

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



**TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LAS PÉRDIDAS DE INVENTARIO EN
UNA INDUSTRIA FARMACÉUTICA**



AUTORA: LICENCIADA WENDY MARITZA RIOS CABRERA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2021

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



**TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LAS PÉRDIDAS DE INVENTARIO EN
UNA INDUSTRIA FARMACÉUTICA**

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

DOCENTE: LICDA. MSc. INGRID RUBIO ALEMÁN
AUTORA: LICDA WENDY MARITZA RIOS CABRERA

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: | Doctor Byron Giovanni Mejía Victorio |
| Vocal Tercero: | Vacante |
| Vocal Cuarto: | Br. Cc. LI. Silvia María Oviedo Zacarías |
| Vocal Quinto: | P.C. Omar Oswaldo García Matzuy |

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE
GRADUACIÓN

Presidente: Msc. Lilian Patricia Nájera Castañeda de Ochoa
Evaluador 1: Msc. Claudia Maribel Campos Berganza
Evaluador 2: Msc. Ariel Luna Paredes

DECLARACIÓN JURADA DE ORIGINALIDAD

YO: WENDY MARITZA RIOS CABRERA, con carné universitario: 201215152

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

Autor: 



ACTA No. GT-A-30-2021 ACTA/EP No. 04578

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 día domingo 21 de octubre de 2021, a las 20:00 horas, para practicar el EXAMEN FINAL DEL CURSO DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN II, de la **Licenciada Wendy Maritza Rios Cabrera, carné No. 201215152**, 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 **"TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LAS PÉRDIDAS DE INVENTARIO EN UNA INDUSTRIA FARMACÉUTICA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. En el examen fue **aprobado** con una nota promedio de **70 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. 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.

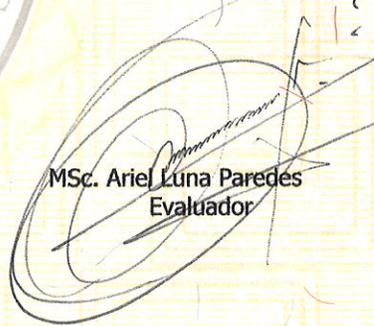
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, el veintiuno de octubre de dos mil veintiuno.



MSc. Lilian Patricia Del Rosario Nájera Castañeda
Coordinador



MSc. Claudia Maribel Campos Berganza
Evaluador



MSc. Ariel Luna Paredes
Evaluador



Licda. Wendy Maritza Rios Carrera
Postulante



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

ACTA No. GT-A-30-2021

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador **CERTIFICA** que la estudiante: **Wendy Maritza Rios Cabrera, carné No. 201215152**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 25 de octubre de 2021.

(f)

Msc. Lilian Patricia Del Rosatio Nájera Castañeda
 Coordinador

Msc. Lilian Patricia Del Rosatio Nájera Castañeda
 Coordinador

Msc. Wendy Maritza Rios Cabrera
 Estudiante

Msc. Wendy Maritza Rios Cabrera
 Estudiante

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer a Dios por darme la sabiduría en todo momento, sé que todo esfuerzo valdrá la pena, tengo confianza firmemente que así será.

A mis padres: Armando Ríos y Santos Cabrera, quienes me han apoyado en los momentos difíciles de la vida y me motivaron a seguir mis estudios universitarios.

A mis sobrinos: Estiven, Dereck y Danielita, con todo mi amor y con la esperanza de verlos graduarse a nivel universitario, para seguir rompiendo paradigmas.

A mis amigos: que colaboraron conmigo durante mis años de estudios, especialmente a Pamela de la Cruz que ha sido de gran apoyo y motivación para culminar esta fase.

A mi casa de estudios, donde me he formado, a la Universidad de San Carlos de Guatemala, muchas gracias.

CONTENIDO

| | |
|---|-----|
| RESUMEN..... | i |
| INTRODUCCIÓN..... | iii |
| 1. ANTECEDENTES | 1 |
| 1.2 Antecedentes pérdidas de inventario en una industria farmacéutica..... | 1 |
| 1.3 Antecedentes de investigaciones | 2 |
| 2. MARCO TEÓRICO..... | 7 |
| 2.1 Industria farmacéutica | 7 |
| 2.2 Contabilidad de industria farmacéutica..... | 9 |
| 2.3 Legislación fiscal legal de Guatemala para el tratamiento fiscal de las pérdidas de Inventario..... | 12 |
| 2.4 Jurisprudencia | 20 |
| 3. METODOLOGÍA..... | 21 |
| 3.1 Definición del problema | 21 |
| 3.2 Delimitación del problema | 21 |
| 3.3 Objetivos..... | 22 |
| 3.4 Diseño utilizado | 22 |
| 3.4.3 Método analítico | 23 |
| 3.5 Universo y tamaño de la muestra | 24 |
| 3.6 Técnicas de investigación aplicadas | 24 |
| 3.7 Resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación | 25 |
| 4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS | 26 |
| 4.1 Análisis de resultados..... | 26 |
| 4.2 Discusión de resultados..... | 37 |

| | |
|---------------------------|----|
| 4.3 Propuesta | 39 |
| CONCLUSIONES..... | 50 |
| RECOMENDACIONES | 51 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 52 |
| EGRAFÍA..... | 53 |
| ANEXOS..... | 55 |
| ÍNDICE DE ACRÓNIMOS | 61 |
| ÍNDICE DE TABLAS..... | 62 |

RESUMEN

A continuación, se presenta un resumen que describe de manera esencial el contenido del Trabajo Profesional de Graduación; con el título Tratamiento contable y fiscal de las pérdidas de inventario en una industria farmacéutica.

Las empresas farmacéuticas por el tipo de productos que comercializan deben llevar un control adecuado de los inventarios con los que dispone, pero es inevitable que se generen pérdidas de inventario, siempre hay situaciones que se escapan de las manos de la empresa, el tema a desarrollar en la presente investigación es el tratamiento contable y fiscal de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica.

En el presente Informe Profesional de Graduación se planteó como objetivo general describir los procedimientos del correcto tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, para que no tenga futuras inconsistencias fiscales, así mismo se presenta una propuesta que detalla cada uno de los procedimientos para realizar la baja de las pérdidas de inventario en la contabilidad y el correcto tratamiento fiscal y tributario para evitar reparos del ente recaudador.

Se desarrolló la metodología para la elaboración del presente trabajo, por medio de los métodos científico, deductivo y analítico. Se realizó la investigación de campo haciendo uso de la realización de entrevistas y cuestionarios mediante encuestas dirigidas al personal de la empresa, con la información obtenida en las entrevistas y cuestionarios, se realizó el vaciado de las respuestas en tablas electrónicas y gráficas, para poder realizar el análisis correspondiente y poder cotejar la información con la investigación realizada.

En la investigación se obtuvieron resultados de cada objetivo específico, que fueron analizados por medio de gráficas y tablas, respecto a la situación actual del tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario que actualmente realiza la empresa, para plantear una solución.

Del análisis de resultados de cada objetivo específico en el que se determinó que, actualmente la empresa no está documentando correctamente las pérdidas de inventarios, según lo que indican las leyes tributarias, por lo que se determinaron las conclusiones en la que se indica que se tienen que implementar los procedimientos correctos según sea el motivo que genere las pérdidas de inventario, tomando en consideración lo que indican las leyes tributarias del país.

Por último, se incluye con aspectos generales sobre el análisis de la situación actual del tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario y la documentación para la destrucción correspondiente, así como también se desarrolló una propuesta de los procedimientos para el adecuado registro contable, documentación y declaración de los impuestos según corresponda de las pérdidas de inventario.

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo profesional de graduación se desarrolló el tema: Tratamiento contable y fiscal de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica. Las empresas al constituirse en el territorio nacional para realizar sus actividades económicas generan utilidades que son afectas al pago de impuestos, que son necesarios para el sostenimiento del Estado de Guatemala. Pero las utilidades de una empresa pueden verse afectadas por pérdidas ocasionadas por distintas causas, y en el caso de las empresas comercializadoras de productos farmacéuticos, las pérdidas de inventario de mercadería, por ser un rubro altamente importante de los activos, puede ser afectada seriamente.

Para la delimitación del problema de investigación se realizó considerando la situación actual de la empresa desde el punto de vista contable, fiscal y tributario para el registro de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, se describen los procedimientos establecidos en la legislación guatemalteca para evitar futuros reparos por parte del ente recaudador.

En la presente investigación se realizó un análisis del tratamiento contable, fiscal y tributario que actualmente realiza la empresa farmacéutica de las pérdidas de inventario, comparando lo que indican las leyes tributarias del país, para lo cual se generó una propuesta que indican los procedimientos para realizar la baja de las pérdidas de inventario en la contabilidad y la documentación necesaria para el pago del Impuesto al Valor Agregado y la deducibilidad del Impuesto sobre la Renta.

El objetivo general de la investigación es describir los procedimientos del correcto tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, para que no tenga futuras inconsistencias fiscales.

Para el presente trabajo de graduación se desarrollan cuatro capítulos:

Capítulo uno, se incluyeron antecedentes, se citaron referencias teóricas que han realizado diversos autores, relacionados con el tema del tratamiento contable y fiscal de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica.

En el capítulo dos se desarrolló el marco teórico que detalla los conceptos y definiciones, así mismo la legislación tributaria aplicable al tema, con el fin de fundamentar el propósito de la investigación, comprende las teorías científicas que contribuyen con la propuesta que se presenta.

Capítulo tres se da a conocer la metodología de la investigación que contiene la definición y delimitación del problema, unidad de análisis, período histórico, ámbito geográfico de la investigación, diseño utilizado, método, enfoque de la investigación mixto que es cuantitativo y cualitativo, técnicas e instrumentos de medición y resumen del procedimiento para el desarrollo de la investigación.

Capítulo cuatro se desarrolló la discusión de resultados, que es la parte medular de la investigación, que contiene tablas y gráficas, seguidamente de un análisis de la situación actual de la empresa respecto de cómo realizan el procedimiento y la documentación de las pérdidas de inventario y su destrucción, encontrándose hallazgos que permitieron desarrollar una propuesta de los procedimientos para el correcto tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario y su destrucción.

Finalmente se incluyen conclusiones y recomendaciones resultado del análisis realizado, la bibliografía, e gráfica, los anexos que incluye los instrumentos, el cuestionario y la encuesta de la entrevista, para recopilar la información de la situación actual de la empresa, así también el índice de acrónimos que presenta las abreviaciones que se incluyen en el trabajo de investigación, por último, índices de tablas y gráficas.

1. ANTECEDENTES

En este capítulo se citan referencias teóricas que han realizado diversos autores, relacionados con el tema del tratamiento contable y fiscal de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica.

La industria farmacéutica cuya actividad económica es la fabricación, preparación y comercialización de productos químicos medicinales para el tratamiento y prevención de las enfermedades, como parte de las operaciones contables y por el volumen de productos que posee se ve en la necesidad de llevar el adecuado registro y control del inventario.

El concepto de inventario en una empresa se basa en todos los productos y materias primas que posee la empresa y que son potenciales para la futura venta y que proporcione beneficios a la organización. El inventario está formado por todo el stock de la empresa que no se ha vendido, las materias primas que se poseen que les permiten crear nuevos productos y todos aquellos productos que se encuentran en el proceso de producción de la empresa y próximamente ya estarán disponibles para su venta. (Caurin, 2017, párr 2).

1.2 Antecedentes pérdidas de inventario en una industria farmacéutica

Las pérdidas de inventario, como en toda empresa comercial, se generan bajas de inventario de bienes, lo que tiene un impacto fiscal específicamente en el Impuesto sobre la Renta -ISR- y el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, por lo que a continuación se cita la opinión del Lic. Mario Coyoy, Socio de Impuestos y Precios de Transferencia, Deloitte Guatemala.

Como parte del giro comercial de las empresas, es común que el inventario de bienes con los que cuenta sufra deterioro, descomposición, daño, rotura, o bien sean objeto de delitos. Ante estas situaciones, por lo general, la administración de las compañías implementa controles que les permitan mitigar a un nivel razonable el riesgo de sufrir pérdidas por bajas de inventario de bienes, que no les generarán la renta que se estimaba.

No obstante, lo anterior, para que dichas pérdidas puedan ser deducibles de la renta imponible del ISR de las actividades lucrativas, deben encontrarse debidamente soportadas, de acuerdo a lo establecido en el numeral 17 del artículo 21 del Decreto 10-2012 y sus reformas, así como también con lo normado en el artículo 14 del reglamento de dicho Decreto. (Coyoy, 2017, párrs 1:2).

Adicional al impacto que tiene en el ISR la baja de inventario de bienes, impacta fiscalmente el IVA, por lo que el Lic. Mario Coyoy, Socio de Impuestos y Precios de Transferencia, Deloitte Guatemala, describe que la documentación legal para soportar la deducibilidad de la baja de inventarios según lo normado en el Decreto 27-92, Ley del IVA, Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del IVA, se debe considerar lo siguiente:

Primeramente, es importante mencionar que el artículo 3 de la Ley del IVA establece como hecho generador del impuesto, entre otros actos, la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Es decir, que, al momento de generarse una baja de inventario en las compañías, inicialmente debe evaluarse cuál es la causa de la misma para poder determinar si constituye o no hecho generador del IVA, y por lo tanto deba emitirse la factura correspondiente, y enterar el impuesto al fisco en el plazo establecido legalmente. (Coyoy, 2017, párr 2).

1.3 Antecedentes de investigaciones

Según la tesis con el título aplicación de las regulaciones fiscales, ante la pérdida de mercadería en una empresa comercializadora de productos desechables, realizada por un Contador Público y Auditor en su calidad de consultor externo, define la pérdida de inventario como:

Una pérdida puede definirse como la “carencia o privación de lo que se poseía” (22:1); en el caso de los inventarios, esa carencia puede suceder por diferentes motivos, entre ellos podemos mencionar faltantes por extravío, destrucción, daño, mermas de productos, obsolescencia, delitos contra el patrimonio, casos de fuerza mayor etc. (Estrada, 2014, pág. 26).

El tratamiento contable y fiscal de las pérdidas de inventario para que puedan ser deducibles al ISR y no constituyan hecho generador del IVA, deben ser documentadas oportuna y correctamente para que no sean susceptibles de ajustes por parte de la Administración Tributaria.

A continuación, relato resolución expediente 5855-2018. La Corte de Constitucionalidad deniega amparo promovido por la Superintendencia de Administración Tributaria contra la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, por la resolución de la sentencia por medio de la cual declaró procedente el recurso de casación por motivo de fondo planteado por la empresa Merck, S. A., contra el fallo de la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que denegó la demanda de esa naturaleza promovida en contra del pronunciamiento (774-2009) emitido por el Directorio de la SAT, que a su vez, declaró sin lugar el recurso de revocatoria instado contra la confirmación del ajuste al débito fiscal del IVA por destrucción de inventarios (productos farmacéuticos vencidos y en mal estado).

La empresa Merck, S. A. presenta recurso de casación en contra de la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, esto debido a que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- le realizó un ajuste al débito fiscal del IVA, por noventa y dos mil ochocientos diecisiete quetzales con veintiséis centavos, (Q.92,817.26). Este ajuste fue por la destrucción de inventarios de productos farmacéuticos vencidos y en mal estado, debido a que la empresa no cargó ni declaró el débito fiscal, por ende, no pagó el impuesto correspondiente.

Según el criterio de SAT los medicamentos al ser sometidos a un proceso de compuestos químicos, se considera que no son bienes naturales que por su propia condición física tengan una fácil descomposición y por ende perecen rápidamente, es decir, no son encuadrados dentro de la definición de lo que se considera perecedero. (Corte Suprema de Justicia, 2018, párr 13).

La resolución final por la sala de lo contencioso administrativo es que el ajuste al débito fiscal del IVA no procede argumentando que no todo bien puede ser considerado perecedero, en la ley no indica que para considerarse perecedero el bien debe ser natural.

Criterio del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, los medicamentos farmacéuticos, sí constituyen bienes perecederos, dado que, estos productos tienen una vida útil para el consumo humano y es precisamente por eso que los mismos se consideran perecederos, ya que tienen un período de vencimiento con el fin de proteger la salud del consumidor, debido a que transcurrido dicho período,

empieza un proceso de descomposición que ya no permite que los productos puedan ser consumidos por los seres humanos y deben ser retirados del mercado.

Es decir, aquellos bienes que pierden las propiedades que los hacen útiles o consumibles para el fin que fueron creados o, que al vencimiento de los mismos son nocivos para la salud y el medio ambiente, en este sentido, son bienes que al perder esas propiedades inherentes provocan su necesaria destrucción.

De lo anterior, se concluye que al destruir estos productos y siendo los mismos perecederos, no se perfecciona el hecho generador como lo pretende hacer ver la SAT, por lo que el ajustar el débito fiscal por la destrucción de dichos productos, se considera improcedente. (Corte Suprema de Justicia, 2018, párr 53:54).

En el expediente 2067-2007, la Corte de Constitucionalidad otorga amparo a la Superintendencia de Administración Tributaria contra la Corte Suprema de Justicia, por la resolución de la sentencia 10-2007, al declarar sin lugar la casación promovida, la Corte Suprema de Justicia condenó al pago de costas y multa al abogado de SAT, lo cual va en detrimento de los intereses del Estado, puesto que su actuación está dentro de sus atribuciones públicas y actúa por disposición de ley.

La Sentencia No. 10-2007. Recurso de casación interpuesto por la SAT, contra la sentencia emitida por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el veinticinco de octubre de dos mil seis, promovido por la entidad Bayer, S. A. a través de su representante legal, contra la recurrente, por motivo de ajuste al Impuesto al Valor Agregado por la destrucción de productos farmacéuticos en mal estado y vencidos, que hizo la entidad Bayer, S. A., por un valor de IVA de veintiún mil quinientos sesenta y un quetzales con ochenta y ocho centavos (Q.21,561.88).

La Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil estima que la interpretación que el Tribunal sentenciador hace del citado artículo es acertada, pues, efectivamente, esa norma regula clara y categóricamente que el impuesto es generado por la destrucción de bienes, exceptuando de tal gravamen los bienes perecederos. En este caso, los bienes que la citada entidad destruyó eran bienes que tenían establecido un tiempo de vida para su consumo; en consecuencia, es correcto atribuirles la calidad de perecederos.

El interés de la destrucción de bienes perecederos también corresponde al Estado y más en el caso de las medicinas pues de no destruirse podrían ocasionar daños al consumidor. Esta interpretación ésta fundamentada en la definición del

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y de conformidad con el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente.

Este Tribunal en fallos anteriores, en casos similares al presente, ha considerado que el objeto del numeral 7) del artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es gravar la destrucción fraudulenta de bienes que todavía pueden ser objeto del tráfico comercial, y que se destruyen con el ánimo de evadir el impuesto, situación que no ocurre en el presente caso, en el cual la referida entidad da muestras de buena fe al solicitar el nombramiento de un auditor fiscal para verificar la destrucción de mercadería cuya vida útil ha fenecido, cumpliendo de esa forma con lo estipulado en la ley.

La interpretación que pretende hacer de esta acepción la Superintendencia de Administración Tributaria, carece de sustentación lógica, científica y jurídica, pues los productos aun cuando hayan sido transformados químicamente, tienen un periodo de vida útil para su consumo, con la intención de proteger especialmente la salud del consumidor, ya que transcurrido ese período, sus componentes sufren un proceso de descomposición que obliga a retirarlos del comercio, ya que pueden producir graves perjuicios en la salud. Por esa razón, es lógico y correcto que a estos productos se les considere perecederos, como sucede en el presente caso. (Corte Suprema de Justicia, 2008, párr 14).

Así mismo en el expediente 2342-2011, la Corte de Constitucionalidad, en calidad de tribunal extraordinario de amparo, el nueve de noviembre de dos mil once, promovida por la Superintendencia de Administración Tributaria, contra la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil. Acto reclamado: sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, de veintiocho de marzo de dos mil once, que desestimó el recurso de casación planteado por la SAT -amparista-, contra la resolución de veintinueve de abril de dos mil diez, dictada por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que declaró con lugar la demanda promovida dentro del proceso de esa misma naturaleza presentado por la entidad Novartis Farmacéutica, S. A.

La Corte de Constitucionalidad, indica en el considerando tercero, literal b) En cuanto al submotivo de violación de ley por inaplicación, la casacionista argumentó que se estima que en la sentencia impugnada se ha cometido violación de ley por contravención del artículo 3, numeral 7, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en la fecha de la destrucción física de la mercadería vencida y en mal estado, aduciendo que lo que se interpreta erróneamente es el término perecedero, adjudicándose a productos que no les corresponde. Manifiesta que

la incidencia del vicio cometido en el fallo provocó que la Sala concluyera que los productos que la entidad Novartis Farmacéutica, Sociedad Anónima, destruyó eran perecederos y por consiguiente no están afectos a ser gravados por el Impuesto al Valor Agregado, fundamentándose en el precepto que se denuncia infringido.

Establecido lo anterior la autoridad impugnada estimó que la aplicación que el Tribunal administrativo hace del citado artículo es acertada, pues, efectivamente, dicha norma regula clara y categóricamente que el impuesto es generado por la destrucción de bienes, exceptuando de tal gravamen los bienes perecederos. En consecuencia, la Sala relacionada resolvió conforme a derecho, dando al artículo que se denuncia por violado, la interpretación y la validez que le corresponde. (Corte de Constitucionalidad, 2011, párr 8).

Es importante considerar que se debe tener un adecuado control y registro de los inventarios con los que cuenta la empresa y qué cuándo por cualquier motivo se tuvieran pérdidas en los mismos se debe proceder a la baja con el respaldo correspondiente para evitar así futuros reparos fiscales por parte de la Administración Tributaria.

2. MARCO TEÓRICO

En el presente capítulo se desarrollan los temas relacionados a la contabilización del inventario en una industria farmacéutica, describiendo qué es y cómo se clasifica, seguidamente la definición de las pérdidas de inventario, los motivos por los que se generan y los pasos para la correcta documentación.

2.1 Industria farmacéutica

Según el Diccionario de la Real Academia Española, industria “es el conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales”. (Asociación de Academias de la Lengua Española, s.f.).

Por lo que se puede definir a la industria farmacéutica como: “un sector empresarial dedicado a la fabricación, preparación y comercialización de productos químicos medicinales para el tratamiento y también la prevención de las enfermedades” (Industria Farmacéutica, 2021, párr 1).

Según la Tesis Procedimientos de auditorías en el área de cuentas por cobrar y cuentas por pagar define industria farmacéutica como “Organización con personería jurídica que actuando como empresa tiene como giro normal de su actividad la importación, producción, envasado, comercialización y distribución de bienes de origen químico que pretenden prevenir y curar enfermedades del ser humano”. (Meza, 2005, pág. 12).

Es importante señalar que en la actualidad la industria farmacéutica es uno de los sectores empresariales más rentables e influyentes a nivel mundial. Un dato importante es que se encuentra compuesta por numerosas organizaciones públicas y privadas que se encuentran destinadas al descubrimiento, desarrollo, fabricación y comercialización de medicamentos para la salud de los seres vivos.

2.1.1 Clasificación de la industria farmacéutica

La clasificación de industria farmacéutica según el tipo de medicamento a fabricar:

La revista Teckne de Colombia los Tipos de medicamentos; en el país hay una lucha por la venta de medicamentos: de un lado, tenemos los medicamentos originales o de marca fabricados por grandes empresas multinacionales que invierten mucho dinero en investigación y desarrollo para crear un producto que estará protegido por una patente que le da el beneficio de su comercialización y es una barrera contra la piratería.

En el otro extremo encontramos los medicamentos genéricos producidos por laboratorios nacionales que fabrican productos que cumplen con las mismas funciones del medicamento de marca, pero son elaborados a un menor costo ya que no necesitan invertir en innovación y desarrollo de productos. De acuerdo con la información divulgada por el presidente de Afidro, Francisco de Paula Gómez, del total de unidades vendidas en farmacias el año pasado, 60% fueron genéricos. (Revista Teckne, página 24).

Existen diversidad de clasificaciones de industria farmacéutica, según el origen y el tipo de producto.

Según el origen de los productos

La empresa farmacéutica puede desarrollar sus productos como resultado de su propia investigación o fabricar productos genéricos cuando las condiciones legales del país lo permitan, por lo que puede ser clasificada en:

Industria farmacéutica de desarrollo de productos. Este tipo de industrias tienen como característica fundamental que invierten un alto monto de sus recursos en la investigación y desarrollo de nuevos principios activos. Los procesos de investigación dan como resultado lo que en términos farmacéuticos se denomina “Nuevas Terapias”.

Industria farmacéutica de genéricos: A los productos que son 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 “Productos de Investigación” sufren la competencia comercial de los “Productos Genéricos”. (Meza, 2005, págs 15:16).

Según el tipo de productos

Por las propiedades químicas de los componentes de que están elaborados los medicamentos la industria farmacéutica se clasifica en:

Industria farmacéutica de medicamentos de prescripción. Los medicamentos de prescripción son aquellos productos que son consumidos por los pacientes debido a una indicación médica.

Industria farmacéutica de medicamentos sin prescripción. Este tipo de medicamentos 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. Por ejemplo, antigripales, medicamentos para la indigestión y otros que pueden adquirirse sin receta médica. (Meza, 2005, pág. 17).

2.2 Contabilidad de industria farmacéutica

Existen diferentes definiciones de contabilidad, la mayoría de ellas consideran la contabilidad la disciplina que se encarga del registro, evaluación, sistematización y valuación de las operaciones que realiza una entidad y así generar información financiera para toma de decisiones.

La contabilidad es un sistema de información, y como tal está encargada del registro, la elaboración y la comunicación de información, fundamentalmente de naturaleza económico-financiera, respecto a una entidad que requieren sus usuarios para la adopción racional de decisiones en el ámbito de las actividades económicas. (Alcarria, 2012, pág. 12).

También es considerada como la “técnica que se utiliza para llevar un estricto control del patrimonio de un comerciante; verificando los aumentos y disminuciones que se dan en el patrimonio durante un periodo contable (del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año)”. (Tzul, pág 1).

Al constituirse una empresa legalmente en el país, debe llevar contabilidad según lo indica el Código de Comercio en el artículo 368:

Los comerciantes o sociedades mercantiles tienen la obligación de llevar contabilidad, según lo establece el artículo 368 del Código de Comercio de Guatemala, para lo cual, se utiliza el sistema de partida doble y los principios de contabilidad generalmente aceptados, que en nuestro medio corresponde a las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF-; además deben conservar toda la documentación relacionada con los registros contables.

Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros: 1.- Inventarios; 2.- De primera entrada o diario; 3.- Mayor o centralizador; 4.- De Estados Financieros, así como otros que se estimen necesarios por exigencias contables o administrativas y en virtud de leyes específicas. (Decreto 2-70 Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio).

Adicional a ello los libros deben ser autorizados en el Registro Mercantil, artículo 372 Código de Comercio “Autorización de libros o registros. Los libros de inventarios y de primera entrada o diario, el mayor o centralizador y el de estados financieros, deberán ser autorizados por el Registro Mercantil”. También deben ser habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.2.1 Definición de inventario

Como parte de los libros que están obligados a llevar los contribuyentes está el libro de inventario que es un detalle de lo que tiene la empresa disponible para la producción y venta de mercadería.

En el ámbito empresarial, el inventario se emplea para hacer el registro del conjunto de bienes. Dichos bienes pueden estar destinados tanto para la venta como para el proceso productivo. La principal función de un inventario es mantener siempre un equilibrio entre el flujo real de entrada y de salida de mercancías que se experimentan dentro de una empresa. (Significados, 2015, párrs 1:3).

La Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios, los define así:

Inventarios como, activos:

- a) mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. (Norma Internacional de Contabilidad 2, párr 10).

2.2.2 Tipos de inventario

De acuerdo con las funciones y necesidades de una empresa existe una variedad muy amplia de inventarios, que pueden ser:

Inventario final. Se hace conteo de los bienes de una empresa, se realiza al cierre del año fiscal, por lo general, el día 31 de diciembre.

Inventario inicial. Es la totalidad de los bienes de una persona o empresa. Este inventario se elabora, generalmente, al inicio del periodo contable, es decir, en el inicio del año fiscal, el día 1 de enero.

Inventario físico. El inventario físico es el que se realiza procediendo al conteo de todos los bienes físicos o tangibles que conforman, en un momento dado, el patrimonio de una empresa, bien se trate de productos para la venta o de materias primas para su transformación durante el proceso productivo.

Inventario perpetuo. El inventario perpetuo es el que ofrece un sistema de control sobre la salida y entrada de mercancías mediante un registro constante que permite determinar, en cualquier momento, la cantidad de mercancía en existencia, así como la que ha sido vendida y su valor. En este sentido, el inventario perpetuo se encuentra siempre actualizado y es muy útil a la hora de realizar balances mensuales, trimestrales o provisionales.

Inventario periódico. El inventario periódico es aquel que se realiza mediante un conteo físico de los bienes en existencia cada cierto periodo de tiempo.

Inventario cíclico. Como inventario cíclico se denomina al que se realiza con una periodicidad regular en el transcurso del ejercicio fiscal. Este tipo de inventarios permite hacer conteos más frecuentes de artículos con un alto nivel de rotación. (Significados.com, 2015, párrs 4:9).

2.2.3 Administración de inventarios

La administración de un inventario es un punto determinante en el manejo estratégico de toda organización, tanto de prestación de servicios como de producción de bienes.

Las tareas correspondientes a la administración de un inventario se relacionan con la determinación de los métodos de registro, la determinación de los puntos de rotación, las formas de clasificación y el modelo de re-inventario determinado por los métodos de control el cual determina las cantidades a ordenar o producir, según sea el caso.

Los objetivos fundamentales de la gestión de inventarios son

- a) Reducir al mínimo "posible" los niveles de existencias y
- b) Asegurar la disponibilidad de existencias (producto terminado, producto en curso, materia prima, insumo, etc.) en el momento justo". (Salazar, 2019, párrs 2:3).

2.2.4 Causas por las que no coincide el inventario físico con el contable

El inventario reflejado en la contabilidad de la empresa debería de coincidir con lo que se tiene físicamente.

Cualquier empresa debe de conocer con certeza las existencias que tiene en sus almacenes, pero estas no siempre coinciden con las cantidades que reflejan los sistemas de información contable de la empresa, sin embargo, al 31 de diciembre es necesario saber con exactitud la cantidad de existencias que hay en los almacenes y su valoración para reflejar dicha información en el balance de situación de la empresa.

Por lo tanto, para conocer con certeza las existencias que hay en los almacenes, será necesario realizar un recuento físico para verificar que estas coinciden con las que se reflejan en los registros contables de la empresa a la fecha del inventario

Si encontramos diferencia entre el stock teórico (lo que nos dice la contabilidad que debe haber) y el stock real (lo que se cuenta en el almacén) tendremos diferencias de inventario, que deberemos analizar. (Fernández, 2021, párrs 2:3).

2.2.5 Pérdidas de inventario

Las pérdidas de inventario deben registrarse en la contabilidad como bajas de inventario, que se puede dar por diferentes motivos, entre los que se pueden mencionar, daños, destrucción, mermas, casos fortuitos, delitos contra el patrimonio, casos de fuerza mayor, vencimiento del producto y productos percederos.

2.3 Legislación fiscal legal de Guatemala para el tratamiento fiscal de las pérdidas de Inventario

En Guatemala el Congreso de la República, es el ente encargado de decretar los tributos, esto se logra a través de la emisión de decretos para el cumplimiento del pago de tributos.

2.3.1 Acuerdo legislativo 18-93 Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala es la ley suprema de la República de Guatemala, en la cual se rige todo el Estado y sus demás leyes. La Constitución Política de la República de Guatemala actual fue creada por una Asamblea Nacional Constituyente, el 31 de mayo de 1985, la cual lo hizo en representación del pueblo con el objeto de organizar jurídica y políticamente al Estado, así como, también contiene los derechos fundamentales de los miembros de su población.

El Estado necesita recursos para poder cumplir con sus fines, en el Artículo 2.- Deberes del Estado indica que “es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”. (Acuerdo Legislativo No. 18-93 17 de noviembre de 1993).

Así como el Estado tiene deberes que cumplir, la población guatemalteca debe contribuir para el funcionamiento de este, en el artículo 135.- Deberes y derechos cívicos. “Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, específicamente en el Inciso d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”. (Acuerdo Legislativo No. 18-93 17 de noviembre de 1993).

2.3.2 Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ciertos hechos que implican faltantes de inventarios están fuera del ámbito de la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), consecuentemente no pagan el impuesto. El tratamiento fiscal conforme al régimen del IVA de los faltantes de inventarios está contenido en el artículo 3, numeral 7) de la ley.

La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente.

En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica. (Decreto Número 27-92, Congreso de la República de Guatemala, 1992).

2.3.3 Acuerdo Gubernativo No. 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

En el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 5. Faltantes de inventarios. En los casos a que se refiere el artículo 3, numeral 7 de la Ley.

El contribuyente deberá documentar la destrucción, pérdida o faltante de inventario de bienes perecederos, casos fortuitos, fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, de la forma siguiente:

Si se trata de bienes perecederos, mediante acta suscrita por un auditor de la Administración Tributaria y el contribuyente, o en su defecto, mediante acta notarial en la que se haga constar el hecho.

Para los casos fortuitos o de fuerza mayor, se debe hacer constar en acta notarial el hecho ocurrido.

En los delitos contra el patrimonio, se deben adjuntar los documentos siguientes:

- a) Certificaciones de la denuncia y ratificación de la misma, extendidas por la autoridad competente.
- b) Documentación fehaciente de las liquidaciones de seguros, cuando los bienes de que se trate estén asegurados, extendida por la aseguradora.

Los hechos descritos en los numerales anteriores, además deberán quedar oportunamente revelados en los registros contables. En caso de destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario de bienes no perecederos, deberá emitirse la factura correspondiente. Para el efecto, la base imponible no podrá ser inferior al precio de adquisición o costo de fabricación de los bienes. (Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, Congreso de la República de Guatemala, 2013).

2.3.4 Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

Ley de Actualización Tributaria las pérdidas puedan ser deducibles de la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta de las actividades lucrativas, deben encontrarse debidamente soportadas, de acuerdo con lo establecido en el numeral 17 del artículo 21 del Decreto 10-2012 y sus reformas:

Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobados y las producidas por delitos contra el patrimonio cometidos en perjuicio del contribuyente. Cuando existan seguros contratados o la pérdida sea indemnizada, lo recibido por este concepto se considerará ingreso, mientras que la pérdida sufrida constituirá gasto deducible.

En el caso de daños por fuerza mayor o caso fortuito, para aceptar la deducción, el contribuyente debe documentar los mismos, por medio de dictamen de expertos, actas notariales y otros documentos en los cuales conste el hecho. En el caso de delitos contra el patrimonio, para aceptar la deducibilidad del gasto, se requiere que el contribuyente haya denunciado, ofrecido y presentado las pruebas del hecho ante autoridad competente. En todos los casos, deben estar registradas en la contabilidad en la fecha en que ocurrió el evento. (Decreto 10-2012, Congreso de la República de Guatemala, 2012).

2.3.5 Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012

En el artículo 14 aborda el tema de las pérdidas por extravío, roturas y mermas. Para efecto de la deducción a la Renta Bruta establecida en el artículo 21 numeral 17 de la Ley, se observará lo siguiente:

1. En los casos de rotura o daño de bienes, estos se deberán comprobar mediante dictamen de experto emitido con alcance general y con acta notarial; en el caso de extravío únicamente con acta notarial. El acta notarial a que se refiere este numeral deberá ser firmada por el contribuyente o su representante legal y la persona responsable del control y guarda de los bienes, en la fecha en que se descubra el hecho.
2. Las mermas por evaporación o deshidratación y otras causas naturales a que están expuestos ciertos bienes serán deducibles, siempre que no excedan los márgenes técnicos aceptables, debiendo contar para el efecto con dictamen emitido por experto profesional e independiente o por institución competente, en el cual se haga constar las mermas que se produzcan, para que la Administración Tributaria pueda verificar tal información en cualquier momento conforme la ley.
3. En los casos de descomposición o destrucción de bienes, para ser aceptados como pérdidas deducibles, deberán ser comprobados mediante la intervención de un auditor de la Administración Tributaria, quien juntamente con el contribuyente o su Representante Legal suscribirán el acta en la que se hará constar el detalle de los bienes afectados que se darán de baja en el inventario. Si dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la recepción de la solicitud correspondiente, no se produce la intervención de auditor de la Administración

Tributaria, la deducción será válida si se suscribe acta notarial del hecho y se presenta declaración jurada ante la Administración Tributaria informando lo ocurrido.

4. En caso de daño por fuerza mayor o caso fortuito, el contribuyente debe documentar los mismos por medio de dictamen de expertos cuando proceda, actas notariales y otros documentos en los cuales conste el hecho.

5. En los casos de delitos contra el patrimonio, la comprobación se hará mediante certificación de la denuncia o la querrela presentada, extendida por la fiscalía o el tribunal correspondiente, con copia de las pruebas aportadas si las hubiere.

Los documentos exigidos en los numerales anteriores respaldarán las operaciones contables, que deberán registrarse en la fecha en que se produzcan los hechos y no al final del ejercicio. El dictamen de experto en los casos de daño, rotura o merma se utilizará el mismo cuando la pérdida por estos conceptos sea por las mismas razones y circunstancias. No es aceptable como gasto deducible, la formación de reservas o provisiones para cubrir posibles pérdidas por los conceptos indicados en los numerales anteriores. (Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012).

2.3.6 Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad

El Impuesto de Solidaridad fue establecido por el Congreso de la República de Guatemala, con el decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, y corresponde a un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas “que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.” (Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad).

El hecho generador de este impuesto según el artículo 3: “constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta ley.” (Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad).

El tipo impositivo para Impuesto de Solidaridad, de acuerdo con el artículo 8 es del uno por ciento (1%) y el impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible. De acuerdo con el artículo 7 de dicho decreto:

La base imponible para el Impuesto de Solidaridad, la constituye a que sea mayor entre:

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

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

Considerando que una de las bases imponibles del Impuesto de Solidaridad, es la cuarta parte de los ingresos brutos en el artículo 2 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, en el inciso c, establece que los ingresos brutos son:

El conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al período indicado. (Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad).

Al registrarse la pérdida de inventario en los registros contables, se contabiliza el gasto afectando el resultado del ejercicio por ende la utilidad y los activos con los que cuenta la empresa, que es base imponible del Impuesto de Solidaridad.

2.3.7 Decreto 2-89 Ley del Organismo Judicial

En el inventario de medicamentos hay discusiones con el inventario vencido, no se considera perecedero, siendo obligatorio el pago del Impuesto al Valor Agregado, por lo que en el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial indica para mejor resolver cualquier duda que exista de la interpretación o definición de una palabra, se debe considerar lo siguiente:

Idioma de la ley. El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente. Si una palabra usada en la ley no aparece definida en el Diccionario de la Real Academia Española, se le dará su acepción usual en el país, lugar o región de que se trate. (Decreto 2-89, Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, 1989).

Considerando el artículo anterior según el Diccionario de la Real Academia Española el vocablo perecedero es.

Perecedero un adjetivo que significa en su primera acepción: 'Poco durable; que ha de perecer o acabarse'. Esta significación debe entenderse en el sentido que lo perecedero comprende dos situaciones. La primera que se refiere a bienes de poca duración y segunda, que comprende aquellos bienes que, si bien no son de poca duración, fatalmente han de perecer o acabarse. (Diccionario de la Real Academia Española).

De estos conceptos se extrae la conclusión que perecederos es aquello que fenece, o sea que tiene existencia limitada. En el caso de los productos medicinales, es un hecho notorio que estos tienen un período limitado de duración, lo que significa que son perecederos por lo que su destrucción no está incluida dentro de los actos gravados por el Impuesto al Valor Agregado.

Así mismo en el artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, indica que las Fuentes del derecho son: "La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementaria". (Decreto 2-89, Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, 1989)

2.3.8 Decreto 1-86 Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucional

Las sentencias asumen el carácter de doctrina legal obligatoria o jurisprudencia conforme al artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, al existir tres fallos ininterrumpidos, que expresen el mismo criterio. Sin embargo, La Corte de Constitucionalidad puede apartarse de su doctrina legal sustentando las razones de la innovación, la que únicamente será de carácter obligatorio al concurrir tres fallos en el mismo sentido.

Artículo 43. Doctrina Legal. La interpretación de las normas de la Constitución y de otras leyes contenidas en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, sienta doctrina legal que debe respetarse por los tribunales al haber tres fallos contestes de la misma Corte. Sin embargo, la Corte de Constitucionalidad podrá separarse de su propia jurisprudencia, razonando la innovación, la cual no es obligatoria para los otros tribunales, salvo que lleguen a emitirse tres fallos sucesivos contestes en el mismo sentido. (Decreto 1-86, Congreso de la República de Guatemala, 1996).

Para la interpretación de la ley es importante considerar que se establece jurisprudencia al haber tres fallos sucesivos en el mismo sentido relacionado con un tema en específico.

2.3.9 Decreto 6-91 Código Tributario

Para presentar una solicitud inicial ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en el artículo 122 del Código Tributario de Guatemala, el cual indica que debe contener lo siguiente:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.
2. Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio deberá acreditar su personería.
3. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
4. Peticiones que se formulen.
5. Lugar y fecha.
6. Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego.

En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

La omisión de uno o varios de los requisitos antes enumerados no será motivo para rechazar la solicitud.

La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en ley. (Decreto 6-91, Congreso de la República de Guatemala, 1991).

2.4 Jurisprudencia

En Guatemala, la jurisprudencia es reconocida como fuente complementaria del derecho por el artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, siendo esta disposición interpretada de la siguiente manera:

Entendiendo “jurisprudencia” en sentido restringido, equivale a la doctrina legal, la cual es obligatoria.

Entendiendo “jurisprudencia” en sentido amplio, es fuente complementaria del derecho, obligatoria.

Entendiendo “jurisprudencia” en sentido amplio, es fuente complementaria del derecho, pero no obligatoria.

En el primer caso, sólo es relevante el precedente reiterado, no así el individual, y además se atiende al órgano del cual emana (Corte Suprema de Justicia, Corte de Constitucionalidad), siendo obligatorio.

En el segundo y tercer casos, también los precedentes individuales (o una serie de precedentes reiterados que aún no cumplen el número requerido para constituir doctrina legal, o que no emanan de los órganos facultados para sentar doctrina legal) son jurídicamente relevantes, pero se difiere en cuanto a si resultan o no obligatorios. (Gramajo, 2017, párrs 9:11).

Las sentencias asumen el carácter de doctrina legal obligatoria o jurisprudencia conforme al artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, al existir tres fallos ininterrumpidos, que expresen el mismo criterio, lo que diferencia jurisprudencia de la doctrina:

La principal diferencia estriba en que la jurisprudencia son decisiones emanadas por un tribunal superior que sirven como base para un caso similar, mientras que la doctrina son las opiniones y medios que utilizan los juristas en sus argumentos (como libros, la Constitución, las leyes, etc). Eso sí, ambas tienen por función velar por la correcta interpretación de las leyes. (Rodríguez, 2021, párr 1).

3. METODOLOGÍA

En el presente capítulo se desarrolla la metodología utilizada para la elaboración del presente trabajo, considerando los procedimientos utilizados en la presente investigación.

3.1 Definición del problema

En la industria farmacéutica, los compuestos químicos en su mayoría tienen un tiempo de vida parcial, así mismo el embalaje de algunos productos, al utilizar vidrio o cualquier empaque frágil ponen en riesgo la integridad del producto; sin embargo es necesario que se realice de esa forma, para la preservación y resguardo de su contenido; el riesgo es que ambas circunstancias pueden provocar pérdidas en inventario, las cuales deben de reflejarse en la contabilidad de la empresa, por causas que no son ventas.

¿Cuál es el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica?

Considerando la situación actual de la empresa desde el punto de vista contable, fiscal y tributario para el registro de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, se describen los procedimientos establecidos en la legislación guatemalteca para evitar futuros reparos por parte del ente recaudador.

3.2 Delimitación del problema

Se incluyen la unidad de análisis, período histórico y ámbito geográfico de la investigación.

3.2.1 Unidad de análisis

Empresa Comercializadora Farmacéutica.

3.2.2 Período histórico

Año 2020.

3.2.3 Ámbito geográfico

Ciudad de Guatemala.

3.3 Objetivos

Los objetivos planteados en la investigación son:

3.3.1 Objetivo general

Describir los procedimientos del correcto tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, para que no tenga futuras inconsistencias fiscales.

Objetivos específicos

- a) Establecer los pasos para la correcta documentación, tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario en una industria farmacéutica, para evitar inconsistencias fiscales.

- b) Determinar los lineamientos para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventarios por medicamentos vencidos en una industria farmacéutica, para que puedan ser considerados bienes percederos no afectos al Impuesto al Valor Agregado.

- c) Establecer el impacto de un ajuste contable en la deducibilidad del gasto en el Impuesto Sobre la Renta y si es o no hecho generador del Impuesto al Valor Agregado por pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, si no se cumple con las formalidades legales.

3.4 Diseño utilizado

A continuación, se definen los métodos y técnicas elegidos para la presente investigación con la finalidad de resolver la problemática planteada.

3.4.1 Método científico

Es el procedimiento planeado y sistematizado que se aplicó en la investigación, haciendo uso de las fases: indagadora, demostrativa y expositiva. La investigación se realizó tomando como base el método científico.

La presente investigación es de tipo descriptiva, incluye la recopilación de información sobre el tema del tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, por medio de consultas en páginas web, posteriormente trabajo de campo que consistió en entrevistas personales, seguidamente se aplica el método de análisis de la información para la presentación de los resultados obtenidos, aplicando las siguientes fases:

a) Indagadora: En esta fase se tuvo contacto con la unidad de análisis, por medio de la recolección de datos relacionado con el tema de estudio.

b) Demostrativa: Esta fase permitió obtener, medir, cuantificar, calcular de forma matemática y estadística las evidencias.

c) Expositiva: En esta fase se dio a conocer los resultados obtenidos.

3.4.2 Método deductivo

La información que se obtuvo se analizó para evaluar la situación actual del tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de una industria farmacéutica.

3.4.3 Método analítico

Se analizó la información y documentación para la correcta interpretación de los resultados.

3.4.4 Metodología descriptiva

Se describieron los procedimientos para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario.

3.4.5 Metodología expositiva

Se realizó una síntesis de los procedimientos utilizados para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario para lo cual se exponen los resultados.

3.4.6 Enfoque de la investigación

El enfoque de la investigación es mixto (cualitativo y cuantitativo).

3.5 Universo y tamaño de la muestra

Se presentó el universo y tamaño de la muestra de la investigación

3.5.1 Universo

Industrias farmacéuticas de Guatemala.

3.5.2 Tamaño de la muestra

El contador general y el asesor financiero de la industria farmacéutica.

3.5.3 Muestra documental

Para desarrollar la investigación se solicitó la documentación siguiente:

- a) Procedimiento establecido por la empresa.
- b) Decreto 6-91 Código tributario.
- c) Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.
- d) Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.
- e) Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y sus reformas.
- f) Decreto 73-2008 Ley de Impuesto de Solidaridad.
- g) Decreto 2-89 Ley del Organismo Judicial.

3.6 Técnicas de investigación aplicadas

Para obtener información se formuló un cuestionario (Anexo 2) con preguntas abiertas y cerradas a dos colaboradores de la empresa farmacéutica, el cual fue enviado por medio electrónico.

3.6.1 Cuestionario

Se desarrolló un cuestionario de diez preguntas abiertas y cerradas al contador general y asesor financiero de la industria farmacéutica, enviado por correo electrónico, que será contestado por el mismo medio, esto con la finalidad de establecer la situación actual del tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de la empresa, para que no tenga futuras inconsistencias fiscales.

3.6.2 Entrevista

Se realizó entrevista con diez preguntas (Anexo 1), a los encargados del registro contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario, para determinar cómo se lleva a cabo la contabilización y el soporte.

3.6.3 Instrumentos de medición

Con la información obtenida en las entrevistas y cuestionarios, se realizó el vaciado de las respuestas en tablas electrónicas y gráficas, para poder realizar el análisis correspondiente y poder cotejar la información con la investigación realizada.

3.7 Resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación

En la investigación se realizó la técnica de investigación de campo, entrevistando al personal de la empresa farmacéutica que tiene a su cargo el registro contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de la empresa, con ello se elaboró una narrativa del procedimiento que actualmente realizan; adicional a ello se envió de forma digital un cuestionario de diez preguntas.

Con las respuestas obtenidas del cuestionario enviado (Anexo 2), se realizaron tablas electrónicas y gráficas para análisis la situación actual de la empresa de cómo realizan el procedimiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario, posteriormente se cotejó la información con la investigación realizada, lo que nos permitió presentar los resultados obtenidos y una propuesta en el siguiente capítulo.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El presente capítulo es el centro del informe de trabajo profesional de graduación, considerando el marco de la investigación, mediante los diferentes procesos metodológicos, análisis y discusión de resultados, para el cumplimiento de los objetivos específicos planteados sobre el tema del tratamiento contable y fiscal de las pérdidas de inventario en una industria farmacéutica.

4.1 Análisis de resultados

El análisis de resultados es el proceso de comprobar por medio de la investigación, en coherencia con los objetivos específicos, para poder enunciar los datos relevantes a través del análisis de cada uno de ellos lo que permitirá identificar los hallazgos más importantes para la discusión de resultados.

4.1.1 Pasos para la correcta documentación, tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas en inventario de una industria farmacéutica.

Se realizó una entrevista al contador general y asesor financiero (Anexo 1), donde se les realizaron preguntas abiertas para determinar cómo realizan el tratamiento contable, tributario y fiscal de las pérdidas de inventario.

Se utilizó como instrumento la tabulación de respuestas y análisis con el fin de determinar el conocimiento que tienen los involucrados sobre el tratamiento contable, tributario y fiscal de las pérdidas de inventario.

A continuación, se presentan los cuadros con información e interpretación de cada pregunta y respuestas de los entrevistados.

Tabla 1. Pregunta 5. Cuál es el procedimiento para el registro contable de las pérdidas de inventario.

| Entrevistado | Descripción del Procedimiento |
|---------------------|---|
| Asesor Financiero | <ul style="list-style-type: none"> a. Se recibe el informe de las pérdidas de inventario. b. El contador válida la cantidad y el valor de las pérdidas de inventario. c. El contador realiza la facturación correspondiente. |
| Contador General | <ul style="list-style-type: none"> a. Se recibe el informe de las pérdidas de inventario revisado por el asesor financiero. b. Valido la cantidad y el valor de las pérdidas de inventario. c. Realizó la facturación correspondiente. |

Nota: Datos extraídos de la entrevista realizada a los encargados de la baja de las pérdidas de inventario en la empresa Comercializadora Farmacéutica, pregunta 5, 2021.

Análisis de la tabla 1 pregunta No. 5, la baja de pérdidas de inventario ya sea por deterioro, destrucción, pérdida o caducidad, según lo regulado en el artículo 3 numeral 7) del Decreto 27-92 Ley del IVA, constituye hecho generador de IVA, considerando que este afecto cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.

Según lo que establece la ley del IVA, es obligación de los contribuyentes proceder con la facturación por cualquier hecho que implique faltante de inventario, con la finalidad de pagar el IVA correspondiente, actualmente la empresa realiza la facturación de acuerdo al artículo 29 Decreto 27-92 Ley del IVA, pero no está considerando las excepciones que no son hecho generador de IVA, las bajas de pérdidas de inventario por bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio debidamente soportados según lo que establece el artículo 5 del Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del IVA.

La empresa actualmente cumple con la facturación de todas las pérdidas de inventario, no importando porque se generan, en ese sentido está cumpliendo con lo que establece la ley del IVA.

Tabla 2. Pregunta 3. Tiene conocimiento de lo que indican las leyes tributarias de la correcta documentación y el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario.

| Entrevistado | Respuesta |
|---------------------|------------------|
| Asesor Financiero | Si |
| Contador General | Si |

Nota: Datos extraídos de la entrevista realizada a los encargados de la baja de inventario en la empresa Comercializadora Farmacéutica, pregunta 3, 2021.

Análisis de la tabla 2 pregunta 3. A pesar de que la respuesta del asesor financiero y contador general, fue que si conocen lo que indican las leyes tributarias en relación a la documentación de las pérdidas de inventario, se evidencia que no se están rigiendo a lo que establece el Decreto 27-92 Ley del IVA, artículo 3 numeral 7, no son hecho generador de IVA las pérdidas de inventario, cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio y se deben documentar según fuere el motivo de la pérdida de inventario, de acuerdo a lo que establece el Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, Reglamento de la Ley del IVA, artículo 5.

Adicional a ello no se está considerando en el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario, es la deducibilidad del ISR, de conformidad con el artículo 21 numeral 17 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, son deducibles las pérdidas de inventario por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobadas, conforme el artículo 14 del Acuerdo Gubernativo 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012, y artículo 4 del Acuerdo Gubernativo 5-2013

Reglamento de la Ley del IVA, podrán ser considerados como gastos deducibles para los contribuyentes inscritos en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

En conclusión, la empresa al realizar la facturación de todas las pérdidas de inventario, no documenta según el motivo que origina la pérdida, lo que significa que ha pagado el IVA y que no se ha aprovechado la deducibilidad del gasto en el ISR, representando un costo innecesario que la empresa está asumiendo.

Tabla 3. Pregunta 7. Cómo documentan la destrucción del inventario por rotura, daño, deterioro o caducidad.

| Entrevistado | Respuesta | Descripción |
|-------------------|-----------|--|
| Asesor Financiero | SI | Escrito donde se hace constar el hecho por el que se dan las pérdidas de inventario, firmada y sellada por el perito contador. |
| Contador General | SI | Memorial donde indico la cantidad, valor y el motivo que originó la pérdida de inventario, firmada y sellada por mí. |

Nota: Datos extraídos de la entrevista realizada a los encargados de la baja de inventario en la empresa Comercializadora Farmacéutica, pregunta 7, 2021.

Análisis de la tabla 3 pregunta 7, el procedimiento para la destrucción de inventarios considerados como pérdidas, se está realizando erróneamente, al documentar la destrucción del inventario con un escrito o memorial del contador general, que no es trasladado a la Superintendencia de Administración Tributaria para solicitar la intervención de un auditor fiscal, que haga constar la destrucción del inventario, juntamente con el contribuyente o representante legal, en dado caso no se tuviera respuesta por parte de SAT se procede a suscribir acta notarial.

Para documentar la destrucción de inventarios sin importar que el producto sea o no hecho generador del IVA y sea deducible del ISR, debe documentarse según lo normado en el Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento del IVA artículo 5 y en el Acuerdo

Gubernativo 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012, artículo 14 numeral 3.

Para proceder con la destrucción del inventario es necesario que se solicite a la Administración Tributaria la intervención de un auditor fiscal, dicha solicitud se realiza mediante un memorial de petición, de acuerdo a lo que establece el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, derecho de petición, si dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la recepción de la solicitud correspondiente, no se produce la intervención de auditor de la Administración Tributaria, la deducción será válida si se suscribe acta notarial del hecho y se presenta declaración jurada ante la Administración Tributaria informando lo ocurrido, artículo 5 del Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento del IVA.

Para establecer el procedimiento de la correcta documentación de la destrucción de inventarios por pérdidas, se desarrollará una propuesta en el punto 4.3 del presente trabajo.

4.1.2 Lineamientos para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventarios por medicamentos vencidos.

Se realizó una entrevista al contador general y asesor financiero, donde se les realizó preguntas abiertas para determinar cómo realizan el tratamiento contable, tributario y fiscal de las pérdidas de inventario por medicamentos vencidos.

Se utilizó como instrumento la tabulación de respuestas y análisis con el fin de determinar los conocimientos que tienen los involucrados sobre el tratamiento contable, tributario y fiscal de las pérdidas de inventario por medicamentos vencidos.

A continuación, se presentan los cuadros con información e interpretación de cada pregunta y respuestas de los entrevistados.

Tabla 4. Pregunta 8. Consideran el inventario vencido como productos perecederos.

| Entrevistado | Respuesta |
|---------------------|------------------|
| Asesor Financiero | Si |
| Contador General | Si |

Nota: Datos extraídos de la entrevista realizada a los encargados de la baja de inventario en la empresa Comercializadora Farmacéutica, pregunta 8, 2021.

Análisis de la tabla 4 pregunta 8. Los medicamentos farmacéuticos, sí constituyen bienes perecederos, dado que, estos productos tienen una vida útil para el consumo humano y es precisamente por eso que los mismos se consideran perecederos, ya que tienen un período de vencimiento con el fin de proteger la salud del consumidor, debido a que transcurrido dicho período, empieza un proceso de descomposición que ya no permite que los productos puedan ser consumidos por los seres humanos y deben ser retirados del mercado, por lo que al destruir estos productos y siendo los mismos perecederos, no se perfecciona el hecho generador del IVA.

La ley del Organismo Judicial indica en el artículo 11 que para mejor resolver cualquier duda que exista de la interpretación o definición de una palabra, se debe considerar que el idioma oficial es el español, las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente. Si una palabra usada en la ley no aparece definida en el Diccionario de la Real Academia Española, se le dará su acepción usual en el país, lugar o región de que se trate.

De acuerdo con la definición proporcionada por el Diccionario de la Real Academia Española, el sentido propio de la palabra “perecedero”, se tendrá por bienes poco durables, que han de perecer o acabarse, que por naturaleza son susceptibles de una fácil descomposición, sin la acción intencional y activa del ser humano.

La empresa puede considerar que las pérdidas de inventario por medicamentos vencidos no son hecho generador de IVA, por ser bienes perecederos, siendo un tema controversial ante la Superintendencia de Administración Tributaria, que puede ser resuelto en otras instancias, según jurisprudencia que se estableció en el presente trabajo con tres fallos de la Corte de Constitucionalidad relacionados con el tema.

Tabla 5. Pregunta 9. Si son pérdidas de inventario por productos perecederos, corresponde la emisión de factura.

| Entrevistado | Respuesta |
|---------------------|------------------|
| Asesor Financiero | Si |
| Contador General | Si |

Nota: Datos extraídos del cuestionario realizado a los encargados de la baja de inventario en la empresa Comercializadora Farmacéutica, pregunta 9, 2021.

Análisis de la tabla 5 pregunta 9. Considerando que las pérdidas de inventario de medicamentos vencidos a criterio de los encargados de realizar las bajas de pérdidas de inventario, no son bienes perecederos, por lo que serían hecho generador de IVA artículo 3 numeral 7 de la Ley de IVA, proceden a realizar la facturación correspondiente, según lo que indica el artículo 29 de la Ley del IVA, pero de acuerdo a lo expuesto con anterioridad los medicamentos vencidos si son bienes perecederos, de conformidad con lo que establece la Ley del IVA, artículo 3 numeral 7, no son hecho generador del IVA las pérdidas de inventario, cuando se trate de bienes perecederos.

Las pérdidas de inventario por medicamentos vencidos al ser enmarcados bajo el término de perecederos, para ser dados de baja y se proceda con la destrucción, deben ser documentados mediante acta suscrita por un auditor de la Administración Tributaria y el contribuyente, o en su defecto, mediante acta notarial en la que se haga constar el hecho, Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento Ley del IVA Artículo 5, numeral 1.

Para el correcto tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario se plantea una propuesta en el presente trabajo, con cada uno de los procedimientos según sea el motivo que ocasione las pérdidas.

4.1.3. Ajuste de IVA e ISR por facturación de pérdidas de inventario vencido considerado como percedero.

La empresa se denomina Comercializadora Farmacéutica se dedica a la distribución y comercialización de medicamentos, fue constituida el 5 de mayo del 2010.

La estructura de ventas está conformada por un centro de distribución, cinco puntos de venta y una plataforma de treinta vendedores distribuidos en todo el país. La empresa está inscrita ante la Superintendencia de Administración Tributaria en el Régimen general del IVA, en el Impuesto sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas e Impuesto de Solidaridad: Acreditable al ISR.

Desarrollo de los hechos

El 31 de diciembre del año dos mil veinte, se reportaron pérdidas de inventario por el valor de Q. 1,118,688.60, por los conceptos siguientes:

- a) Q. 279,672.15 destrucción y extravío.
- b) Q. 839,016.45 medicamentos vencidos.

Para determinar el efecto contable, tributario y fiscal que se realizó a las pérdidas de inventario reportadas al 31 de diciembre de 2020, se detalla el Estado del Resultado del período.

Tabla 6. Estado del Resultado Comercializadora Farmacéutica. Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2020. (Cifras expresadas en Quetzales)

| Descripción | Monto |
|------------------------|---------------------|
| Ventas | 15,935,981.07 |
| Costo de ventas | -5,686,425.95 |
| Gastos de operación | -2,999,728.43 |
| Otros ingresos | 3,947.32 |
| Resultado de operación | 7,253,774.00 |
| Gastos no deducibles | 50,980.00 |
| Renta Imponible | 7,304,754.00 |
| ISR por pagar | 1,826,188.50 |

Nota: Datos extraídos de la empresa Comercializadora Farmacéutica, 2021.

De acuerdo con lo establecido en la Ley del IVA, artículo No. 3 numeral 7 y artículo 29 literal a) en los cuales se establece que se debe facturar cualquier hecho que implique faltante de mercadería, se procedió a emitir las facturas correspondientes, fueron emitidas a nombre de la empresa por el costo de la mercadería, a continuación, se detallan las facturas y un análisis de cómo se determinó el IVA por pagar.

Tabla 7. Análisis IVA por pagar

| Facturas Emitidas | Monto | IVA por Pagar | Comentario | IVA por Pagar (Correcto) |
|--------------------------|---------------------|----------------------|-------------------|---------------------------------|
| 86637899966 | 279,672.15 | 29,964.87 | Afecta IVA | 29,964.87 |
| 11467893261 | 839,016.45 | 89,894.62 | No Afecta IVA | 0.00 |
| Totales | 1,118,688.60 | 119,859.49 | | 29,964.87 |

Nota: Datos extraídos de la empresa Comercializadora Farmacéutica, 2021.

Análisis tabla 7. La empresa reportó las dos facturas según lo que establece el artículo 3 numeral 7 hecho generador del IVA por concepto de faltantes de inventario, por lo que realizó la facturación según el artículo 29 literal a) de la ley del IVA, documentos obligatorios para registrar el impuesto, considerando el total de las pérdidas reportadas como hecho generador de IVA.

Se determinó que la factura 11467893261 con IVA de Q. 89,894.62, por ser productos vencidos considerados como perecederos, artículo 3 numeral 7 de la ley del IVA, no son hecho generador de IVA, la empresa puede considerar que las pérdidas de inventario por medicamentos vencidos no son hecho generador de IVA, por ser bienes perecederos, siendo un tema discutible por la Superintendencia de Administración Tributaria, que puede ser resuelto en otras instancias, según jurisprudencia que se estableció en el presente trabajo con tres fallos de la Corte de Constitucionalidad relacionados con el tema.

Según lo que indica la Ley del Organismo Judicial en el artículo 11 que para mejor resolver cualquier duda que exista de la interpretación o definición de una palabra, se debe considerar que el idioma oficial es el español, las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente.

La definición de perecedero según el Diccionario de la Real Academia Española se tendrá por bienes poco durables, que han de perecer o acabarse, que por naturaleza son susceptibles de una fácil descomposición, sin la acción intencional y activa del ser humano.

Considerando que los medicamentos al estar vencidos deben de destruirse y ya no se haría efectiva la venta, para velar por la salud del ser humano sin ninguna mala intención, son enmarcados en el término de perecederos.

Adicionalmente al IVA, también se ve afectado el pago del ISR al considerarse las pérdidas de inventario como gastos deducibles según el artículo 21 numeral 17 de la Ley de Actualización Tributaria, se presenta un análisis de cómo se reportó el gasto en la determinación de la renta imponible de ISR.

Tabla 8. Análisis gasto deducible ISR

| Descripción | Monto |
|---|---------------------|
| Renta Imponible | 7,304,754.00 |
| ISR por pagar | 1,826,188.50 |
| Renta Imponible | 7,304,754.00 |
| + Ajuste Gasto No deducible | 998,829.11 |
| Renta Imponible ajustada | 8,303,583.11 |
| ISR por pagar después del ajuste | 2,075,895.78 |
| ISR pendiente de pago | 249,707.28 |

Nota: Datos extraídos de la empresa Comercializadora Farmacéutica, 2021.

Análisis tabla 8. En la determinación de la renta imponible del período, se consideraron como gasto deducible el total de las pérdidas de inventario facturadas, documentando las pérdidas de inventario con un escrito del contador general donde hace constar el hecho, que en ningún momento es trasladado a la Administración Tributaria para solicitar la intervención de un auditor.

Es un gasto que puede ser ajustado por la Administración Tributaria, debido a que según lo que establece el artículo 21 numeral 17 de la Ley de Actualización Tributaria, para que sean deducibles las pérdidas de inventario deben ser documentadas de acuerdo con lo regulado en el artículo 14 numeral 3 del Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria.

La documentación para que sean deducibles y se pueda destruir el inventario por pérdidas en los casos de descomposición o destrucción de bienes, deberán ser comprobados mediante la intervención de un auditor de la de Administración Tributaria,

quien juntamente con el contribuyente o su Representante Legal suscribirán el acta en la que se hará constar el detalle de los bienes afectados que se darán de baja en el inventario. Si dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la recepción de la solicitud correspondiente, no se produce la intervención de auditor de la Administración Tributaria, la deducción será válida si se suscribe acta notarial del hecho y se presenta declaración jurada ante la Administración Tributaria informando lo ocurrido.

También lo confirma el artículo 5 numeral 1 del Reglamento de la Ley del IVA, si se trata de bienes perecederos, mediante acta suscrita por un auditor de la Administración Tributaria y el contribuyente, o en su defecto, mediante acta notarial en la que se haga constar el hecho.

Si la Superintendencia de Administración Tributaria realiza el ajuste en la renta imponible para el pago del ISR por los novecientos noventa y ocho mil ochocientos veintinueve quetzales con once centavos Q. 998,829.11, tendría un incremento en el pago del ISR por doscientos cuarenta y nueve mil setecientos siete quetzales con veintiocho centavos Q. 249,707.28, al ser considerados como gastos no deducibles.

Se concluye con la recomendación de que sea considerada la propuesta indicada para el adecuado tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario y su destrucción y así evitar inconsistencias fiscales.

4.2 Discusión de resultados

La presente investigación tiene como finalidad determinar los procedimientos para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario en una industria farmacéutica, así como determinar las mejores prácticas para lograr los objetivos planteados.

A continuación, se muestran las principales y relevantes datos de la investigación que nos son considerados en la empresa para realizar la baja de pérdidas de inventario.

a. Como primer punto la empresa no evalúa el motivo porque se ocasionan las pérdidas de inventario, según sea el motivo de la pérdida de inventario se debe considerar que es hecho generador de IVA según lo indica el artículo 3 numeral 7 de la ley de IVA.

b. Es necesario indicar que la ley del IVA establece la obligación de pagar el IVA por cualquier hecho que implique faltante de inventario, a su vez señala que se exceptúan de esa obligación cuatro casos, los cuales son: bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, pero la empresa no está considerando este apartado de la ley.

c. Todas las pérdidas de inventario son facturadas, por lo que no se documentan según sea el motivo de la pérdida. Si las pérdidas de inventarios son por bienes perecederos, casos fortuitos o de fuerza mayor, delitos contra el patrimonio, han vencido o están en estado de descomposición, para no ser afectos al IVA deben documentar las pérdidas de inventario considerando lo que establece el artículo 5 del Reglamento de la Ley del IVA.

d. Para la destrucción de inventario la empresa documenta por medio de un escrito o memorial firmado y sellado por el contador general, que no es trasladado a la Superintendencia de Administración Tributaria para solicitar la intervención de un auditor que haga constar el hecho, lo que no es correcto porque la ley del IVA e ISR claramente indica que se soporta con acta fiscal o acta notarial aplicable después de 30 días hábiles de haber solicitado presencia fiscal sin comparecer.

e. Las razones por las que se originan las pérdidas de inventario escapan del alcance del contribuyente, pero las leyes tributarias del país especifican el tratamiento contable, fiscal y tributario que se debe realizar para proceder con la baja y destrucción de las pérdidas del inventario.

f. La empresa considera las pérdidas de inventario por medicamentos vencidos como bienes no perecederos siendo así hecho generador de IVA, en la presente investigación se estableció jurisprudencia con tres fallos de la Corte de Constitucionalidad, donde se

determinó que los medicamentos vencidos si son bienes perecederos no siendo así hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.

g. Documentar correctamente los hechos por los que se generan las pérdidas de inventario, es sumamente importante para que sean consideradas o no hecho generador del IVA y también se permita la deducibilidad del ISR.

4.3 Propuesta

Se analizaron las respuestas obtenidas en la entrevista (Anexo 1) y cuestionario (Anexo 2) que se plantearon al contador general y asesor financiero, así mismo se estudiaron las leyes tributarias, para determinar el tratamiento contable, tributario y fiscal de las pérdidas de inventario y la documentación necesaria para su destrucción.

Se utilizó como instrumento la tabulación de respuestas y análisis de estas con el fin de determinar los conocimientos que tienen los involucrados sobre el tratamiento contable, tributario y fiscal de las pérdidas de inventario y la documentación para su destrucción.

Para dar respuesta a lo expuesto en los puntos 4.1.1, 4.1.2 y 4.1.3, se presenta la siguiente propuesta en la cual se describen los procedimientos que indican las leyes tributarias, para cumplir con las formalidades y documentación necesaria para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario, con la finalidad de evitar un ajuste contable por parte de la SAT y la correcta documentación para proceder con la destrucción de los inventarios por pérdidas.

4.3.1 Procedimiento para evitar un ajuste contable en el ISR y el IVA por pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, si no se cumple con las formalidades para que sea deducible.

Se desarrolló una herramienta administrativa que contiene las acciones y procedimientos a realizar para el adecuado tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario.

A. Procedimiento baja pérdidas de inventario

Se denominan pérdidas de inventario al retiro de las mercaderías por encontrarse en condiciones no aptas para ser vendidas. Esta situación se puede originar por diferentes motivos, pero dicha pérdida de inventario se debe contabilizar y documentar según lo que indica la legislación tributaria.

El contador general debe evaluar cuál es la causa de la pérdida de inventario para poder determinar si constituye o no hecho generador del IVA, y por lo tanto deba emitirse la factura correspondiente, y enterar el impuesto al fisco en el plazo establecido legalmente.

Tabla 9. Procedimiento baja de pérdidas de inventario por destrucción y/o pérdida.

| No | Responsable | Actividad | Documento |
|----|-------------------------|---|---|
| 1 | Encargado de inventario | Emite informe del inventario destruido y/o perdido | Informe de la pérdida del inventario. |
| 2 | Asesor financiero | Revisa el informe de la pérdida de inventario, lo traslada al contador general para que realice la baja correspondiente. | Validación e instrucción para realizar la baja correspondiente. |
| 3 | Contador general | Confirmar la cantidad y el valor que representa la pérdida del inventario. Procede con la facturación correspondiente. | Confirmación del informe pérdida del inventario. Facturación, afecta a IVA |

Nota: Datos extraídos de la Ley del IVA e ISR, reglamentos y sus reformas, 2021.

Fundamento legal:

I. Decreto Número 27-92 Ley del IVA Artículo 3. Del hecho generador. El impuesto es generado por numeral 7 la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

Artículo 4. De la fecha de pago del impuesto. El impuesto de esta ley debe pagarse numeral 6. En los faltantes de inventarios a que se refiere el numeral 7 del artículo 3, en el momento de descubrir el faltante.

Artículo 29. Documentos obligatorios. Los contribuyentes afectos al IVA están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes, o por medio electrónico, para entregar al adquirente, y, a su vez, es obligación del adquirente exigir y retirar los siguientes documentos:

a) Facturas por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas.

II. Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 4. En los casos a que se refiere el artículo 3, numeral 6 de la Ley del IVA, el contribuyente deberá emitir la factura, que generará únicamente débito fiscal.

En caso de destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario de bienes no perecederos, deberá emitirse la factura correspondiente. Para el efecto, la base imponible no podrá ser inferior al precio de adquisición o costo de fabricación de los bienes.

Tabla 10. Procedimiento baja de pérdidas de inventario por medicamentos vencidos considerados bienes percederos.

| No | Responsable | Actividad | Registro |
|-----------|-------------------------|--|---|
| 1 | Encargado de inventario | Emite informe del medicamento vencido considerado como percedero. | Informe de la pérdida por productos percederos. |
| 2 | Asesor financiero | Revisa el informe de la pérdida de inventario, lo traslada al contador general para que realice la baja correspondiente. | Validación e instrucción para realizar la baja correspondiente. |
| 3 | Contador general | Aviso a la SAT para proceder a destruir el inventario. | Memorial dirigido a la SAT. (Anexo 3) |
| 4 | SAT | Visita la empresa para proceder a destruir el inventario. | Acta auditor de la SAT |
| 5 | Abogado | Si no se tuviera respuesta de la SAT en 30 días se procede a realizar la destrucción en presencia de un abogado. | Acta notarial |
| 6 | Contador general | Emisión de la factura con la leyenda no afecto al IVA. | Registro contable y soporte acta de auditor de la SAT o en su efecto acta notarial. |

Nota: Datos extraídos de la Ley del IVA e ISR, reglamentos y sus reformas, 2021.

Fundamento legal:

I. Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del IVA Artículo 5. En los casos a que se refiere el artículo 3, numeral 7 de la Ley, el contribuyente deberá documentar la destrucción, pérdida o faltante de inventario de bienes perecederos, casos fortuitos, fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, de la forma siguiente:

1. Si se trata de bienes perecederos, mediante acta suscrita por un auditor de la Administración Tributaria y el contribuyente, o en su defecto, mediante acta notarial en la que se haga constar el hecho.

Con respecto a la deducibilidad del Impuesto sobre la Renta, las pérdidas de inventario ocasionadas por destrucción de bienes, debidamente comprobadas y documentando la destrucción, observando lo regulado en:

II. Acuerdo Gubernativo 213-2013, artículo 14 numeral 3, en los casos de descomposición o destrucción de bienes, para ser aceptados como pérdidas deducibles, deberán ser comprobados mediante la intervención de un auditor de la Administración Tributaria, quien juntamente con el contribuyente o su Representante Legal suscribirán el acta en la que se hará constar el detalle de los bienes afectados que se darán de baja en el inventario.

Si dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la recepción de la solicitud correspondiente, no se produce la intervención de auditor de la Administración Tributaria, la deducción será válida si se suscribe acta notarial del hecho y se presenta declaración jurada ante la Administración Tributaria informando lo ocurrido.

Tabla 11. Procedimiento para baja de pérdidas de inventario por casos fortuitos o de fuerza mayor.

| No | Responsable | Actividad | Documento |
|-----------|-------------------------|--|---|
| 1 | Encargado de inventario | Emite informe de la pérdida de inventario por casos fortuitos o de fuerza mayor. | Informe de la pérdida de inventario por casos fortuitos o de fuerza mayor. |
| 2 | Asesor financiero | Revisa el informe de la pérdida de inventario, lo traslada al contador general para que realice la baja correspondiente. | Validación e instrucción para realizar la baja correspondiente. |
| 3 | Contador general | Recibe el informe confirmar la cantidad y monto de la pérdida de inventario. | Confirmación del informe de la pérdida de inventario |
| 4 | Abogado | Realiza acta notarial haciendo constar el hecho ocurrido por el que se produjo la pérdida de inventario. | Acta notarial |
| 5 | Contador general | Emisión de factura leyenda No afecto al IVA | Registro contable y soporte de acta auditor de la SAT o en su efecto acta notarial. |

Nota: Datos extraídos de la Ley del IVA e ISR, reglamentos y sus reformas, 2021.

Fundamento legal:

I. Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 5. Faltantes de inventarios. En los casos a que se refiere el artículo 3, numeral 7 de la Ley, el contribuyente deberá documentar la destrucción, pérdida o faltante de inventario de bienes perecederos, casos fortuitos, fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, de la forma siguiente:

2. Para los casos fortuitos o de fuerza mayor, se debe hacer constar en acta notarial el hecho ocurrido.

Para efecto de la deducción a la Renta Bruta establecida en el artículo 21 numeral 17 de la Ley de ISR, se observará lo siguiente:

II. Acuerdo Gubernativo 213-2013 Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012. Artículo 14. Pérdidas por extravío, roturas y mermas. Numeral 4. En caso de daño por fuerza mayor o caso fortuito, el contribuyente debe documentar los mismos por medio de dictamen de expertos cuando proceda, actas notariales y otros documentos en los cuales conste el hecho.

Tabla 12. Procedimiento baja de pérdida de inventario por pérdida, robo, hurto o extravío de inventario.

| No | Responsable | Actividad | Documento |
|----|-------------------------|---|---|
| 1 | Encargado de inventario | Emite informe de pérdida, robo, hurto o extravío del inventario | Informe de la pérdida. |
| 2 | Asesor financiero | Revisa el informe de la pérdida de inventario, lo traslada al contador general para que realice la baja del inventario con los trámites legales correspondientes. | Validación e instrucción para el trámite legal. |

Nota: Datos extraídos de la Ley del IVA e ISR, reglamentos y sus reformas, 2021.

Tabla 12. Procedimiento baja de pérdida de inventario por pérdida, robo, hurto o extravío de inventario.

| No | Responsable | Actividad | Documento |
|-----------|--------------------|--|--------------------------------|
| 3 | Contador general | Recibe informe y da aviso al corredor de seguros para que gestionen el envío del ajustador quien realizará el peritaje de lo sucedido, así como a la Policía Nacional Civil para que realice el peritaje policial. | Informe pérdida de inventario. |
| 4 | Contador general | Elaboración del formulario de reclamos, de los de daños de la pérdida de inventario para remitirlo a la Aseguradora. | Formulario reclamos |
| 5 | Ajustador | Determina la magnitud de los daños, elabora reporte y remite al contador general. | Informe del seguro |
| 6 | PNC | Elabora el peritaje policial y entrega el informe al contador general. | Informe policial |
| 7 | Contador general | Entrega informe policial al gerente general para determinar si se hará la denuncia al MP y la respectiva deducción de responsabilidades. | Informe policial |

Nota: Datos extraídos de la Ley del IVA e ISR, reglamentos y sus reformas, 2021.

Tabla 12. Procedimiento baja de pérdida de inventario por pérdida, robo, hurto o extravío de inventario.

| | | | |
|---|---------------------|---|--|
| 8 | Gerencia General | <p>Analizar las acciones a tomar:</p> <p>A. Que no exista responsable.</p> <p>B. Que exista responsabilidad.</p> <p>Interpone demanda al Ministerio Público.</p> <p>Realiza el seguimiento respectivo a demanda interpuesta en el MP hasta su dictamen final, presentando y remitiendo posteriormente dicho dictamen a la Presidencia y copia al empleado implicado, si hubiera o no responsable.</p> | Informe policial e informe de la aseguradora. |
| 9 | Contador General | Emisión de factura leyenda No afecto al IVA. | Registro contable, soporte la denuncia ante el Ministerio Público. |

Nota: Datos extraídos de la Ley del IVA e ISR, reglamentos y sus reformas, 2021.

Fundamento legal:

I. Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 5 numeral 3. En los delitos contra el patrimonio, se deben adjuntar los documentos siguientes: a) Certificaciones de la denuncia y ratificación de la misma, extendidas por la autoridad competente. b) Documentación fehaciente de las liquidaciones de seguros, cuando los bienes de que se trate estén asegurados, extendida por la aseguradora. Los hechos descritos en los numerales anteriores, además deberán quedar oportunamente revelados en los registros contables.

Para efecto de la deducción a la Renta Bruta establecida en el artículo 21 numeral 17 de la Ley de ISR, se observará lo siguiente:

II. Acuerdo Gubernativo 213-2013 Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012. Artículo 14. Pérdidas por extravío, roturas y mermas. Numeral 5. En los casos de delitos contra el patrimonio, la comprobación se hará mediante certificación de la denuncia o la querrela presentada, extendida por la fiscalía o el tribunal correspondiente, con copia de las pruebas aportadas si las hubiere. En el caso de que la pérdida de inventario sea indemnizada, lo recibido por este concepto se considerará ingreso, mientras que la pérdida sufrida constituirá gasto deducible.

Tabla 13. Procedimiento documentación destrucción del inventario considerado como pérdida.

| No | Responsable | Actividad | Registro |
|----|-------------------------|---|---|
| 1 | Encargado de inventario | Emite informe de la pérdida de inventario. | Informe de la pérdida de inventario |
| 2 | Asesor financiero | Revisa el informe de la pérdida de inventario, lo traslada al contador general para que realice la baja correspondiente. | Validación e instrucción para realizar la baja correspondiente. |
| 3 | Contador general | Recibe el informe, confirma la cantidad y monto de la pérdida de inventario. Realiza memorial de petición a la SAT para proceder con la destrucción del inventario. Nota: Si no se tiene respuesta de la SAT en 30 días hábiles se procede a solicitar la visita del abogado para que haga constar el hecho en acta notarial. | Confirmación del informe de la pérdida de inventario. Elaboración de memorial de petición para la SAT. (Anexo 3) |
| 4 | Abogado | Realiza acta notarial haciendo constar el hecho ocurrido por el que se produjo la pérdida de inventario. | Acta notarial |

Nota: Datos extraídos de la Ley del IVA e ISR, reglamentos y sus reformas, 2021.

Fundamento legal:

I. Decreto Número 27-92 Ley del IVA. Artículo 3 numeral 7 La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

II. Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 5. Faltantes de inventarios. En los casos a que se refiere el artículo 3, numeral 7 de la Ley, el contribuyente deberá documentar la destrucción, pérdida o faltante de inventario de bienes perecederos, casos fortuitos, fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, de la forma siguiente:

1. Si se trata de bienes perecederos, mediante acta suscrita por un auditor de la Administración Tributaria y el contribuyente, o en su defecto, mediante acta notarial en la que se haga constar el hecho.
2. Para los casos fortuitos o de fuerza mayor, se debe hacer constar en acta notarial el hecho ocurrido.
3. En los delitos contra el patrimonio, se deben adjuntar los documentos siguientes:
 - a) Certificaciones de la denuncia y ratificación de la misma, extendidas por la autoridad competente.
 - b) Documentación fehaciente de las liquidaciones de seguros, cuando los bienes de que se trate estén asegurados, extendida por la aseguradora.

Los hechos descritos en los numerales anteriores, además deberán quedar oportunamente revelados en los registros contables.

CONCLUSIONES

1. Se analizó la situación actual del tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario de la empresa, en lo que se determinó que actualmente no se evalúa el motivo porque se generan las pérdidas de inventario, en consecuencia, el contador general procede a facturar todas las pérdidas de inventario, por lo que se describieron los procedimientos correctos para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario.
2. Se determinó que los encargados de realizar las bajas de las pérdidas de inventario realizan la facturación de todas las pérdidas de inventario, considerando que son hecho generador de IVA, sin ninguna excepción, por lo que se describieron los procedimientos para la correcta documentación, tomando en cuenta lo que indica la ley del IVA, sobre que no son hecho generador los faltantes de inventario salvo cuándo se generen por ser bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
3. Se estableció que la empresa actualmente considera las pérdidas de inventario por medicamentos vencidos como bienes no perecederos, con ello considera las pérdidas de inventario vencido como hecho generador de IVA, sin embargo la empresa puede considerar que los medicamentos farmacéuticos, sí constituyen bienes perecederos, porque tienen una vida útil para el consumo humano y es precisamente por eso que los mismos se consideran perecederos, ya que tienen un período de vencimiento con el fin de proteger la salud del consumidor.
4. Se determinó que, para la destrucción del inventario declarado como pérdida y para que sea gasto deducible del Impuesto sobre la Renta, actualmente el contador general elabora un memorial donde hace constar el hecho por el que se dio la pérdida del inventario, pero no es trasladado a la Superintendencia de Administración Tributaria para solicitar la intervención de un auditor fiscal que haga constar el hecho.

RECOMENDACIONES

1. El contador general debe evaluar el motivo que ocasiona las pérdidas de inventario, para que realice correctamente el procedimiento contable, fiscal y tributario, considerando que todas las pérdidas de inventario deben ser facturadas, con la salvedad de que si están afectas al IVA deben declarar débito fiscal y si no lo estuvieran se recomienda que en la factura indique la leyenda de “no afecta al IVA”.
2. Se debe considerar que en los casos cuándo las pérdidas de inventario sean por medicamentos vencidos considerados bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio debidamente comprobados y documentados, no son hecho generador del IVA, se recomienda la implementación de los procedimientos establecidos en la propuesta que se desarrolló en el presente trabajo, donde se describieron cada uno de los pasos a seguir para documentar correctamente las pérdidas de inventario, para evitar futuras inconsistencias fiscales.
3. La empresa debe evaluar que puede considerar las pérdidas de inventario por medicamentos vencidos como bienes perecederos, no siendo así hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo se hace la salvedad de que actualmente es un tema de controversia ante la Superintendencia de Administración Tributaria, si es o no hecho generador de IVA, pero que puede ser resuelto en otras instancias, según jurisprudencia que se estableció en el presente trabajo con tres fallos de la Corte de Constitucionalidad relacionados con el tema.
4. Para documentar correctamente la baja y destrucción de las pérdidas de inventario debe tomarse en cuenta lo que indican las leyes del IVA e ISR, debe solicitarse la intervención de auditor de la SAT, para que haga constar la destrucción del inventario, juntamente con el contribuyente o representante legal, si no se tuviera respuesta por parte de SAT en 30 días hábiles contados a partir de ingresada la solicitud, se puede suscribir acta notarial y así evitar posibles ajustes en el pago del ISR, por lo que se definió el procedimiento correcto en la propuesta desarrollada en la presente investigación.

BIBLIOGRAFÍA

- Acuerdo Gubernativo No. 5-2013. (08 de enero de 2013). El presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, (13 de mayo de 2013). El presidente de la República de Guatemala, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012.
- Acuerdo legislativo 18-93. (17 de noviembre de 1993). Constitución Política de la República de Guatemala.
- Alcarria, J. (2012). Introducción a la contabilidad. Universitat Jaume I.
- Decreto 6-91, (02 de octubre de 1991). Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario.
- Decreto 10-2012, (05 de marzo de 2012). Congreso de la República de Guatemala. Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.
- Decreto 2-70. (09 de abril de 1970). Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio.
- Decreto 2-89. (28 de marzo de 1989). Congreso de la República de Guatemala. Ley del Organismo Judicial.
- Decreto 73-2008. (22 de diciembre de 2008). Ley del Impuesto de Solidaridad.
- Decreto Número 27-92. (08 de mayo de 1992). Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Diccionario de la Real Academia Española. (s.f.).
- Estrada, E. J. (noviembre de 2014). Aplicación de las Regulaciones fiscales, ante la pérdida de mercadería en una empresa comercializadora de productos desechables, realizada por un Contador Público y Auditor en su calidad de Consultor Externo. Guatemala.
- Norma Internacional de Contabilidad 2. (s.f.).
- Revista Teckne, página 24. (s.f.). Revista Teckne, página 24 Caracterización de la Industria Farmacéutica en Colombia y Análisis de la Competencia desde la Perspectiva de la Planeación Estratégica. Revista Teckne, 24.
- Tzul, J. F. (s.f.). Contabilidad General.

Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Estudios de Postgrado. (2018). Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en artes 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 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.

Urías, J. (2007). Introducción a la contabilidad. Madrid, España: Ediciones Académicas (EDIASA).

EGRAFÍA

Asociación de Academias de la Lengua Española. (s.f.). Diccionario Real Academia Española. Recuperado el 25 de marzo de 2019, de <https://dle.rae.es/?id=LRwJlbQ>

APA, López, O (2009) Manual Estilo APA, 6ta edición Págs. 22, de: <https://www.ccqqparmaGUIAPARALAEELABORARCITASYREFERENCIASBIBLIOGRAFICASAPASectaedicion.pdf>.

Caurin, J. (21 de marzo de 2017). Recuperado el 15 de marzo de 2019, de <https://www.emprendepyme.net/inventario>

Corte de Constitucionalidad, Expediente 2067-2007. Recuperado el 25 de octubre de 2021, de <http://138.94.255.164/Sentencias/813090.2067-2007.pdf>

Corte de Constitucionalidad, Expediente 2342-2011. Recuperado el 25 de octubre de 2021, de <http://138.94.255.164/Sentencias/818602.2342-2011.pdf>

Corte de Constitucionalidad, Expediente 5855-2018. Recuperado el 25 de octubre de 2021, de <http://138.94.255.164/Sentencias/842238.5855-2018.pdf>

Corte Suprema de Justicia, Contencioso Administrativo (2008). Sentencia 10-2007 Recuperado el 24 de octubre de 2021, de <https://gt.vlex.com/vid/-457282470>

Corte Suprema de Justicia, Contencioso Administrativo. (2018). Sentencia 384-2018. Recuperado el 25 de marzo de 2019, de <https://gt.vlex.com/vid/763241425>

- Coyoy, M. (06 de noviembre de 2017). Deloitte Guatemala. Recuperado el 14 de marzo de 2019, de <https://www2.deloitte.com/gt/es/pages/about-deloitte/topics/deloitte-en-medios/baja-de-inventario-de-bienes-impacto-fiscal-en-el-iva.html>
- Coyoy, M. (30 de octubre de 2017). Recuperado el 14 de marzo de 2019, de Deloitte Guatemala: <https://www2.deloitte.com/gt/es/pages/about-deloitte/topics/deloitte-en-medios/baja-de-inventario-de-bienes-impacto-fiscal-en-el-isr.html>
- Fernández, J. (19 de abril de 2021). Recuperado en: <https://www.sage.com/es-es/blog/siete-causas-por-las-que-no-coinciden-el-inventario-fisico-con-el-contable/>. Recuperado el 27 de marzo de 2019, de Sage Advice: <https://www.sage.com/es-es/blog/siete-causas-por-las-que-no-coinciden-el-inventario-fisico-con-el-contable/>
- Gramajo, J. (04 de abril de 2017). Recuperado el 25 de octubre de 2021, de <https://iuristec.com.gt/index.php?title=Articulo:0001>.
- Industria Farmacéutica. (11 de marzo de 2021). Obtenido de Wikipedia: https://es.wikipedia.org/w/index.php?title=Industria_farmac%C3%A9utica&oldid=133895120
- Meza, J. (2005). Tesis Procedimientos de auditorías en el área de cuentas por cobrar y cuentas por pagar de una empresa farmacéutica. Recuperado el marzo de 26 de 2019, de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_2817.pdf
- Rodríguez Y. Recuperado el 25 de octubre de 2021, de <https://confilegal.com/20180813-la-diferencia-jurisprudencia-doctrina/>.
- Salazar B. Recuperado el 26 de marzo de 2019, de <https://www.ingenieriaindustrialonline.com/gestion-de-inventarios/en-que-consiste-la-gestion-de-inventarios/>
- Significados. (01 de enero de 2015). Recuperado el 26 de marzo de 2019, de Significados.com: <https://www.significados.com/inventario/>.

ANEXOS

ANEXO 1. GUÍA DE ENTREVISTA

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



La presente entrevista se realizará para recabar información relacionada al tema del trabajo profesional de graduación: Tratamiento Contable y Fiscal de las pérdidas de inventario en una Industria Farmacéutica, lo cual será exclusivamente para fines académicos.

Objetivo

Obtener información para conocer la situación actual de la empresa de cómo realiza el registro contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario en una industria farmacéutica para el cumplimiento de los siguientes objetivos específicos:

- a) Establecer los pasos para la correcta documentación, tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario en una industria farmacéutica, para evitar inconsistencias fiscales.
- b) Determinar los lineamientos para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventarios por medicamentos vencidos en una industria farmacéutica, para que puedan ser considerados bienes percederos no afectos al Impuesto al Valor Agregado.
- c) Establecer el impacto de un ajuste contable en la deducibilidad del gasto en el Impuesto Sobre la Renta y si es o no hecho generador del Impuesto al Valor Agregado por pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, si no se cumple con las formalidades legales.

1. ¿Realizan la toma de inventario físico?, con qué frecuencia?

2. ¿Cuáles son los motivos porque se dan las pérdidas de inventario?

3. ¿Tiene conocimiento de lo que indican las leyes tributarias para la correcta documentación y el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario?

SI NO

4. ¿Cuentan con un procedimiento establecido para el registro de las pérdidas de inventario? SI NO

5. ¿Cuál es el procedimiento para el registro contable de las pérdidas de inventario?

5. ¿Cómo documentan las pérdidas de inventario?

7. ¿Cómo documentan la destrucción del inventario por rotura, daño, deterioro o caducidad? _____

ANEXO 2. CUESTIONARIO

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



El presente cuestionario tiene como propósito recabar información relacionada al tema del trabajo profesional de graduación: Tratamiento Contable y Fiscal de las pérdidas de inventario en una Industria Farmacéutica, lo cual será exclusivamente para fines académicos.

Objetivos

Obtener información para conocer la situación actual de la empresa de cómo realiza el registro contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario en una industria farmacéutica.

- a) Establecer los pasos para la correcta documentación, tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario en una industria farmacéutica, para evitar inconsistencias fiscales.

- b) Determinar los lineamientos para el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventarios por medicamentos vencidos en una industria farmacéutica, para que puedan ser considerados bienes percederos no afectos al Impuesto al Valor Agregado.

- c) Establecer el impacto de un ajuste contable en la deducibilidad del gasto en el Impuesto Sobre la Renta y si es o no hecho generador del Impuesto al Valor Agregado por pérdidas de inventario de una industria farmacéutica, si no se cumple con las formalidades legales.

1. ¿Realizan toma de inventario físico de forma mensual, para determinar si se tienen faltantes de inventario? SI NO

2. ¿Coincide el inventario registrado en la contabilidad con el inventario físico?

SI NO

3. ¿Evalúan el motivo de la pérdida de inventario, para la adecuada documentación?

SI NO

4. ¿Se documentan las pérdidas de inventario? SI NO

5. ¿Ha solicitado la visita de un auditor de la SAT para certificar las pérdidas de inventario y su destrucción? SI NO

6. ¿Sabe si corresponde el pago de IVA por cualquier hecho que implique pérdidas de inventario? SI NO

7. ¿Corresponde la deducibilidad del ISR por cualquier hecho que implique pérdidas de inventario? SI NO

8. ¿Consideran el inventario de la industria farmacéutica como productos perecederos? SI NO

9. ¿Si son pérdidas de inventario por productos perecederos, corresponde la emisión de factura? SI NO

10. ¿Le han realizado un ajuste por parte de la Superintendencia de Administración Tributario, por pérdidas de inventario? SI NO

ANEXO 3. SOLICITUD MEMORIAL PARA SOLICITAR INTERVENCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DESTRUCCIÓN DE INVENTARIOS.

Empresa Comercializadora Farmacéutica
Número de Identificación Tributaria -NIT-

Señores:

Superintendencia de Administración Tributaria.

Asunto: Comercializadora Farmacéutica, a través del presente escrito solicita la intervención de auditor de la Superintendencia de Administración Tributaria, para la destrucción de inventario.

Yo, nombres y apellidos del representante legal, años de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, domicilio para recibir notificaciones, identificación con el Documento Personal de Identificación con Código Único de Identificación, respetuosamente comparezco.

Expongo

Personería con que actúo:

Actuó en mi calidad de Administrador Único y Representante Legal de la entidad **nombre de la empresa**, calidad que acredito con fotocopia legalizada de mi nombramiento como tal, el cual se encuentra contenido en acta notarial faccionada por el Notario (nombre del notario, fecha e inscrita según registro (número), folio (número), el libro (número) del Registro Mercantil General de la República.

Lugar para recibir notificaciones:

Señalo como lugar para recibir notificaciones el domicilio fiscal de mi representada, el cual se ubica en **dirección**.

Motivo de mi petición:

A través del presente escrito y con base en los derechos que le asisten a mi representada, se solicita intervención de auditor de SAT para proceder a la destrucción de inventario, **motivo de la destrucción.**

Fundamento de Derecho:

La presente solicitud se fundamenta en el artículo 28 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala. Derecho de Petición.

Para el cumplimiento de lo que indica el acuerdo gubernativo 5-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 5 numeral 1 y lo normado en el Acuerdo Gubernativo 213-2013 del presidente de la República de Guatemala, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012, para la deducibilidad de las pérdidas de inventario, artículo 14, numeral 3 que es necesaria la intervención de auditor de la Administración Tributaria para la destrucción del inventario.

Adjunto:

Copia Representación Legal.

Copia de DPI representante Legal.

Copia Acta Constitución de empresa.

Guatemala, fecha de solicitud

Nombre y firma
Representante Legal

ÍNDICE DE ACRÓNIMOS

Listado alfabético de los acrónimos utilizados en el Trabajo Profesional de Graduación.

| | |
|-----|---|
| IVA | Impuesto al Valor Agregado |
| ISR | Impuesto sobre la Renta |
| MP | Ministerio Público |
| SAT | Superintendencia de Administración Tributaria |

ÍNDICE DE TABLAS

| Título | Páginas |
|--|----------------|
| Tabla 1. Pregunta 5. Cuál es el procedimiento para el registro contable de las pérdidas de inventario..... | 27 |
| Tabla 2. Pregunta 3. Tiene conocimiento de lo que indican las leyes tributarias de la correcta documentación y el tratamiento contable, fiscal y tributario de las pérdidas de inventario..... | 28 |
| Tabla 3. Pregunta 7. Cómo documentan la destrucción del inventario por rotura, daño, deterioro o caducidad..... | 29 |
| Tabla 4. Pregunta 8. Consideran el inventario vencido como productos perecederos...31 | 31 |
| Tabla 5. Pregunta 9. Si son pérdidas de inventario por productos perecederos, corresponde la emisión de factura..... | 32 |
| Tabla 6. Estado del Resultado Comercializadora Farmacéutica. Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2020. (Cifras expresadas en Quetzales) | 34 |
| Tabla 7. Análisis IVA por pagar..... | 34 |
| Tabla 8. Análisis gasto deducible ISR..... | 36 |
| Tabla 9. Procedimiento baja de pérdidas de inventario por destrucción y/o pérdida..... | 40 |
| Tabla 10. Procedimiento baja de pérdidas de inventario por medicamentos vencidos considerados bienes perecederos..... | 42 |
| Tabla 11. Procedimiento para baja de pérdidas de inventario por casos fortuitos o de fuerza mayor..... | 44 |
| Tabla 12. Procedimiento baja de pérdida de inventario por pérdida, robo, hurto o extravío de inventario..... | 45-47 |
| Tabla 13. Procedimiento documentación destrucción del inventario considerado como pérdida..... | 48 |