación de ISO a ISR que la empresa Distribuidora de materia prima de productos agroindustriales puede utilizar para cumplir con las leyes tributarias.

3.3.2 Objetivos específicos

- Establecer el conjunto de conocimientos que la ley del ISO provee para su acreditación. Dichos conocimientos serán el fundamento para una buena aplicación del método de acreditación al ISR y evitar errores en la determinación del impuesto.
- Identificar los aspectos metodológicos que la ley del ISO ofrece para el beneficio del pago, cuando se acredita ISO a ISR o viceversa. En la ley del ISO se definen los métodos a seguir para acreditar el ISO a ISR o viceversa.
- Diseñar un método de acreditación conforme las leyes vigentes sin llegar a evasión y elusión, sino aprovechar los beneficios creados para optimizar recursos. El diseño de método servirá para que la empresa use una forma de acreditación y evite presentar declaraciones con errores.
- Calcular adecuadamente el monto del impuesto de Solidaridad una vez que se tenga definido el método de acreditación adecuado. Esto contribuye para presentar declaraciones correctas y evitar ajustes económicos a la empresa por parte de la Administración Tributaria en caso de una revisión fiscal.
- Registrar en un auxiliar contable los pagos realizados de ISO e ISR según sea el caso. El control implementado en el auxiliar sirve para controlar los pagos realizados de ISO e ISR y ver su forma de acreditamiento.

3.4 Método científico

Es una serie de procedimientos realizados tanto filosóficos, teóricos y empíricos que permiten el diálogo de las teorías con la práctica con el fin de comprobar, aprobar o rechazar. La investigación científica como cualquier tipo de investigación es más rigurosa, organizada y se lleva acabo cuidadosamente. El método científico se divide en tres fases:

- Fase indagatoria: comprende el examen que se realizará en los documentos que contienen información acerca del tema investigado, es decir, recolección ordenada de información directamente de la bibliografía elegida.
- Fase demostrativa: demuestra la conexión racional, entre los resultados adquiridos y la comprobación experimental del mismo.
- Fase expositiva: se desarrolla a través del trabajo de investigación exponiendo los resultados como material para nuevas investigaciones.

3.5 Técnicas de investigación

Las técnicas son reglas y operaciones para el manejo de los instrumentos en la aplicación del método de investigación científico. Las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas en la ejecución del presente plan de investigación se encuentran:

3.5.1 Lectura y desarrollo de resúmenes con notas al margen

Esta técnica constituye lógicamente la más importante, ya que conlleva la comprensión, interpretación y el análisis del material leído como libros, seminarios, tesis, páginas de Internet, informes, revistas, periódicos, boletines, leyes, reglamentos, entre otros, de esta actividad se obtendrá resúmenes, los juicios y críticas haciendo las anotaciones o notas al margen que incluirán las observaciones, interrogantes, comentarios o circunstancias que vienen a la atención del investigador.

3.5.2 Técnicas de investigación de campo

La investigación de campo consiste en un procedimiento técnico, sistemático y analítico que se utiliza en la recopilación de la información necesaria y adecuada para fundamentar los resultados del trabajo de investigación, utilizando las siguientes técnicas:

Observación directa: en la visita realizada a la empresa y la entrevista realizada al contador y contralor se pidió permiso para estar al momento de la preparación del cálculo de Impuesto de Solidaridad y su acreditación al ISR para observar el método utilizado.

Esta visita fue enriquecedora debido que se puso de manifiesto las técnicas utilizadas por el contador, desde el uso de leyes para la consulta, la preparación, la revisión y el pago del impuesto. Se puso especial atención en la documentación utilizada, el grado de conocimiento en la preparación, y otros.

Subrayado: pasar por debajo de un texto, una línea, con el objeto de aislar o señalar los puntos centrales o de importancia contenidos en el material consultado. A este respecto se pidió acceso a las declaraciones presentadas en otros períodos para su observación y hacer algún tipo de revisión para formase la idea de preparación errónea o acertada de la aplicación de métodos.

Inspección: Se pidió permiso al acceso de auxiliares, declaraciones presentadas, y se realizó una evaluación general del crédito de ISO que se trae de años anteriores su correspondiente acreditamiento en el ISR trimestral y declaración jurada anual.

3.6 Instrumentos

3.6.1 Fichas de observación

Este instrumento se utilizó en la técnica de lectura, subrayado y observación directa. De artículos, tesis, libros, relacionados con el tema de acreditamiento de impuestos.

3.6.2 Análisis de contenido

Se aplicó al análisis documental en la técnica de Inspección.

3.6.3 Fichas

La información obtenida para redactar cada uno de los temas que integran los capítulos de la investigación, se recolecta por medio de fichas de trabajo, que incluyen análisis y síntesis de los documentos.

3.6.4 Cuestionario de entrevista

Se obtuvo información a través de entrevista con varios profesionales que están involucrados en la preparación, revisión y pago de impuestos con el propósito de conocer su criterio que utilizan en la elaboración de impuestos y el método de acreditación de impuesto para ello se elaboró 11 preguntas.

3.6.5 Sujetos de estudio

Profesionales con experiencia que laboran en departamentos de impuestos, contadores y contralores, auditores internos. La muestra son 17 profesionales dos de ellos son de la empresa y los 15 restantes son de diferentes empresas.

3.6.6 Recolección de datos

El cuestionario se trasladó personalmente a cada profesional involucrado en la tarea de elaborar, revisar, aprobar el cálculo de los impuestos.

3.6.7 Tabulación de datos

Con la información obtenida del cuestionario se tabularon los resultados y se elaboraron las estadísticas.

3.6.8 Análisis e interpretación de los datos

Con los datos tabulados, se procedió al análisis e interpretación de la información proporcionada, seguidamente se elaboró las gráficas, y se obtuvo las conclusiones del presente estudio.

3.7 Resumen del procedimiento usado

En la fase inicial se definió la investigación la cual tiene como objeto el estudio, que servirá para la resolución del problema. El planteamiento del problema define los antecedentes, objetivos, justificación y evaluación de las deficiencias del problema. En el presente estudio se utilizó el método científico en sus tres fases indagatoria, demostrativa y expositiva.

Las técnicas utilizadas son: a) la lectura y desarrollo de resúmenes, para comprender, interpretar y analizar el material leído, b) técnicas de investigación de campo se usó para la visita de campo a la empresa al momento de preparar el cálculo de los impuestos, se observó que herramientas utiliza el profesional, se pidió copias de impuestos de ISO e ISR presentadas anteriormente y se procedió a su inspección. Los instrumentos utilizados son: fichas, análisis de contenido, cuestionario de entrevista, sujetos de estudios, recolección de datos, tabulación de datos y análisis e interpretación de datos. Con la información obtenida en libros, revistas, tesis, artículos, leyes, se procedió a construir cada uno de los capítulos de la presente investigación.

Sin embargo, con las copias de las declaraciones de impuestos de la empresa presentadas, se analizó y se interpretó que el profesional confunde el acreditamiento de impuestos; para reforzar el trabajo de la investigación se procedió a elaborar un cuestionario de entrevista. Este instrumento sirvió para conocer el grado de conocimiento que el profesional de la empresa tiene acerca de los acreditamientos de impuestos, pero para no comprometerlo y conociendo que este es un problema de varios, se amplió la muestra a otros profesionales. Dicha información se encuentra en el capítulo Discusión de Resultados, en donde se recolectó, tabuló y analizó los datos recabados.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

4.1 Casos Prácticos

4.1.1 Método 11:a Cuando se acredita ISO a ISR.

El Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad en el artículo 11 inciso a) indica “el monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme a los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda”. (Decreto 73-2008, 2008).

Para ver la aplicación de este artículo a continuación se presenta el siguiente caso. Las cifras financieras de las operaciones de la empresa son las siguientes al cierre de cada trimestre de 2019.

Tabla 1: Estado de Resultados por trimestre 2,019

EMPRESA DISTRIBUIDORA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS AGROINDUSTRIALES, S.A.			
ESTADO DE RESULTADOS			
(Cifras expresadas en quetzales)			
Información financiera al cierre de cada trimestre del año 2019			
	Ene-Mar	Abr-Jun	Jul-Sep
Ventas brutas	8,555,000	17,110,000	25,665,000
(-) Descuentos sobre ventas	(442,500)	(885,000)	(1,327,500)
(-) Costo	(5,259,250)	(10,518,500)	(15,777,750)
(-) Gastos de Operación	(2,498,280)	(4,996,560)	(7,494,840)
(+) Otros ingresos	21,000	42,000	63,000
(=) Ganancia antes de ISR	375,970	751,940	1,127,910
(-) Rentas Exentas	(2,100)	(4,200)	(6,300)
(+) Gastos no deducibles	22,920	45,840	68,760
(=) Renta Neta	396,790	793,580	1,190,370
Impuesto 25%	99,198	198,395	297,593

Fuente: Elaboración propia julio 2,020

El cuadro anterior muestra las cifras correspondientes por trimestre, de las operaciones de la empresa que son base para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta trimestral. A

continuación, se muestra la forma como se determina el cálculo del impuesto conforme a los artículos 38 inciso 1 y 36 del Decreto 10-2012 -LAT.

Tabla 2: Método 11:a Determinación de ISR a pagar por trimestre 2,019

Método 11.a			
Determinación del ISR a pagar por trimestre 2019			
	Ene-Mar	Abr-Jun	Jul-Sep
Renta Bruta	Q 8,576,000	Q 17,152,000	Q 25,728,000
(-) Rentas exentas	(2,100)	(4,200)	(6,300)
(-) Costos y gastos Acumulados	(8,200,030)	(16,400,060)	(24,600,090)
(+) Costos y Gastos No deducibles	22,920	45,840	68,760
(=) Renta imponible	396,790	793,580	1,190,370
ISR del trimestre	99,198	198,395	297,593
(-) Impuesto ISR Acum.Trimestre inmediato anterior	-	(99,198)	(99,198)
(=) impuesto determinado este trimestre	99,198	99,198	198,395
(-) Acreditamiento de ISO para este período	(99,198)	(99,198)	(198,395)
(=) Impuesto a pagar	Q -	Q -	Q -

Fuente: Elaboración propia julio de 2020.

En relación a este cuadro se muestra la determinación del ISR y su correspondiente acreditamiento del ISO conforme al artículo 11 inciso a) del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad. El artículo citado señala el pago del ISO puede ser acreditado al Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante tres años. En el cuadro siguiente se aprecia una integración del ISO acumulado al 31 de diciembre de 2018 que la empresa pago por este impuesto y la forma como se acreditó a los pagos trimestrales del ISR durante el año 2019.

Tabla 3: Tabla de control de acreditamiento de ISO a ISR Método 11:a

Tabla de control de acreditamiento de ISO a ISR Método 11.a								
año	ISO acreditamiento			acreditamiento				
		Ene-Mar	saldo	Abr-Jun	saldo	Jul-Sep	saldo	
16	Q 40,000	(40,000)	-		-	-		Q -
17	175,000	(59,198)	115,802.50	(99,198)	16,605	(16,605)		-
18	225,000		225,000.00	-	225,000	(181,790)		43,210
	<u>Q 440,000</u>	<u>(99,198)</u>	<u>340,802.50</u>	<u>(99,198)</u>	<u>241,605</u>	<u>(198,395)</u>	<u>Q</u>	<u>43,210</u>
Nuevo saldo								
2018	Q 43,210	Nota este monto se liquida en la declaracion jurada anual de ISR, a ser presentada en marzo de 2020.						
2019	298,000	Pagos correspondientes al año 2019						
	<u>Q 341,210</u>							

Fuente: Elaboración propia, julio de 2020.

Se puede apreciar en este cuadro (Tabla No 3), en la columna de acreditamiento de cada trimestre, el monto utilizado conforme al pago del ISR determinado, acorde al procedimiento establecido en el artículo 11: inciso a) de la Ley del ISO la empresa pagó de forma anticipada dicho impuesto. Regresando a la tabla No. 2, cuadro de la determinación del Impuesto Sobre la Renta la empresa no pago ISR ya que fue cubierto por el ISO en los tres trimestres del año. Sin embargo, aún tiene un saldo de Q 43,210 (Tabla No. 3) de ISO del año 2,018 que la empresa puede utilizar para el pago de ISR determinado en la declaración jurada anual del año 2019 a ser presentada en marzo de 2020. Así mismo se comenta que los pagos realizados del ISO en 2019 no se pueden utilizar en el mismo año, para ello debe esperar hasta el año 2020 para usar el acreditamiento al ISR.

4.1.2 Método 11:b Cuando se acredita ISR a ISO

El Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad en el artículo 11 inciso b) señala “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 está forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria”. (Decreto 73-2008, 2008).

Para ver la aplicación de este artículo seguidamente se encuentran los estados financieros al 31 de diciembre de 2018, que es la base para el cálculo del Impuesto de Solidaridad que se pagará en forma trimestral durante el año 2019.

Tabla 4: Estado de Situación Financiera 2,018

EMPRESA DISTRIBUIDORA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS AGROINDUSTRIALES, S.A.
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018
(Cifras expresadas en quetzales)

Activo			
Activo no Corriente			
Propiedad, Vehículos, y Equipo			
Edificios	Q	8,000,000	
Inmuebles		4,000,000	
Vehículos		2,225,000	
Maquinaria		1,200,000	
Mobiliario y equipo		480,000	
Equipo de computación		250,000	
Software de computación		125,000	16,280,000
(-) Depreciación Acumulada			<u>(1,840,000)</u> Q
Inversiones y Otros activos			
Inversiones			800,000
Otros activos			144,000
Corriente			
Caja y bancos			270,000
Préstamos a empleados			40,000
Documentos por cobrar clientes		80,000	
Clientes		1,700,000	1,780,000
(-) Estimación para cuentas incobrables			<u>(53,400)</u>
Otras cuentas por cobrar			422,000
ISO			440,000
ISR pagos a cuenta			150,000
Gastos pagadps por anticipado			20,000
Inventarios			4,400,000
(=) Suma el activo			<u>Q 22,852,600</u>

Pasivo			
Pasivo no Corriente			
Préstamos bancarios	Q 7,753,640		
Provisión de Indemnización	<u>320,000</u>	Q	8,073,640
Pasivo Corriente			
Proveedores	4,800,000		
Cuentas por pagar	1,320,060		
Isr por pagar	353,500		
Retenciones de ISR por pagar	<u>40,000</u>		6,513,560
(=) Suma el pasivo			<u>14,587,200</u>
Patrimonio de los accionistas			
Capital autorizado y pagado	1,800,000		
Reserva legal	308,200		
Utilidades retenidas	5,245,300		
Utilidad del periodo	<u>911,900</u>		8,265,400
(=) Suma el pasivo y el patrimonio		Q	<u><u>22,852,600</u></u>

Fuente: Elaboración propia con información proporcionada julio de 2020.

Tabla 5: Estado de Resultados 2,018

EMPRESA DISTRIBUIDORA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS AGROINDUSTRIALES, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018
(Cifras expresadas en quetzales)

Ventas		Q	29,500,000
(-) Costo de ventas			<u>(19,300,000)</u>
(=) Ganancia Bruta en ventas			10,200,000
Gastos de operación			
Gastos de venta	(6,196,000)		
Gastos de administración	<u>(2,972,000)</u>		(9,168,000)
(=) Ganancia en operación			1,032,000
Otros productos y gastos financieros			
Interes producto			80,000
Ganancia en venta de vehículo			<u>220,000</u>
(=) Utilidad del ejercicio			1,332,000
(-) traslado a la reserva			(66,600)
(-) ISR impuesto sobre la renta			<u>(353,500)</u>
(=) Ganancia neta		Q	<u><u>911,900</u></u>

Fuente: Elaboración propia con información proporcionada julio de 2020.

El artículo 1 del Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad dice “Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas (...), 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 6 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, indica “el período impositivo es trimestral y se computará por trimestre calendario”. El artículo 7 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad establece “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. (...)”. Artículo 8 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad indica “el tipo impositivo de este impuesto es del uno por ciento (1%)”.

Los artículos anteriores se pueden apreciar mejor con la determinación del impuesto de Solidaridad, que a continuación se presenta.

Tabla 6: Método 11:b determinación del ISO 2,019

Método 11.b						
Determinación del ISO a pagar por trimestre 2019						
		Tipo Impositivo		divido / Trimestres		
Ventas	Q 29,800,000	x 1%	298,000.00	4	Q	74,500
(-) Costo	(19,300,000)					
(=) Ganancia vtas brutas	Q 10,500,000	Dividido ventas		35% Margen bruto		
Activo Neto	Q 22,852,600	x 1%	228,526.00	4	Q	57,132

Art. 7 y 9 Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad establece que la base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor.

Impuesto de terminado por ventas

impuesto a pagar	Q 298,000	4	Q 74,500
IUSI	0	4	- *
(=) pagos a realizar en cada trimestre.			<u>Q 74,500</u>

* Se le puede restar al ISO, el IUSI efectivamente pagado en el mismo trimestre.

Se aplica cuando se paga ISO sobre Activo Neto. Cuando se paga ISO sobre ingresos no aplica su uso.

	Trimestres					
	Ene-Mar		Abr-Jun		Jul-Sep	
Impuesto según ingresos brutos	Q	74,500	Q	74,500	Q	74,500
(-) ISR pagado (valor a acreditar en este periodo)		(74,500)		(74,500)		(74,500)
(=) Impuesto a pagar	Q	-	Q	-	Q	-

Fuente: Elaboración propia, julio de 2,020.

Como se muestra en el cuadro anterior (Tabla No.6) la empresa no paga ISO, ya que anteriormente ha pagado ISR (Tabla No. 8 y 9) y el artículo 11:b del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad establece que se puede acreditar el pago trimestral de ISR al pago determinado trimestral de ISO.

Seguidamente se muestra el cálculo del ISR, por trimestre vencido.

Tabla 7: Método 11:b determinación del ISR

Método 11.b			
Determinación del ISR a pagar por trimestre 2019			
	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3
Renta Bruta	Q 8,576,000	Q 17,152,000	Q 25,728,000
(-) Rentas exentas	(2,100)	(4,200)	(6,300)
(-) Costos y gastos Acumulados	(8,200,030)	(16,400,060)	(24,600,090)
(+) Costos y Gastos No deducibles	22,920	45,840	68,760
(=) Renta imponible	396,790	793,580	1,190,370
ISR del trimestre	99,198	198,395	297,593
(-) Impuesto ISR Acum. Trimestre inmediato anterior	-	(99,198)	(99,198)
(=) impuesto determinado este trimestre	99,198	99,198	198,395
(-) Acreditamiento de ISO para este período	-	-	-
(=) Impuesto a pagar	Q 99,198	Q 99,198	Q 198,395

Fuente: Elaboración propia, julio 2,020.

Para la determinación del ISR se elaboró Estado de Resultados de forma trimestral condensada para una mejor apreciación de la renta imponible. El cuadro (Tabla No 7) muestra el impuesto por pagar de ISR que la empresa debe realizar por medio de declaración jurada y lo enterará dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda. Además, los pagos realizados pueden ser acreditados al ISR de este régimen en el referido período anual de liquidación según el artículo 36 y 38 inciso 1 del Decreto 10-2012 -LAT-.

Tabla 8: Tabla de control acreditamiento de ISR a ISO Método 11:b

Tabla de control de acreditamiento de ISR a ISO Método 11.b						
año	ISR		Trimestres			saldo
		Ene-Mar	Abr-Jun	Jul-Sep		
Trimestre 1	Q	99,198	(74,500)			Q 24,698
Trimestre 2		99,198		(74,500)		24,698
Trimestre 3		198,395			(74,500)	123,895
	Q	396,790	(74,500)	(74,500)	(74,500)	Q 173,290 **

** Este saldo se liquida cuando se elabore la declaración jurada anual del ISR
Según artículo 38 del Decreto 10-2012 -LAT- 3er párrafo.

Fuente: Elaboración propia, julio 2,020.

En el cuadro anterior (Tabla No.8) muestra que la empresa paga primero ISR y cuando presenta la declaración de ISO no paga nada de impuesto, debido a que el artículo 11:b Ley de ISO, el impuesto de ISR pagado lo utiliza para el acreditamiento del pago de ISO.

4.2 Casos de contingencias sustantivas

Seguidamente se presentan tres casos del Impuesto de Solidaridad del método 11:a, en donde se muestran las aplicaciones incorrectas en la determinación de la obligación tributaria; ilustrando como la empresa es involucrada en contingencias tributarias, trayendo como consecuencia un ajuste económico.

4.2.1 Método 11:a). ISO pagado se acredita a ISR en el mismo año.

El caso que se presenta es cuando el ISO determinado y pagado en el mismo año se utiliza para ser acreditado a pagos trimestrales de ISR de 2019 utilizando el método de acreditación establecido en el inciso 11:a del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

Tabla 9: Caso 1 Determinación de ISO a pagar 2,019 Método 11:a

Determinación del ISO a pagar en 2019	
Ingresos brutos	Q 29,800,000
divido 4	7,450,000
Tipo impositivo 1%	<u>Q 74,500</u>
Activo Total	Q 24,706,000
(-) Depreciación Acumulada	(1,840,000)
(-) Reserva para cuentas incobrables	(53,400)
(=) Activo Neto-base imponible	<u>22,812,600</u>
Dividido 4	5,703,150
Tipo impositivo 1%	<u>Q 57,032</u>

El ingreso es mayor que el activo la empresa pagará sobre ingresos con forme al artículo 7 Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

Fuente: Elaboración propia, julio de 2,020.

Tabla 10: Caso 1 Determinación de ISR a pagar 2,019 Método 11:a

Método de acreditación 11:a			
Determinación del ISR a pagar por trimestre 2019			
	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3
Renta Bruta	Q 8,576,000	Q 17,152,000	Q 25,728,000
(-) Rentas exentas	(2,100)	(4,200)	(6,300)
(-) Costos y gastos Acumulados	(8,200,030)	(16,400,060)	(24,600,090)
(+) Costos y Gastos No deducibles	22,920	45,840	68,760
(=) Renta imponible	<u>396,790</u>	<u>793,580</u>	<u>1,190,370</u>
ISR del trimestre	99,198	198,395	297,593
(-) Impuesto ISR Acum. Trimestre inmediato anterior	-	(99,198)	(99,198)
(=) impuesto determinado este trimestre	99,198	99,198	198,395
(-) Acreditamiento de ISO para este período	(74,500)	(74,500)	(74,500)
(=) Impuesto a pagar	<u>Q 24,698</u>	<u>Q 99,198</u>	<u>Q 198,395</u>

Fuente: Elaboración propia, julio de 2,020

Conforme al cuadro anterior (Tabla No. 10) se aprecia que la empresa utilizó el ISO pagado en 2019 para ser acreditado al ISR en ese mismo año. De acuerdo con el artículo 11:a Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad este define “el monto del Impuesto de Solidaridad pagado durante los cuatro trimestres del año calendario (...) podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes (...). El método de acreditación utilizado por la empresa no es el adecuado y en caso de una revisión fiscal por parte de la Administración Tributaria es sujeto a sanciones. De no corregirse las

declaraciones trimestrales del ISR, la empresa se encuentra ante una contingencia tributaria cuyo efecto es económico por la omisión de pago.

4.2.2 Método 11:a) Remanente de ISO que se extingue por antigüedad.

El siguiente caso es cuando la empresa tiene ISO del año 2015 al 2018 pero desea extinguir el derecho del ISO pagado por antigüedad. La empresa utiliza el método de acreditación artículo 11:a, de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008, para ello se provee de un cuadro de antigüedad de ISO, Estado de Resultados de las operaciones de 2019 de los meses de enero a septiembre y otros.

Tabla 11: Caso 2 Cuadro de acreditación ISO a ISR Método 11:a

Método de acreditación 11:a						
Integración de ISO		Trimestre			Saldo	
año	monto	1	2	3		
2015	Q 200,000	(99,198)	(99,198)	(1,605)	Q	-
2016	225,000			(196,790)		28,210
2017	231,000					231,000
2018	233,000					233,000
	Q 889,000	(99,198)	(99,198)	(198,395)	Q	492,210

Fuente: Elaboración propia, Julio 2,020.

Tabla 12: caso 2 Determinación de ISR Método 11:a

Método de acreditación 11:a			
Determinación del ISR a pagar por trimestre 2019			
	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3
Renta Bruta	Q 8,576,000	Q 17,152,000	Q 25,728,000
(-) Rentas exentas	(2,100)	(4,200)	(6,300)
(-) Costos y gastos Acumulados	(8,200,030)	(16,400,060)	(24,600,090)
(+) Costos y Gastos No deducibles	22,920	45,840	68,760
(=) Renta imponible	396,790	793,580	1,190,370
ISR del trimestre	99,198	198,395	297,593
(-) Impuesto ISR Acum. Trimestre inmediato anterior	-	(99,198)	(99,198)
(=) impuesto determinado este trimestre	99,198	99,198	198,395
(-) Acreditamiento de ISO para este período	(99,198)	(99,198)	(198,395)
(=) Impuesto a pagar	Q -	Q -	Q -

Fuente: Elaboración propia, Julio 2,020.

En el primer cuadro (Tabla No.11) integra el Impuesto de Solidaridad pagado que data del año 2015 al 2018 y el monto acreditado al ISR por trimestre. El segundo cuadro (Tabla No.12) muestra los resultados financieros de la empresa por trimestre y la determinación del Impuesto Sobre la Renta. Además, se muestra la forma como se acreditó el ISO del año 2015 y 2016 por trimestre dando un efecto de impuesto a pagar de cero.

Al analizar la operación se determina que el ISO del año 2015 acreditado al ISR del año 2019 no puede ser acreditado ya que éste, ya prescribió. Por lo que la empresa se encuentra ante una contingencia tributaria ya que utilizó un ISO prescrito al cual debió reconocer como un gasto no deducible al ISR en la declaración jurada anual. Pero por no perder ese pago realizado del ISO del año 2015 la empresa lo utilizó acreditándolo al ISR trimestral. Como se aprecia en la operación el ente fiscalizador lo tipifica como una omisión de pago de impuesto los primeros dos trimestres. Aunque es una omisión de error de cálculo la empresa puede rectificar y utilizar el ISO que tiene de los años de 2016 en adelante.

4.2.3 La empresa se cambia de método 11:a) al 11:b) entre trimestres.

El siguiente caso es cuando la empresa cambia de régimen en el mismo año, sin previo aviso de parte de la SAT, durante el trimestre de enero a marzo utilizó el método descrito en el artículo 11:a (Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad) y los trimestres de abril a septiembre usa el método de acreditación 11:b del mismo decreto. (Decreto 73-2008, 2008)

Tabla 13: Caso 3 Determinación de ISO a pagar

Determinación del ISO a pagar en 2019	
Ingresos brutos	Q 29,800,000
Tipo impositivo 1%	298,000
Impuesto a pagar por trimestre	<u>Q 74,500</u>
Activo Total	Q 24,706,000
(-) Depreciación Acumulada	(1,840,000)
(-) Reserva para cuentas incobrables	(53,400)
(=) Activo Neto-base imponible	22,812,600
Tipo impositivo 1%	228,126
Impuesto a pagar por trimestre	<u>Q 57,032</u>

El ingreso es mayor que el activo la empresa pagará sobre ingresos con forme al artículo 7 Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

Fuente: Elaboración propia, Julio 2,020.

Tabla 14: Caso 3 Determinación de ISR a pagar

Método de acreditación 11:a Determinación del ISR a pagar por trimestre 2019	
	Trimestre 1
Renta Bruta	Q 8,576,000
(-) Rentas exentas	(2,100)
(-) Costos y gastos Acumulados	(8,200,030)
(+) Costos y Gastos No deducibles	22,920
(=) Renta imponible	396,790
ISR del trimestre	99,198
(-) Impuesto ISR Acum. Trimestre inmediato anterior	-
(=) impuesto determinado este trimestre	99,198
(-) Acreditamiento de ISO para este período	(99,198)
(=) Impuesto a pagar	<u>Q -</u>

Fuente: Elaboración propia, Julio 2,020.

Tabla 15: Caso 3 Acreditación ISO A ISR Método 11:a

Integración de ISO		Método de acreditación 11:a			Saldo
año	monto	Trimestre			
		1	2	3	
2016	Q 99,198	(99,198)			Q -
2017	225,000				225,000
2018	230,000				230,000
	-	-	-	-	-
	Q 554,198	(99,198)	-	-	Q 455,000

Fuente: Elaboración propia, Julio 2,020.

Los cuadros muestran la manera como la empresa determinó el ISO para ser pagado en el año 2019. En el segundo cuadro (Tabla No.14) se muestra las operaciones financieras de la empresa por el trimestre terminado al 31 de marzo de 2019 y en el cual la empresa determinó un impuesto a pagar de ISR de Q 99,198. pero en el tercer cuadro (Tabla No.15) se aprecia que la empresa tiene un saldo de ISO que viene del año 2016 el cual utilizó y el efecto en el pago es de cero (Tabla No.14). Como la empresa acreditó el ISO a ISR en el método 11:a, no existe contingencia tributaria, ya que la determinación de ISR y el acreditamiento de ISO a ISR es adecuado. Sin embargo en el segundo trimestre el contador decide que el mejor método es el 11:b y hace el cambio sin autorización, como se muestra seguidamente.

Tabla 16: Caso 3: Determinación de ISR, método 11:b

Método de acreditación 11:b		
Determinación del ISR a pagar por trimestre 2019		
	Trimestre 2	Trimestre 3
Renta Bruta	Q 17,152,000	Q 25,728,000
(-) Rentas exentas	(4,200)	(6,300)
(-) Costos y gastos Acumulados	(16,400,060)	(24,600,090)
(+) Costos y Gastos No deducibles	45,840	68,760
(=) Renta imponible	793,580	1,190,370
ISR del trimestre	198,395	297,593
(-) Impuesto ISR Acum. Trimestre inmediato anterior	(99,198)	(99,198)
(=) impuesto determinado este trimestre	99,198	198,395
(-) Acreditamiento de ISO para este período	-	-
(=) Impuesto a pagar	Q 99,198	Q 198,395

Fuente: Elaboración propia, julio 2020.

Tabla 17: Caso 3 Tabla de control acreditamiento de ISR a ISO método 11:b

Tabla de control de acreditamiento de ISR a ISO Método 11.b					
año	ISR	Trimestres año 2,019			saldo
		Ene-Mar	Abr-Jun	Jul-Sep	
Trimestre 1	Q -	-			Q -
Trimestre 2	99,198		(74,500)		24,698
Trimestre 3	198,395			(74,500)	123,895
	<u>Q 297,593</u>	<u>-</u>	<u>(74,500)</u>	<u>(74,500)</u>	<u>Q 148,593</u> **

** Este saldo se liquida cuando se prepare la declaración jurada anual del ISR
Según artículo 38 del Decreto 10-2012 -LAT- 3er párrafo.

Fuente: Elaboración propia, julio 2020.

En el cuadro (Tabla No.16) método de acreditación 11:b determinación del ISR a pagar por trimestre 2019 aparece el resultado financiero de la empresa por los trimestres de segundo, tercero y su determinación de ISR, como se aprecia en el cuadro (Tabla No.16) la empresa paga ISR en cada trimestre. En el cuadro (Tabla No.17) tabla de control de acreditamiento de ISR a ISO Método 11:b se muestra del pago de ISO para este caso no hay pago, ya que la empresa tiene ISR que le es suficiente para no pagar ISO. Por este procedimiento realizado por la empresa se pueden identificar cuatro contingencias las cuales se listan:

a) Contingencia 1: Cambio de método realizado no autorizado:

El criterio Tributario Institucional No. 3-2017 formas de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad de la Superintendencia de Administración Tributaria caso 5 indica "(...), en el caso de cambio de la opción contenida en la literal a) del artículo 11) a la contenida en la literal b) del mismo artículo de la Ley citada (Ley del ISO), deberán dar aviso a la Administración Tributaria, con base en el artículo 120 del Código Tributario". sigue agregando "por la naturaleza del acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta y viceversa, los contribuyentes deberán realizar el cambio de opción en el mes de diciembre". (Criterio Tributario Institucional No. 3-2017, SAT).

El Código Tributario en su artículo 120 establece “(...), toda modificación de los datos de inscripción debe comunicarse a la Administración Tributaria, dentro el plazo de treinta (30) días de ocurrida”. (Decreto 6-91, 1991).

Al respecto el artículo 51 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria -LAT- dice “los contribuyentes pueden cambiar de régimen previo aviso a la Administración Tributaria, siempre y cuando lo presenten durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación. El cambio de régimen se aplica a partir del uno (1) de enero del año siguiente”. Si la empresa desea hacer el cambio de un método a otro la ley no lo prohíbe, la Administración Tributaria lo permite, pero pide que se haga con orden para no alterar el control establecido el según el artículo 99 del Código Tributario donde establece el sistema de cuenta corriente tributaria. El artículo 94 inciso 1 del Código Tributario describe la infracción al deber formal “omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción (...). La sanción es de Q50.00 por cada día de atraso con una sanción máxima de Q 1,500. Por no haber realizado el aviso ante la Administración Tributaria de cambio de la empresa tiene una sanción

b) Contingencia 2: Remanente de ISO no acreditado:

Al 31 de diciembre de 2018 la empresa trae un saldo de ISO acumulado de Q 554,198 (Tabla No.15) de los cuales utilizó en el primer trimestre de 2019 el monto de Q 99,198 para ser acreditado al pago de ISR de ese trimestre. Luego de restar este monto al saldo acumulado se obtiene un resultado de Q 455,000 (de 2017 es Q 225,000 y de 2018 es de Q230,000), de saldo pendiente de acreditar. Al respecto el criterio tributario institucional No. 3-2017, por parte de la Administración Tributaria en el caso quinto indica “cuando un contribuyente estando en la forma de acreditamiento de la opción a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se cambia a la forma de acreditamiento de la opción b) del mismo precepto legal mencionado, en el cual acredita el ISR a ISO, pero aún posee un monto del Impuesto de Solidaridad que aún no ha sido acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta durante los tres años calendario inmediatos siguientes, 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 Impuesto Sobre la Renta del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) antes mencionada”. (Criterio Tributario Institucional No. 3-2017, SAT).

El criterio institucional define que el saldo no acreditado del ISO al ISR cuando se hizo el cambio ya no se puede acreditar en el otro método 11:b, por lo que la empresa puede reconocer como un gasto deducible al ISR el monto de Q 455,000. Sin embargo, la empresa opto por pagar ISR y este se acreditó al ISO, en caso de una revisión de parte de la Administración Tributaria, seguramente lo ajustará; ya que no era el método que ella tiene registrado. El pago del ISR constituye un pago indebido y en el control de la Administración Tributaria no les aparece un pago de ISO que se considera una omisión de pago.

c) Contingencia 3: Omisión de pago

A pesar de que la empresa pago ISR en el segundo y tercer trimestre, en la cuenta corriente de la SAT lo detecta y lo ajusta ya que constituye un impuesto omitido. El artículo 99 sistema de cuenta corriente del Código Tributario, la Administración Tributaria lleva un control de cuenta corriente por cada sujeto pasivo en el cual se muestra la deuda o el crédito tributario entre el fisco y el contribuyente o el responsable. El cambio de método se mostrará en este control y quedará ante la Administración Tributaria girar instrucciones para una auditoría fiscal o llamar a una reunión al sujeto pasivo para que dé explique el cambio de método.

El artículo 69 del Código Tributario indica “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará al Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. (...)”. Este artículo sugiere que si hay una alteración a la norma establecida por la SAT de índole sustancial constituye una infracción que será sancionada. Al respecto el artículo 88 del Código Tributario dice “la omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o

determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito”. Con la cuenta corriente que se lleva al sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias (SAT) es imposible que este sea incapaz no perciba ese error. El artículo 89 del Código Tributario indica “la omisión de pago de tributo será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido”. Esta omisión esta sancionada con un 100% del importe omitido.

Además de la sanción el sujeto pasivo debe pagar intereses según artículo 58 y 59, así como la mora según artículo 92 cuyo factor es 0.0005 por el número de días de atraso, según el Código Tributario. Estos cargos a la sanción se dan por pagar el importe de la obligación tributaria fuera de los plazos establecidos en la Ley y para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida.

d) Contingencia 4: Pagos indebidos de ISR

Los pagos realizados por la empresa en los trimestres de abril a junio por Q 99,198 y de julio a septiembre por Q 198,395 para un total de pago indebido de Q 297,593 (Tabla No.17). En el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria no se contempla el tratamiento de pagos en exceso del impuesto. Sin embargo, el artículo 153 del Código Tributario establece “los contribuyentes o responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida”. O sea que la SAT resolverá lo reclamado devolviendo o acreditando lo pagado en exceso, para lo cual deberá verificar la cuenta corriente del sujeto pasivo que tiene el crédito, además de verificar las declaraciones trimestrales que dio origen a ese crédito (SAT puede ordenar auditoria de campo para verificar el monto pagado en exceso). El efecto de esta revisión si la empresa lo solicita puede pasar varios años, para que la Administración se pronuncie al respecto de ese crédito. Sin embargo, ese pago

indebido es un derecho adquirido por el sujeto pasivo, y puede pedir una devolución de ese pago indebido por medio de una defensa fiscal.

4.3 Análisis de resultados

La presente investigación se refuerza con una encuesta elaborada para conocer la opinión de profesionales que actualmente están involucrados en la elaboración, revisión, autorización y pago de impuestos trimestrales de ISR e ISO.

A continuación, se presentan los resultados de la investigación realizada sobre el tema **“REDUCCIÓN DE CONTINGENCIA TRIBUTARIA MEDIANTE ADOPCIÓN DE MÉTODOS ADECUADOS DE ACREDITAMIENTO DE ISO A ISR DE UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS AGROINDUSTRIALES”**, las encuestas y el análisis de la información obtenida de los profesionales.

El análisis de los resultados de la presente investigación es el siguiente:

- Preguntas formuladas en orden según cuestionario elaborado (Anexo 1)
- Gráficas que muestran los niveles de las respuestas obtenidas.
- Interpretación y comentario de los resultados de la investigación.

Pregunta No. 1

¿Cuándo prepara el cálculo del impuesto (ISR Trimestral) tiene adjunto los documentos base? Ejemplo Estado de Resultados al cierre del trimestre firmado, gastos no deducibles, rentas exentas, etc.

Cuadro de respuestas

SI	NO
16	1

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 1: Respuesta a pregunta 1



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

La respuesta a esta pregunta fue que 16 personas que representan un 94% respondieron que sí, mientras que 1 persona que representa el 6% indicó que no. Al momento de elaborar el cálculo del Impuesto de Solidaridad (este se obtiene del último Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados firmado al 31 de diciembre del año anterior) y de ISR trimestral es importante tener el Estado de Resultado del trimestre definitivo firmado ya que eso da respaldo, confianza que las operaciones ya no serán modificadas. En la práctica muchos contadores no toman de base el Estado de Resultados firmado, sino que elaboran uno que el sistema contable les provee y este es susceptible de cambios.

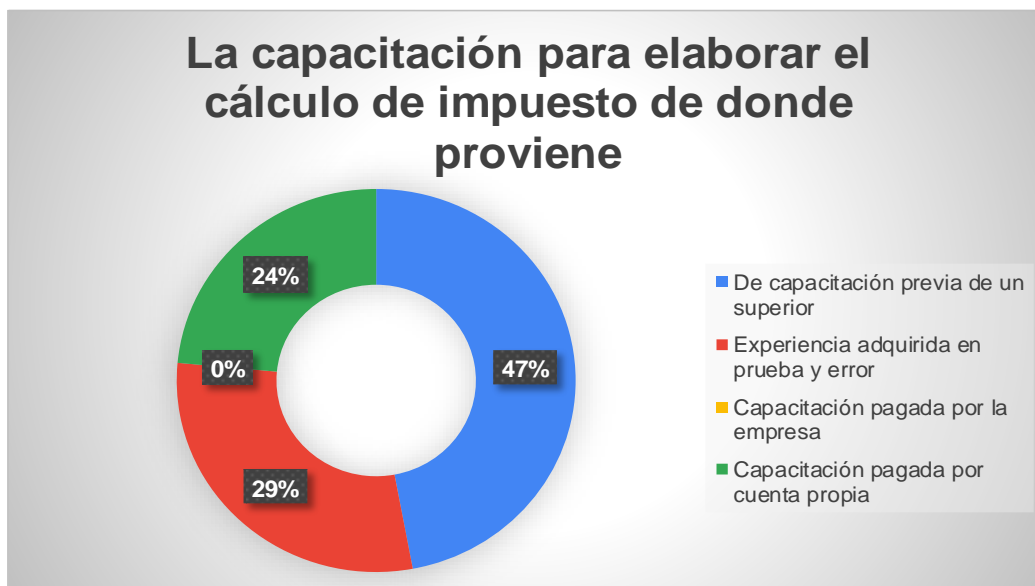
Pregunta No. 2

¿La experiencia que posee en la elaboración del cálculo de impuestos de donde proviene?

Tabla de respuestas		
Opciones	Categoría	Respuesta
1	De capacitación previa de un superior	8
2	Experiencia adquirida en prueba y error	5
3	Capacitación pagada por la empresa	0
4	Capacitación pagada por cuenta propia	4

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 2: Respuesta a pregunta 2



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

El 47% que representa 8 personas respondieron que su conocimiento en la preparación del cálculo y determinación del impuesto proviene de la capacitación previa de un superior; mientras que el 29% que representa a 5 personas indicó que han formado su experiencia en prueba y error. El restante 24% que representa a 4 personas respondió que tiene preparación académica, para realizar el cálculo y determinación de impuesto. Los datos reflejados muestran que 8 personas han adquirido su conocimiento y dominio de cálculo de impuesto por un superior, pero es bueno considerar si el superior conoce de impuestos y está reproduciendo conocimiento de manera metódica porque 5 de estas personas adquieren el conocimiento a base de errores, cuyo efecto es económico para la empresa.

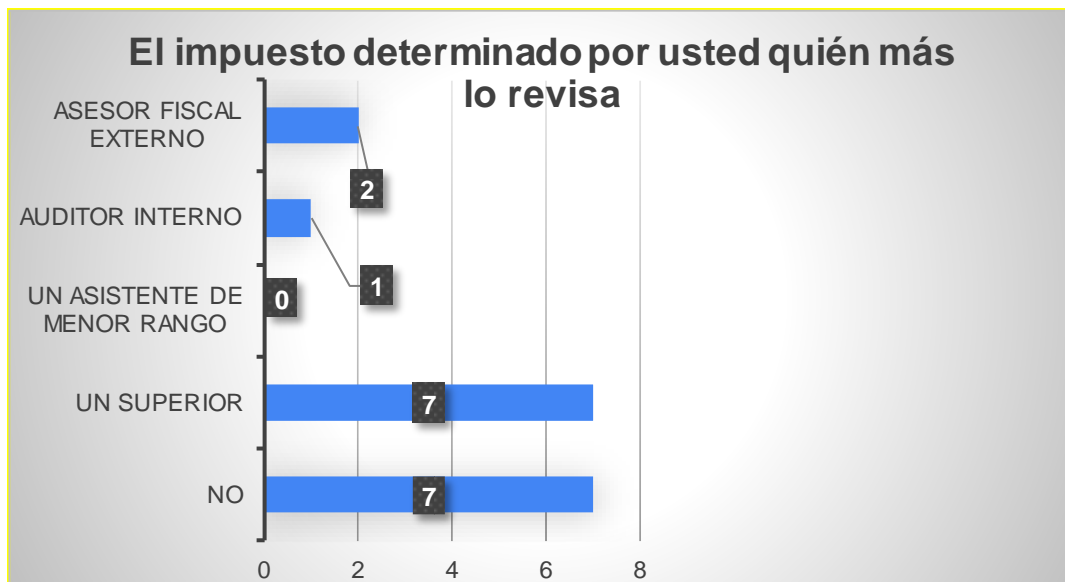
Pregunta No. 3

¿El impuesto determinado por usted alguien más lo revisa? Nota en caso de ser afirmativa su respuesta elija una opción.

Tabla de respuestas	
Categoría	Respuesta
No	7
Un superior	7
Un asistente de menor rango	0
Auditor interno	1
Asesor fiscal externo	2

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 3: Respuesta a pregunta 3



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

La gráfica muestra que 7 personas respondieron que nadie la revisa, una vez determinado el impuesto este se envía para el trámite de pago. Otras 7 personas indicaron que un superior es quien la revisa antes que se emita el pago, por posibles errores en su determinación y cálculo. Otras 2 personas indicaron que el asesor fiscal externo es quien la revisa para dar su visto bueno y solo 1 persona indicó que el auditor interno es quién la revisa. Llama la atención que casi el 50 % de los encuestados indicó que nadie la revisa, el efecto que esto puede traer para la empresa es que se envíe con errores de cálculo que puede traer consecuencias económicas, otra causa es rectificar la declaración cuando se den cuenta del error o que la Administración Tributaria lo cite para una explicación. Otra causa puede ser que la Administración Tributaria no lo detecte oportunamente y en el futuro se convierta en una contingencia tributaria para la empresa.

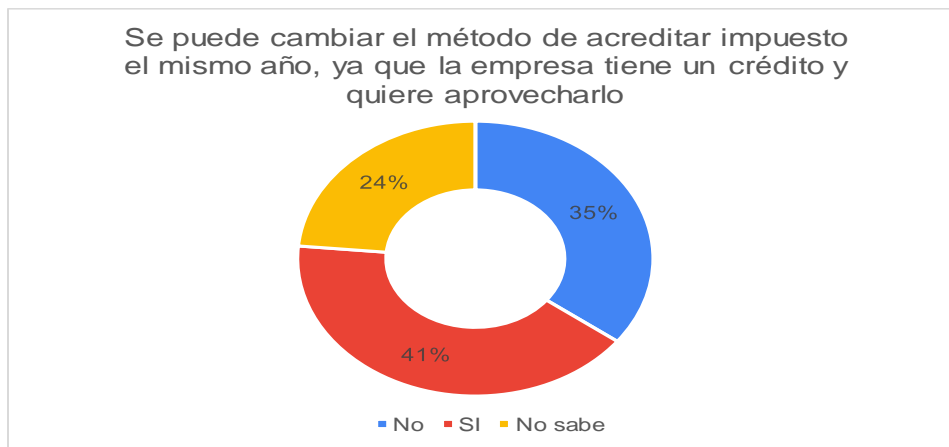
Pregunta No. 4

Se determinó un impuesto a pagar y la empresa no tiene dinero. ¿Considera usted que se puede cambiar la forma de acreditar el ISO a ISR conforme a los artículos 11: a y 11: b de la Ley del ISO en el mismo año? (La empresa tiene un crédito que puede aprovechar). Anoté sí o no, y de una razón según el caso

Tabla de respuesta	
Categoría	Respuesta
No	6
SI	7
No sabe	4

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020

Gráfica 4: Respuesta a pregunta 4



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

El resultado de la gráfica muestra que un 41% de los encuestados indicaron que sí, mientras que el 35% opinó que no y un 24% no sabe. La pregunta indica que la empresa tiene un crédito que desea aprovechar debido a que no tiene dinero y quiere cambiar el método de acreditación de ISO a ISR o viceversa en un pago trimestral. El artículo 51 del Decreto 10-2012 -LAT- establece que se debe hacer en diciembre antes que inicie el nuevo período anual de liquidación. El artículo 11:b del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad define que se puede hacer con la autorización de la Administración Tributaria. El resultado del 41% revela que al hacer el cambio de método de forma arbitraria afecta a la empresa con un ajuste económico cuyo efecto es una contingencia tributaria, ya que habrá un pago no realizado y otro indebido. Es un riesgo hacer el cambio entre trimestres ya que llamará la atención de la Administración Tributaria.

Pregunta No. 5

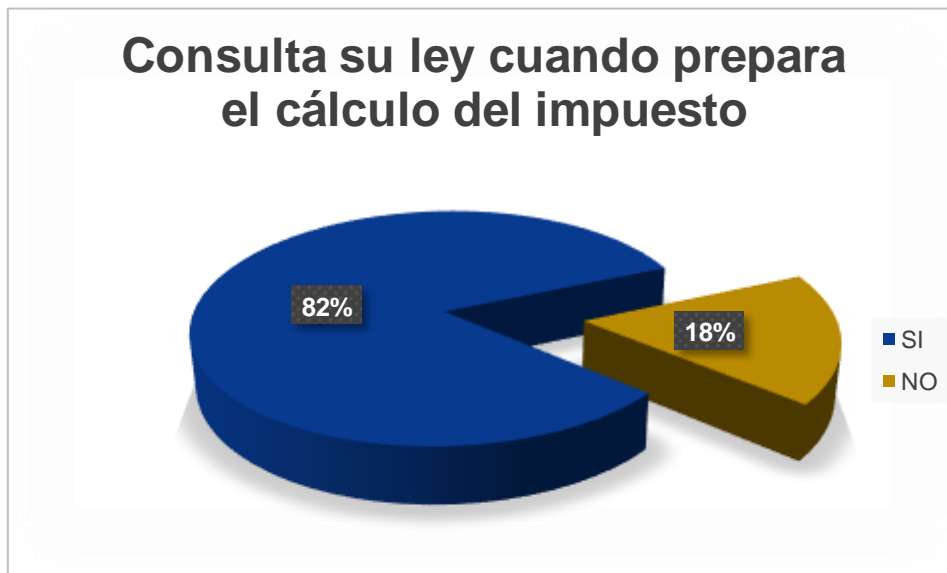
¿Cuándo prepara el cálculo del impuesto, consulta la ley para ver detalles o da por sentado ya sabe el procedimiento a seguir?

Cuadro de respuestas

SI	NO
14	3

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 5: Respuesta a pregunta 5



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

El resultado de la pregunta muestra que el 82% respondió que cuando prepara el cálculo del impuesto si consulta su ley, caso contrario es el 18% que no lo hace. El resultado es contradictorio si se analiza junto a la pregunta anterior en donde los encuestados respondieron que el cambio de un método a otro si se puede realizar entre los trimestres para aprovechar un crédito que tiene la empresa, pero la respuesta de la pregunta cinco muestra que los profesionales antes de elaborar el cálculo de impuesto consultan su ley. Se puede opinar que la interpretación a los artículos de métodos de acreditación de la Ley del ISO, a ISR o viceversa aún falta entendimiento para su conocimiento por parte de los profesionales encuestados, no todos por supuesto.

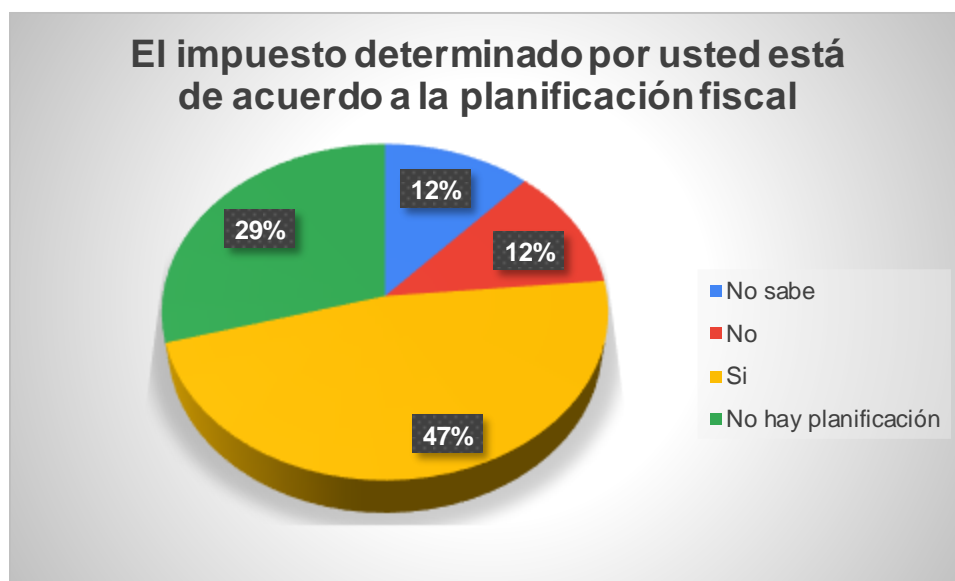
Pregunta 6

¿El impuesto a pagar por la empresa está de acuerdo a lo programado en la planificación fiscal que se ha elaborado previamente? Si no está de acuerdo a lo planificado, podría indicar alguna razón.

Tabla de respuestas	
Categoría	Respuesta
No sabe	2
No	2
Si	8
No hay planificación	5

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 6: Respuesta a pregunta 6



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

El 47% respondió que, si está de acuerdo a la planificación fiscal, contra un 29% que indicó que no hay planificación en su empresa, así también un 12% indicó que no sabe y el restante 12% no. Las respuestas son interesantes un 12% respondió que el pago de impuesto no está de acuerdo a lo planificado, contra un 47% que indicó que sí. Estas respuestas están enfocadas al conocimiento, acceso de información y comparación de impuesto por pagar contra un presupuesto fiscal que la empresa tiene en algunos casos.

Pregunta No. 7

Sí cambia de método de acreditación de ISR a ISO o viceversa en el proceso de pago vigente en un período fiscal. ¿Cuál de las siguientes opciones le afectan a la empresa?
Elija una opción

Tabla de respuesta	
Categoría	Respuesta
Contingencia fiscal por hacer el cambio	15
Es indistinto la ley no lo regula	2

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 7: Respuesta a pregunta 7



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

El 88% que representa 15 personas indicaron que si existe una contingencia tributaria por cambio de método de acreditación en el proceso de pago vigente en el período fiscal. Y el 12% que representa a 2 personas respondió que la ley no lo regula así que puede ser indistinto cuando se realice el cambio. Se define que el 88% de los encuestados están conscientes que un cambio del método de acreditación entre trimestre tiene como efecto una contingencia tributaria para la empresa.

Pregunta No. 8

La empresa tiene un ISO que data más de tres años. ¿Qué considera usted que se deba hacer con ese saldo?

Tabla de respuestas	
Categoría	respuesta
Gasto deducible al ISR	8
Gasto no deducible al ISR	9

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 8: Respuesta a pregunta 8



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

El 47% de los encuestados respondieron que constituye un gasto deducible al ISR, contra un 53% que indicó que es un gasto no deducible al ISR.

El pensamiento de los encuestados está dividido, ya que el 47% opina que se puede deducir en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta. El Impuesto de Solidaridad ya prescribió como respondió el 53% por lo que la empresa debe reconocerlo como un gasto no deducible al ISR.

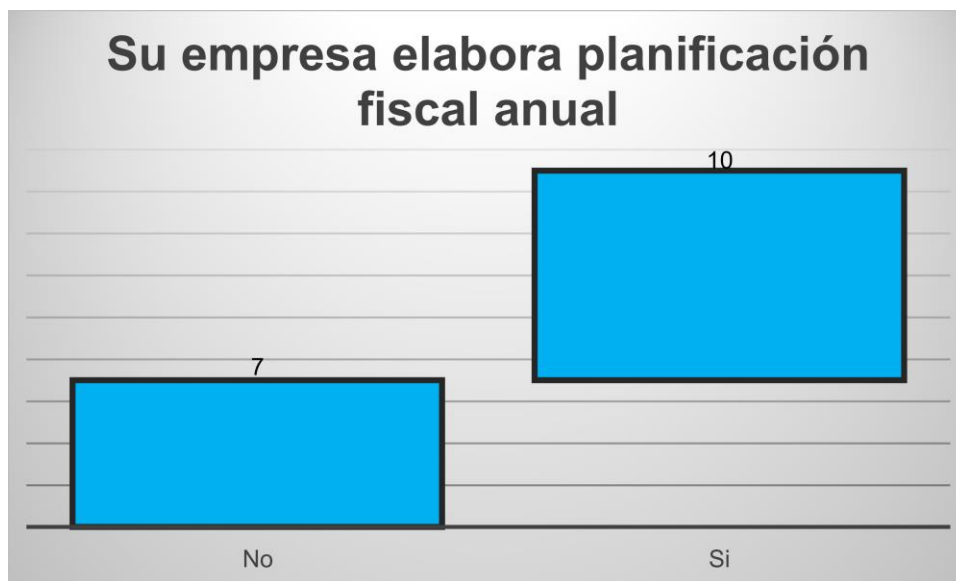
Pregunta No. 9

¿Tiene usted conocimiento que la empresa realice una planificación fiscal anual?

Tabla de respuestas	
Categoría	Respuesta
No	7
Si	10

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 9: Respuesta a pregunta 9



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

La gráfica muestra que 10 personas indicaron que si tienen conocimiento que la empresa realiza una planificación fiscal contra 7 que opinó que en su empresa no realizan. La pregunta 9 tiene relación con la número 6 en términos generales respondieron 8 personas que el impuesto pagado está en relación a lo planificado y 9 personas indicaron que el impuesto no está en relación a lo presupuestado o no sabe, son respuestas muy similares. La respuesta de pregunta 9 da mucha claridad para proponer un modelo de planificación fiscal puesto que no todas las empresas tienen como herramienta financiera la planificación fiscal.

Pregunta No. 10

¿La empresa ha tenido algún ajuste fiscal por malos acreditamientos de ISR a ISO o viceversa?

Tabla de respuestas	
Categoría	Respuesta
No	14
Si	3

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

Gráfica 10: Respuesta a pregunta 10



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020.

El 82% respondió que la empresa no ha tenido ajuste fiscal por parte de la Administración Tributaria por malos acreditamientos, mientras que el 18% de los encuestados indicó que efectivamente la Administración Tributaria les ha hecho ver las inconsistencias por medio de ajustes a la empresa.

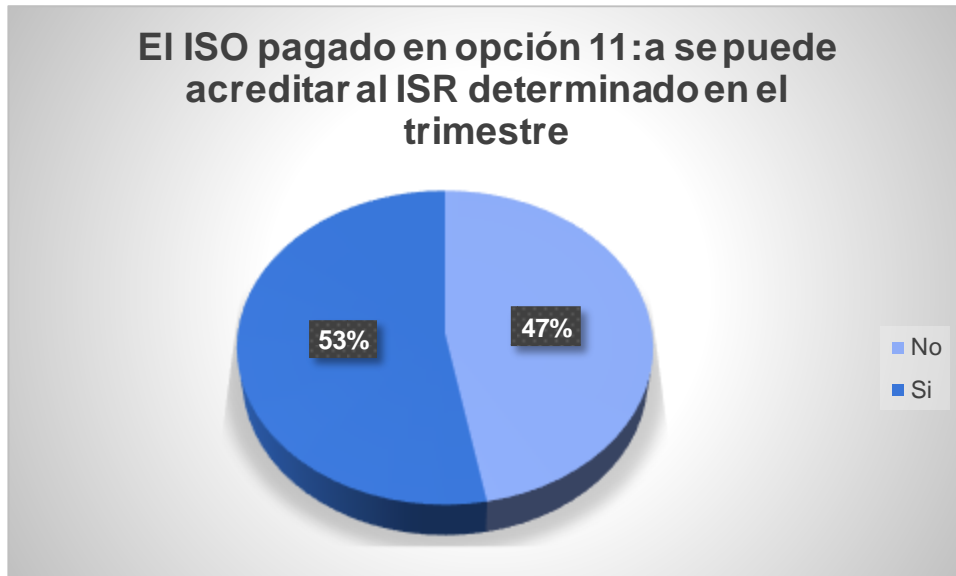
Pregunta No. 11

¿Usted considera que el ISO pagado en el mismo año (opción 11:a Ley del ISO) se puede acreditar al pago del impuesto determinado de ISR en pagos trimestrales en ese año?

Tabla de respuestas	
Categoría	Respuesta
No	8
Si	9

Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020

Gráfica 11: Respuesta a pregunta 11



Fuente: Encuesta realizada el 3 de julio de 2020

La pregunta no es difícil de responder, pero revela el grado de conocimiento que el profesional tiene acerca de la ley del ISO, la misma está en concordancia con el número cinco en donde se pregunta si utiliza su ley al momento de realizar el cálculo del impuesto, 14 personas indicaron que sí. Sin embargo, la pregunta once revela que ocho personas opinaron que no se puede acreditar el ISO al ISR en el trimestre. El artículo 11:a de la Ley de Impuesto de Solidaridad indica “el monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario (...) podrá ser acreditado al pago del impuesto Sobre la Renta (...).

4.4 Propuesta de planificación fiscal

4.4.1 Propuesta de resultados financieros proyectados a 3 años

Tabla 18: Proyección de Estado de Situación Financiera

EMPRESA DISTRIBUIDORA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS AGROINDUSTRIALES, S.A.						
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA						
INFORMACIÓN FINANCIERA PROYECTADA A 3 AÑOS						
(Cifras expresadas en quetzales)						
	Año 1		Año 2		Año 3	
Activo						
Activo no Corriente						
Propiedad, Vehículos, y Equipo						
Edificios	Q 8,000,000		Q 8,000,000		Q 8,000,000	
Inmuebles	4,000,000		4,000,000		4,000,000	
Vehículos	2,225,000		2,225,000		2,225,000	
Maquinaria	1,200,000		1,200,000		1,200,000	
Mobiliario y equipo	480,000		480,000		480,000	
Equipo de computación	250,000		250,000		250,000	
Software de computación	125,000	Q 16,280,000	125,000	Q 16,280,000	125,000	Q 16,280,000
(-) Depreciación Acumulada		(4,418,650)		(5,707,975)		(6,997,300)
(=) subtotal		11,861,350		10,572,025		9,282,700
Inversiones y Otros activos						
Inversiones		800,000		800,000		800,000
Otros activos		144,000		144,000		144,000
(=) suma el activo no corriente		12,805,350		11,516,025		10,226,700
Corriente						
Caja y bancos		421,875		527,344		659,180
Préstamos a empleados		30,000		20,000		10,000
Documentos por cobrar clientes		88,000		96,000		104,000
Clientes	2,656,250		3,320,313		4,150,391	
(-) Estimacion para cuentas incobrables	(82,328)	2,573,923	(102,489)	3,217,823	(127,632)	4,022,759
Otras cuentas por cobrar		400,000		375,000		350,000
Inventarios		5,324,000		5,856,400		6,442,040
Gastos pagados por anticipado		75,000		100,000		125,000
ISO		370,416		399,982		431,913
(=) Suma el activo corriente		9,283,214		10,592,549		12,144,892
(=) Suma el activo		Q 22,088,564		Q 22,108,574		Q 22,371,592

Pasivo**Pasivo no Corriente**

Préstamos bancarios	Q 6,280,448		Q 5,652,404		Q 5,087,163
Provisión de Indemnización	460,800	Q 6,741,248	552,960	Q 6,205,364	663,552

Pasivo Corriente

Proveedores	3,000,000		2,200,000		1,400,000
Cuentas por pagar	1,113,755		1,016,413		975,205
Isr por pagar	458,148		458,148		458,148
Retenciones de ISR por pagar	43,000	4,614,902	38,000	3,712,561	32,000
(=) Suma el pasivo		11,356,151		9,917,924	8,616,067

Patrimonio de los accionistas

Capital autorizado y pagado	1,800,000		1,800,000		1,800,000
Reserva legal	474,298		572,137		677,468
Utilidades retenidas	7,189,096		8,458,115		9,818,513
Utilidad del periodo	1,269,019	10,732,413	1,360,397	12,190,650	1,459,544
(=) Suma el pasivo y el patrimonio		Q 22,088,564		Q 22,108,574	Q 22,371,592

Fuente: Elaboración propia, julio de 2020.

El Estado de Situación Financiera sirve para conocer si la empresa debe pagar sobre el activo neto o sobre ingresos. Para ello se muestra la proyección de crecimiento en un período de 3 años.

Tabla 19: Proyección de Estado de Resultados

EMPRESA DISTRIBUDRA DE MATERIA PRIMA DE PRODUCTOS AGROINDUSTRIALES, S.A.			
ESTADO DE RESULTADOS			
(Cifras expresadas en quetzales)			
Información financiera proyecta a 3 años			
	año 1	año 2	año 3
Ventas brutas	Q 36,957,600	Q 39,914,208	Q 43,107,345
(-) Descuentos sobre ventas	(1,711,000)	(1,847,880)	(1,995,710)
(-) Costo	(22,719,960)	(24,537,557)	(26,500,561)
(-) Gastos de Operación	(10,792,570)	(11,655,975)	(12,588,453)
(+) Otros ingresos	84,000	84,000	84,000
(=) Ganancia antes de ISR	1,818,070	1,956,796	2,106,620
(-) Traslado a la Reserva Legal	(90,904)	(97,840)	(105,331)
(-) ISR por pagar	(458,148)	(498,559)	(541,745)
(=) Utilidad despues de impuesto	Q 1,269,019	Q 1,360,397	Q 1,459,544

Determinación del ISR			
Utilidad antes de Impuesto	Q 1,818,070	Q 1,956,796	Q 2,106,620
(-) Rentas Exentas	(8,400)	(8,400)	(8,400)
(+) Gastos no deducibles	22,920	45,840	68,760
(=) Renta Neta	1,832,590	1,994,236	2,166,980
Impuesto 25%	Q 458,148	Q 498,559	Q 541,745

Fuente: Elaboración propia julio 2020.

El Estado de Resultados muestra el crecimiento económico que la empresa podrá tener en un lapso de tres años, así mismo mostrar el Impuesto Sobre la Renta por año que pagará. Esta información servirá para ver el efecto de acreditamiento de ISO a ISR que tendrá en la empresa y su disponibilidad de efectivo.

Tabla 20: proyección Determinación del ISO a pagar

Determinación del ISO a pagar proyectado a 3 años			
	Año 1	año 2	año 3
Ingresos brutos	Q 37,041,600	Q 39,998,208	Q 43,191,345
Tipo impositivo 1%	1%	1%	1%
Impuesto determinado anual	Q 370,416	Q 399,982	Q 431,913
Activo Total	Q 26,589,541	Q 27,919,038	Q 29,496,524
(-) Depreciación Acumulada	(4,418,650)	(5,707,975)	(6,997,300)
(-) Reserva para cuentas incobrables	(82,328)	(102,489)	(127,632)
(=) Activo Neto-base imponible	22,088,564	22,108,574	22,371,592
Tipo impositivo 1%	220,886	221,086	223,716
Impuesto determinado anual	Q 55,221	Q 55,271	Q 55,929

El ingreso es mayor que el activo la empresa pagará, sobre ingresos con forme el artículo 7, Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad.

Fuente: Elaboración propia julio de 2020.

Este cuadro tiene la función de exponer la determinación del ISO sobre el cual la empresa pagará el impuesto. Se aprecia que los ingresos son mayores que el activo neto, por lo tanto, el cálculo del impuesto será sobre los ingresos.

4.4.2 Propuesta de un modelo de acreditamiento de impuesto

El cuadro que se muestra en seguida es un modelo de cómo la empresa puede utilizar el método de acreditamiento 11:a de la Ley de ISO; ósea ISO a ISR y su efecto de acreditamiento en cada año

Tabla 21: proyección acreditamiento de ISO a ISR Método 11:a

Tabla de control de acreditamiento de ISO a ISR Método 11.a					
año	ISO	Acreditamiento de ISO a ISR			saldo
		año 1	año 2	año 3	
0	Q 298,000	(298,000)	-		Q -
1	370,416	-	(370,416)		-
2	399,982	-	-	(399,982)	-
3	431,913		-	-	431,913
	Q 1,500,312	(298,000)	(370,416)	(399,982)	Q 431,913

Determinación de Impuesto de ISR a pagar con acreditamiento de ISO			
	Año		
	1	2	3
Impuesto determinado de ISR en el año	Q 458,148	Q 498,559	Q 541,745
(-) Acreditamiento de ISO	(298,000)	(370,416)	(399,982)
(=) Impuesto a pagar	Q 160,148	Q 128,143	Q 141,763

Fuente: Elaboración propia, julio 2020.

Como se aprecia la empresa inicia con un saldo de ISO que viene del año anterior pagado por la empresa, (Tabla No. 21) se le llamará año cero (0). Este saldo se acreditará al año uno (1) en donde la determinación del ISR fue de Q 458,148 menos el ISO de Q (298,000), el impuesto a pagar por la empresa en el año 1 es de Q 160,148.

Para el año dos (2) El ISO pagado en el año uno (1) por Q (370,416) se acredita al impuesto determinado de ISR en el año dos (2) Q 498,559 y el efecto es un pago de ISR de Q 128,143. Mientras que para el año tres (3) El ISO pagado en el año 2 por (Q 399,982) se acredita al impuesto determinado de ISR en el año (3) Q 541,745 y el efecto es un pago de ISR de Q 141,763.

La empresa debe permanecer en el método de acreditamiento de 11:a de la Ley del ISO en donde se paga ISO y este se acredita al en el ISR. De Esta manera la empresa es

eficiente en el aprovechamiento de los impuestos pagados de ISO e ISR a la Administración Tributaria.

4.4.3 Reducción de contingencia al aplicar el método propuesto de planificación.

La empresa se encuentra en el método 11:a de la Ley de Impuesto de Solidaridad, paga primero ISO y luego lo acredita al ISR, Cuando permanece en un método, este ofrece seguridad, estabilidad y la empresa puede implementar controles auxiliares para el control de registro de los pagos efectuados.

Los beneficios para la empresa son varios como por ejemplo evita cambiar de método de acreditación entre trimestres, cuyo efecto es una sanción al deber formal. El monto del impuesto pagado no acreditado al cambiar de método se pierde. Mientras que permaneciendo en un solo método el monto del impuesto pagado de ISO se agota hasta tres años calendario, ya que el método 11:a de ISO permite acreditar el ISO al ISR en ese lapso de tiempo. Cuando la empresa cambia de método entre trimestres produce una omisión de pago, porque pagaba ISO, pero con el cambio el pago de ISR es mayor (este será un pago indebido) y cuando acredita no paga ISO. Sin embargo, existe sanción por omisión de impuesto, aunque haya pagado ISR. Mientras que si permanece en un solo método como el caso propuesto 11:a la empresa paga ISO acreditando al ISR al siguiente año, y se evita de multa del 100% por impuesto omitido, más multas e intereses.

5. CONCLUSIONES

1. La empresa no tiene un modelo de planificación fiscal, esto no permite controlar los pagos de impuestos realizados. La planificación tributaria es una herramienta de mucha utilidad para la empresa porque se beneficia del conocimiento de la normativa fiscal y su aplicación contribuye a una mayor eficiencia de los recursos. Por otro lado, la planificación tributaria determina de manera eficiente el método de acreditación de ISO a ISR que la empresa le conviene tener.
2. La falta de conocimiento del profesional a cargo de los impuestos de las leyes de ISO e ISR hace que la empresa sea inducida a contingencia tributaria, se origina por las decisiones realizadas por el profesional que elabora las declaraciones de impuestos, la falta de criterio induce a equivocaciones y la consecuencia es sanciones económicas para la empresa.
3. El profesional cuando prepara los impuestos no consulta sus leyes si no que confía en su memoria, supone que el método de acreditación utilizado esta conforme a las leyes vigentes; razón por la cual comete muchos errores de cálculo, de omisión, de criterio y otros en la determinación del impuesto.
4. Los errores cometidos por el profesional involucrado en la tarea de elaboración de impuestos y pago no son revisados por un supervisor o bien otra persona ajena al proceso; las declaraciones pagadas son archivadas dando por sentado que el pago realizado es el correcto.
5. El profesional no puede cambiar arbitrariamente el método de acreditación de ISO, entre trimestres independientemente de las razones que tenga para hacerlo. Si lo desea hacer, el Código Tributario permite el cambio hasta el mes de diciembre de cada año, con la autorización de la Administración Tributaria.

6.- El método de acreditación que se recomienda a la empresa es el 11:a de la Ley del Impuesto de Solidaridad porque puede acreditar a tres años. La planificación fiscal realizada a la empresa con estados financieros proyectados a tres años paga ISO durante esos años y su efecto de acreditación en cada año hace que el ISR a pagar sea menor. (Para una mejor comprensión véase tabla No. 21, en capítulo cuatro).

6. RECOMENDACIONES

1. Debido que la empresa no cuenta con un modelo de planificación fiscal, en la sección de discusión de resultados se propone un modelo de planificación fiscal a tres años, para que la empresa pueda ver el presupuesto asignado y el pago de ISO e ISR que deberá cancelar por año calendario. Los gastos deducibles y no deducibles al Impuesto Sobre la Renta, se consultará la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 en sus artículos 21 al 23.
2. El profesional involucrado en la elaboración de impuestos, debe buscar la capacitación constante para no cometer errores de interpretación y buscar como recurso el criterio tributario No. 3-2017 emitido por la Administración Tributaria.
3. El profesional debe identificar en la Ley del ISO los aspectos metodológicos de acreditamiento de impuestos para que sea fuente de consulta rápida al momento de elaborar pago de impuesto y no confiar en su memoria ya que esta por tener mucho trabajo o cansancio no percibe bien las cosas. La consulta en las leyes le garantizará que el método utilizado y aprobado por la SAT se encuentra conforme a las leyes vigentes.
4. El profesional percibe que ha cometido un error en la declaración de impuesto de Solidaridad o de ISR, debe avisar inmediatamente al superior quien cuantificará el error y las opciones para enmendarlo. De esta manera el profesional que ha cometido error tiene la oportunidad de rectificar antes que la Administración lo detecte y lo repare.
5. Una vez que el profesional o la empresa defina el método de acreditamiento, este no debe cambiarse arbitrariamente entre trimestres, debe seguirse uniformemente para el cálculo y determinación de impuesto; así como los registros de auxiliares implementados para el control de pago y acreditamiento estar al día para una mejor comprensión. Sí el método de acreditación de impuesto no satisface las necesidades

de la empresa se puede hacer el cambio, conforme al Decreto 6-91 Código Tributario artículo 120 y Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria -LAT- artículo 51.

6. En la tabla No. 21 del capítulo 4 Discusión de Resultados se muestra como la empresa debe utilizar este método de acreditación de ISO a ISR durante tres años; para mantener control de sus pagos realizados, ahorro de efectivo, y eliminar las contingencias tributarias por malas aplicaciones por parte de quien prepara, revisa y paga los impuestos.

7. BIBLIOGRAFÍA

a) Libros

Alonzo, R.M. (2000). Manual del Estratega: los cinco estilos para hacer estrategia. Barcelona, España: Editorial Gestión 2000. Centro de libros PAPF, S.L.V.

Alvarado, J. y López, O. (2014). Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala. Serviprensa, S.A.

García, E. E. (2018). El Contador Público y Auditor como consultor en la planificación tributaria en una empresa que se dedica a las actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas.

García M. (2011). Planificación Fiscal, Separatas Temáticas del Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP). Buenos Aires, Argentina.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. 2007. Historia de la Tributación en Guatemala: desde los mayas hasta la actualidad. Documento preparado para la Superintendencia de Administración Tributaria-SAT-, Guatemala.

International Accounting Standards Board -IASB-. (2015). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, (NIIF para las PYMES) Fundamentos de las Conclusiones.

Koontz, H. y Weihrich H. (2013). Elementos de Administración: un enfoque internacional y de innovación. Distrito Federal, México: McGraw-Hill / Interamericana Editores, S.A.

Lobato, R. R. (2012). Derecho Fiscal. México: Ediciones Colección Textos Universitarios, Harla.

Mintzberg, H., Ahlstrond B., Lampel, J. (2008). Safari a la estrategia: una visita guiada por la jungla del management estratégico. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Granica, S.A.

Santiago, E. (2008). Derecho Financiero, Guatemala: SR Editores.

Villegas, H. (2012). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalmo.

b) Leyes

Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala (1985). Guatemala. Edición actualizada 2013.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 2-70 y sus reformas Código de Comercio (1970).

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 17-73 Código Penal (1973).

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91 Código Tributario (1991).

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria –LAT- (2012).

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 12-2020 Ley de Emergencia para proteger a los guatemaltecos de los efectos causados por la pandemia coronavirus COVID-19 (2020).

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

Presidente de la República, Acuerdo Gubernativo 211-2015 Ministerio de Economía define nuevos parámetros para una mejor clasificación de las MiPymes (2015).

Presidente de la República, Acuerdo Gubernativo 213-2013 Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, del decreto 10-2012, Ley de la Ley de Actualización Tributaria. (2013).

b) E-Grafía

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (1998). Recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/267/sat/18789/decreto-1-98-ley-organica-de-la-sat.pdf>

Da Silva, C., Baker, D., Shepherd, A., Jenane C., Da Cruz, S. (2013). Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura. Agroindustrias para el desarrollo. Roma. Recuperado de: <http://www.fao.org/3/a-i3125s.pdf>

Del Buey, Pablo A. (2003). Auditoría Fiscal: concepto y metodología, INV N.9/03. España, edita Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: https://www.academia.edu/26655567/AUDITOR%C3%8DA_FISCAL_CONCEPTO_Y_METODOLOG%C3%8DA

Diccionario de la lengua española, (2019) Concepto de contingencia tributaria versión online. Recuperado de: <http://lema.rae.es/drae/?val=defraudacion>

Diccionario de la lengua española, (2019) Concepto de defraudación, versión online. Recuperado de: <http://lema.rae.es/drae/?val=defraudacion>

Diccionario panhispánico del español jurídico, (2019), Concepto de contingencia tributaria, versión online. Recuperado de: <https://dpej.rae.es/lema/contingencia-fiscal>

Diccionario de la Lengua Española. (2019). Definición de empresa. Recuperado de : <https://dle.rae.es/empresa?m=form>

Giannini, A. D. (1957) Instituciones del Derecho Tributario: concepto de relación jurídico tributario. Traducción Española, Editorial del Derecho Financiero, Madrid, 1957, Recuperado de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo2.pdf

Hill, B. (2013). La importancia de la planificación en una empresa. Recuperado de: <https://pyme.lavoztx.com/la-importancia-de-la-planificacin-en-una-organizacin-4332.html>

Ibáñez, E. A. (1987). Tratamiento de las Contingencias Tributarias en el informe de Auditoria, revista española de financiación y contabilidad, Vol. XVII, n 52. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/43920.pdf>.

Mi propio jefe.com (2017). Definición de empresa. Recuperado de <https://mipropiojefe.com/6-conceptos-clave-empresa-segun-expertos/>

Pérez, J. y Merino, M. (2017). Definición de agroindustria. Recuperado de: <https://definicion.de/agroindustria/>

Superintendencia de Administración Tributaria, Criterios Tributarios Institucionales, No. 3-2,017: formas de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad. Recuperado de : <https://portal.sat.gob.gt/portal/criterios-institucionales/>

Tzoc, H. Q. (12 de mayo, 2020) CREO busca eliminar Impuesto de Solidaridad y postergar pago de impuesto de circulación de vehículos. *La Hora*. Recuperado de <https://lahora.gt/creo-busca-eliminar-impuesto-de-solidaridad-y-postergar-pago-de-impuesto-de-circulacion-de-vehiculos/>

Uriarte, J.M. (2020). Objetivos de la planificación. Recuperado de:
<https://www.caracteristicas.co/planificacion/>

Villasmil, M. (2017). La Planificación Tributaria: herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. Recuperado de
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6154121.pdf>.

8. ANEXOS

8.1 Anexos 1: Encuesta



Apreciable profesional: la presente encuesta está desarrollada para realizar el proyecto de tesis denominado “Reducción de contingencia tributaria mediante adopción de métodos adecuados de acreditamiento de ISO a ISR”, en la Maestría de Consultoría Tributaria. La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada ni utilizada para otros fines distintos.

INSTRUCCIONES: elija solo una respuesta en las opciones de bajo de cada pregunta marcado con una x o anotando un comentario según lo pida la pregunta.

1 **¿Cuándo elabora el cálculo del impuesto (ISR trimestral) tiene adjunto los documentos base?** Ejemplo Estado de Resultados al cierre del trimestre firmado, gastos no deducibles, rentas exentas, etc. Marque una.

Si. **No.**

2 **¿La experiencia que tiene en la elaboración del cálculo de impuestos de donde proviene?**

- De capacitación previa por un superior, _____
- Experiencia adquirida en prueba y error. _____
- Capacitación pagada por la empresa. _____
- Capacitación por cuenta propia. _____

2 **¿El impuesto determinado por usted alguien mas lo revisa?**

Si **No.**

- Nadie _____
- Un superior _____
- Un asistente de menor rango _____

4 ¿Si obtuvo impuesto a pagar y la empresa no tiene dinero, cree que se puede cambiar la forma de acreditar el ISO a ISR conforme a los artículos 11 a y 11 b del ISO, en el mismo año? (entre trimestres antes que finalice el año)

Si No. Porque: _____

_____.

_____.

3 ¿Cuándo prepara el cálculo del impuesto, consulta la ley para ver detalles o da por sentado que ya sabe el procedimiento a seguir?

SI No.

4 ¿El impuesto a pagar por la empresa está de acuerdo a lo programado en la planificación fiscal que se ha elaborado previamente?

SI No. Nota: si no está conforme al presupuesto anual de pago de impuesto, podría indicar alguna razón.

_____.

_____.

_____.

7. Sí cambia de método de acreditación de ISR a ISO o viceversa en el proceso de pago vigente en un período fiscal, ¿cuál de las siguientes opciones le afectan a la empresa? Elija una opción

A. Multa por hacer el cambio sin previo aviso. _____

B. Es indistinto la ley no lo regula. _____

C. Revisión fiscal por parte de la Administración Tributaria. _____

8. ¿La empresa ha tenido algún ajuste fiscal por malos acreditamientos de ISR a ISO o viceversa?

SI No.

9. ¿creé que el ISO pagado en el mismo año (opción 11:a ley del ISO), se puede acreditar al pago del impuesto determinado de ISR en pagos trimestrales de ese año?

SI No.

10. Si después de hacer las deducciones de impuesto la empresa obtuvo un remanente de ISO, será considerado como un gasto no deducible para efectos del ISR en declaración jurada anual. ¿Se refiere a opción 11:a o bien 11:b de la ley del ISO?.

11:a 11:b

Hemos finalizado esta pequeña encuesta, muchas gracias por su tiempo.

8.2 Anexos 2 Criterio Institucional SAT, No. 3-2017



CRITERIOS TRIBUTARIOS INSTITUCIONALES No. 3-2017 FORMAS DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD

IV. CRITERIOS INSTITUCIONALES:

CASO NÚMERO 1: "REMANENTE DE PAGO DE ISO"

Contribuyente que se encuentre en la forma de acreditamiento de la opción b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, PAGOS DE ISR ACREO/TABLES AL ISO PAGADO EN EL MISMO TRIMESTRE DEL MISMO AÑO CALENDARIO, en el caso de que durante el trimestre en concepto de ISO determinaran pagar una cantidad mayor a lo que se determinó a pagar por ISR, quedando un saldo pagado en concepto de ISO. ¿Podrán acreditarlos en el año calendario inmediato siguiente en los pagos del ISR hasta agotarlo o se debe considerar como un costo o gasto deducible?

CRITERIO

:

Tal como lo indica el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se establece que el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí, y en el caso que sea la opción b) de ese artículo la que haya escogido el contribuyente para su acreditamiento, se debe considerar lo siguiente:

Si el pago del ISR determinado que acreditó al Impuesto de Solidaridad determinado, sea menor y quede un saldo de Impuesto de Solidaridad, únicamente deberá pagar esa cantidad por concepto de Impuesto de Solidaridad, en la forma establecida en el artículo 10 de la Ley citada, no pudiéndose a este remanente considerar como un gasto deducible con base el artículo 11 último párrafo de la Ley del Impuesto de Solidaridad, puesto que no es esa la opción a la que se encuentra afiliado y ese párrafo se relaciona con el inciso a) del artículo citado.

Sin embargo, el saldo del Impuesto de Solidaridad efectivamente pagado posterior 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 5: "REMANENTE DE ISO NO ACREDITADO AL MOMENTO DE REALIZAR CAMBIO DE OPCIÓN EN LA FORMA DE ACREDITAMIENTO"

Cambio de opción de acreditamiento, según artículo 11 literal a) y b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad, cuando exista remanente de ISO no acreditado.

CRITERIO

Inicialmente, se debe considerar que en aplicación del principio de especialidad, las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes, en ese sentido, para efectos del Impuesto de Solidaridad debe aplicarse lo regulado en la ley del referido impuesto, contenido en el Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, y para efectos del Impuesto Sobre la Renta lo normado en el libro I Impuesto Sobre la Renta, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República.

El contribuyente inscrito en la opción de acreditamiento contenida en la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de solidaridad, se debe tomar en consideración lo siguiente: El ISO, pagado durante los 4 trimestres del año calendario, podrá ser

acreditado al ISR que debe pagarse trimestralmente, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, hasta su agotamiento durante los 3 años calendarios inmediatos siguientes. Por ejemplo, el pago trimestral de enero-marzo de 2015 de ISO, podrá acreditarlo a ISR correspondiente a 2016, 2017 y 2018. Si hubiere remanente de ISO que no fue acreditado, será considerado un gasto deducible del ISR.

Cuando un contribuyente estando en la forma de acreditamiento de la opción a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se cambia a la forma de acreditamiento de la opción b) del mismo precepto legal mencionado, en el cual acredita el ISR al ISO, pero aún posee un monto del Impuesto de Solidaridad que no ha sido acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta durante los tres años calendario inmediatos siguientes, 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 Impuesto Sobre la Renta del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) antes mencionada.

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.

Ahora bien, para realizar el cambio del método de acreditación descrito en literal b) al descrito en la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, es necesario mencionar que debe ser autorizado por la Administración Tributaria.

Por la naturaleza del acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto sobre la Renta y viceversa, los contribuyentes deberán realizar el cambio de opción en el mes de diciembre.

En el caso de cambio de la opción contenida en la literal a) del artículo 11) a la contenida en la literal b) del mismo artículo de la Ley citada, deberán dar aviso a la Administración Tributaria, con base en el artículo 120 del Código Tributario.

En el caso de cambio de la opción contenida en la literal b) del artículo 11) a la contenida en la literal a) del mismo artículo de la Ley citada, deberá

solicitarlo a la Administración Tributaria, la que una vez analizada la solicitud emitirá la autorización correspondiente si fuera procedente.

**PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS
JURÍDICOS.**

Se aprueban los presentes criterios institucionales, los cuales deberán ser aplicados a partir de la presente fecha.

Guatemala, 20 de diciembre de 2017.

Publíquese y divúlguese.


Lic. Juan Francisco Solórzano Foppa.

Superintendente de Administración Tributaria –SAT–

9. ÍNDICE DE TABLAS

	Página
<i>Estado de Resultados por trimestre 2,019</i>	47
<i>Método 11:a Determinación de ISR a pagar por trimestre 2,019</i>	48
<i>Tabla de control de acreditamiento de ISO a ISR Método 11:a</i>	49
<i>Estado de Situación Financiera 2,018</i>	50
<i>Estado de Resultados 2,018</i>	51
<i>Método 11:b determinación del ISO 2,019</i>	52
<i>Método 11:b determinación del ISR</i>	53
<i>Tabla de control acreditamiento de ISR a ISO Método 11:b</i>	54
<i>Caso 1 Determinación de ISO a pagar 2,019 Método 11:a</i>	55
<i>Caso 1 Determinación de ISR a pagar 2,019 Método 11:a</i>	55
<i>Caso 2 Cuadro de acreditación ISO a ISR Método 11:a</i>	56
<i>caso 2 Determinación de ISR Método 11:a</i>	56
<i>Caso 3 Determinación de ISO a pagar</i>	58
<i>Caso 3 Determinación de ISR a pagar</i>	58
<i>Caso 3 Acreditación ISO A ISR Método 11:a</i>	59
<i>Caso 3: Determinación de ISR, método 11:b</i>	59
<i>Caso 3 Tabla de control acreditamiento de ISR a ISO método 11:b</i>	60
<i>Proyección de Estado de Situación Financiera</i>	76
<i>Proyección de Estado de Resultados</i>	77
<i>proyección Determinación del ISO a pagar</i>	78
<i>proyección acreditamiento de ISO a ISR Método 11:a</i>	79

10. ÍNDICE DE GRÁFICAS

	Página
<i>Respuesta a pregunta 1</i>	64
<i>Respuesta a pregunta 2</i>	65
<i>Respuesta a pregunta 3</i>	66
<i>Respuesta a pregunta 4</i>	68
<i>Respuesta a pregunta 5</i>	69
<i>Respuesta a pregunta 6</i>	70
<i>Respuesta a pregunta 7</i>	71
<i>Respuesta a pregunta 8</i>	72
<i>Respuesta a pregunta 9</i>	72
<i>Respuesta a pregunta 10</i>	73
<i>Respuesta a pregunta 11</i>	74