

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



**CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE NO
RESIDENTES EN EL EXTERIOR, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA
FABRICACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS,
SUSTANCIAS QUÍMICAS, MEDICINALES Y PRODUCTOS BOTÁNICOS, UBICADA
EN EL MUNICIPIO DE MIXCO, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**

LICENCIADA SAYRA FIDELINA MENDOZA ESTRADA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2021

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



**CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE NO
RESIDENTES EN EL EXTERIOR, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA
FABRICACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS,
SUSTANCIAS QUÍMICAS, MEDICINALES Y PRODUCTOS BOTÁNICOS, UBICADA
EN EL MUNICIPIO DE MIXCO, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**

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 SEPTIMO 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.

DOCENTE: LIC. MSC. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

AUTOR: LIC. SAYRA FIDELINA MENDOZA ESTRADA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2021

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 Primero:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo:	Dr. Byron Giovani Mejía Victorio
Vocal Tercero:	Vacante
Vocal Cuarto:	BR. CC. LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal Quinto:	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE
GRADUACIÓN

Coordinador:	MSc. José Rubén Ramírez Molina
Evaluador:	MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Evaluador:	MSc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví

DECLARACIÓN JURADA DE ORIGINALIDAD

YO: **SAYRA FIDELINA MENDOZA ESTRADA**, con número de registro académico:
201011607.

Declaro que, como autor, soy el único responsable de la originalidad, validez científica de las doctrinas y opiniones expresadas en el presente Trabajo Profesional de Graduación, de acuerdo al artículo 17 del Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes.



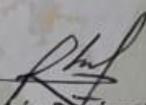
Autor: _____

**ACTA No. GT-B-19-2021**

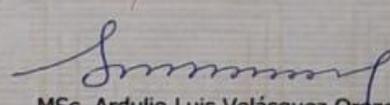
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación 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 de la terna evaluadora, el 17 de octubre de 2021, a las 10:35 horas para practicar el EXAMEN FINAL DEL CURSO DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN II de la **Licenciada Sayra Fidelina Mendoza Estrada**, carné No **201011607**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Artes. La presentación se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final del Trabajo Profesional de Graduación presentado por el sustentante, denominado **CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE NO RESIDENTES EN EL EXTERIOR, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA FABRICACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS, SUSTANCIAS QUÍMICAS, MEDICINALES Y PRODUCTOS BOTÁNICOS, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE MIXCO, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. La presentación del Trabajo Profesional de Graduación fue APROBADO con una nota promedio de **setenta y dos (72) puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante de la terna evaluadora nombrada por la Dirección de la Escuela. La Terna Evaluadora hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas sugeridas por la Terna Evaluadora dentro de los 5 días hábiles comprendidos del 18 al 22 de octubre de 2021.

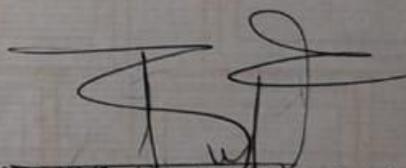
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala el 17 de octubre del año dos mil veintiuno.



MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador



MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Evaluador



MSc. Walfred Ramiro Vasquez Catavi
Evaluador



Licda. Sayra Fidelina Mendoza Estrada
Postulante



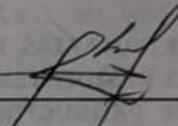
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante: **Sayra Fidelina Mendoza Estrada, carné No 201011607**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 24 de octubre de 2021.

(f)


Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS:** Por darme sabiduría, entendimiento y fortaleza para alcanzar esta meta profesional.
- A MIS PADRES:** Fidelina Estrada y Francisco Mendoza por enseñarme buenos valores, el camino a la superación, por su gran amor, sacrificio y sobre todo el apoyo incondicional.
- A MI ESPOSO:** Querido Emanuel de Jesús García Coronado por el gran amor, apoyo incondicional y por toda la comprensión para lograr esta meta.
- A MIS HERMANOS:** Rohely, Javier, Silvia y Nidia Mendoza por su cariño y apoyo incondicional.
- A MIS SUEGROS:** Olga Coronado y Manuel García por el aprecio y el apoyo brindado de manera incondicional.
- A MIS AMIGOS** De la universidad por estar presente durante en el aprendizaje profesional, por el apoyo y ejemplo a seguir.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:** Por formarme profesionalmente y permitirme alcanzar esta meta.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por todos los conocimientos adquiridos y el privilegio de ser egresada como profesional.

CONTENIDO

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	iv
1. ANTECEDENTES.....	1
1.1 Antecedentes de la empresa.....	1
1.2 Antecedentes de la industria farmacéutica en Guatemala.....	3
1.3 Antecedentes del cumplimiento de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes.....	3
1.4 Antecedentes de investigación similares al tema.....	4
2. MARCO TEÓRICO	7
2.1 Definición de empresa.....	7
2.2 Empresa privada	7
2.2.1 Características de la empresa privada	7
2.3 Definición de industria farmacéutica	8
2.3.1 Según el origen de los productos.....	9
2.3.2 Según el tipo de producto	10
2.4 Actividad financiera que realiza el estado	10
2.5 Los tributos	11
2.5.1 Carácter público	11
2.6. Son Prestaciones en dinero o en especie.....	12

2.7	La Constitución Política de la República de Guatemala.....	12
2.7.1	Principios	12
2.8	Leyes afectas para una empresa constituida en Guatemala	13
2.9	Obligación tributaria.....	15
2.9.1	Objeto de la obligación	15
2.10	Los sujetos de la relación jurídica tributaria	16
2.10.1	Sujeto activo	16
2.10.2	Sujeto pasivo	16
2.10.3	Hecho generador	17
2.10.4	Hecho imponible.....	17
2.11	Determinación del tributo.....	18
2.12	Momento en que nace la obligación tributaria	18
2.13	La administración de los recursos.....	18
2.14	Residentes.....	19
2.15	Renta.....	19
2.15.1	Renta exenta	20
2.15.2	Renta imponible.....	20
2.16	Renta de fuentes guatemaltecas	21
2.16.1	Renta de actividades lucrativas	21
2.16.2	Renta de trabajo	21

2.16.3 Renta de capital y ganancia de capital	21
2.17 Definición de renta en Guatemala	22
2.17.1 Régimen del impuesto sobre la renta (ISR).....	22
2.17.2 Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas	22
2.17.3 Régimen opcional simplificado sobre ingresos actividades lucrativas ..	23
2.18 Régimen retención de no residentes	24
2.18.1 Gestión del Impuesto Sobre la Renta de no residentes en Guatemala sin establecimiento permanente.....	24
2.18.2 Establecimiento del no residente.....	26
2.18.3 No residente con establecimiento permanente	26
2.18.4 No residente sin establecimiento permanente	27
2.18.5 Hecho generador en rentas de no residentes	27
2.18.6 Sujetos pasivos en rentas de no residentes	27
2.18.7 Responsables y agentes de retención de no residentes	27
2.18.8 Régimen de cálculo del impuesto en rentas de no residentes.....	28
2.18.9 Base imponible para las rentas de no residentes.....	28
2.18.10 Tasa impositiva para retenciones no residentes	28
2.18.11 Determinación de la retención de no residentes cuando está en moneda extranjera.....	30
2.18.12 Agente de retención de no residente.....	30

2.18.13	Formulario de presentación del impuesto sobre la renta de no residentes	30
2.18.4	Periodo de pago o prestación de la retención del Impuesto Sobre la Renta de no residentes	31
2.19	Código tributario (Decreto 6-91)	31
2.19.1	Infracciones tributarias	31
2.19.2	Sanción.....	32
2.19.3	Mora.....	32
2.19.4	Intereses resarcitorios	32
2.20	Código penal (Decreto 17-73)	33
2.21	Planificación tributaria	33
2.22	Importancia de un control interno dentro de una empresa privada.....	34
2.22.1	Coso I.....	34
2.22.2	Coso II.....	35
2.22.3	Coso III.....	35
2.22.4	Ventajas de utilizar el informe estándar COSO.....	37
2.22.5	Control interno tributario	37
2.22.6	Consecuencias de no tener un control interno dentro de la empresa.....	38
2.22.7	Origen de descontrol en la gestión tributaria de una empresa	38
3.	METODOLOGÍA.....	39
3.1	Definición del problema	39

3.2	Punto de vista	40
3.3	Delimitación del problema.....	40
3.3.1	Unidad de análisis	41
3.3.2	Periodo a investigar	41
3.3.3	Ámbito geográfico	41
3.3.4	Universo	41
3.3.5	Muestra.....	41
3.4	Objetivos.....	41
3.4.1	Objetivo general.....	42
3.4.2	Objetivos específicos.....	42
3.5	Método científico.....	42
3.6	Técnicas de investigación aplicadas	44
3.6.1	Técnicas de investigación documental	44
3.6.2	Técnicas de investigación de campo.....	45
4.	ANALISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS	46
4.1	Constitución de la empresa	46
4.2	Establecimiento	46
4.3	Pago al personal de Centroamérica	47
4.4	Otros pagos a Centroamérica.....	48
4.5	Documentos por las transferencias efectuadas a Centroamérica	48

4.6	Acreditamiento tributario a la Superintendencia de Administración Tributaria por las transferencias a Centroamérica	49
4.7	Problemas actuales que presenta la empresa objeto de estudio con la gestión tributaria para el cumplimiento de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes.....	50
4.8	Encuesta	50
4.9	Análisis de los resultados de la encuesta	59
4.9.1	Objetivo Especifico No. 1. Revisar el proceso de revisión que realiza la contadora general al módulo de impuestos, como encargado de la emisión de formularios de Impuesto Sobre la Renta de no residentes que lleva a cabo la empresa.....	59
4.9.2.	Objetivo Especifico No. 2. Determinar si la empresa objeto de estudio ha tenido omisos del Impuesto Sobre la Renta de no residentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria.	60
4.9.3	Objetivo Especifico No. 3. Proponer un procedimiento como control en gestión tributaria para el cumplimiento eficiente de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes de la empresa. ...	62
4.10	Propuesta a los problemas encontrados.....	63
4.10.1	Propuesta al problema No. 1: Adquisición de recurso humano	63
4.10.2	Propuesta al problema No. 2: Capacitación al personal del área de gestión tributaria.....	66
4.10.3	Propuesta al problema No. 3: Establecer un proceso como control en gestión tributaria en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes	68
	CONCLUSIONES.....	71

RECOMENDACIONES72

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS73

ANEXOS77

ÍNDICE DE TABLAS83

ÍNDICE DE GRÁFICAS.....84

ÍNDICE DE FIGURAS85

RESUMEN

El problema de investigación que se ha detectado es la debilidad en el proceso para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos, ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala.

El objetivo de la investigación es diagnosticar la situación actual de la empresa, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta de no Residentes, para determinar las propuestas de soluciones que puedan ayudar a la empresa en el mejoramiento de sus procesos fiscales ante la Administración Tributaria.

La presente investigación se realizó con base en la utilización del método científico a través de sus tres fases. En la fase indagatoria se recopilaron datos históricos, a través de las técnicas de: encuesta, entrevista, la observación, revisión de impuestos, fichas bibliográficas, lectura de libros, tesis universitarias y leyes vigentes del país, los instrumentos que se utilizaron en esta fase son: formularios de impuestos, estados financieros, integraciones contables, conciliaciones bancarias, estados de cuenta bancarios, computadora y libreta de apuntes. En la fase demostrativa se analizó la información recopilada para determinar la gestión tributaria para el cumplimiento de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos.

Entre los resultados más importantes obtenidos mediante la investigación de campo realizada, se pudo determinar que la empresa tiene debilidad en el proceso de revisión y emisión de retenciones del Impuestos Sobre la Renta de no residentes, siendo el primero: una inadecuada segregación de funciones, que ocasiona falta de revisión de los impuestos por parte de la contadora general quien de acuerdo al

organigrama de funciones que se realizó, es la única encargada de revisar todos los módulos del departamento de contabilidad, y cuando no le da tiempo de revisar los formularios emitidos por el encargado de impuestos, los traslada para el pago correspondiente, detectándose algunos inconvenientes después de haberlos presentado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, segundo: incumplimiento en cuanto a la determinación y emisión de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, ocasionando pagos por rectificaciones y tercero: se pudo observar que la empresa inscrita en el régimen fiscal como mediano especial y siendo exportadora no cuenta con un procedimiento de control en el proceso de gestión tributaria que permita filtrar los errores fiscales.

La empresa ha rectificado formularios y ha tenido que pagar multa por las mismas, así también se pudo encontrar que durante diciembre del año 2020 se realizó un pago duplicado por cinco mil ciento ochenta y cuatro (Q. 5,184.00), valor que la empresa pagó a la Superintendencia de Administración Tributaria, pero como sanción les descontó de manera equitativa a los empleados involucrados por la falta de control que sucedió y que perjudicó las finanzas de la empresa. Por lo que se le propuso la implementación de un procedimiento como medida de control en el proceso de gestión tributaria para evitar los pagos indebidos realizados de más a la Administración Tributaria.

Entre las principales conclusiones del informe de trabajo profesional de graduación se encuentra, que la empresa presenta debilidad en el proceso de gestión tributaria, debido a que no cuenta con una adecuada segregación de funciones en el departamento de contabilidad y por lo mismo en varias ocasiones la contadora general, quien es la encargada de revisar las retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, por sus múltiples funciones no ha podido verificar y corroborar la emisión correcta de los formulario y los ha traslado para pago y presentación ante la Administración Tributaria, detectándose los inconvenientes posteriormente, por lo que repercute en las finanzas de la empresa, debido a que se han pagados rectificaciones y duplicidad de impuestos.

Otra importante conclusión a la que se llegó con la finalización del trabajo de investigación de campo es que la empresa ha ido creciendo y abarcando mercados nacionales e internacionales, por lo que sus operaciones en el ámbito tributario han ido aumentando, pero no se ha cumplido al cien por ciento con el Impuesto Sobre la Renta de no residentes, por falta de un procedimiento de control en el proceso de gestión tributaria, que permita controlar el ciclo de emisión, revisión y pago de las retenciones y además no cuenta con el recurso humano adecuado que evite las infracciones tributarias.

Debido a las debilidades planteadas, se pudo verificar que durante el año 2020 hubieran muchas rectificaciones, y esto se debió a la pandemia Covid-19 que afecto a nivel mundial, ya que hubo recorte de recurso humano y esto ocasiono la rotación inmediata del personal y aquellas que aun permanecieron en el departamento se hicieron cargo de la atribución de impuestos para que la empresa cumpliera con las obligaciones tributaria.

Los errores aún siguen persistiendo ya que la estructura de la empresa no ha cambiado y las revisiones de los impuestos no se están generando por lo que es necesario que la empresa tome en cuenta los resultados de la investigación y proceda para mejorar las operaciones del área tributaria.

INTRODUCCIÓN

La empresa objeto de estudio del presente trabajo de graduación es una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos, tiene como finalidad principal seguir abarcando mercados internacionales y consolidarse como una empresa líder en el mercado farmacéutico, reconocida por sus altos estándares de calidad, ética empresarial e interés genuino por el bienestar de las personas.

Fue constituida bajo las leyes de la República de Guatemala, como una Sociedad Anonima e inscrita en registros fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para efectos del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, efectuando pagos mensuales por la adquisición de servicios profesionales en el exterior, así también actúa por disposición de la administración tributaria como agente retenedor, se encuentra ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala del país de Guatemala.

El presente trabajo profesional de graduación consta de los siguientes capítulos:

El capítulo uno, está integrado por los antecedentes de la empresa donde se plantea como primer punto, la constitución de la misma, a lo que se dedica y el alcance de sus ventas por el crecimiento económico que la misma ha alcanzado por la calidad de su producto, como segundo punto, se mencionan los antecedentes sobre el desarrollo de las industrias farmacéuticas en Guatemala y como tercer punto, se integran investigaciones similares al trabajo objeto de estudio que sirven como base y fundamento al trabajo profesional de graduación, como por ejemplo lo que indica Contreras (2016) en su tesis “La importancia de la Planificación Fiscal Empresarial en Guatemala” que hace énfasis en la aplicación del control interno para el logro eficiente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y eviten tener inconvenientes que perjudiquen a la empresa.

El capítulo dos, desarrolla el marco teórico conceptual, donde se presentan conceptos y definiciones de una empresa farmacéutica y temas relacionados a la obligación tributaria a la que se encuentra afecta una entidad por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, dicho capítulo sirve para fundamentar de manera legal y fiscal la

investigación y propuesta de solución planteada para los hallazgos encontrados en la empresa objeto de estudio. Este capítulo es enriquecido y fundamentado con las leyes guatemaltecas como el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, el Decreto 6-91 Código Tributario, estas leyes y otras son las encargadas de plantear la base fiscal para el desarrollo adecuado de las obligaciones tributarias, también se detalla el Impuesto Sobre la Renta de no residentes el cual es el tema de investigación y concepto sobre la importancia de un control en la gestión tributaria.

El capítulo tres, desarrolla la metodología del trabajo de investigación, presenta la definición, especificación, delimitación y el planteamiento del problema, así también el objetivo general y los objetivos específicos, el método de una investigación científica y su fase indagatoria, demostrativa y expositiva, se plantean las técnicas de observación, encuesta, entrevista, revisiones de impuestos e integraciones contables para determinar los hallazgos y la solución del problema planteado. Este capítulo ayuda al investigador para determinar el objetivo que se desea alcanzar mediante la aplicación de las técnicas de investigación documentadas y de campo adecuada para la recolección de toda aquella información necesaria para la investigación.

El capítulo cuatro, presenta el análisis de los resultados encontrados, con respecto al informe del trabajo profesional realizado en el municipio de Mixco del departamento de Guatemala, donde se determinó con base a la investigación de campo que la empresa objeto de estudio tiene debilidad en el procesos de gestión tributaria para el cumplimiento de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, lo que repercute que se rectifiquen formularios posteriormente al pago realizado y que exista duplicidad en el pago de algún formulario, lo que es evidente que la empresa clasificada en el régimen especial mediano no ha podido controlar ese tipo de incidentes dentro del departamento contable, también se determinó mediante la encuesta y el cuestionario que el personal de la empresa no tiene los conocimientos adecuados sobre la gestión tributaria y tampoco existen controles que les permitan evitar la determinación incorrecta de las retenciones de Impuesto Sobre la Renta de no residentes, además se pudo observar mediante la realización de un organigrama de funciones que las operaciones de todos los módulos de contabilidad

recaen en la contadora general lo que ocasiona una inadecuada segregación de funciones que da lugar a la poca o nula revisión de los formularios.

Como resultado de la investigación se sugiere lo siguiente: 1) la contratación de un auxiliar contable de manera permanente con sus prestaciones de ley o un auxiliar contable temporal que es más económico, debiendo registrar el gasto por medio de una factura especial, ya que solo se contrataría eventualmente cuando se considere la carga de trabajo, cualquier de las dos opciones ayudarían a que se realice una segregación de funciones adecuada. 2) Capacitación del personal de manera periódica para que las personas encargadas del área de gestión tributaria tenga las bases fundamentales necesarias para llevar a cabo adecuadamente las funciones asignadas en el ámbito tributario y 3) se sugiere un procedimiento para la revisión de los impuestos y para la presentación y confirmación en cuanto al cumplimiento de los mismos.

También como parte del trabajo profesional de graduación, se presentan las principales conclusiones alcanzadas con el desarrollo de la investigación y sus respectivas recomendaciones.

Por último se detalla las referencias bibliografías consultadas en el proceso de la investigación y los anexos donde se puede visualizar información adicional utilizada para en el desarrollo del presente trabajo.

1. ANTECEDENTES

Detalla información de teoría histórica y empírica que se relacionan con gestión tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos, ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala, así también se muestra hallazgos que se obtuvieron de trabajos profesionales de investigación que plantea asuntos relacionados al tema objeto de estudio.

El tema de tributación se desarrolla desde la antigüedad en la civilización maya cuando el pago del tributo se realizaba en especie, es decir con productos que cosechaban de la ardua labor cotidiana, el pago era con granos básicos como maíz, el algodón y tejidos. Durante el transcurso de la historia se ha desarrollado la manera de tributar y dejó de ser en especie, en la actualidad el pago es en dinero. (ICEFI, 2007)

Con el transcurso de los años el proceso tributario ha sido regulado por las leyes nacionales, con el objetivo primordial de contribuir al mantenimiento del estado y al gasto público tal como lo establece la Constitución de la República de Guatemala en su Artículo 135, literal d) Es responsabilidad de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) fiscalizar el proceso de recaudación que realizan los contribuyentes del país, para que todos los ciudadanos contribuyan de acuerdo a la capacidad de cada uno.

Uno de los deberes de la administración es la gestión tributaria ya que por medio de ella, cuantifica y determina el valor del impuesto a recaudar por parte del contribuyente como responsable del cumplimiento tributario, es la encargada de velar el comportamiento del sujeto pasivo y proporcionar la confianza y los medios factibles para que se cumpla con la obligación de pago establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.1 Antecedentes de la empresa

La entidad objeto de estudio se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos de alta calidad, desarrolla más de cien productos de prescripción como

productos éticos, entre los que se puede mencionar: línea gástrica, antibiótica, cardio, pediátrica gástrica, respiratoria, multivitamínica, general, pediátrica general, analgésica, diabetes, odontológica, y pediátrica respiratoria, también desarrolla productos genéricos, entre los que se menciona: línea antibiótica, antiviral, general, analgésica, diabetes, multivitamínica, antihistamínica y gástrica y por último se encuentran los productos OTC (Over The Counter) que son productos que se encuentra a la venta libre como: línea multivitamínica, gástrica y tónico capilar.

Fundada en 1926 con más de 90 años de experiencia en la fabricación y distribución de productos farmacéuticos que satisface la región centroamericana, cuentan con equipo moderno en todas las fases del proceso de producción, tecnología de punta y controles que garantizan la calidad de los productos, cumplen el cien por ciento con el informe 32 de buenas prácticas de manufactura, una de las primeras empresas farmacéuticas en Centroamérica calificada bajo este estándar colocándolos a la par de los mejores laboratorios farmacéuticos de países como México, Brasil, Argentina y Colombia.

Es una empresa que se ha mantenido en la vanguardia en técnicas sanitarias de cada uno de sus productos, se caracteriza por crear productos de calidad a precios accesibles, cuentan con programas sociales que buscan darles apoyo a las personas de escasos recursos que padecen de enfermedades crónicas como diabetes, asma, hipertensión arterial y otros.

La empresa es de carácter familiar y se encuentra ubicada en el municipio de Mixco, del departamento de Guatemala, se ha introducido no solo en el mercado regional, sino también en el mercado centroamericano como el Salvador, Honduras y Nicaragua.

Las obligaciones tributarias de la empresa por la contratación de servicios de no residentes en el exterior están a cargo del departamento de contabilidad que inicialmente era de tres personas, pero con el transcurso de los años y el crecimiento de la misma, las responsabilidades ante la Superintendencia de Administración Tributaria han aumentado, pero por la falta de conocimiento y control, no se ha cumplido al cien por ciento con las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes por

los servicios que prestan los colaboradores en los países de Centroamérica mencionados.

1.2 Antecedentes de la industria farmacéutica en Guatemala

A partir del año 1960 para el año 1970 se observó el ingreso de varias casas farmacéuticas extranjeras al país que provenían de Europa y Estados Unidos, establecieron plantas de producción en Guatemala, o a través de un representante que solía ser una droguería o un laboratorio guatemalteco. Esto provocó que hubiera enriquecimiento en la oferta de productos farmacéuticos para la población y además obligó a cualquier persona o empresa a querer competir con estos laboratorios extranjeros y ofrecer una calidad igual o mejor a la que estaban ofreciendo. (Núñez, 2015)

A finales del siglo XX, existían más de 300 laboratorios farmacéuticos nacionales, dicha situación obligó al establecimiento de estrictas normas y protocolos de calidad, no solo en cuanto a la forma de elaborar los medicamentos por parte de los laboratorios sino que también en cuanto a las instalaciones utilizadas para tal fin, esto provocó el cierre de muchos laboratorios nacionales que no cumplían con las regulaciones establecidas.

1.3 Antecedentes del cumplimiento de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes

Las empresas cuya actividad comercial es la fabricación de productos farmacéuticos o mejor dicho medicinales, están sujetas como toda entidad jurídica al cumplimiento de las obligaciones tributarias, es por ello que deben efectuar el pago de sus impuestos en el tiempo correspondiente.

La entidad objeto de estudio se dedica a la fabricación de productos farmacéuticos y los comercializa en los países de Centroamérica como El Salvador, Honduras y Nicaragua, cuenta con la capacidad del personal necesario en cada país para la venta de los productos. Debido a la relación jurídica que nace con los países mencionados, la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, indica en el Artículo 97 del Libro I, todas las empresa que no se encuentren domiciliados en Guatemala están sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta de No Domiciliados y en el Artículo 104, indica que por los

servicios que adquiere en dichos países está sujeta a la tasa impositiva de pago del quince por ciento (15%).

Así también adquiere servicios profesionales de abogados y notarios para que se encarguen del registro, renovación, modificación o finalización de las diversas marcas de productos que se encuentran en cada país para la comercialización, para que cumplan con las leyes correspondientes, de igual manera se efectúa el pago de impuesto por una tasa impositiva del quince por ciento (15%).

1.4 Antecedentes de investigaciones similares al tema

Se realizaron investigaciones y se encontraron relación de algunos trabajos e informes desarrollados con el presente tema y los cuales se detallan a continuación:

Pérez (2015) en su tesis denominada “Manual de Procedimientos para la Aplicación del Régimen de Retenciones de Impuesto Sobre la Renta de la ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012” indica que los manuales de procedimientos son una herramienta práctica, que coadyuva a que las entidades, ya sean públicas o privadas, realicen en forma lógica y secuencial los procesos dentro del ámbito de operaciones y transacciones de su giro habitual, además minimizan tiempo en el desarrollo de los procedimientos y evitan errores.

Fúnez (2008) en su tesis denominada “Análisis Jurídico Sobre la Operatividad en la Retención del Impuesto Sobre la Renta al Transporte Terrestre No Domiciliado en la República de Guatemala”, en conclusión indica que el Congreso de la República de Guatemala a través de la reforma de leyes, establece el procedimiento claro, ágil y efectivo para la obtención de recursos y control en cuanto a las retenciones del Impuesto Sobre la Renta de los servicios adquiridos de personas no domiciliado en la república de Guatemala.

Contreras (2016) en su tesis denominada “La Importancia de la Planificación Fiscal Empresarial en Guatemala”, en conclusión indica que el control tributario forma parte del proceso de planificación fiscal empresarial y todas las empresas que logran una eficiencia en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas evitan tener inconvenientes que

perjudiquen a la empresa ya que tendrán que asumir sus responsabilidades ante la ley por tal incumplimiento.

Deloitte (2017). Publica el tema “Controles Internos Tributarios a Nivel Empresarial”, donde menciona en su blog que día a día en una empresa existe el impacto sobre el tema tributario, por lo que se concluye que es de gran importancia que las mismas evalúen el plan de organización, los métodos y procedimientos adoptados, para que se incluyan en aquellos, elementos importantes que puedan permitir al contribuyente mantener la confianza y sobre todo la certeza de estar cumpliendo con las obligaciones tributarias que demanda la Superintendencia de Administración Tributaria. Una compañía debe tener la capacidad de identificar los riesgos del control interno fiscal de cada ciclo de la empresa, es decir dentro del proceso que se da dentro de los módulos contables, esto le permitirá evaluar el estado actual en que opera cada área y departamento de la compañía y los riesgos y/o debilidades que puedan existir.

Dubón y Asociados (2013) indica que “El Impuesto Sobre la Renta para No Residentes”, recae en las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa de conformidad con el Código de Comercio, que paguen o acrediten en cuenta bancaria o de cualquier otra manera pongan a disposición de los no residentes, rentas afectas al impuesto y deberán retenerlo con carácter definitivo, aplicando a la base imponible el porcentaje establecido para ello y enterar el impuesto por medio de declaración jurada a la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros 10 días del mes inmediato siguientes aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario y deberá expedir la constancia de la retención efectuada. Si en dado caso el impuesto no es retenido por la empresa, el impuesto deberá liquidarse y pagarse por el no residente mediante declaración jurada y dentro de los 10 primeros días del mes siguientes en que ocurra el hecho generador, como una forma de autoliquidación y pago del impuesto correspondiente.

Pecho (2015) menciona que las grandes empresas concentran gran parte de la recaudación no sólo en su calidad de contribuyente sino también como agentes de retención de impuestos laborales, aportaciones a la seguridad social, Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes, por lo que se concluye

que los riesgos de incumplimiento asociados a las grandes empresas son muy relevantes desde el punto de vista de las potenciales pérdidas de recaudación. Las grandes empresas concentran no menos del 60% de la recaudación y no llegan a representar más del 1% del total de contribuyentes registrados.

Ruffner (s.f) en su documento “El Control Interno en las Empresas Privadas”, indica que se ha convertido en uno de los pilares de las organizaciones empresariales, permite observar con claridad la eficiencia y eficacia de las operaciones, la confiabilidad de los registros y el cumplimiento de las leyes, normas y regulaciones aplicables, en conclusión el control interno es vital ya que promueve eficiencia, asegura la efectividad y, sobre todo, previene que se violen las normas y los principios contables. Los que pagan por la deficiencia de control no son los accionistas porque generalmente ellos ya recuperaron su capital, quienes llevan la peor parte son los trabajadores y el Estado, porque en dado caso las empresas llegan a quebrar, también se llevan los tributos.

Vesco Consultores (2017) menciona en su blog “Impuestos de Guatemala”, que las empresas que cometen infracción, conllevan una consecuencia en el ámbito tributario, dicha consecuencia es monetaria y en caso extremo judicial. Como lo indica el Diccionario de la Real Academia Española, omitir es abstenerse de hacer o decir algo, en el caso de la omisión de pago de impuestos que puede ser por no haberlo presentado o haberlo determinado incorrectamente además de ser detectado por la Superintendencia de Administración Tributaria y si no se considera como delito, procede a ser sancionado con una multa del 100% del tributo omitido

2. MARCO TEÓRICO

El marco teórico está integrado por la parte específicamente teórica y conceptual que permite tener el fundamento lógico y legal de la investigación que se relaciona con Gestión Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos, ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala.

2.1 Definición de empresa

Una empresa es una unidad económica, formada por un conjunto de factores productivos (conjunto de recursos humanos, materiales y financieros) bajo la dirección y responsabilidad del empresario o representante, cuya función es la producción de bienes o servicios con el objetivo de obtener el máximo rendimiento o ganancia. (Sánchez, 2015)

El Diccionario de la Real Academia Española de la lengua (2014) define a una empresa como “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”.

2.2 Empresa privada

Se define como la unidad económica constituida legalmente como tal, perteneciente a personas particulares que organizan y coordinan una serie de factores de producción (humano, financiero y materiales) que hacen posible desarrollar una actividad económica para la producción de bienes y/o servicios y obtener utilidades o ganancias. Es la organización privada que desarrolla un conjunto de actividades, elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público consumidor o demandante los bienes y servicios, cuyo fin primordial es el lucro. (Sánchez, 2015)

2.2.1 Características de la empresa privada

Que las principales características de la empresa privada son:

- a) Es una organización con fines de lucro. Eso significa que desarrolla una actividad económica como la producción, distribución o venta de algún bien o servicio con el objetivo de obtener ganancias.
- b) Puede pasar a ser una empresa pública en caso de ser estatizada.
- c) Puede conformarse a partir de la privatización de una empresa pública o cuando se rompe el monopolio que posee el Estado en un mercado.
- d) Puede competir con la empresa pública.
- e) El hecho que sea privada no significa que la empresa no deba rendir cuentas a las autoridades, especialmente, cuando se trata de actividades clave para el desarrollo del país como educación o salud.
- f) Está obligada a pagar impuestos al gobierno y a garantizar para sus trabajadores todos los beneficios que establece la ley. (Westreicher, 2019)

2.3 Definición de industria farmacéutica

Una industria es la que lleva a cabo la actividad transformadora de las materias primas, orgánicas e inorgánicas, obtenidas de la agricultura, ganadería, minería, piscicultura, silvicultura y de cualquier otra actividad económica llamada primaria.

El término de industria también se define como aquel conjunto de procesos realizados en forma sistemática a través de medios mecánicos, eléctricos y electrónicos, cuyo fin fundamental es la transformación de bienes que por sí solos no representan un bien de utilización o consumo. Estos bienes son denominados “Materias Primas” y al finalizar el proceso de transformación, que puede denominarse proceso industrial, se convierte en “Producto Terminados”, los cuales ya son bienes de consumo. (Meza, 2005)

La actividad farmacéutica se refiere a aquellos bienes con propiedades para la prevención o curación de enfermedades del ser humano. Estos bienes son denominados “medicamentos”, cuya característica principal es el proceso de transformación que sufren de su estado natural. En el ámbito farmacéutico, la sustancia que contiene la propiedad curativa en un medicamento se denomina “Principio Activo” el cual es extraído de la naturaleza (plantas, minerales y animales).

La industria farmacéutica es una organización con personería jurídica que actuando como una empresa tiene como giro normal de su actividad la importación, producción, envasado, comercialización y distribución de bienes de origen.

La industria farmacéutica puede clasificarse de dos formas y estas pueden ser:

- a) Según el origen de los productos y
- b) Según el tipo de productos

2.3.1 Según el origen de los productos

Significa que la empresa o la industria farmacéutica puede desarrollar sus productos como resultado de su propia investigación o fabricar productos genéricos cuando las condiciones legales del país lo permitan y se clasifican en:

- a) Industria farmacéutica de desarrollo de producto: En esta industria se caracteriza fundamentalmente que interviene un alto monto de sus recursos en la investigación y desarrollo de nuevos principios activos. El proceso de investigación da como resultado lo que en términos farmacéuticos se denomina “Nuevas Terapias”. Cuando se refiere a nuevas terapias, es definir a uno o varios productos que tienen como objetivo curar y/o minimizar los efectos de una enfermedad, los cuales son productos de la realización de estudios clínicos con seres humanos, de acuerdo con las diferentes fases del proceso de investigación y desarrollo de nuevos productos que aprobada por las entidades regulatorias correspondientes convierten productos promocionados y comercializados mundialmente.
- b) Industria farmacéutica de genéricos: Se refiere a los productos fabricados con base en las sustancias de laboratorios que no fueron los productores originales se les denomina “Productos Genéricos”. Estos laboratorios participan en la producción de sus propias marcas o genéricos puros, que son aquellos productos que solo se identifican por el nombre del principio activo, al suceder esto, los llamados “Productores de Investigación” sufren la competencia comercial de los “Productos Genéricos”. Es importante mencionar que en esta clasificación las patentes de las nuevas terapias descubiertas generalmente tienen una duración de veinte años, por

lo que a partir de este periodo se vencen tanto los principios activos como los procedimientos de obtención patentados, quedando las mismas a disposición de poder ser utilizados por otros laboratorios. (Meza, 2005)

2.3.2 Según el tipo de producto

Esta clasificación se da por las propiedades químicas de los componentes de que están elaborados los medicamentos.

- a) Industria farmacéutica de medicamentos de prescripción: Los medicamentos de prescripción son aquellos productos o medicamentos que son consumidos por los pacientes debido a una indicación médica como enfermedades críticas (diabetes, infección severa y otros de mediano o alto riesgo clínico).
- b) Industria farmacéutica de medicamentos sin prescripción: En esta clasificación se refiere a los medicamentos que no requieren de una prescripción médica para su venta y consumo. Generalmente, estos medicamentos son genéricos con una larga presencia en el mercado y se utilizan para curar enfermedades de bajo riesgo clínico como antigripales, indigestión y otros sin receta médica. (Meza, 2005)

2.4 Actividad financiera que realiza el estado

Es deber del Estado garantizar a los habitantes de la Republica la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1993)

La actividad financiera que lleva a cabo el Estado es con el objeto de procurar los medios necesarios para poder cubrir o sufragar los gastos públicos que son destinados a la satisfacción de las necesidades del pueblo y en general a la realización de sus propios fines, buscando siempre el bienestar del país en su conjunto.

2.5 Los tributos

“Son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener los recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines”. (Código Tributario y sus reformas, 1991, art. 9)

Tributos son las prestaciones pecuniarias que el estado o un ente público autorizado, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma. Giuliani Fonrouge define el tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho. Para Jarach el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo.

Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (Ramos, 2009)

2.5.1 Carácter público

Constituyen parte del Derecho Público según lo indica el Código Tributario en su Artículo 1 establece que es exigible coactivamente.

Actualmente se considera que el tributo tiene un carácter público; es decir, que constituye parte del Derecho Público. Antiguamente imperaban las llamadas teorías privativas, que bien lo concebían como un derecho o carga de naturaleza real, parecida a la obligation ad rem, del antiguo Derecho Romano o bien concebían al tributo como la prima de seguro pagada por aquellos que poseen, para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su profesión o en su disfruto. Hoy en día la generalidad de los autores admiten la idea de que a diferencia de los ingresos de derecho privado, los cuales son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte, etc.), los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía; es decir, en virtud de su potestad de imperio. (Ramos, 2009)

2.6 Son Prestaciones en dinero o en especie

En el sistema de ordenamiento jurídico no se encuentra regulado directamente que los tributos deben pagarse en especie, sin embargo se deduce que si podría llegarse a pagar en especie.

El Código Tributario indica que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal que tiene por objeto la prestación de un tributo. (Código Tributario y sus reformas, 1991, art. 14)

2.7 La Constitución Política de la República de Guatemala

Otorga la potestad tributaria al Congreso de la República, esto proporciona la certeza de que ningún organismo gubernamental puede imponer cargas fiscales sobre el sector privado.

2.7.1 Principios

La Constitución Política de la República de Guatemala, indica que los principios tributarios por los que se debe regir el sistema tributario o impositivo de cada Estado son los que establece el país en su constitución.

Los que se citan por tener fundamento legal son los siguientes:

- a) Capacidad de pago. Según el cual, la carga tributaria que una persona debe soportar debe depender de la capacidad de pago de esa persona después de haber satisfecho las necesidades de ella y su familia. Para la determinación objetiva de la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas deben considerarse tres factores o indicadores que son la riqueza, los ingresos y el consumo.
- b) Equidad y justicia tributaria. Todos han de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, de conformidad con su capacidad de pago.
- c) Igualdad. Se ha de gravar a todas las personas según su capacidad de pago, lo cual no significa igualdad aritmética, sino que un sistema tributario justo, en el cual todos

contribuyan de acuerdo a los principios anteriores de capacidad de pago y de equidad y justicia tributaria.

- d) De no confiscación. Según este principio, se puede gravar la renta generada, pero no se deben gravar las fuentes generadoras de esas rentas, no se debe obligar a los contribuyentes a enajenar sus bienes productivos para pagar los tributos.
- e) De no retroactividad de la ley. Las leyes tributarias no deben tener carácter retroactivo, rigen para el futuro, pero no para hechos ya sucedidos.
- f) De la no doble o múltiple tributación. No se debe gravar dos veces un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo del tributo.
- g) De legalidad. Corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo la acción de decretar impuestos ordinarios o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación, y conceder exenciones y la emisión de deudas tributarias

2.8 Leyes afectas para una empresa constituida en Guatemala

Toda empresa constituida en territorio guatemalteco se encuentra regulada por diferentes leyes y reglamentos que le dirigen a cumplir con las obligaciones correspondientes, los cuales son los siguientes:

- a) Código de Comercio regulado por el Decreto 2-70 del Congreso de la Republica: Es una ley ordinaria que tiene la finalidad de regular lo relacionado a los comerciantes, el Registro Mercantil, contabilidad y correspondencia mercantil, cosas mercantiles, la empresa mercantil y sus elementos, contratos mercantiles y otros.
- b) Código Tributario regulado por el Decreto 6-91 del Congreso de la Republica: como lo indica el Artículo 1, las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

- c) Ley de Actualización Tributaria (ISR) regulado por el Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica: Esta ley establece que es contribuyente de este impuesto toda aquella persona individual y jurídica que se encuentre domiciliada o no en Guatemala, que obtengan rentas dentro del territorio del país, independientemente de su nacionalidad o residencia.
- d) Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) regulado por el Decreto 27-92 del Congreso de la República: Esta ley establece un Impuesto al Valor Agregado sobre la venta, permuta o prestación de servicio cuyo hecho generador se dé dentro del territorio de Guatemala. La persona individual o jurídica, o mejor dicho el contribuyente que esté afecto a esta ley debe pagar una tasa impositiva del doce por ciento (12%) sobre la base imponible y debe estar incluida en el precio de venta de todos los bienes y servicios.
- e) Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO) regulado por el Decreto 73-2008 de Congreso de la Republica: Este impuesto va dirigido para las personas individuales o jurídicas, propietarias de empresas mercantiles o agropecuarias, domiciliadas o situadas en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.
- f) Código de Trabajo Regulado por el Decreto 1441 del Congreso de la Republica: La finalidad de esta ley es regular los derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, con relación al trabajo y crea instituciones para resolver sus conflictos laborales.
- g) Ley del Impuesto sobre Productos Financieros regulada por el Decreto 26-95 del Congreso de la República: La finalidad de esta ley es gravar los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, que se paguen o acrediten a la cuenta de personas individuales o jurídicas, que sean residentes o domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.
- h) Otras leyes: Además de las leyes mencionadas anteriormente, se encuentran otras leyes o normativas que afectan a las empresas privadas entre las más usuales son:

1. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo, regulado por el Decreto 37-92.
2. Ley del Impuesto Único Sobre Inmueble, regulado por el Decreto 15-98.
3. Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, regulado por el Decreto 295

2.9 Obligación tributaria

Se refiere al deber de cumplir la prestación, puesto que constituye la parte fundamental de la relación Jurídica Tributaria. Entre las definiciones dadas por los autores se puede citar la definición que indica: como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. Por su parte, De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. (Rodríguez, 1953)

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. (Código Tributario y sus reformas, 1991, art. 14)

2.9.1 Objeto de la obligación

Corresponde a la prestación que debe de cumplir el sujeto pasivo, lo cual es el pago de una suma de dinero en la generalidad de casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie. (León, 2015)

2.10 Los sujetos de la relación jurídica tributaria

Los sujetos en la relación jurídica tributaria de carácter personal son el Estado como sujeto activo o acreedor y los contribuyentes como sujetos pasivos deudores. (León, 2015)

2.10.1 Sujeto activo

El sujeto activo es el Estado como titular de la potestad tributaria y el que actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como lo es el Organismo Legislativo que emite la leyes tributarias, el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo y el Organismo Judicial, encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial. Sin embargo, la definición concreta del sujeto activo la cita el Artículo 17 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, que establece: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. (León, 2015)

2.10.2 Sujeto pasivo

Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables. Al respecto la calidad de contribuyentes se cita en el Artículo 21 del cuerpo legal ya citado, que establece: “Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.” Asimismo, la calidad de responsables está citada en el Artículo 25 del mismo cuerpo legal, que establece: “Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente. (Código Tributario y sus reformas, 1991, art. 18)

2.10.3 Hecho generador

Es la materialización de la hipótesis que ha dado origen al nacimiento de la obligación tributaria.

Respecto del hecho imponible Sainz de Bujanda, nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce.
- b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido.
- c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

El Hecho Generado doctrinariamente es un acto tipificado en la ley como un indicio de capacidad contributiva cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria. El Código Tributario en su artículo treinta y siete establece que el hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. No basta la sola existencia abstracta de la descripción de los presupuestos de hecho por la ley para que ocurra la obligación tributaria, es entonces por el principio de legalidad, que la norma tributaria define los elementos que harán que ésta se configure. (Martínez, 2006)

2.10.4 Hecho imponible

Se refiere a un hecho previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria o como el conjunto de circunstancias, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria. (Echeverría, 2014)

2.11 Determinación del tributo

Conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración de presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. (Echeverría, 2014)

2.12 Momento en que nace la obligación tributaria

La obligación jurídico tributaria nace desde el momento en que el hecho generador, debidamente tipificado en la Ley específica como un acto abstracto se concretiza, lo que es lo mismo se lleva a cabo por el sujeto pasivo de la misma obligación, dando nacimiento desde este momento a la obligación del mismo sujeto pasivo de hacer efectivo el pago del tributo en el período de tiempo establecido previamente en la ley, este período de tiempo en Guatemala, puede ser semanal, mensual, trimestral o anual. (Ramos, 2009)

2.13 La administración de los recursos

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, creada como entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna su ley orgánica, entre las que resaltan las facultades en que recepciona, recauda, controla, determina y administra (por intermedio de bancos autorizados), los impuestos de renta y complementarios, al valor agregado, del timbre fiscal y papel sellado especial para protocolo, los derechos de aduana y los demás impuestos de orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, trátase de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la nación de mercancías, su administración y disposición. La administración de estos impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y todo lo relacionado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, este conjunto de acciones se denomina procedimiento tributario. En las atribuciones otorgadas por ley al órgano administrativo, resalta la importancia del derecho

tributario para todos los sujetos que intervienen en él, por cuanto fija a cada uno las opciones con que cuenta para hacer valer sus derechos. Además, contempla las consecuencias en caso de su incumplimiento. Inclusive para el mismo Estado, la ignorancia sobre el tema sustantivo o procesal puede llevarlo a incurrir en actos que son nulos, a prescripciones por vencimiento de términos y en la etapa de discusión de los impuestos a perder la oportunidad para pronunciarse sobre el fondo de un asunto. Por otra parte al contribuyente, además de saber cuáles son las deficiencias en que puede incurrir la administración para mantener sus pretensiones, le advierte sobre las actuaciones por las que puede ser sancionado. (Matus, 1950)

El procedimiento tributario contiene la legislación que fija las condiciones, requisitos y términos que se deben cumplir en el proceso de tributación, tanto por parte del Estado como del contribuyente. De manera sencilla, podemos decir que el procedimiento es el camino que deben recorrer todos los sujetos que intervienen en el proceso de tributación, haciendo énfasis en los requisitos y las consecuencias por el incumplimiento de ellos.

2.14 Residentes

Son Residentes las personas individuales que cumplan con lo siguiente:

- a) Permanezcan en el territorio más de 183 días, en el año calendario.
- b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que tenga residencia tributaria certificada de otro país.
- c) Los Diplomáticos guatemaltecos y funcionarios en el extranjero.
- d) Las personas jurídicas y los patrimonios que: Hallan sido constituidas con forme a las leyes guatemaltecas, que tengan su domicilio social o fiscal en Guatemala y que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional. (Cordón, 2018)

2.15 Renta

Es objetivamente, el conjunto de productos o utilidades efectivos y expresados en monedas, obtenidos de un capital o fuente de riqueza que pertenece inamovible e independientemente y diferenciado de aquellos. En ese sentido se llama renta de capital

al interés; renta de trabajo al salario o retribución; renta de empresa, al beneficio industrial; renta territorial, en sus dos acepciones de urbana, rústica, a los productores de la propiedad inmobiliaria. Subjetivamente, es el conjunto de utilidades que afluyen a un patrimonio durante un periodo de tiempo determinado, generalmente un año, y cuya continuidad de afluencia en periodos análogos y sucesivos es razonablemente admisible (Guerrero, 2006).

Renta es todo aquel ingreso que se da en efectivo, susceptible de valoración en moneda, percibido permanentemente o accidentalmente, que sin compensación económica de ninguna especie, obtiene un sujeto tributante el cual es originado de una fuente que puede ser subjetiva, objetiva o mixta.

2.15.1 Renta exenta

Son rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales, los partidos políticos, los comités cívicos, las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria.

Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por las entidades antes mencionadas, en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicio, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por dichas actividades dentro del país. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art. 1)

2.15.2 Renta imponible

De manera general se puede indicar que la renta imponible es la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas. En otras palabras la renta imponible de toda aquella persona individual o jurídica domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las deducciones. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art. 72)

2.16 Renta de fuentes guatemaltecas

Según indica la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Artículo 4, son rentas de fuentes guatemaltecas, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría y que se generen dentro del territorio del país.

2.16.1 Renta de actividades lucrativas

Son todas aquellas rentas generadas o gestionadas dentro del territorio nacional, se dispongan o no de establecimiento permanente desde el que se realice todo o parte de esa actividad. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art. 4)

2.16.2 Renta de trabajo

Este impuesto es aplicable a las rentas de trabajo obtenidas dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala, o un establecimiento permanente u organismo Internacional que opere en Guatemala. (Coyoy, 2017)

Se puede decir que la renta de trabajo es la contraprestación, retribución o ingreso, que se genere del trabajo personal prestado en relación de dependencia llevado a cabo dentro del territorio de Guatemala.

2.16.3 Renta de capital y ganancia de capital

Son rentas de fuentes guatemaltecas derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala. (Deloitte, 2015)

Son Rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie por residentes o no en Guatemala. (Martínez, 2006)

2.17 Definición de renta en Guatemala

Guatemala con el transcurrir de la historia ha desarrollado un sistema tributario demasiado complejo, con el objetivo de adecuarse a los diferentes tipos de negocios o empresas que inicien sus operaciones lucrativas dentro del territorio nacional. (Vesco Consultores, 2017)

La elección de un régimen fiscal específico indicara al contribuyente la forma que debe ser calculado y pagado los diferentes impuestos a los que se encuentre afecto como persona individual o jurídica.

2.17.1 Régimen del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

El Impuesto Sobre la Renta es el impuesto directo que se aplica en Guatemala a la renta que obtenga toda entidad, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o la combinación de ambos. (Deloitte, 2015)

Es un impuesto que se aplica a toda aquella persona individual o jurídica, nacional o extranjera, residente o no en el país que realicen actividades gravadas conforme lo establece la ley.

2.17.2 Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas

En este régimen se toma en cuenta los costos, gastos, ingresos, activos y pasivos para efectos tributarios, según el precio de adquisición o el costo de producción. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art. 18)

Las características de este impuesto son las siguientes:

- a) Se relaciona con el resultado del ejercicio
- b) Determinación: $Renta\ bruta - Renta\ exenta - Costos\ y\ gastos\ deducible + Costos\ y\ gastos\ de\ rentas\ exentas = Renta\ imponible.$
- c) Tipo impositivo: veinticinco por ciento (25%).

- d) Es conveniente la elección de este impuesto cuando el contribuyente está iniciando una empresa y proyecta tener ejercicios anuales con pérdida por estrategia de posicionamiento en el mercado.
- e) Se cancela de forma anual tomando en cuenta el periodo fiscal del 01 de enero al 31 de diciembre, con pagos a cuenta anticipada de manera trimestral por medio de una declaración jurada en el mes inmediato siguiente al finalizado cada uno de los trimestres calendario, deben de presentar una Declaración Jurada anual como liquidación del impuesto a más tardar el 31 de marzo del año calendario siguiente.
- f) Este régimen estará afecto al Impuesto al Valor Agregado en régimen general.
- g) Con la habilitación de este régimen se adicionará de manera obligatoria el Impuesto de Solidaridad (ISO).
- h) Es importante que en este régimen los contribuyentes lleven contabilidad completa.
- i) El contribuyente debe de informar dos veces al año a la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre la existencia de inventarios en los meses de enero y julio. (Asesoría Contable y Fiscal, 2018)

2.17.3 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

Es un impuesto directo que recae sobre los Ingresos Brutos a través de un régimen de retenciones definitiva que deben realizar los contribuyentes que realicen pagos a las personas afectas.

Si el pago lo realiza una persona que no lleva contabilidad completa, o bien, que la persona obligada no realizó la retención correspondiente, la ley establece la obligación de presentar el impuesto a las cajas fiscales mediante declaraciones mensuales, presentadas por el contribuyente a la Agencia Tributaria dentro de los 10 primeros días hábiles del mes siguiente de emitida la factura.

Los agentes de retención están sujetos a retener el Impuesto Sobre la Renta de una facturas que se encuentre afecta, sin tomar en cuenta el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por la retención que se efectuó debe de entregar el Agente una constancia que es el documento de soporte por el impuesto retenido. Por otra manera el contribuyente puede realizar sus pagos directamente a la Cajas Fiscales pero tiene la obligación de

indicar en las facturas según la resolución que la Superintendencia de Administración Tributaria le autorice.

La característica de este régimen son las siguientes:

- a) Determinación: Renta bruta – Renta exenta = Renta imponible
- b) Periodo de liquidación: mensual

Tipo impositivo: ingreso hasta Q. 30,000.00 aplica una tarifa del 5% sobre la renta imponible y los ingresos mayores de Q. 30,000.01 aplica una tarifa sobre el excedente de Q. 30,000.00 del 7%. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art. 44)

2.18 Régimen retención de no residentes

Este régimen se da por la obtención de cualquier renta por parte de los Contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en territorio nacional y cuando la misma haya sido efectivamente pagada o acreditada en cuenta. (Martínez, 2006)

Es importante tener en cuenta que independientemente del régimen que se encuentre una persona individual o jurídica, siempre y cuando realice una transferencia al exterior por la adquisición de un servicio, deberá realizar la retención del Impuesto Sobre La Renta de No Residentes.

2.18.1 Gestión del Impuesto Sobre la Renta de no residentes en Guatemala sin establecimiento permanente

Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, establece lo siguiente:

Artículo 104, establece los tipos impositivos que se deben de aplicar, de acuerdo a los pagos o acreditaciones de las rentas gravadas en el exterior, que pueden ser del 3%, 10%, 15% y 25% según lo que corresponda e indique el artículo mencionado.

Artículo 105, indica que las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio o las nuevas disposiciones del Impuesto Sobre la Renta, que paguen, acrediten, en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de no residentes rentas, deben retener el impuesto con carácter definitivo, aplicando a la base imponible establecida el tipo impositivo correspondiente.

Así también debe de enterarlo mediante declaración jurada, a la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de un plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero, por supuesto, emitiendo la constancia de retención correspondiente.

Artículo 106, indica que si no se hubiese efectuado la retención a que se refiere el artículo anterior, el impuesto deberá liquidarse y pagarse por el no residente, mediante declaración jurada, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente en que ocurra el hecho generador. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del agente retenedor.

Ambos artículos indican que en efecto hay que efectuar retención por la renta que se le acredite al no residente, pero establece como procedimiento general, que en dado caso el responsable es decir el agente de retención no la efectuó, queda a responsabilidad del no residente el que tendrá que pagar en forma directa a la Superintendencia de Administración Tributaria el valor del impuesto que debió retenerle el agente retenedor.

Las sanciones que podría aplicar el contribuyente que no emita la retención del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes son:

- a) El gasto que se generó por la adquisición del servicio sería no deducible para el Régimen de Utilidades de Actividades Lucrativas.
- b) Multa a pagar por parte del contribuyente equivalente al impuesto no retenido con base en el Código Tributario.
- c) Sanción con multa equivalente a mil quetzales exactos (Q.1,000) por cada constancia de retención no emitida o emitida en forma extemporánea.

Se puede observar que la obligación del agente de retención es importante debido a que no efectuar una retención, cada día es más oneroso y castigado por la Administración Tributaria.

2.18.2 Establecimiento del no residente

Es importante considerar si el no residente tiene establecimiento permanente en Guatemala, ya que es un elemento que se debe tener presente o en cuenta al momento de establecer el régimen tributario a aplicar.

Se considera residente las personas extranjeras que permanezcan en el territorio nacional, más de 183 días durante el año calendario, entendido éste como el periodo comprendido entre 1 de enero al 31 de diciembre, aun cuando no sea de forma continua, de conformidad con el artículo 6, numeral 1, literal a) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

2.18.3 No residente con establecimiento permanente

A las personas consideradas residentes y “No Residentes” que operen con establecimiento permanente, le serán aplicables, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, periodo de liquidación y normas de gestión del impuesto determinado en la Ley de Actualización Tributaria, en el apartado de “Rentas de Actividades Lucrativas”.

El no residente debe inscribirse como contribuyente y afiliarse en alguno de los Regímenes de Actividades Lucrativas que se mencionaron anteriormente y que son:

- a) Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas
- b) Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

Tener en cuenta que una vez el no residente con establecimiento permanente que se encuentre inscrito en algunos de los regímenes mencionados deberá emitir de manera obligatoria las facturas correspondientes para respaldar los servicios prestados.

2.18.4 No residente sin establecimiento permanente

En el caso que no supere los 183 días indicados, son considerados no residentes sin establecimiento permanente, por lo que el pagador está obligado a practicar las retenciones del impuesto, aplicando la tasa impositiva correspondiente sobre lo pagado o acreditado según lo indica el artículo 104, numeral 3, literales d) y e) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

2.18.5 Hecho generador en rentas de no residentes

El hecho generador de este impuesto, es la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

De igual manera se constituye hecho generador cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país. (Ley de Actualización Tributaria, 2012)

2.18.6 Sujetos pasivos en rentas de no residentes

Se consideran contribuyentes de este Impuesto Sobre la Renta de No Residentes, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, que obtengan ingresos gravados. (Orellana, 2019)

2.18.7 Responsables y agentes de retención de no residentes

Son responsables quienes paguen las rentas devengadas por los contribuyentes sin establecimiento permanente, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento permanente, responden solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que hayan pagado o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tenga encomendados, respectivamente. (Orellana, 2019)

2.18.8 Régimen de cálculo del impuesto en rentas de no residentes

Para el cálculo de este impuesto existen dos regímenes, y son los siguientes:

- a) Los contribuyentes que obtengan rentas con establecimiento permanente situado en territorio nacional, tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento.
- b) Los contribuyentes que obtengan rentas sin establecimiento permanente, tributan en forma separada por cada pago o acreditación total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna.

2.18.9 Base imponible para las rentas de no residentes

Se refiere a las rentas que los contribuyentes obtengan por este impuesto sin establecimiento permanente en territorio nacional. En otras palabras se puede decir que la renta imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido pagado o acreditado en cuenta

2.18.10 Tasa impositiva para retenciones no residentes

Según indica La Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, en su artículo 104, detalla los porcentajes que deben aplicar según el pago o acreditación que la empresa realice por servicios adquiridos en el exterior. Es importante saber determinar qué tipo de servicio es el que la empresa adquiere para poder elegir el concepto correcto y sobre todo aplicar la tasa impositiva adecuada, de no hacerlo la empresa puede realizar un pago indebido a la Superintendencia de Administración Tributaria, ya sea de más o de menos que puede llegar a afectar la liquidez o mejor dicho el flujo de efectivo de la entidad.

El porcentaje que aplica cada tasa impositiva determina el valor que la Superintendencia de Administración Tributaria ha impuesto y seleccionar un tipo de servicio que no corresponde con la operación real que genere la empresa, puede ocasionar una sanción por la entidad fiscalizadora.

A continuación se detalla cada tipo de servicio que la ley ha indicado y el porcentaje que aplica por el pago de dicho impuesto generado por operaciones en el exterior.

Tabal No. 1: Tasa impositiva para retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes

TIPO DE SERVICIO	TASA IMPOSITIVA
Suministro de noticias internacionales a empresas usuarias en el país.	3%
Utilización en Guatemala de películas, cinematográficas, tiras de historietas, fotonovelas, grabaciones musicales y auditivas y otros.	3%
Transmisión o difusión de imágenes o sonidos en Guatemala	3%
Transporte Internacional (de cargas y de personas)	5%
Primas de seguros, primas de fianzas, reaseguros, retrocesiones y reafianzamientos que obtengan no residentes	5%
Telefonías y transmisión de datos y comunicaciones	5%
Suministro de energía eléctrica desde el exterior	5%
Dividendos, utilidades, ganancias y otros beneficios	5%
Transferencia o acreditamiento en cuenta a casas matrices en el extranjero, sin contraprestación	5%
Intereses recibidos	10%
Sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no implican reintegro de gastos	15%
Espectáculos públicos o de actuación, deportistas y artistas de teatro, TV y otros	15%
Regalías	15%
Honorarios	15%
Asesoramiento científico, técnico o financiero	15%
Otras rentas gravadas no especificadas anteriormente	25%

Fuente: Elaboración propia con base en información extraída del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Artículo 104.

2.18.11 Determinación de la retención de no residentes cuando está en moneda extranjera

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización tributaria establece que el importe de la retención sobre los pagos o acreditamiento en cuenta a beneficiarios no residentes sin establecimiento permanente, deberá efectuarse tomando como base el equivalente en quetzales de las dividas respectivas, considerando el tipo de cambio de referencia publicado diariamente por el Banco de Guatemala, conforme las regulaciones cambiarias que se encuentren vigentes, a la fecha del pago o a la fecha del acreditamiento en cuenta.

2.18.12 Agente de retención de no residente

Es obligado a retener en las rentas de no residentes las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio, que realice la transacción de pago, acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de no residentes rentas.

El responsable de retener debe efectuar la retención con carácter definitivo, aplicando la base imponible establecida, la tasa impositiva indicada por la ley, posteriormente enterarlo mediante declaración jurada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Es obligatorio que el agente de retención emita la constancia de retención efectuada y se la haga llegar al no residente.

2.18.13 Formulario de presentación del Impuesto Sobre la Renta de no residentes

Las retenciones que se efectúan por el Impuesto Sobre la Renta de no residentes es por medio del Formulario SAT-1352, que se debe presentar los primeros 10 días del mes siguiente en que se realizó la transferencia o acreditación al exterior.

Tienen la obligación de retener el Impuesto Sobre la Renta de no residentes las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios que se encuentren obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo a lo que indica el Código

de Comercio, que paguen o acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de los no residentes, rentas afectas al impuesto y deberán retenerlo con carácter definitivo, aplicando a la base imponible, el porcentaje establecido para ello y enterar el impuesto por medio de declaraciones juradas a la Superintendencia de Administración Tributaria. (Pérez, 2015)

Es importante mencionar que en algún caso el contribuyente no hubiera realizado la retención correspondiente, el impuesto deberá liquidarse y pagarse por el no residente mediante declaración jurada y dentro de los diez primeros días del mes siguiente en que ocurra el hecho generador, como una forma de autoliquidación y pago del impuesto correspondiente. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art. 106)

2.18.14 Periodo de pago o presentación de la retención del Impuesto Sobre la Renta de no residentes

Las retenciones emitidas por el agente de retención, deberán ser enteradas a la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) día hábiles del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención y también deberá acompañar la declaración jurada realizadas a cada uno de los contribuyentes no residentes.

2.19 Código Tributario (Decreto 6-91)

El objetivo de esta ley es regir las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicará en forma supletoria.

2.19.1 Infracciones tributarias

El artículo 71 del Código Tributario tipifica las infracciones tributarias siguientes:

- a) Pago extemporáneo de las retenciones
- b) La mora
- c) La omisión del pago de tributos
- d) La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria

- e) El incumplimiento de las obligaciones formales
- f) Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas

El artículo 88 indica que la omisión del 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.

2.19.2 Sanción

La sanción que la ley establece por la omisión de pago de tributos será con una multa equivalente al cien por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora. (Código Tributario y sus reformas, 1991, art. 89)

El artículo 91 indica que si el responsable del pago lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).

2.19.3 Mora

Incorre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera en pleno derecho. (Código Tributario y sus reformas, 1991, art. 92)

La sanción por cada día de atraso equivale a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el 0.0005, por el número de días de atraso. Esta sanción no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria.

2.19.4 Intereses resarcitorios

El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar

al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Los intereses resarcitorios a favor del fisco 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. (Código Tributario y sus reformas, 1991, art. 58)

2.20 Código Penal (Decreto 17-73)

Este código legal indica la responsabilidad penal que conlleva las acciones del contador público en su Artículo 271, donde regula toda acción de estafa que se da mediante información contable y así mismo establece que comete este delito los profesionales auditores, peritos contadores, expertos, directores, gerentes, ejecutivos, representantes, intendentes, liquidadores, administradores, funcionarios o empleados de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables o financieros, y consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado.

Los responsables de cometer este delito tendrán una sanción con prisión inconvertible de uno a seis años y una multa de cinco mil a diez mil quetzales, es importante también mencionar que si el responsable de cometer este delito es auditor o perito contador se adicionara a la sanción antes mencionada, serán inhabilitados por el plazo que dure la condena y si fueren reincidentes en dichos actos quedaran inhabilitados de por vida.

2.21 Planificación tributaria

Es un conjunto de actos jurídicos lícitos llevados a cabo por parte del contribuyente, quien es el sujeto pasivo del tributo, cuya finalidad es potenciar al máximo la inversión eficiente de los recursos, busca la reducción de la carga tributaria dentro de lo que le permiten las leyes del ordenamiento jurídico del país. (Díaz, 2015)

2.22 Importancia de un control interno dentro de una empresa privada

El control interno constituye un proceso aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada institución, que proporciona seguridad razonable de que se protegen los recursos y se alcancen los objetivos institucionales. Constituyen elementos de control interno, la organización, la idoneidad del personal, el cumplimiento de los objetivos institucionales, los riesgos institucionales en el logro de tales objetivos y las medidas adoptadas para afrontarlos, el sistema de información, el cumplimiento de las normas jurídicas y técnicas, y la corrección oportuna de las deficiencias del control. (Meigs, 2009)

El control interno de las empresas privadas se ha convertido últimamente en uno de los pilares en las organizaciones empresariales, pues permite observar con claridad la eficiencia y la eficacia de las operaciones, y la confiabilidad de los registros y el cumplimiento de las leyes, normas y regulaciones aplicables. El control interno se sustenta en la independencia entre las unidades operativas, en el reconocimiento efectivo de la necesidad de contar con un control interno y la fijación de responsabilidades, solo así podrá tener éxito. (Ruffner, s.f.)

2.22.1 Coso I

El primero informe fue publicado en 1992, y significa Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway, es una comisión voluntaria del sector privado en EEUU, su finalidad es proporcionar liderazgo intelectual sobre el tema del riesgo empresarial, el control interno y la disuasión del fraude.

Según COSO el control interno es un proceso llevado a cabo por la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado para proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos por lo que la aplicación de ello conlleva a una empresa a obtener lo siguiente:

- a) Eficacia y eficiencia de las operaciones
- b) Confiabilidad de la información financiera
- c) Cumplimiento de las leyes y reglamentos que sean aplicables

La estructura estándar del informe de Coso se dividía en cinco componentes:

- 1) Ambiente de control
- 2) Evaluación de riesgo
- 3) Actividades de control
- 4) Información y Comunicación
- 5) Supervisión

Estos aspectos mejoran a toda empresa en su entorno operativo, haciendo que los resultados sean óptimos a nivel económico, financiero y fiscal.

2.22.2 Coso II

Fue publicado en el año 2004 y amplía la estructura de COSO I a ocho componentes los cuales son los siguientes:

- 1) Ambiente de control: son los valores y la filosofía de la organización, influyen en la visión de los trabajadores ante los riesgos y las actividades de control de los mismos.
- 2) Establecimiento de objetivos: estratégicos, operativos, de información y de cumplimientos.
- 3) Identificación de eventos, que pueden tener impacto en el cumplimiento de objetivos.
- 4) Evaluación de riesgo: identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos.
- 5) Respuesta de los riesgos: determinación de acciones frente a los riesgos.
- 6) Actividades de control: políticas y procedimientos que aseguran que se llevan a cabo acciones contra los riesgos.
- 7) Información y comunicación: eficaz en contenido y tiempo, para permitir a los trabajadores cumplir con sus responsabilidades.
- 8) Supervisión: para realizar el seguimientos de las actividades.

2.22.3 Coso III

Fue publicado en el año 2013, las novedades que introdujo este Marco Integrado de Gestión de Riesgo son las siguientes:

- a) Mejora de la agilidad de los sistemas de gestión para adaptarse a los entornos.
- b) Mayor confianza en la eliminación de riesgos y consecución de objetivos.
- c) Mayor claridad en cuanto a la información y comunicación

Además de las novedades que introdujo COSO III, también está compuesto por diecisiete principios que la administración de toda organización debería analizarla e implementarla:

Tabla 2: Principios de COSO III

DESCRIPCIÓN	No. PRINCIPIO
ENTORNO DEL CONTROL	
Demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos	1
Ejerce responsabilidad de supervisión	2
Establece estructura, autoridad y responsabilidad	3
Demuestra compromiso para la competencia	4
Hace cumplir con la responsabilidad	5
EVALUACIÓN DE RIESGO	
Especifica objetivos relevantes	6
Identifica y analiza los riesgos	7
Evalúa el riesgo de fraude	8
Identifica y analiza cambios importantes	9
ACTIVIDADES DE CONTROL	
Selecciona y desarrolla actividades de control	10
Selecciona y desarrolla controles generales sobre tecnología	11
Se implementa a través de políticas y procedimientos	12
Usa información relevante	13

DESCRIPCIÓN	No. PRINCIPIO
SISTEMA DE INFORMACIÓN	
Comunica internamente	14
Comunica externamente	15
Supervisión del sistema de control – Monitoreo	
Conduce evaluaciones continuas y/o independientes	16
Evalúa y comunica deficiencias	17

Fuente: Elaboración propia con base en información extraída del Informe de COSO III, publicado el mayo de 2013.

2.22.4 Ventajas de utilizar el informe estándar COSO

Las ventajas que proporciona la implantación de COSO son las siguientes:

- a) Promueve la gestión de riesgos en todos los niveles de la organización y establece directrices para la toma de decisiones de los directivos para el control de los riesgos y la asignación de responsabilidades.
- b) Ayuda a la integración de los sistemas de gestión de riesgos con otros sistemas que la organización tenga implantados.
- c) Ayuda a la optimización de recursos en términos de rentabilidad.
- d) Mejora la comunidad en la empresa.
- e) Mejora el control interno de la empresa.

2.22.5 Control interno tributario

Un control interno tributario eficiente, no solo asegurará que la empresa pague el impuesto en la cuantía y oportunidad legal, si no que su carácter preventivo evitará que la misma tenga que incurrir en pagos accesorios a la obligación tributaria, como consecuencia de pasar por alto el cumplimiento de algún deber formal o atrasarse en el cumplimiento de éstas.

Un sistema tributario es definido según Ruiz (2006), como el “conjunto adherente, sistemático e interrelacionado de impuestos que rige en un país en un momento determinado en el que debe cumplir ciertos requisitos para ser una estructura tributaria idónea”.

En la actualidad el sistema tributario que se encuentra vigente impone a todas las empresas un laborioso o complejo entramado de obligaciones tributaria, el tener que cumplir con cabalidad de sus obligaciones tributarias conlleva que invierta dedicación por parte del personal involucrado en ese tema, así también implica recursos materiales y financieros.

2.22.6 Consecuencias de no tener un control interno dentro de la empresa

Debido a que el sistema tributario guatemalteco es muy complejo, y cuenta con una diversidad de tasas impositivas para retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes en territorio nacional, implica que sea necesario el establecimiento de un control interno dentro de las operaciones de la empresa que valide que todo se esté llevando de manera correcta, de no hacerlo se incurre en:

- a) Omisiones de impuestos
- b) Errores involuntarios o voluntarios (con mala intención de afectar a la empresa)
- c) Pago de accesorios por no haber presentado a tiempo o no haber determinado el valor correcto de la obligación tributaria
- d) Desviación de objetivos de la empresa por no tener una correcta disponibilidad.

2.22.7 Origen de descontrol en la gestión tributaria de una empresa

Se pueden mencionar lo siguiente:

- e) Ausencia de personal especializado en el área tributaria
- f) Desconocimiento de las normativas legales tributarias por parte del personal de la empresa
- g) Ausencia de una segregación de funciones en el área tributaria

3. METODOLOGÍA

Se presenta la definición, especificación, delimitación y el planteamiento del problema, así también el objetivo general, los objetivos específicos, el método científico y las técnicas e instrumentos de investigación que fueron consideradas para dar solución al problema que se ha planteado.

3.1 Definición del problema

El avance de la globalización y el crecimiento económico de la empresa ha mostrado la necesidad de incorporar controles para llevar a cabo una buena gestión tributaria, financiera, comercial y social, que condiciona el adecuado desarrollo y supervivencia de la empresa.

La finalidad de la empresa es buscar el crecimiento económico y para ello se ha incorporado a nuevos mercados centroamericano y permanecer en los mismos es un reto debido a los constantes cambios que han generado en la actualidad con la crisis económica que ocasiono la pandemia Covid-19, por lo que han tenido que adaptarse, desarrollando nuevas estrategias que le permitan continuar con la marcha.

Para que la empresa cumpla con sus metas debe de tomar en cuenta la existencia de variables internas como el recurso humano, las materias primas, el tamaño, la producción, y variables externas como la tecnología, la economía, las política y las leyes tributarias que en Guatemala con el transcurso del tiempo se han vuelto complejas y riguroso el cumplimiento de las obligaciones ante la Superintendencia de Administración tributaria. Es por ello que la Gestión Tributaria de la empresa es de gran importancia y punto clave en el área financiera, administrativa y contable, debido a la complejidad del sistema tributario en cuanto a las diferentes tasas impositivas a las cuales están afectas las renta que se generen dentro del territorio nacional o en el extranjero.

Debido a lo expuesto se procede a realizar una investigación a la Industria Farmacéutica, la cual es una empresa familiar que se encarga de la fabricación y distribución de productos farmacéuticos que ha logrado posicionarse en el mercado nacional y centroamericano, teniendo un constante crecimiento en sus operaciones, así mismo es

una empresa exportadora y un contribuyente mediano especial, lo que ha generado una complejidad en la ejecución de sus actividades internas, y ha permitido que se presenten debilidades para la ejecución de sus operaciones tributarias, como el desconocimiento de las normativas legales tributarias: Decreto 6-91, Código Tributario, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Decreto 17-73, Código Penal y otras leyes específicas con sus reglamentos, lo que ha ocasionado incumplimiento por parte de la empresa ante la Superintendencia de Administración Tributaria, debido a errores en la determinación del valor de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, el pago incorrecto de los mismos, así también la omisión de dicho impuesto y por último no existe un procedimiento en cuanto a las actividades de revisión de la operaciones que realiza el personal encargado del área tributaria.

Los controles o las revisiones que realiza la empresa no son adecuado en las operaciones de gestión tributaria y las consecuencias que se muestran es que el personal no está totalmente claro del cumplimiento de los deberes tributarios que se deben cumplir, por lo que se hace necesario estudiar los procedimientos de control existentes para mejorar el cumplimiento de las obligaciones ante la Superintendencia Administración Tributaria.

La solución formulada al problema de investigación de la empresa objeto de estudio, consiste en diagnosticar la situación de la empresa con respecto a la Gestión Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, lo que implica analizar los controles que la empresa realiza para la supervisión y el seguimiento de cada una de las actividades tributarias llevadas a cabo para el desarrollo operativo de la empresa, evitando de esta manera la existencia de riesgos fiscales que ocasionen el pago de multas o sanciones que ocasionen disminución en la productividad y rentabilidad de la empresa.

3.2 Punto de vista

Gestión Tributaria.

3.3 Delimitación del problema

La delimitación del problema se deriva de la especificación del problema, la cual nos sirve para definir la unidad de análisis, el periodo a investigar y el ámbito geográfico que comprende la investigación.

3.3.1 Unidad de análisis

Empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos.

3.3.2 Periodo a investigar

Año 2018, 2019 y 2020

3.3.3 Ámbito geográfico

Municipio de Mixco, Departamento de Guatemala

3.3.4 Universo

Las operaciones de la empresa, que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos a nivel nacional e internacional.

3.3.5 Muestra

Departamento de contabilidad.

3.4 Objetivos

Los objetivos constituyen las metas que se quieren alcanzar en el desarrollo del informe del trabajo profesional de graduación, relacionada con la gestión tributaria para el cumplimiento de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes.

3.4.1 Objetivo general

Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos, ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala.

3.4.2 Objetivos específicos

1. Revisar el proceso de revisión que realiza la contadora general al módulo de impuestos como encargado de la emisión de formularios de Impuesto Sobre la Renta de no residentes que lleva a cabo la empresa.
2. Determinar si la empresa objeto de estudio ha tenido omisos del Impuesto Sobre la Renta de no residentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. Proponer un procedimiento como control en gestión tributaria para el cumplimiento eficiente de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes de la empresa.

3.5 Método científico

El método científico es el fundamento de la presente investigación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos, ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala.

La investigación se constituye en un procedimiento científico y sistemático de indagación, organización, interpretación, presentación de datos e información del tema de estudio determinado, basado en una estrategia de análisis de documentos.

Así también la investigación se lleva a cabo a través de un enfoque cuantitativo ya que se ejecuta un conjunto de procesos y un alcance explicativo debido a que la explicación de los resultados se centra en por qué ocurre el fenómeno y en qué condiciones se plantea.

El trabajo profesional de investigación se desarrolla tomando como referencia el método científico en sus tres fases siguientes:

- a) Fase indagatoria: En esta fase se recopiló datos históricos de los años 2018, 2019 y 2020, información teórica que se utilizó para el análisis de la problemática, utilizando fuentes primarias como libros, tesis, leyes, revistas, blogs y otros. Esta fase se refiere a que en la investigación se previó, se planificó y ejecutó los datos recolectados que conllevaron al descubrimiento de evidencia.
- b) Fase demostrativa: Se analizó la información y datos históricos recopilados para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de No Residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos. Durante esta fase se desarrolló y planeó medios, técnicas e instrumentos que dieron lugar a permitir realizar cálculos con la información obtenida para determinar si en las operaciones hay anomalías.
- c) Fase expositiva: Con base a los datos históricos del año 2018, 2019 y 2020 e información analizada en las fases anteriores se divulgaron los hallazgos donde se dieron a conocer las anomalías que surgieron en el proceso de gestión tributaria para el Impuesto Sobre la Renta de No Residentes.

La investigación no es experimental, ya que en la investigación de campo no se manipularon las variables, solo se analizaron los datos obtenidos con la finalidad de diagnosticar la situación actual del proceso de gestión tributaria llevada a cabo en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes de la empresa objeto de estudio.

3.6 Técnicas de investigación aplicadas

Para cumplir a cabalidad con los objetivos de la investigación, es necesario acudir a la utilización de técnicas e instrumentos metodológicos, que permitirán recopilar la información y analizar la misma correctamente.

Las técnicas de investigación también definen aquellas reglas y operaciones necesarias para el manejo adecuado de los instrumentos en la aplicación del método científico de investigación.

La investigación se fundamentó en la utilización de técnicas de investigación documental y de campo siguientes:

3.6.1 Técnicas de investigación documental

En el presente trabajo profesional de investigación se llevaron a cabo consultas y revisiones, donde se utilizaron las técnicas e instrumentos siguientes:

- 1) Técnica del resumen: con base a la información encontrada sobre el tema objeto de estudio se efectuó un resumen para obtener la información esencial y necesaria de la investigación, los instrumentos utilizados fueron: fichas bibliográficas, páginas de internet, libros, revistas, tesis, leyes y boletines relacionados con Gestión Tributaria
- 2) Técnica del subrayado: se subrayó información esencial de cada documento leído tanto de forma física como electrónico, el instrumento utilizado fue un marcador digital y un marcador físico fluorescente amarillo.
- 3) Citas bibliográficas: se llevaron a cabo consulta de citas que se relacionaban con temas de Gestión Tributaria y de igual manera se hicieron las referencias de autor a los textos sustraídos y aplicados al presente trabajo de investigación, los instrumentos utilizado fueron documentos electrónicos y físicos relacionados con la Gestión Tributaria.

3.6.2 Técnicas de investigación de campo

Las técnicas de investigación de campo que permitieron obtener información valiosa, y las que se utilizaron fueron las siguientes:

Tabla 3: Técnicas e instrumentos de investigación de campo

OBJETIVOS ESPECIFICOS	TECNICAS	INSTRUMENTOS
<p>Revisar el proceso de revisión que realiza la contadora general al módulo de impuestos como encargado de la emisión de formularios de Impuesto Sobre la Renta de no residentes que lleva a cabo la empresa.</p>	<p>Se llevó a cabo una encuesta donde se les preguntó a once personas que se encuentran laborando en el Departamento de Contabilidad.</p>	<p>Cuestionario con preguntas de respuestas dicotómicas: Si o No</p>
<p>Determinar si la empresa objeto de estudio ha tenido omisos del Impuesto Sobre la Renta de no residentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria.</p>	<p>Se llevó a cabo la técnica de observación directa sobre los documentos contables necesarios para verificar el cumplimiento tributario.</p>	<p>Estados financieros, integraciones contables del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, las transferencias efectuadas por pago de los servicios de Centroamérica y conciliaciones bancarias.</p>
<p>Proponer un procedimiento como control en gestión tributaria para el cumplimiento eficiente de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes de la empresa.</p>	<p>Se llevó a cabo la técnica de análisis en el proceso de control que la empresa realiza en el ámbito de gestión tributaria.</p>	<p>Se utilizaron físicamente cuaderno de apuntes, libros y leyes referentes a gestión tributaria.</p>

Fuente: Elaboración propia con información obtenida en la investigación de campo.

4. ANALISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El presente capítulo comprende el análisis de la información recopilada a través de la técnica de trabajo de campo y los instrumentos respectivo relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos, ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala.

4.1 Constitución de la empresa

La empresa fue constituida en el país de Guatemala a partir del año 1926, cuenta con 90 años de experiencia en el proceso de fabricación y distribución de productos farmacéuticos.

Es una empresa familiar, inicialmente fue establecida por el padre, llegando al punto de quiebra por la mala administración de los recursos, cuando el padre falleció la empresa paso a ser propiedad de los hijos, haciéndose cargo el hijo mayor y el hijo menor de cuatro hermanos, los mismos cambiaron políticas, estrategias y un mejor uso de los recursos logrando así estabilizar la empresa y expandir las ventas no solo a nivel local sino al exterior como a Centroamérica, específicamente al Salvador, Honduras y Nicaragua.

4.2 Establecimiento

La empresa se originó en Guatemala y actualmente realiza las actividades operativas, productivas y administrativas en el lugar de origen.

Con el transcurso de los años la empresa objeto de estudio como se ha indicado ha presentado un crecimiento significativos en las ventas tanto a nivel nacional como internacional, por lo que ha adquirido el servicio profesional de vendedores para que distribuyan los productos en los países de El Salvador, Honduras y Nicaragua.

4.3 Pago al personal de Centroamérica

Los pagos al personal de Centroamérica se realizan de la siguiente manera:

Paso No. 1: cada viernes se deposita a la cuenta de cada empleado por concepto de viáticos de cada semana para que puedan trasladarse a los puntos de ventas que corresponde en cada uno de los países. (Véase anexo No. 1)

Paso No. 2: El quince y treinta de cada mes se deposita directamente en la cuenta bancaria de cada empleado el valor por concepto de honorarios prestados por la distribución de productos. (Véase anexo No. 1)

Las implicaciones fiscales por los pagos realizados están normados por la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, artículo 105, donde indica que las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio y con la presente ley, que paguen, acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de no residentes rentas, deben retener el impuesto con carácter definitivo, aplicando a la base imponible establecida, el tipo impositivo del quince por ciento (15%) indicado en el artículo 104, numeral 3, literal d), y enterarlo mediante declaración jurada a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero.

De acuerdo a lo establecido en la ley, por los pagos parciales o totales que se realicen a cuenta del no residente en el exterior, la empresa adquiere la obligación tributaria por la emisión de la retención del Impuesto Sobre la Renta de no residentes por los servicios adquiridos en el exterior.

Así también establece el artículo 21 de la ley anteriormente mencionada, que se consideran gastos deducibles para el contribuyente guatemalteco por los pagos que efectuó al no residente en el exterior, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, el numeral 23, hace mención que dichos gastos pueden ser por honorarios, servicios

profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado en el país o desde el exterior.

Es importante aclarar que los visitantes o vendedores que prestan sus servicios desde el exterior, realizan las ventas, posteriormente la empresa exporta el producto hacia la ubicación de los clientes.

Las implicaciones fiscales que la empresa contrae por la exportación de productos farmacéuticos a Centroamérica, es la presentación de declaración tributaria mediante la Declaración Única Centroamericana (DUCA) que es el documento que une las tres principales declaraciones aduaneras que ampara el comercio de mercancías en Centroamérica.

La DUCA integra el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA), debido a que es el certificado de exportación que exige la aduana para amparar las mercancías, objetos de libre comercio en el área centroamericano, por lo tanto hace las veces de certificado de origen y factura comercial.

4.4 Otros pagos a Centroamérica

Debido a que la empresa exporta productos farmacéuticos, paga mensualmente honorarios por los servicios profesionales de un abogado y notario en cada país para que se encargue de los registro de nuevas marcas, cambios en las especificaciones de los productos, modificaciones en los registros de productos y publicidad de los productos en cada país.

4.5 Documentos por las transferencias efectuadas a Centroamérica

- a) Por los pagos de honorarios del personal que presta servicios en Centroamérica: cada persona emite y envía la factura correspondiente a cada país a fin de mes y por el total de las transferencias acreditadas.
- b) Por los pagos realizados a los abogados y notarios en cada país: emiten y envían factura a fin de mes, junto con los documentos por las gestiones realizadas de cada marca.

4.6 Acreditamiento tributario a la Superintendencia de Administración Tributaria por las transferencias a Centroamérica

Tal como lo estipula la Ley de Actualización Tributaria en Guatemala, las transferencias realizadas por el pago de las facturas de los tres países (El Salvador, Nicaragua y Honduras), debido a la adquisición de servicios por honorarios del personal de visita médica, por la distribución del producto y por los honorarios profesionales de los abogados y notarios, el personal de contabilidad en Guatemala emite mensualmente formularios de Retención del Impuesto Sobre La Renta de No Residentes.

Tabla 4: Acreditamiento tributario por honorarios a Centroamérica

PAIS	ISR NO RESIDENTES 2020	ISR NO RESIDENTES 2019	ISR NO RESIDENTES 2018
EL SALVADOR	504,285.72	401,320.80	405,320.24
HONDURAS	150,254.04	140,102.32	143,847.96
NICARAGUA	1,160,406.12	900,781.21	901,002.87
TOTAL	1,814,945.88	1,442,204.33	1,450,171.07

Fuente: Información obtenida de estados financieros proporcionados por la empresa objeto de estudio.

Se pudo observar mediante la revisión de estados financieros que la empresa ha cumplido con sus obligaciones formales y los pagos realizados a la Superintendencia de Administración Tributaria durante el año 2018, 2019 y 2020 son por más de un millón de quetzales, siendo el año 2020 donde más pagó, debido a que en ese año por situación de la pandemia Covid-19, la empresa mantuvo a la venta medicamento que ayudaban a aliviar una parte de los malestares que dicha enfermedad ocasionaba, es por ello que sus ventas y las comisiones pagadas a los visitantes se incrementaron durante ese año.

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Artículo 104, numeral 3, literal d), indica que el tipo impositivo es del quince por ciento (15%) para el tipo de servicios por concepto de honorarios.

4.7 Problemas actuales que presenta la empresa objeto de estudio con la gestión tributaria para el cumplimiento de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes

Se llevó a cabo una entrevista a la contadora general quien expuso que por más de veinte años que ha llevado la administración contable, la empresa ha ido creciendo de manera gradual y se ha visto en la necesidad de ir contratando personal para que se encargue de la operación de los diferentes módulos contables y en varias ocasiones el personal ha sido rotado ocasionando que haya falta de conocimiento en los procesos de revisión y emisión de formularios tributarios y que en ocasiones ha provocado que se pague multas o sanción tributarias.

4.8 Encuesta

Adicional a la entrevista se presentó una encuesta que se trasladó a once empleados que laboran en el Departamento de Contabilidad de la entidad objeto de estudio y a quienes se les pidió que de manera objetiva llenaran los datos para hacer el análisis de los factores que afectan el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta, por la contratación de servicios de no residentes en el exterior, en una empresa que se dedica a la fabricación y distribución de productos farmacéuticos, sustancias químicas, medicinales y productos botánicos en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala. (Véase anexo No. 4)

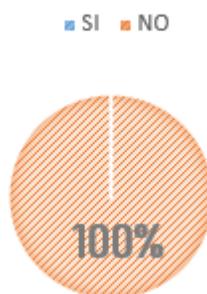
Las preguntas de la encuesta tienen como propósito obtener la información para responder a los objetivos que se plantearon en la investigación.

La presentación grafica tiene por objetivo, además de resumir la información, producir un impacto visual de manera organizada.

Pregunta No. 1

¿La empresa cuenta con un sistema de control en Gestión Tributaria?

Gráfica No. 1: Sistema de control en gestión tributaria



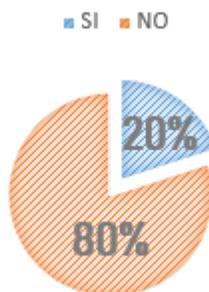
Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada.

De acuerdo con los resultados obtenidos el 100% de los empleados respondieron de forma negativa, por lo que se infiere que en la empresa no existe un sistema de control en los procesos operativos ni tributarios en cuanto al seguimiento y supervisión de los mismos. Esto constituye un aspecto negativo o una debilidad de la empresa, ya que es necesaria la evaluación de los procesos operativos de cada área en la que está estructurada la empresa.

Pregunta No. 2

¿Existe un manual o guía para el procedimiento de emisión y revisión del Impuestos Sobre la Renta de No Residentes?

Gráfica No. 2: Existencia de un manual



Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada.

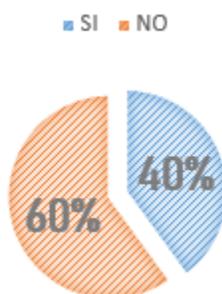
De acuerdo a la encuesta realizada a los empleados el 80% de los empleados del Departamento de Contabilidad respondieron de forma negativa, y el 20% respondieron de forma afirmativa, esta divergencia en la frecuencia de la respuesta sirve de indicativo

que los empleados no tienen un conocimiento claro de lo que significa un manual de procedimiento y esto es debido a la ausencia del mismo en el departamento.

Pregunta No. 3

¿La forma de aprendizaje sobre la emisión de formularios de Impuesto Sobre la Renta de No Residentes es claro y preciso?

Grafica No. 3: Aprendizaje clara y precisa

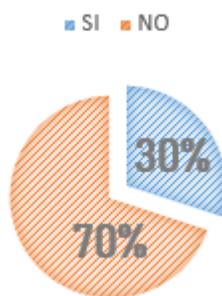


Fuente: Elaboracion propia con base en encuesta realizada.

De acuerdo a los resultados obtenidos de la encuesta el 60% de los empleados responden de forma negativa y el 40% de los empleados de forma afirmativa, por lo que referente a la divergencia de la respuesta, se infiere que han realizado rotación de funciones laborales del módulo de impuestos de forma rápida, dejando únicamente como evidencia de la enseñanza, las anotaciones realizadas en cuadernos de notas y las dudas que surjan han sido algunas aclaradas por la contadora general y otras las ejecutan en el proceso tal cual se les dejo enseñado.

Pregunta No. 4

¿Conoce las principales funciones de un profesional en gestión tributaria?

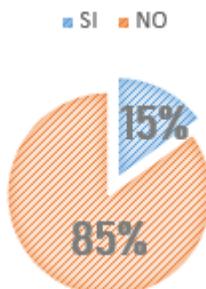
Grafica No. 4: Conocimiento de funciones del encargado de gestión tributaria

Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada.

Con base a la encuesta realizada el 70% del personal indica que no conoce las principales funciones que debe de llevar a cabo un gerente profesional en gestión tributaria, mientras que un 30% plantea conocerlas. En función de la frecuencia emitida se evidencia la falta de conocimiento de las funciones que debe ejercer un gerente como encargado del área tributario, lo cual es indicativo de una debilidad que presenta la empresa y en consecuencia se asume que ha presentado diversos errores en los procesos tributarios.

Pregunta No. 5

¿La empresa tiene normas de control en gestión tributaria que sirvan de guía para cumplir a cabalidad las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta de No Residente?

Grafica No. 5: Cumplimiento tributario

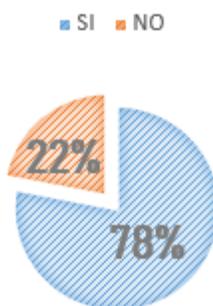
Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada.

De los resultados obtenidos de la encuesta el 85% de los empleados indica que no hay y un 15% dice que si, por lo que se infiere que las normas que existen no son las más eficientes porque un porcentaje alto se muestran negativo ante ellas, esto trae como consecuencia deficiencia en cuanto a las obligaciones tributarias cumplidas y algunos de los encuestados expusieron de manera verbal que han llevado a cabo rectificaciones por presentación de formulario con información o valores incorrectos.

Pregunta No. 6

¿Es necesario implementar un control en gestión tributaria en la empresa?

Grafica No. 6: Implementación de control interno



Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada

Con base a la encuesta realizada el 78% de los empleados indicaron que en efecto es necesario y preciso la implementación de un control en gestión tributaria, debido a que en una oportunidad no presentaron un formulario en el tiempo establecido por la Administración Tributaria, y al momento de presentarlo fuera de tiempo se contrajo una multa que se les descontó de planilla como sanción a lo ocasionado. El 22% de los empleados indicaron que no es necesario, por lo que se infiere que los empleados no tienen claro la importancia de cumplir a tiempo y de forma correcta con la Superintendencia de Administración Tributaria.

Es evidente que la empresa tiene debilidad en el control de la emisión, revisión y pago del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, pero no es correcto que para solucionar

la omisión de un tributo y el pago de una multa tributaria proceda a descontar a las personas involucradas en el proceso, ya que el empresario como dueño de la empresa y responsable del cumplimiento tributario ante la Administración Tributaria es el que está siendo afectado, lo más conveniente es que se implemente una adecuada planificación fiscal; mediante un procedimiento como medida de control interno y una adecuada segregación de funciones se logre corregir este inconveniente.

Pregunta No. 7

¿Se informa al trabajador sobre las consecuencias tributarias que conlleva la incorrecta determinación o la omisión de un Impuesto Sobre la Renta de No Residentes?

Grafica No. 7: Información sobre consecuencias tributarias



Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada.

Como resultado de la encuesta realizada el 100% de los empleados indicaron que cuando se les ha enseñado la atribución sobre revisión y emisión de los formularios de impuestos de la empresa, en ningún momento se les ha indicado las consecuencias que se contraen con la Administración Tributaria el no pagar lo que por ley corresponde o por error no determinar el pago de algún impuesto de la manera correcta.

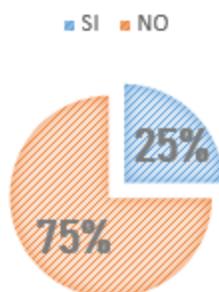
Es necesario que las personas que estén a cargo de la emisión de los impuestos a los que se encuentre afecta la empresa, tengan el conocimiento necesario y fundamentado con lo que estipulan las leyes guatemaltecas, debido a que la determinación del pago de

los impuestos deben ser correcto, la omisión de un impuesto, perjudica directamente a la empresa como contribuyente responsable ante la Administración Tributaria, lo conveniente es que se capacite al personal y se le proporcione de manera física y electrónica las leyes fiscales.

Pregunta No. 8

¿Se tiene al alcance el Código Tributario (Decreto 6-91), que es la ley que regula las faltas tributarias?

Grafica No. 8: Alcance al Código Tributario (Decreto 6-91)



Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada.

En cuanto a las respuestas proporcionadas por el personal encuestado, el 25% de los empleados indicaron que han tenido alcance al Código Tributario pero el 75% de los empleados indicaron que no, por lo que se infiere que la empresa no les ha proporcionado de manera física ni electrónica la ley que establece las consecuencias por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Además una parte de los encuestados expusieron de manera verbal que tampoco han tenido la iniciativa de descargar la ley y leerla porque las computadoras tienen restringido el acceso a internet.

Pregunta No. 9

¿Se tiene al alcance de los empleados otras leyes como el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria (ISR)?.

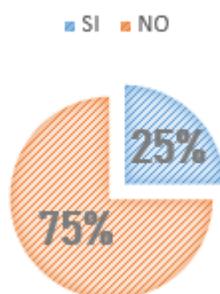
Grafica No. 9: Alcance al Decreto 10-2012

Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada

El 100% de los empleados encuestados indicaron que no han tenido alcance a la Ley de Actualización Tributaria (ISR), por lo que se infiere que las revisiones de formularios por retenciones del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes lo efectúan con base a lo que se les ha enseñado en la práctica, en ningún momento les han enseñado proceso fundamentados en la Ley, lo que si expusieron de manera verbal es que no desconocen de la existencia del Decreto 10-2012, pero ninguno de los empleados ha leído dicha Ley.

Pregunta 10

¿Existe formalmente una adecuada segregación de funciones en el departamento contable que permita el cumplimiento eficiente de las obligaciones tributarias?

Grafica No. 10: Segregación de funciones

Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada

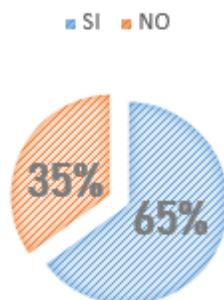
De acuerdo a los resultados obtenidos de esta interrogante, un 75% del personal encuestado respondió negativamente, en cuanto a la segregación de las funciones en el

departamento de contabilidad, mientras un 25% indica que sí. En función de esta frecuencia de respuesta se infiere que no existe una segregación de funciones en el área tributaria, lo que implica debilidad en las operaciones que se deben llevar en el ámbito tributario de la empresa.

Pregunta 11

¿Existen controles previos y posteriores en cuanto a las revisiones de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes?

Grafica No. 11: Revisiones previas y posteriores del Impuesto Sobre la Renta de no residentes



Fuente: Elaboración propia con base en encuesta realizada

Un 65% del personal encuestado indican que si existen controles previos y posteriores de revisión de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes y que son llevadas a cabo por la contadora general. Un 35% del personal indica que no existen revisiones, por lo que se infiere que los controles que existen no son los más eficientes, ya que una parte de los empleados han mostrado negativa antes ellas, lo cual representa una debilidad para la empresa ya que un descontrol en el área tributaria ocasiona falta de cumplimiento y determinación incorrecta de la carga tributaria.

Tres encuestados manifestaron de forma verbal que en una oportunidad se realizó un pago duplicado de una retención, procediendo el gerente a sancionar con el descuento equitativo a los involucrados del proceso, ya que no le interesó solicitar la devolución del pago realizado en exceso a la Administración Tributaria, porque es un proceso tardado.

4.9 Análisis de los resultados de la encuesta

Considerando como base los objetivos planteados en la presente investigación y las respuestas obtenidas una vez aplicado el cuestionario como instrumento de la técnica de encuesta, se obtuvo lo siguiente:

4.9.1 Objetivo Especifico No. 1. Revisar el proceso de revisión que realiza la contadora general al módulo de impuestos, como encargado de la emisión de formularios de Impuesto Sobre la Renta de no residentes que lleva a cabo la empresa.

Con base a la investigación de campo realizada se pudo elaborar un organigrama de funciones del Departamento de Contabilidad que muestra cuales son las atribuciones asignadas de cada uno de los integrantes contables.

Así también se pudo mostrar la jerarquía que hay en el departamento y quienes son los encargados de las operaciones y las revisiones correspondientes a los impuestos.

Figura No. 1: Organigrama de funciones

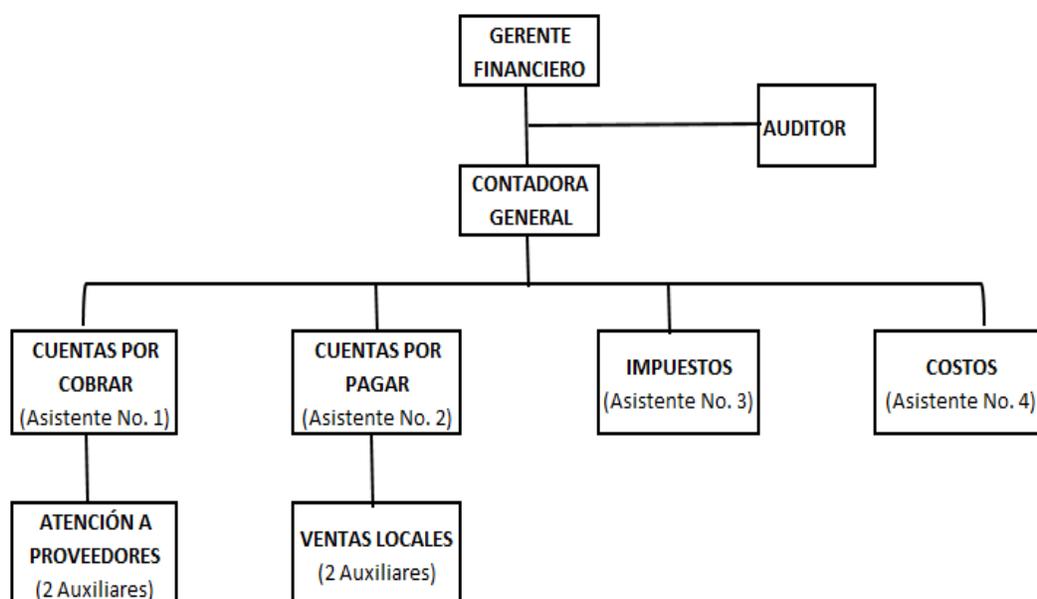


Figura 1: Organigrama de funciones del Departamento de Contabilidad. Elaboración propia, año 2021.

De acuerdo al organigrama elaborado se pudo constatar que el proceso de gestión tributaria es llevada a cabo por un asistente contable, quien posteriormente traslada los formularios de Impuestos Sobre la Renta de no residentes a la contadora general, quien es la encargada no solo de la revisión total del módulo de impuestos, sino de todos los módulos contables, por lo que en el momento que la misma no ha logrado cubrir las múltiples funciones como revisar los formularios de impuestos y corroborar que se hallan determinado y emitido de manera correcta, las retenciones se pagan tal cual se generaron sin detectar a tiempo los errores.

Por lo que se determinar que no existe una adecuada segregación de funciones y las revisiones internas que se efectúan son débiles en el área tributaria, es necesario implementar revisiones tributarias eficientes, ya que de allí parte la transparencia de la información y sobre todo la confianza por parte del contribuyente de que se está cumpliendo con la carga tributaria correctamente.

4.9.2. Objetivo Especifico No. 2. Determinar si la empresa objeto de estudio ha tenido omisos del Impuesto Sobre la Renta de no residentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Tabla 5: Rectificaciones en formularios del Impuesto Sobre la Renta de no residentes

MESES	PERIODO		
	2020	2019	2018
Julio	2		
Diciembre	5		
Enero		1	
Abril		1	
Junio			1
Noviembre			2

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada.

Con base a la investigación de campo se encontró que durante el año 2020 hubieron 2 rectificaciones en el mes de Julio que correspondieron a dos formularios del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes que se digitaron con el país incorrecto ya que la empresa emite formularios para El Salvador, Honduras y Nicaragua, pero la persona encarga de la emisión de los mismo por colocar Honduras colocó El Salvador y no se detectó la digitación incorrecta en la revisión antes de que se pagaran. El hallazgo fue detectado al momento de que fueron escaneados los formularios para posteriormente ser archivados, por lo que fueron rectificadas. En el mes de Diciembre de ese mismo año se vuelve a rectificar 5 formulario por el mismo inconveniente pero con la diferencia que el encargado de impuesto era principiante ya que el anterior ya no se encontraba laborando para la empresa, debido a la situación de la pandemia Covid-19, prescindieron de los servicios de algunos empleados y los pocos que permanecieron en la empresa tomaron las atribuciones de los que ya no estaban.

En el año 2019 se pudo encontrar la rectificación de un formulario en enero y uno en abril, el primero se debió a que el valor se determinó incorrectamente y el segundo porque el nombre de la persona a quien se le retuvo fue colocado incorrectamente.

En el año 2018, durante el mes de junio se corrigió un formulario ya que el país que se digito era incorrecto, en vez de colocar El Salvador, colocaron Nicaragua. En el mes de noviembre se rectificaron 2 retenciones de no residentes, el motivo fue que hubo una planilla de viáticos que se depositó a Honduras en la tercera semana del mes, pero por error de la persona encargada de impuestos no lo tomo en cuenta para la adecuada determinación del impuesto, posteriormente del hallazgo se corrigieron con el valor correcto pagándose multa por rectificación de cada formulario.

Considerando los resultados obtenidos en la investigación de campo y en la encuesta realizada a los empleados con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, se puede indicar, que ésta no cumple completamente con sus deberes formales, esto debido al desconocimiento de la Ley Tributaria por parte del personal encargado del área tributaria, así también la usencia de profesionales en el área, lo que origina el mal cumplimiento de la emisión de los formularios.

Es importante mencionar que el desconocimiento de la ley no exime en ningún momento el cumplimiento del contribuyente, por lo que la empresa debe cumplir con lo que estipulan las leyes tributarias, para evitar ser sancionada por incumplimiento ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.9.3 Objetivo Especifico No. 3. Proponer un procedimiento como control en gestión tributaria para el cumplimiento eficiente de las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes de la empresa.

Tabla 6: Ajuste pago duplicado del Impuesto Sobre la Renta de no residentes en el año 2020

Información cotejada físicamente		
Retenciones ISR no residentes	Monto pagado	Ajuste
Valor Integración	Q. 238,625.30	-
Valor en conciliación bancaria	Q. 243,809.30	Q. 5,184.00

Fuente: Elaboración propia con información recibida de la investigación de campo

Con base a la investigación de campo realizada se pudo determinar que en el año 2020 hubo un ajuste a la cuenta de retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes por un pago duplicado de cinco mil ciento ochenta y cuatro (Q. 5,184.00) que correspondió a la emisión de dos formularios efectuados a una misma factura de Nicaragua.

Debido a la revisión en la conciliación bancaria se pudo verificar el valor duplicado que la empresa efectuó, pero no se encontró solicitud de devolución a la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que el Gerente Financiero decidió sancionar a las personas involucradas del proceso, procediendo a cobrar el monto de manera equitativa a la contadora general quien era la encargada de haber revisado la duplicidad del documento y al asistente encargado del módulo de impuestos por haber emitido el documento dos veces y no haberse dado cuenta o no haber informado oportunamente y haber evitado la duplicidad del pago.

La empresa pudo haber solicitado la devolución del pago duplicado a la Superintendencia de Administración Tributaria, pero no lo hizo, porque la administración realizaría revisiones y/o auditorías que se volverían engorroso y además el tiempo para la verificación de la solicitud hubiera tardado mucho tiempo.

Es necesario que los empleados de la empresa que desempeñan sus labores en el departamento de contabilidad no solo tengan el conocimiento de la normativa legal, sino que deben saber aplicarla de forma correcta y eficiente, porque los errores que se cometen en el ámbito tributario trae como consecuencia desembolso monetario, ya sea para la empresa o para los involucrados en el proceso, por lo que las capacitaciones y actualizaciones constantes son de gran importancia en esta área.

4.10 Propuestas a los problemas encontrados

4.10.1 Propuesta al problema No. 1: Adquisición de recurso humano

Con la investigación de campo realizada a la empresa objeto de estudio se pudo determinar que la persona encargada (contadora general) de las revisiones correspondientes a impuestos en muchas oportunidades no se da abasto por las múltiples funciones que tiene y deja las revisiones o cualquier otro control al olvido, por lo que se recomienda que se contrate a un auxiliar contable para que se le enseñe las operaciones o las revisiones y pueda apoyar con el área tributaria.

Se debe tener en cuenta que una adecuada segregación de funciones es un método que las empresas u organizaciones llevan a cabo para separar las responsabilidades de las diversas actividades que intervienen en el departamento, ordenando las atribuciones de acuerdo a la importancia que cada una conlleva, también representa una actividad de control clave que afecta a todas las aseveraciones en los estados financieros y una inapropiada segregación de funciones puede representar un aspecto importante para las empresas originando debilidades materiales o deficiencias significativas en los controles internos.

Una adecuada segregación de funciones reduce la probabilidad que los errores, sean intencionales o involuntarios y no sean detectados, es decir que brinda a la empresa asistencia en la protección de los activos de la organización.

Debido a lo expuesto anteriormente se le presenta una propuesta de solución a la empresa objeto de estudio, para que lo pueda tomar en consideración y se logre mitigar los errores involuntarios que se están cometiendo.

Tabla 7: Proyección del gasto por la adquisición de un auxiliar permanente

Año 2022	Empleado Permanente
Enero	Q 2,825.00
Febrero	Q 2,825.00
Marzo	Q 2,825.00
Abril	Q 2,825.00
Mayo	Q 2,825.00
Junio	Q 2,825.00
Julio	Q 5,650.00
Agosto	Q 2,825.00
Septiembre	Q 2,825.00
Octubre	Q 2,825.00
Noviembre	Q 2,825.00
Diciembre	Q 5,650.00
Total	Q 39,900.00

Fuente: Elaboración propia con base a la investigación de campo.

Se puede observar que contratar a un auxiliar contable con el sueldo mínimo no representa un gran gasto y podría ayudar en gran parte al área tributaria para que se logre disminuir los errores que se están dando y proporcionar a la empresa confianza con el cumplimiento de las obligaciones tributarias ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

El auxiliar contable debería realizar las operaciones en el módulo de impuestos, así también emitir los formularios del Impuesto Sobre la Renta de no residentes. El asistente

de contabilidad que actualmente se encuentra como encargado del área de gestión tributaria, podría pasar a la función de revisión de los formularios.

Es importante mencionar que la empresa ante esta propuesta se ha mostrado renuente a no querer contratar a un auxiliar permanente, porque representaría un gasto laboral más.

Por lo que se le presenta la siguiente propuesta:

Tabla 8: Proyección del gasto por la adquisición de un auxiliar contable temporal

Año 2022	Empleado Temporal		
Enero	Q	2,825.00	
Febrero	Q	2,825.00	
Marzo	Q	2,825.00	
Abril			
Mayo			
Junio			
Julio			
Agosto	Q	2,825.00	
Septiembre			
Octubre	Q	2,825.00	Total anual
Noviembre	Q	2,825.00	17,100.00
Diciembre			IVA Fact. Especial
Total	Q	17,100.00	1,832.14
			ISR Fact. Especial
			763.39
			Tota pagado sin impuestos
			14,504.46

Fuente: Elaboración propia con base a la investigación de campo.

Que se adquiera el servicio de un auxiliar contable de manera temporal, la ventaja que tendría es que se contrataría a una persona únicamente en los meses que se considera que hubo muchas operaciones tributarias, o mucha carga de trabajo en el departamento de contabilidad, el sueldo del mismo sería mucho menos ya que no trabajaría todos los meses y podría registrarse el gasto con una factura especial ya que no sería un servicio que se dé durante todo los meses, esto también ahorraría el pago de sus prestaciones ya que no estaría registrado en la planilla de sueldos, lo único que si adquiere es la obligación del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta

(ISR) por la emisión de una factura especial, que al año sería mucho menos el gasto, en comparación con la contratación de un auxiliar permanente.

La desventaja que esta opción conllevaría es que estar contratando cada cierto tiempo a un auxiliar contable conlleva inversión de tiempo para explicar las atribuciones y enseñarle el proceso correspondiente lo cual se convertiría en un proceso complejo hasta cierto punto.

4.10.2 Propuesta al problema No. 2: Capacitación al personal del área de gestión tributaria

Debido a que se detectaron varias rectificaciones en los formularios de Impuesto Sobre la Renta de no residentes y con base a la encuesta realizada se pudo obtener que el personal desconoce la importancia del cumplimiento tributario y las leyes que establecen las bases legales como las siguientes:

- a) Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012
- b) Código Tributario, Decreto 6-91

No se encuentran a disposición para consultas, por lo que se sugiere capacitar al personal para que lleven a cabo las funciones y con la certeza de que la información que se está elaborando es confiable para la toma de decisiones de la empresa objeto de estudio

Cuando una empresa tiene muchas rectificaciones, lo que sucede es que alerta a la Superintendencia de Administración Tributaria para que la misma accione a verificar por medio de solicitudes de información y/o auditorías, que le permitan determinar si la empresa está tratando de evadir la responsabilidad tributaria.

Tabla 9: Proyección comparativa del gasto que implica capacitación del personal

Año 2022	Inscripciones Para capacitación	Contracción de Un profesional
Enero	Q 840.00	Q. 8,000.00
Febrero	Q	Q. 8,000.00
Marzo	Q 1,000.00	Q. 8,000.00
Abril	Q	Q 8,000.00
Mayo	Q	Q. 8,000.00
Junio	Q	Q. 8,000.00
Julio	Q 940.00	Q. 8,000.00
Agosto	Q	Q 8,000.00
Septiembre	Q	Q. 8,000.00
Octubre	Q	Q. 8,000.00
Noviembre	Q	Q. 8,000.00
Diciembre	Q 1,500.00	Q 8,000.00
Total	Q 4,280.00	Q 96,000.00

Fuente: Elaboración propia con información obtenida de la investigación de campo.

Se muestra una proyección del gastos proyectado anualmente que conllevaría contratar un profesional universitario en Gestión Tributaria lo que sería de noventa y seis mil al año, es un valor alto pero la ventaja es que las operaciones y/o las revisiones se estarían llevando adecuadamente y se evitaría seguir pagando a la Administración por rectificaciones o por omisiones de formularios, además el conocimiento en el proceso sería de gran ayuda e incluso el profesional de impuesto podría capacitar periódicamente a los auxiliares de contabilidad llevando a cabo presentaciones, exámenes y otros controles que permitan que los auxiliares de contabilidad sepan las normas tributarias para llevar a cabo de manera eficiente las operaciones.

Es necesario tener en cuenta que la empresa manifiesta tener una planificación fiscal en gestión tributaria, con respecto a sus impuestos, ya que indican que no han incumplido con el Impuesto Sobre la Renta trimestral y anual por el régimen de actividades lucrativas, el Impuesto al Valor Agregado y El Impuesto de Solidaridad. Pero como se les indicó, el Impuesto Sobre la Renta de no residente lo han descuidado al punto de no revisar alrededor de 50 a 60 formularios mensuales, es por ello que se sugiere la contratación de un profesional.

Ahora bien la empresa podría optar por pagar a una firma de auditores como Chile Monroy cuando publiquen capacitaciones o alguna otra empresa encargada de capacitaciones tributarias para que el personal encargado del área tributaria pueda asistir a capacitaciones periódicas lo que implicaría la ausencia de la misma por tener que salir de la empresa para las capacitaciones, el costo sería un aproximado de cuatro mil doscientos ochenta (Q. 4,280.00), pero la práctica de lo aprendido sería de evaluarlo para que no se cometa el error de la mala interpretaciones de las leyes.

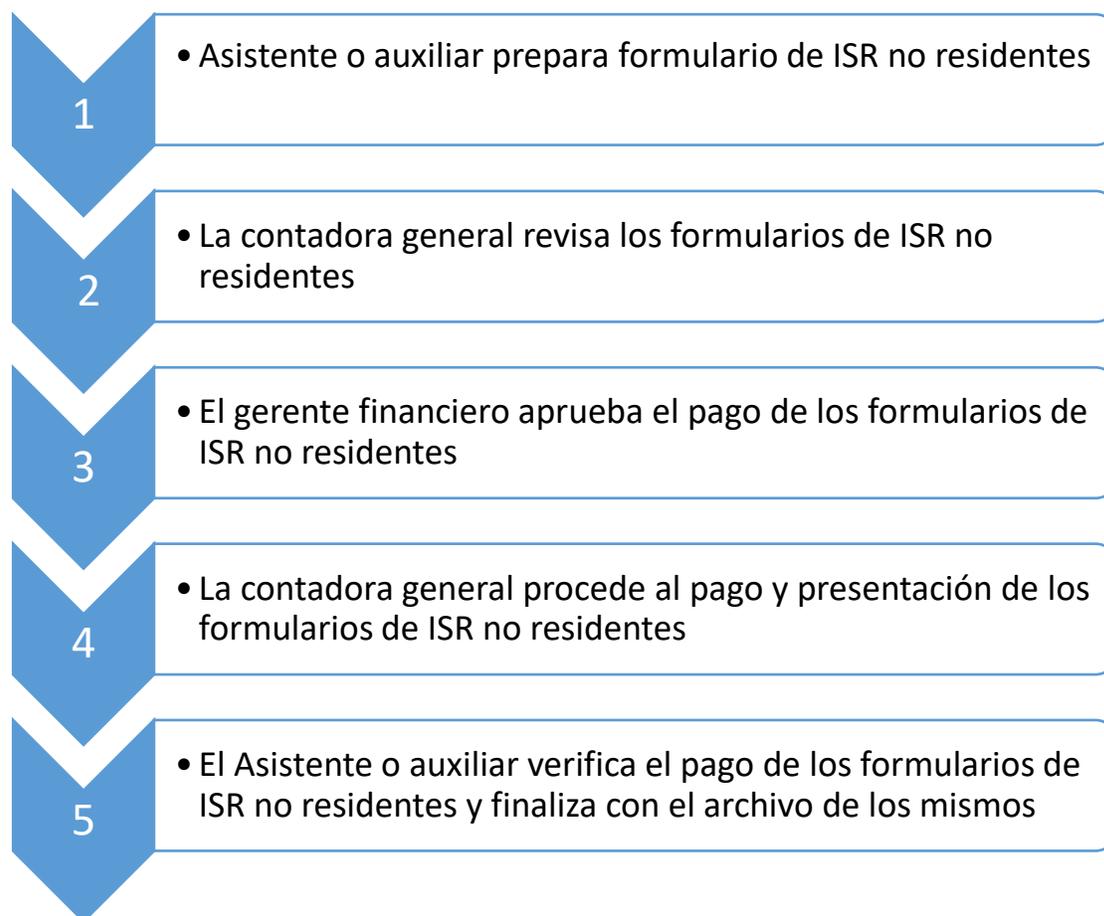
Cualquiera de las dos opciones para capacitar al personal sería de gran ayuda para que los mismos adquieran el conocimiento de las bases fiscales tributarias y las apliquen de manera correcta. Contratar a un profesional en gestión tributaria sería un mayor gasto pero aportaría con el control que necesita el módulo de impuestos. La segunda opción también es viable y mucho más económica, pero la contadora contable debería evaluar a los empleados que se capaciten para verificar que la comprensión de las leyes es correcto.

4.10.3 Propuesta al problema No. 3: Establecer un procedimiento como control en gestión tributaria en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes

Debido al descontrol que se tiene en el proceso de gestión tributaria del Impuestos Sobre la Renta de no residentes, la empresa ha llegado al punto de descontar a los involucrados el valor de las multas, sanciones o duplicidad de formularios que se están pagando por no haber revisaron y/o determinado de manera adecuada el pago de las obligaciones tributarias.

Por lo que se sugiere que se establezcan un procedimiento como medida de control en el proceso de gestión tributaria para los responsables de efectuar los formularios y con ello eviten volver a duplicar un pago y que ya no se rectifiquen formularios presentados y pagados ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Figura No. 2: Procedimiento sugerido para la revisión y el pago del Impuesto Sobre la Renta de no residentes



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación de campo y procedimientos establecidos de COSO I, COSO II y COSO III

La finalidad de la aplicación de este procedimiento es lograr que se cumpla con el ciclo de emisión, revisión y pago del impuesto sobre la renta de no residentes, que se pueda detectar alguna error antes de que se presente ante la Administración Tributaria y minimizar de gran manera los errores involuntarios que se presentan en la empresa, debido a que si el proceso actual continua la Superintendencia de Administración Tributaria procederá a realizar revisiones y eso conlleva inversión de tiempo para poder presentar la cantidad de documentos que soliciten.

Tabal No. 10: Técnicas sugeridas para la aplicación en la revisión del cumplimiento de gestión tributaria del Impuesto Sobre la Renta de no residentes

DESCRIPCIÓN	TECNICA
Es la investigación que la Contadora debe realizar sobre los registros contables de los impuesto realizados.	Indagación
En las revisiones de la contadora que en ocasiones se hace imposible realizar una evaluación de la totalidad de datos, por lo que se sugiere que se utilice el muestreo como: Aleatorio, sistemático, selección por celdas y/o selección por bloques de los formularios del Impuesto Sobre la Renta de no residentes.	Muestreo
Es el estudio crítico de ciertos hechos que permiten llegar a la conclusión de que la información sujeta a esta técnica, está dentro o fuera de lo normal. Con esta técnica la contadora puede formar un juicio conceptual sobre el hecho o elemento analizado.	Análisis
Debe ser verificado los cálculos efectuados por las personas que realizan los formularios de Impuesto Sobre la Renta de no residentes, mediante el re-cálculo realizado por la contadora, es decir verificar los tipos impositivos aplicados a las bases imponibles para que se pueda verificar la correcta determinación y pago de los impuestos.	Cálculo aritmético
Un listado de chequeo permite la creación de criterios de comprobación en forma de una lista cuya observación garantiza el cumplimiento de los procedimientos establecidos para el mejor desempeño de las pruebas sujetas a revisión. Para que se pague la cantidad de formularios correspondiente y evitar duplicidad.	Checklist
Es asegurarse de la ocurrencia o no de alguna operación incorrecta o el pago pendiente de algún formulario, por lo que se debe de consultar en la página de la SAT (www.sat.gob.gt) para confirmar que cada formulario fue pagado en la fecha que estable la ley. (Véase anexo No. 2 y 3)	Confirmación

Fuente: Elaboración propia con base a la investigación de campo.

Debido a que el proceso de revisión es un punto clave en el control de errores involuntarios, se sugieren las técnicas mencionadas para que la contadora general o la persona encargada de las revisiones las pueda aplicar como parte de su procedimiento y evitar que la empresa continúe con incumplimientos antes la Administración Tributaria.

CONCLUSIONES

1. Mediante la presente investigación, se pudo diagnosticar que la empresa objeto de estudio tiene debilidad en cuanto al proceso de gestión tributaria en materia del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, debido a que no existe una adecuada segregación de funciones en el departamento de contabilidad y la contadora general, quien es la persona encargada de las revisiones del módulo de impuestos, no se da abasto para verificar y corroborar que 50 o 60 formularios de dicho impuesto fueron emitidos correctamente, ocasionando que los inconvenientes se detecten posteriormente al pago o presentación realizada ante la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. El personal encargado del área de gestión tributaria no cuenta con el conocimiento necesario para la emisión y determinación de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, y cuando realizan las operaciones de revisión y emisión de los impuestos, se basan mediante lo aprendido en la práctica y no se fundamentan con lo que establece la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 y el Código Tributaria, Decreto 6-91, tampoco se les ha proporcionado de manera física ni electrónica las mismas.
3. En cuanto al cumplimiento tributario, se determinó que la empresa ha incurrido en omisos por la falta de determinación o determinación incorrecta en la base imponible del Impuesto Sobre la Renta de no residentes, además se han efectuado varias rectificaciones ya que no se ha podido controlar la revisión y emisión de dicho impuesto antes del pago realizado.
4. Se han efectuado pagos indebidos o en exceso a la Superintendencia de Administración Tributaria, y se han sancionado a las personas involucradas en el proceso de revisión y emisión del Impuesto Sobre la Renta de no residentes de manera equitativa, debido a que el gerente no le ha interesado solicitar la devolución a la Administración Tributaria, por ser un proceso muy tardado.

RECOMENDACIONES

1. Se debe tener en cuenta que una adecuada segregación de funciones es un método que las empresas u organizaciones llevan a cabo para separar las responsabilidades de las diversas actividades que intervienen en el departamento contable, ordenando las atribuciones de acuerdo a la importancia que cada una conlleva, también representa una actividad de control clave que afecta a todas las aseveraciones en los estados financieros, por lo que se recomienda que se contrate a un auxiliar contable que sería de gran ayuda para el área tributarias, debido a que la contadora general no se da abasto para efectuar las revisiones correspondiente del módulo de impuestos.
2. Como parte del desarrollo profesional y laboral, se recomienda que el personal del departamento de contabilidad, participe en capacitaciones frecuentes para que actualice periódicamente sus conocimientos en cuanto a materia fiscal se refiere, con la finalidad de aplicar adecuadamente la legislación fiscal vigente en el país y poder proporcionar a la empresa la confianza y sobre todo la certeza jurídica del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Se recomienda la implementación de un procedimiento como medida de control en el área de gestión tributaria para que cumpla adecuadamente con el ciclo de emisión, revisión y pago del Impuesto Sobre la Renta de no residentes y que se pueda minimizar de gran manera los errores involuntarios antes de que se presente a la Administración Tributaria, logrando con ello evitar a toda costa el pago indebido de los impuestos, así también se obtendrá un recurso humano eficiente y eficaz que agregara valor en los procesos, generando confianza en las funciones asignadas.
4. Se recomienda una adecuada planificación fiscal, para que la empresa efectúe el pago de los impuestos de forma oportuna, que se optimice la carga impositiva mediante las distintas estrategias posibles que se enmarcan dentro del ámbito jurídico tributario, y por último se efectúe el pago que corresponde a la Administración Tributaria, para evitar los pagos en exceso y las sanciones a los empleados por los errores involuntarios.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografía

Congreso de la República de Guatemala (1991). *Código Tributario*. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (2012). Ley de Actualización Tributario, Decreto Número 10-2012 y sus Reformas Vigentes.

Congreso de la República de Guatemala (1889). Código Penal de Guatemala, Decreto Número 17-73.

Constitución Política de la Republica de Guatemala, Acuerdo Legislativo 18-93.

Greco, O. (2007). Diccionario Contable. Buenos Aires: Editores SRL

Guerrero R. (2006), Problemas Legas Causados Por Las Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales). Universidad de San Carlos De Guatemala.

Martínez F. (2006). Auditoría Fiscal de Rentas Exentas y No Afectas al Impuesto Sobre la Renta y su Costo en un Banco Privado. (Tesis de Licenciatura de Ciencias Económicas). Universidad de San Carlos de Guatemala.

Matus Benavente, Manuel. Finanzas públicas. (s.l.i.) Ed. jurídico de Chile, colección de estudios jurídicos y sociales. Chile, 1950.

Miegs, Walter B. Principios de Auditoria. Editorial McGraw-Hill, México 2009, pág. 103.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal. Ed. Colección textos jurídicos, universitarios, México, 1953.

Egrafía

Contreras, A. (2016). La Importancia De La Planificación Fiscal Empresarial En Guatemala. Recuperado de <http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesisjcem/2016/07/02/Contreras-Aleydy.pdf>

Cordón (2018). Impuesto Sobre la Renta, Libro I Decreto. Recuperado de: <https://cpa.org.gt/wp-content/uploads/2018/07/Generalidades-del-ISR-30-05-18.pdf>

Coyoy, M. (2017). Quienes se Consideran Residentes en Guatemala para Efectos Tributarios Según Disposiciones del ISR. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/gt/es/pages/about-deloitte/topics/deloitte-en-medios/quienes-se-consideran-residentes-en-guatemala-para-efectos-tributarios-segun-disposiciones-del-isr-parte-ii.html>

Deloitte, (2015). Guía del Inversionista Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gt/Documents/tax/GUATEMALA/GUIA%20DEL%20INVERSIONISTA%202015.pdf>

Deloitte. (2017). Controles Internos Tributarios A Nivel Empresarial. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/gt/es/pages/about-deloitte/topics/deloitte-en-medios/controles-internos-tributarios-a-nivel-empresarial-parte-i.html>

Diccionario de la Real Academia Española. Diccionario de la Lengua española, 23.^a ed. (2014) [versión 23.4 en línea]. <https://dle.rae.es> [25 de junio de 2021]

Dubón, N. y Asociados. (2013). Impuesto Sobre La Renta Para No Residentes. Recuperado de <http://www.nunezdubonyasociados.com/sitio/index.php/noticias/322-impuesto-sobre-la-renta-para-no-residentes>

Echeverría, M. (2014). Procedimiento de Determinación De La Obligación Tributaria. Recuperado de <http://biblio3.url.edu.gt/Tesario/2014/07/01/Echeverria-Marisabel.pdf>

Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Estudio de Posgrado (2018) Instructivo para el trabajo profesionales de graduación para optar al grado académico de maestros en artes, Recuperado de http://www.postgrados-economicasusac.info/uploads/1/1/8/8/118804562/instructivo_artes_160618_version_final.pdf

Fúnez, M. (2008). Análisis Jurídico Sobre La Operatividad En La Retención Del Impuesto Sobre La Renta Al Transporte Terrestre No Domiciliado En La Republica De Guatemala. Recuperado De http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_7354.pdf

ICEFI (2007). Historia de la Tributación en Guatemala. Recuperado de https://icefi.org/sites/default/files/pags_1-64.pdf

León, A. (2015). Aspectos Generales De La Obligación Tributaria. Recuperado de <http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesiseortiz/2015/07/01/De-Leon-Andrea.pdf>

Meza C. (2005). Procedimientos de Auditoría en el Área de Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar en un Empresa Farmacéutica. (Tesis de Licenciatura de Facultad de Ciencias Económicas), Universidad de San Carlos de Guatemala. Recuperado de: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_2817.pdf

Núñez G. (2015). Alfer: el activo invaluable. (Tesis de Licenciatura en Ciencias Económicas y Empresariales). Universidad Rafael Landívar. Recuperado de: http://biblio3.url.edu.gt/publiclg/casos_estudios/fac_econom/Alfer.pdf

Orellana, H. (2019). Obligaciones de los Agentes de Retención del Impuesto Sobre La Renta Según La Ley de Actualización Tributaria. Recuperado de <http://www.repositorio.usac.edu.gt/13595/1/19%20CPA-T-M-3499-2918-ORELLANA.pdf>

Pecho, M. (2015). Las Grandes Empresas y La Gestión Tributaria. Recuperado de <https://www.ciat.org/las-grandes-empresas-y-la-gestion-tributaria/>

Pérez, G. (2015). Manual De Procedimientos Para La Aplicación Del Régimen De Retenciones de Impuesto Sobre La Renta De La Ley De Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012. Recuperado de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_4931.pdf

Ramos D. (2009). Derecho Tributario y Los Principios de Legalidad e Igualdad En Guatemala. Recuperado de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_8048.pdf

Ruffner (s.f.). El Control Interno en las Empresas Privadas. Recuperado de: <https://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/publicaciones/quipukamayoc/2004/segundo/a08.pdf>

Sánchez, J. (2015). Definición De Empresa. Recuperado de <https://economipedia.com/definiciones/empresa.html>

Vesco Consultores (26 de junio 2017). Impuestos en Guatemala. Recuperado de: <https://www.vesco.com.gt/blog/impuestos-en-guatemala/>

Vivanco V. (julio, 2017). Los Manuales de Procedimientos como Herramientas de Control Interno de una Organización. Revista Universitaria y Sociedad, Volumen (9) No. 3 Cienfuegos. Recuperado de: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2218-36202017000300038

Westreicher (2019). Diccionario Economipedia. Recuperado de: <https://economipedia.com/author/G.westreicher>

ANEXOS

Anexo No. 1: Detalle general sobre el pago de No Residentes de un mes

DICIEMBRE 2020			
RETENCIONES DE ISR NO RESIDENTES EFECTUADAS			
No.	EL SALVADOR	VALOR AFECTO	I.S.R.
1	DELIA GUEVARA	Q 20,076.43	Q 3,011.46
2	ALBERTO MORALES	Q 19,196.26	Q 2,879.44
3	EMERSON PEREIRA	Q 20,975.81	Q 3,146.37
4	CARMEN FLORES	Q 9,004.31	Q 1,350.65
5	DINORAH BLANCO	Q 12,619.75	Q 1,892.96
6	FRANCISCO BARRIENTOS	Q 22,856.19	Q 3,428.43
7	EDUARDO MUÑOZ	Q 18,472.47	Q 2,770.87
8	ALBERTO CHACHON	Q 16,681.36	Q 2,502.20
9	JORGE MEMBREÑO	Q 19,119.91	Q 2,867.99
10	OMAR FLORES	Q 10,725.14	Q 1,608.77
11	JUAN GOMEZ	Q 16,918.51	Q 2,537.78
12	LILIANA MORAN	Q 18,289.31	Q 2,743.40
13	CARMEN GARCIA	Q 4,157.68	Q 623.65
14	RAUL TORRES	Q 19,582.59	Q 2,937.39
15	ALFREDO FERNANDEZ	Q 8,364.58	Q 1,254.69
16	OLIVER ESTRADA	Q 43,118.40	Q 6,467.76
			Q 42,023.81
No.	HONDURAS	VALOR AFECTO	I.S.R.
1	KATERINE MONTALVAN	Q 1,013.65	Q 152.05
2	MARIA GALVEZ	Q 9,345.04	Q 1,401.76
3	JESSENIA AGUILAR	Q 9,079.15	Q 1,361.87
4	JAVIER DIAZ	Q 7,954.26	Q 1,193.14
5	CARLOS RUBIO	Q 2,057.82	Q 308.67
6	LESLY VILLATORO	Q 11,839.83	Q 1,775.97
7	MERIE MALDONADO	Q 8,963.08	Q 1,344.46
8	MARIAN PERALTA	Q 12,140.42	Q 1,821.06
9	NOHEMI MENDOZA	Q 99.48	Q 14.92
10	ADOLFO MENDEZ	Q 1,748.70	Q 262.30
11	SOYLA PEREIRA	Q 19,233.09	Q 2,884.96
			Q 12,521.17
No.	NICARAGUA	VALOR AFECTO	I.S.R.
1	ANTONIO SANCHEZ	Q 37,179.57	Q 5,576.94
2	ALBERTO ALVAREZ	Q 17,931.48	Q 2,689.72
3	ANDREA ROQUE	Q 33,393.32	Q 5,009.00
4	JAVIER GOMEZ	Q 1,958.46	Q 293.77
5	GLORIA AGUSTIN	Q 37,635.67	Q 5,645.35
6	YOSCA GUTIERREZ	Q 45,316.28	Q 6,797.44
7	ROBERTO PEREZ	Q 21,505.77	Q 3,225.87
8	SELVIA RAMIREZ	Q 34,561.02	Q 5,184.15
9	ISABEL GOMEZ	Q 23,686.67	Q 3,553.00
10	JOSE MORALES	Q 21,213.10	Q 3,181.96
11	JUAN ELIZONDO	Q 28,014.19	Q 4,202.13
12	BENITO SUAREZ	Q 19,632.89	Q 2,944.93
13	VANESA CASTRO	Q 15,503.02	Q 2,325.45
14	MARINA RAMOS	Q 10,402.97	Q 1,560.45
15	LUCILDA SOTO	Q 19,387.25	Q 2,908.09
16	LUIS ORDONES	Q 2,237.17	Q 335.58
17	GABRIELA GARCIA	Q 24,883.07	Q 3,732.46
18	DANIELA PEREZ	Q 22,970.69	Q 3,445.60
19	MARLON LOPEZ	Q 17,146.63	Q 2,571.99
20	NATHALIA RIOS	Q 46,719.16	Q 7,007.87
21	SERGIO MONTALVAN	Q 37,959.34	Q 5,693.90
22	ANTONIO FERNANDEZ	Q 39,441.67	Q 5,916.25
23	AMANDA SANDINO	Q 5,828.14	Q 874.22
24	YARA CASTRO	Q 46,540.12	Q 6,981.02
25	JOSUE MOLINA	Q 22,683.34	Q 3,402.50
26	MARIA RUIZ	Q 10,939.11	Q 1,640.87
			Q 96,700.51
No.	ASESORAMIENTO TÉCNICO	VALOR AFECTO	I.S.R.
1	EMPRESA EL SALVADOR DE SV	Q 106,455.60	Q 15,968.34
2	EMPRESA NICARAGUA, S.A.	Q 166,391.07	Q 24,958.66
3	EMPRESA HONDURAS R.L.	Q 177,610.40	Q 26,641.56
			Q 67,568.56
No.	HONORARIOS	VALOR AFECTO	I.S.R.
1	ROSARIO CASTILLO (REGENTE DEL SALVADOR)	Q 13,696.53	Q 2,054.48
2	MONICA SUAREZ (REGENTE DE HONDURAS)	Q 23,337.67	Q 3,500.65
3	FEDERICO DUARTE (REGENTE DE NICARAGUA)	Q 8,262.73	Q 1,239.41
			Q 6,794.54
TOTAL PAGO DE ISR NO RESIDENTES			Q 225,608.59

Fuente: Elaboración propia con base en el informe de campo 2019 - 2020.

Anexo No. 2: Formulario del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes

<p>En el banco presente la Boleta SAT-2000, con valor: Nunca presente este formulario. Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.</p>		
	ISR NO RESIDENTES RETENCIONES	SAT-1352 <small>Boleta 1</small>
Número de Acceso 43 334 890	Depósito sobre la Renta. Retención efectuada a no residentes sin establecimiento permanente. Declaración jurada, conciliada y paga mensual.	Número de Formulario 29 960 320 682
	4 de 4: Presentado	Número de Contingencia 5 576 944 421 100 538 250
1. NET DEL CONTRIBUYENTE <small>COMPLETO</small> informacion@sat.gob.mx		
2. PERIODO DE IMPOSICIÓN *		
Mes: <input type="text" value="DICIEMBRE"/>		
Año: <input type="text" value="2020"/>		
3. AGENTE RETENEDOR <small>CORREO ELECTRONICO</small> informacion@sat.gob.mx		
4. IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE RETENIDO		
Nombre razón o denominación social	JOAQUÍN ANTONIO BARRERA SANCHEZ	
País donde reside	NICARAGUA	
Tipo de documento de identificación	Ciudad	
Número de documento de identificación	NA	
Correo electrónico del contribuyente retenido	joaquin@sat.gob.mx	
<small>Tipo de servicio otorgado:</small> Bonificaciones y Salarios, Dietas, Comisiones, Beneficios y Otras Remuneraciones que no impliquen retiro de gastos		
Tipo de moneda	Quetzal	
Renta percibida (según moneda extranjera)	27,176.87	
Tipo de cambio [para consultar el tipo de cambio ingrese a www.bancomundial.org]		
Renta imponible en quetzales	27,176.87	
Impuesto retenido en quetzales	0,076.86	
Fecha de la Declaración o documento que respalde el servicio	31/12/2020	
Total Retención	0,076.86	
5. RECTIFICACIÓN (opcional) <small>(llene solo si necesita corregir datos de un formulario SAT-1352 anterior)</small>		
Número de Formulario SAT-1352 que se rectifica		
<small>Sea 11 dígitos que aparecen en la parte superior derecha del encabezado del formulario a corregir. Ejemplo 12345678901.</small>		
(-) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anterior(es)		
(+) Impuesto a pagar	0,076.86	
(-) Impuesto a favor del contribuyente	0.00	
6. ACCESORIOS <small>(son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)</small>		
Fecha máxima de pago sin accesorios	18/01/2021	
<small>Fecha de vencimiento según calendario tributario</small>		
¿Cuándo pagará este formulario?	01/01/2021	
<small>Si el pago lo realizará después del 18/01/2021, cambie la fecha de esta casilla (máximo 20 días hábiles contados a partir de hoy). Luego de esa fecha el formulario cancelará, el banco lo rechazará y deberá llenar otro. En base a esa fecha el formulario podrá adicionar accesorios.</small>		
(+) Multa morosa (por presentación extemporánea)	0.00	
(+) Multa por omisión	0.00	
(+) Multa por rectificación	0.00	
(+) Intereses	0.00	
(+) Mora	0.00	
(-) Accesorios a pagar	0.00	
TOTAL A PAGAR	0,076.86	
<small>A) Los documentos de soporte de la presente declaración se adjuntan a la ley, presentándose en su poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré a requerimiento de la SAT. B) Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y que cancelo la pena correspondiente al delito de perjurio.</small>		

Anexo No. 3: Constancia de pago

Constancia de recepción de formulario

NIT: 

Código de Formulario: 1352 (ISR RETENCIONES NO RESIDENTES)
Número de Formulario: 29 960 320 682
Período de imposición: diciembre de 2020
Valor Pagado: Q 5,576.94
Resumen: 2C78D8491B9C4BC47D106A017B0C2EF531DD26B7

Fecha de Presentación: 15/01/2021 10:08:47 AM
Banco: BANCO INDUSTRIAL SOCIEDAD ANONIMA
Canal de presentación: SITIO WEB DEL BANCO
No. Operación Bancaria: 01520210115100847514476
Firma electrónica: lLfUQe0SxSqmAIAezJRyDpOtfSrXR9eWlaixmRcWBYynJ7
HBdBmofA0GdW3vrQd28crJYnQWxFeec3WlCu1SUw==



Anexo No. 4: Encuesta

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE ESTUDIO DE POSTGRADO
MAESTRIA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**

Boleta de encuesta

Apreciable profesional: La presente encuesta está desarrollada para realizar el proyecto de trabajo profesional de graduación denominado “Gestión Tributaria Para El Cumplimiento de las Obligaciones en Materia del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes en una Empresa Que Se Dedicar A La Fabricación y Distribución de Productos Farmacéuticos, Sustancias Químicas, Medicinales y Productos Botánicos, Ubicada en el Municipio de Mixco, Departamento de Guatemala” en la Maestría de Gestión Tributaria. La información será administrativa con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada ni utilizada para otros fines distintos.

Seguidamente encontrará una serie de interrogantes, las cuales se le solicita responder de forma objetiva.

1. ¿La empresa cuenta con un sistema de control en Gestión Tributaria?

SI _____ NO _____

2. ¿Existe un manual o guía para la revisión de impuestos Sobre la Renta de No Residentes?

SI _____ NO _____

3. ¿La forma de aprendizaje sobre la emisión de formularios de ISR No Residentes es claro y preciso?

SI _____ NO _____

4. ¿Conoce las principales funciones de un profesional en gestión tributaria?
SI _____ NO _____
5. ¿La empresa tiene normas de control en gestión tributaria que sirvan de guía para cumplir a cabalidad las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta de No Residente?
SI _____ NO _____
6. ¿Es necesario implementar un control en gestión tributaria en la empresa?
SI _____ NO _____
7. ¿Se informa al trabajador sobre las consecuencias tributarias que conlleva la incorrecta determinación o la omisión de un impuesto de ISR No Residentes?
SI _____ NO _____
8. ¿Se tiene a alcance el Código Tributario (Decreto 6-91), que es la ley que regula las faltas tributarias?
SI _____ NO _____
9. ¿Se tiene al alcance de los empleados otras leyes como el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria (ISR)?
SI _____ NO _____
10. ¿Existe formalmente una adecuada segregación de funciones en el personal contable que permita el cumplimiento eficiente de las obligaciones tributarias?
SI _____ NO _____
11. ¿Existen controles previos y posteriores en cuanto a las revisiones de las obligaciones tributarias en materia del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes?
SI _____ NO _____

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Tasa impositiva para retenciones del Impuesto Sobre la Renta de no residentes	29
Tabla 2: Principios de COSO III.....	36
Tabla 3: Técnicas e instrumentos de investigación de campo	45
Tabla 4: Acreditamiento tributario por honorarios a Centroamérica	49
Tabla 5: Rectificaciones en formularios del Impuesto Sobre la Renta de no residentes	60
Tabla 6: Ajuste pago duplicado de Impuesto Sobre la Renta de no residentes en el año 2020.....	62
Tabla 7: Proyección del gasto por la adquisición de un auxiliar permanente	64
Tabla 8: Proyeccion del gasto por adquision de un axuiliar temporal.....	65
Tabla 9: Proyeccion comparativa del gasto por capacitación al personal	67
Tabla 10: Técnicas sugeridas para la aplicación en la revisión del cumplimiento de gestión tributaria del Impuesto Sobre la Retna de no residentes	70

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1: Sistema de control en gestion tributaria	51
Gráfica 2: Existencia de un manual	51
Gráfica 3: Aprendizaje clara y precisa	52
Gráfica 4: Conocimiento de funciones del encargado de gestión tributaria	53
Gráfica 5: Cumplimiento tributario	53
Gráfica 6: Implementación de control interno	54
Gráfica 7: Información sobre consecuencias tributaria.....	55
Gráfica 8: Alcance al Codigo Triturario (Decreto 6-91).....	56
Gráfica 9: Alcance al Decreto 10-2012.....	57
Gráfica 10: Segregación de funciones	57
Gráfica 11: Revisiones previas y posteriores del Impuesto Sobre la Renta de no residentes	58

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Organigrama de funciones del departamento de contabilidad	59
Figura 2: Procedimiento sugerido para la revisión y el pago del Impuesto Sobre la Renta de no residentes.....	69