

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



**LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA PARA EL CAMBIO DE RÉGIMEN PARA LAS RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DE VEHÍCULOS AÉREOS NO TRIPULADOS, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA.**

**Lcda. Issa Jossé Duarte Véliz**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2022.**

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



**LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA PARA EL CAMBIO DE RÉGIMEN PARA LAS RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DE VEHÍCULOS AÉREOS NO TRIPULADOS, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA.**

**Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por 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 de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.**

**Docente del curso**

**Lcda. MSc. Ingrid Rubio Alemán**

**Autor:**

**Lcda. Issa Jossé Duarte Véliz**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2022.**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA**

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán  
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales  
Vocal I: MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio  
Vocal II: MSc Haydee Grajeda Medrano  
Vocal III: Vacante  
Vocal IV: P.A.E. Olga Daniela Letona Escobar  
Vocal V: P. C. Henry Omar López Ramírez

**TERNA QUE PRACTICÓ EL EXAMEN TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN**  
**SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE**

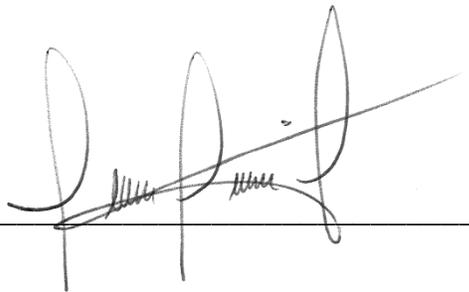
Coordinador: Dr. Elder Hermelindo Fuentes García  
Evaluador: MSc. Claudia Maribel Campos Berganza  
Evaluador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano

## DECLARACIÓN JURADA DE ORIGINALIDAD

YO: **Issa Jossé Duarte Véliz de Madriles**, con documento de identificación CUI: **1792 61126 0504** y carné número **200512439**

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

Autor: \_\_\_\_\_

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke, positioned over a solid horizontal line.

**ACTA No. GT-PFS-A-9-2022 -MA-**

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 8 de octubre de 2022, a las 14:00 horas para evaluar la presentación del informe del **TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN II de la licenciada Issa Jossé Duarte Véliz, Carné 200512539, Sección A**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado: **"LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA PARA EL CAMBIO DE RÉGIMEN PARA LAS RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DE VEHÍCULOS AÉREOS NO TRIPULADOS, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. La presentación del Trabajo Profesional de Graduación fue calificada con una nota promedio de **11/30 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante de la Terna Evaluadora. La Terna Evaluadora hace las siguientes recomendaciones: **que el sustentante incorpore las enmiendas sugeridas por la Terna Evaluadora dentro de los 5 días hábiles.**

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



Dr. Elder Hermelindo Fuentes García  
Coordinador



Msc. Claudia Maribel Campos Berganza  
Evaluador



Msc. José Antonio Dieguez Ruano  
Evaluador



Licda. Issa Jossé Duarte Véliz  
Postulante



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

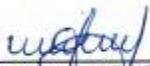
**ADDENDUM**

El Docente del Curso Trabajo Profesional de Graduación II Certifica, que la Lcda. Issa Jossé Duarte Véliz, Carné 200512539 incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro de la Terna Evaluadora dentro del plazo estipulado y obtuvo la calificación siguiente:

<b>Punteo</b>	
Zona:	59
Presentación Trabajo Profesional de Graduación II:	11
<b>Nota final:</b>	<b>70</b>

APROBADO

Guatemala 15 de octubre del 2022.

(F) 

Lcda. MSc. Ingrid Rubio Alemán  
Docente del Curso Trabajo Profesional de Graduación II

## **ACTO QUE DEDICO**

A Dios	Padre Santo, porque todos los logros y bendiciones obtenidos vienen directamente de él.
A mis padres y hermanos	Por su amor y apoyo incondicional, pero sobre todo mi madre, por ser siempre el pilar de mi vida.
A mis hijos, Emma y Agustín	Todo lo hago por y para ustedes porque son mi mayor motor de cada día. Los amo
A mi esposo	Por su motivación y apoyo para alcanzar todo lo que me propongo. Es el mejor compañero de vida.
Al resto de mi familia	Gracias por acompañarme en mi camino de vida. Los quiero a todos
A mis compañeros de Maestría	Con mucho cariño y aprecio.
A mi padrino	Con gran agradecimiento y respeto
A la Universidad de San Carlos de Guatemala	Por proporcionar educación superior y por darme la oportunidad de obtener un título a nivel Postgrado.

## CONTENIDO

<b>RESUMEN</b>	i
<b>INTRODUCCIÓN</b>	ii
<b>1. ANTECEDENTES</b>	1
1.1 Antecedentes de la unidad de análisis	1
1.2 Antecedentes del problema	3
1.3 Antecedentes de investigaciones similares al tema	4
<b>2. MARCO TEÓRICO</b>	7
2.1 Teoría Tributaria	7
2.2 Regímenes del Impuesto sobre la Renta de Actividades Lucrativas	18
2.3 Planificación tributaria	22
<b>3. METODOLOGÍA</b>	29
3.1 Definición del problema	29
3.2 Delimitación del problema	30
3.3 Objetivos	31
3.4 Diseño Utilizado	32
3.5 Instrumentos de procesamiento de datos	35
<b>4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS</b>	36
4.1 Ámbito de la empresa	36
4.2 Presentación de Resultados	44
4.3 Discusión de resultados	61
4.4 Propuesta de mejoras a implementar	66
4.5 Supuestos básicos para la implementación	79
<b>CONCLUSIONES</b>	82
<b>RECOMENDACIONES</b>	84
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	85
<b>ANEXOS</b>	90
<b>ÍNDICE DE TABLAS</b>	108
<b>ÍNDICE DE GRÁFICAS</b>	110
<b>ÍNDICE DE ACRÓNIMOS</b>	111

## RESUMEN

La unidad de análisis es una empresa individual, dedicada a la venta y la prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados, registrada ante la Administración Tributaria bajo el Régimen de Impuesto sobre la Renta sobre Utilidades de las Actividades Lucrativas. Sin embargo, ésta ha tenido una carga tributaria alta del pago de dicho impuesto durante los últimos años, lo que afecta las utilidades netas que ésta pueda obtener como resultado de sus operaciones comerciales, y su crecimiento en el mercado al que pertenece.

Respecto a la metodología para la obtención de la información y los datos necesarios para realizar el Trabajo Profesional de Graduación, se aplicaron los métodos descriptivo y explicativo. El diseño de la investigación documental y el de campo; con un enfoque mixto. Utilizando la observación directa, cuestionarios de entrevistas, y el análisis documental y de contenido.

En el desarrollo de la investigación, se obtuvieron resultados por cada objetivo planteado, con lo cual se estableció que los principales factores que han impactado en la carga tributaria de la empresa, durante los periodos examinados, han sido los gastos no deducibles generados por gastos de importación sin la adecuada documentación de soporte, y los gastos de viáticos que sobrepasan el límite deducible permitido por la Ley. De la misma manera, se realizó el cálculo de dicho impuesto bajo las especificaciones de cada Régimen de Actividades Lucrativas del Impuesto sobre la Renta, reflejando la información necesaria para determinar cuál es el régimen más favorable para la empresa.

Por último, derivado del análisis mencionado en el párrafo anterior, se concluyó que el Régimen más favorable para la operación, es el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, considerando que los factores que afectan la carga tributaria de la empresa no cambiarán en un corto plazo, de acuerdo con lo especificado por la administración de la empresa, por lo que se propone realizar una planificación tributaria como herramienta para el cambio de Régimen para las Rentas de Actividades Lucrativas, y aprovechar de esa forma las opciones que la ley permite.

## INTRODUCCIÓN

El trabajo que a continuación se presenta, fue realizado para elaborar una planificación tributaria como herramienta para el cambio de Régimen para las rentas de Actividades Lucrativas, en una empresa que se dedica a la venta y prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados, ubicada en el municipio de Guatemala, con el objetivo de verificar y aprovechar las opciones que la ley permite.

En el primer capítulo, se pueden encontrar los antecedentes generales de la unidad de análisis, del problema y de las investigaciones similares al tema. Donde principalmente se consideraron las características históricas y particularidades de cada una de ellas para propósitos del trabajo realizado.

En el capítulo dos, se plantearon las teorías científicas y conceptuales que se relacionaron con la planificación tributaria que se utilizó como una herramienta para el cambio de Régimen para las Rentas de Actividades Lucrativas. Conceptualizando así, todos los aspectos relacionados con la teoría tributaria de dicho impuesto.

En el capítulo tres, se expuso la metodología utilizada en la investigación. Los métodos, técnicas, procedimientos, contenidos, los enfoques, así como también se puede observar el planteamiento y especificación del problema, el punto de vista del trabajo, la delimitación del problema, la unidad de análisis, el período histórico, el ámbito geográfico, entre otros. Lo cual, sirvió de base para realizar los análisis correspondientes.

Además, en el capítulo cuatro, se presentaron y se analizaron los resultados obtenidos en la investigación mediante la metodología señalada en el párrafo anterior. Sin embargo, también se encuentran aspectos que deben realizarse previo a la obtención de los resultados, como lo son el ámbito de la empresa, el marco formal y legal, el proceso operativo, los actores principales, las fortalezas y las debilidades de la empresa, los supuestos básicos a priori de dicha investigación.

Por último, se puntualizan conclusiones, recomendaciones, referencias bibliográficas y los anexos, con los cuales se concluye el trabajo de investigación.

## **1. ANTECEDENTES**

En este capítulo se incluye la información referente al marco histórico de la unidad de análisis, las circunstancias vigentes del problema, así como las indagaciones elaboradas anteriormente que están estrechamente relacionadas con la investigación realizada.

### **1.1. Antecedentes de la unidad de análisis**

Para este trabajo de investigación, se analizaron principalmente las características de la unidad de análisis, desde el sector económico al que pertenece, como de sus particularidades.

#### **1.1.1. Antecedentes del sector económico de la unidad de análisis.**

Para poder visualizar las características de la unidad de análisis, es importante conocer desde el punto más general cuál es la actividad económica a la que se dedica, éste es el sector servicios. “En el desarrollo económico este sector ha aumentado en las últimas décadas con un progresivo fortalecimiento de su peso en la actividad económica y la generación de empleo; hoy alrededor de 70% del producto mundial es producido por el sector terciario y este concentra sobre 45% del empleo”. Convirtiéndose así, en uno de los principales motores de la economía mundial. (Banco Mundial. 2014. Párr. 2)

Así mismo, este sector “se ha convertido en el mayor contribuyente al crecimiento de la productividad, especialmente a medida que el uso de los servicios de tecnología de la información y las comunicaciones ha crecido”. Esto no solo enmarca a estos dos tipos de servicios, sino a todos los tipos de servicios en general. (Herrera. R. 2021. Pág. 4).

En el entendido que la prestación de servicios ha ido aumentando, los servicios con uso de vehículos aéreos no tripulados (drones), se ha vuelto igualmente, cada vez más popular en la actualidad. Es posible hoy en día, encontrar empresas con drones especializados, para realizar trabajos dependiendo de las especificaciones de los mismos. Y aunque, “el sector predominante es el audiovisual, también encontramos empresas de servicios de fumigación con drones; servicios de fotogrametría con drones;

o, incluso, servicios de inspección técnica con drones”. Así como es el caso de la unidad de análisis de este trabajo de investigación. (Agencia Estatal Europea de Seguridad Aérea. s/f. Párr. 4).

Asimismo, la empresa puede considerarse clasificada internacionalmente dentro de la industria aeroespacial, ya que su especialidad son los vehículos aéreos no tripulados, ya sea para la venta o para la prestación de servicios, los cuales fueron incluidos dentro de la clasificación aeroespacial de acuerdo con el convenio de Chicago en el 2018.

### **1.1.2. Antecedentes de la empresa que se dedica a la venta y prestación de servicios de vehículos aéreos no tripulados**

Con el objetivo de comprender y conocer más a detalle a la empresa unidad de análisis esta se describe a continuación:

La empresa unidad de análisis, es una empresa individual que se dedica a la venta y prestación de servicios de vehículos aéreos no tripulados, más conocidos como drones, la cual está ubicada en el municipio de Guatemala y que puede vender y prestar servicios en todo el territorio guatemalteco y extranjero. (Madrid, L. (2022) comunicación personal preg. 2)

La empresa Unidad de análisis inició operaciones el 24 de noviembre de 2016, es una empresa relativamente nueva, generada por el emprendimiento del dueño. Se dedica según registro mercantil a la importación, distribución, compra y venta de todo tipo de vehículos aéreos no tripulados, herramientas, motores, partes de estos vehículos, repuestos electrónicos, cámaras, dispositivos electrónicos, fabricación de los mismos, servicios de recolección y procesamiento de datos aéreos, servicios de capacitación y todo lo relacionado al objeto principal. A su vez, en el Registro tributario unificado su registro corresponde a otras actividades de servicios de apoyo a las empresas sin clasificar en otra parte. (Madrid, L. (2022) comunicación personal preg. 3)

Es una empresa que está dedicada y registrada para realizar trabajos de toda índole que estén relacionados a las actividades descritas en su Acta de constitución.

Esta empresa, la cual es unidad de análisis está inscrita actualmente en el Registro Tributario Unificado (RTU) de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) en los siguientes impuestos: Impuesto Sobre la Renta (Régimen sobre Utilidades de las Actividades Lucrativas), Impuesto al Valor Agregado Régimen general, Impuesto de Solidaridad (ISR acreditable a ISO). Tiene como características especiales las siguientes: Importador, emisor de factura electrónica

Asimismo, en Guatemala, cualquier vehículo aéreo no tripulado debe registrarse en la Dirección General de Aeronáutica Civil [DGAC] y cumplir con una serie de regulaciones para poder operar dentro del territorio aéreo de Guatemala, para lo cual ya se encuentra en proceso de obtener su registro. (Madrid, L. (2022) comunicación personal preg. 4).

Este registro debe ser realizado con el objetivo de mantener el control de todos los vehículos aéreos no tripulados que se utilicen en Guatemala y que puedan causar daños por el buen o mal uso de los mismos.

## **1.2. Antecedentes del problema**

Actualmente la unidad de análisis presenta todas sus obligaciones tributarias. Sin embargo, al momento de realizar el cálculo y pago del Impuesto sobre la Renta anual, el Contador General, el cual es únicamente un proveedor tercerizado y se encarga de realizar las declaraciones y la contabilidad de acuerdo con los documentos tributarios recibidos por parte del propietario, al realizar las declaraciones, ha identificado que algunos gastos relacionados a la generación de ingresos no pueden ser utilizados como deducibles del Impuesto sobre la Renta, ya que no cumplen con los requisitos necesarios de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria.

Esta situación, conlleva a que la empresa tenga una carga tributaria y un pago de impuestos más altos de lo que en realidad le corresponde (gastos e IVA crédito al mismo tiempo) si dichos documentos pudieran ser válidos para las respectivas deducciones. Esta situación, crea a la empresa un resultado negativo en su utilidad anual, que impacta en la rentabilidad de su operación, incrementando la posibilidad de que su negocio se estanque comparado con otros de sus competidores.

Por ejemplo, los costos impositivos por realizar compras al extranjero de materiales y repuestos los cuales de acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria en su libro I Artículo 22, sólo pueden considerarse deducibles los gastos y costos que cuenten con la póliza de importación correspondiente como documentación de soporte, así como el costo de los viáticos por prestaciones de servicios fuera de la ciudad que no cuenten con documentación como facturas autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que son pagos realizados a comedores o personas que no cuentan con un registro tributario o porque son

tiendas o mercados de barrio, etc. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-2012, 2012).

Como se mencionó anteriormente, estos casos pueden afectar la utilidad final del contribuyente, ya que por ser una empresa individual que está tratando de abrirse campo en dicha industria, necesita para poder ser más competitivo, que pagos de impuestos se efectúen conforme lo que corresponde su utilidad real y minimizar los costos extras relacionados con gastos no deducibles.

Por tal motivo, la empresa necesita evaluar dichos costos a través de la herramienta de planificación tributaria y poder considerar si es factible la realización del cambio de Régimen de Utilidades de Actividades Lucrativas al Régimen Opcional Simplificado de Ingresos de Actividades Lucrativas.

### **1.3. Antecedentes de investigaciones similares al tema**

En investigaciones anteriores sobre la carga impositiva de empresas y su correcta consideración, se pudieron observar los resultados siguientes:

La planificación de impuestos resulta de la tendencia para determinar los efectos fiscales financieros que se generan de la operación financiera de las empresas y que les permita a estas legalmente minimizar el costo fiscal, aprovechando así, las ventajas que conceden las leyes fiscales al máximo. (Vélasquez, A., González, M., & Maravert, M., 2016, pág. 20)

Lo anterior, resalta la importancia de realizar una Planificación tributaria que permita reducir los costos excesivos que pueden ocurrir de no determinar cuál es el Régimen adecuado, con el cual el pago del Impuesto sobre la Renta pueda ser justo tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, con la seguridad de aprovechar las opciones que da la ley, sin riesgos de incurrir en multas e intereses por diferencias de criterios.

Para fortalecer los procedimientos y dictar acciones empresariales para que estas puedan alcanzar sus metas y objetivos trazados se deben trazar los lineamientos estratégicos que permitan ejecutar las acciones empresariales, además de anticipar los acontecimientos, tomar decisiones, fijar políticas, etc. que les permita

lograr los objetivos. Siempre realizándose bajo estricto apego de las leyes fiscales y de derecho común. (Maldonado, A., 2016, pág. 121)

Para Maldonado, dichas estrategias de Planificación tributaria, también pueden ayudar a la empresa a tomar decisiones que le permitan a futuro conseguir mejores oportunidades de negocio, siempre apegándose a la normativa legal y tributaria.

Adicionalmente, Sandoval C. (2016), considera que “los inversionistas y empresarios se han visto en la necesidad de diseñar estrategias que busquen garantizar la sostenibilidad del negocio, generar empleo y beneficios personales, sin omitir su responsabilidad con el fisco”. Pág. 2.

Para obtener un resultado satisfactorio que ayude en el camino a ser más competitivo al contribuyente la utilización de la planificación tributaria les servirá para que “se encamine al aprovechamiento legal y estratégico de los incentivos y beneficios tributarios con el fin de maximizar la rentabilidad de los negocios mediante la reducción de la carga fiscal”, lo cual logrará mantener al contribuyente dentro de ese parámetro para competir con los grandes negocios. (Bosque, M., 2019, pág. 19)

Esto significa, que no solo el contribuyente estará reduciendo su carga tributaria, sino también estará garantizando mejoras a su empresa para el futuro, así como beneficiar a los trabajadores y a la empresa en general por generar más utilidad.

Otra de las investigaciones analizadas respecto a la planificación tributaria menciona que,

Las técnicas y herramientas de la metodología de la planificación fiscal que pueden ser utilizadas por las empresas en Guatemala deben aplicarse en las siguientes fases: evaluación, diagnóstico, alternativas de planificación, implantación y mantenimiento, soporte jurídico y documental. Lo cual genera un aumento directo en el rendimiento por reducción de gastos de impuestos y recargos innecesarios. (Sandoval. C. 2016 Pág. 113.

El proceso de planificación puede aplicarse para cualquier necesidad, pero bajo la metodología correspondiente que servirá como base para una mejor evaluación.

En la investigación realizada por Contreras O. (2016) afirma que:

La planificación fiscal es importante para fortalecer los procedimientos y dictar las acciones empresariales a seguir, con el fin de alcanzar las metas y objetivos trazados; es precisamente por esa razón que se debe trazar lineamientos estratégicos que permitan ejecutar estas acciones, además de poder anticipar los acontecimientos, apoyar la toma de decisiones, desarrollar procedimientos y fijar políticas que permitan lograr los objetivos. Así mismo la planificación fiscal se debe de realizar con estricto apego a las leyes impositivas y de derecho común. (pág. 121).

Este autor ratifica la importancia de una planificación tributaria para la toma de decisiones, que deben basarse en la normativa tributaria para evitar incurrir en infracciones y delitos.

## **2. MARCO TEÓRICO**

En el presente capítulo se presentan las teorías científicas y conceptuales relacionadas con la planificación tributaria como herramienta para el cambio de Régimen para las rentas de Actividades Lucrativas, en una empresa que se dedica a la venta y prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados.

### **2.1. Teoría Tributaria**

A continuación, se definen los conceptos relacionados con el tema de impuestos, en concreto el Impuesto sobre la Renta. Para lo cual, es necesario conceptualizar desde la teoría tributaria para conocer los puntos relacionados a este impuesto en específico.

#### **2.1.1. Derecho Constitucional Tributario**

En primer lugar, es importante definir este concepto, ya que en cada país los impuestos específicos parten desde este derecho. Por lo cual, el derecho constitucional se define como el derecho que estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las normas constitucionales, tales, como los principios de la tributación y el poder tributario del Estado". Lo cual, indica que la base para los principios tributarios arriba desde la Carta Constitutiva de cada país. (Bracamonte, E. 2020. pág. 3).

Asimismo, es importante conocer lo que significa el concepto de potestad tributaria, para comprender lo anterior. Cómo Peralta, C. (2014) indica que: "Es un poder jurídico que deberá ser ejercido respetando los principios constitucionales de la tributación, tanto formales como materiales, así como los demás principios constitucionales". En Guatemala, la potestad tributaria de crear tributos se le concede al Congreso de República por medio de la supremacía constitucional, la cual es regida por la Constitución Política de la República. Esta es ejercida al momento de que el Congreso (poder legislativo), establece los tributos por medio de una ley. Pág. 184

## **2.1.2. Principios Constitucionales del derecho tributario en Guatemala**

Estos principios describirán los valores ya sean sociales, éticos, legales o ideológicos que están establecidos en la Constitución Política de Guatemala, del cual se deriva el ordenamiento jurídico tributario. Para lo cual, se definen a continuación cada uno de los mismos.

### **a) Principio de legalidad**

Este principio se basa en que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos en Guatemala, el hecho imponible que debe ser típico (desarrollado en la ley) y por tal motivo, “serían nulas de pleno derecho, las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo”. Esto se refiere a que, para su aplicación, la Ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley. (Constitución Política de la República de Guatemala. 1985. Art. 239)

Este principio también llama la atención de Islas, R. (2009), quien indica que:

Generalmente es reconocido en los ordenamientos supremos de los diferentes Estados; ello se debe a la relación de supra/subordinación entre los representantes del Estado y los gobernados en virtud de los cuales los primeros afectan la esfera jurídica de los segundo. Pág. 98

La separación de poderes debe realizarse basándose en los principios constitucionales, y en temas tributarios este principio no es desconocido, ya que es la forma correcta en que los contribuyentes podrán conocer la imposición del impuesto.

### **b) Principio de justicia y equidad**

Por otro lado, existe otro principio que es definido como “un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes

entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”. Este es el principio de equidad que establece los términos en los cuales la distribución de la carga tributaria debe ser equilibrada y justa, dependiendo de la capacidad de cada contribuyente. (Escobar, R. 2002, párr. 28)

Asimismo, este principio indica que “los impuestos deben ser justos y equitativos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo; y equidad significa darlo en forma proporcional”. En este sentido, las normas tributarias deben de dar igualdad a la población en la forma en que cada persona pueda aguantar la carga respectiva. (Constitución Política de la República de Guatemala. 1985. Art. 135 literal d)

### **c) Principio de capacidad económica o de pago**

Este principio garantiza que el tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que la Administración Tributaria grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes por lo que,

Cada persona debe contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, de conformidad con su capacidad de pago; los que tienen más capacidad de pago deberían contribuir más y los que tienen menos capacidad de pago deberían contribuir menos. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. (Bracamonte, E. 2020, pág. 11)

Para esto, es indispensable que existan tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos para que el impuesto sea de acuerdo a la capacidad de cada contribuyente.

### **d) Principio de igualdad**

El principio de igualdad constituye un valor, no solamente del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento fundamental. En ese sentido, y en materia tributaria, “el principio de capacidad económica y, en general, el conjunto de los criterios de distribución de la carga tributaria, están emparentados con el fundamental valor de la igualdad”. En

definitiva, este principio indica que deben entonces el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentren en las mismas condiciones y no debe ser selectivo. (Velásquez, A. 2021, págs. 14-15)

#### **e) Principio de no confiscación**

Es importante mencionar que ningún impuesto puede afectar completamente el patrimonio de un contribuyente en su totalidad, de acuerdo Pérez, F. (2011) citado por la Revista Jurídica de la Universidad Rafael Landívar (2012), indica lo siguiente:

Conviene advertir, en cualquier caso, que en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de inconstitucional sin necesidad de recurrir al principio estudiado, por el simple juego de la regla de la capacidad económica. Pág. 11

Así pues, es indispensable que los legisladores consideren este principio al momento de hacer o reformar leyes, ya que ninguna persona, ya sea jurídica o individual, deba comprometer sus bienes completamente con el objetivo de pagar impuestos.

#### **f) Principio de la no doble tributación**

Sería inapropiado también, considerar que todo bien sea destinado a pagar tributos, ya que “dentro de un Estado no puede permitirse que un mismo hecho generador de tributos sea gravado dos o más veces, al igual que un ente impositivo establezca dos o más gravámenes sobre un mismo hecho generador”. Por tal motivo, las leyes deben ser establecidas de tal manera que ningún contribuyente deba ser obligado a pagar dos o más impuestos. (Bracamonte, E. 2020, pág. 11)

#### **g) Principio de la no retroactividad de la ley**

Respecto a este principio, la Constitución Política de Guatemala art. 15, regula que la ley no tiene efecto retroactivo, exceptuando cuando favorece al reo. Es decir “que la misma no puede aplicarse dentro del ámbito temporal hacia el pasado la prohibición consiste en

que no puede retrotraerse la aplicación de la ley, a hechos o supuestos establecidos o no por otra ley anterior”. Lo cual significa, que ninguna ley o precepto legal podrá aplicarse hacia hechos que ya han ocurrido, sino más bien todo debe ser aplicado hacia los hechos futuros. (Velásquez, A. 2021, pág. 37)

#### **h) Principio de generalidad**

En cuanto a tributación, este principio, se puede observar que es una derivación del principio de igualdad y por lo tanto,

No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él. (Saltos, M. 2017, pág. 61)

Es decir, dicho principio no debe enfocarse únicamente al hecho de que todos debían contribuir, sino más bien, que los que tengan que contribuir lo hagan así como el resto de contribuyentes. Y no se deje de percibir por parte del Estado, un ingreso que sí debió obtener en su debido momento.

#### **i) Principio de *solve et repet***

En materia fiscal, esta es una expresión que se utiliza con el objetivo de hacer referencia a la prohibición de realizar un pago previo o de caución. En Guatemala, tanto en la Constitución Política como en el Código Tributario se puede encontrar una definición más acertada. Por ejemplo en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, (1991) se puede encontrar que, “para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna”. Por lo que, ningún ente fiscalizador podrá solicitar un pago anticipado en referencia a conflictos o procedimientos tributarios. Art.166

### **2.1.3. Tributos en Guatemala**

En Guatemala, la clasificación de los tipos de tributos se puede encontrar en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en sus artículos 10, 11, 12 y 13. Asimismo, existe un Aforismo latino

*Nullum Tributum sine lege* (no existe tributo, si no lo establece la ley) y postula que para ser aplicado un tributo legalmente en nuestro país, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases de recaudación, así mismo le corresponde a la ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley (Bracamonte, E. 2020 haciendo referencia a la Constitución Política de la República de Guatemala, 1875). S/p.

Este concepto se basa principalmente en el principio de legalidad, ya que en el país así como en muchos otros, las leyes tributarias son establecidas por ley, de lo contrario no son aceptables.

#### **2.1.4. Clases de tributos**

La definición de los tributos en Guatemala se presentan en el Código Tributario tal como lo menciona el punto anterior, sin embargo otra definición sobre este concepto puede ser la "Prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público". (Giulliani, C. 1972, citado por Bracamontes, E. 2020, pág. 20).

Las definiciones dadas apuntan a que los tributos son una parte del deber cívico que los guatemaltecos tenemos para contribuir con los gastos del Estado.

Los tributos pueden dividirse en 3 de acuerdo con el decreto 6-91, Código Tributario, el cual indica:

- a) Impuestos: Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.
- b) Arbitrios: Son los tributos decretados a favor de las diferentes municipalidad.
- c) Tasas y Contribuciones: Este tipo de tributo surge por alguna actividad en específico que sea desarrollada por el Estado, municipalidad o cualquier otro organismo estatal. Las contribuciones pueden ser de carácter especial o por mejoras. Art. 11

Dentro de los tributos, se encuentran los impuestos, que en específico serán los que en base a una tasa impositiva sobre graven el hecho que lo genera dependiendo la ley específica en donde se establezca.

### 2.1.5. Tipos de impuestos

La clasificación se hace en base a las diferentes manifestaciones que se tiene de riqueza, y cómo es afectada por estos. Por lo que se pueden dividir en Impuestos directos e indirectos: los primeros son los que “se pueden considerar los casos de generación de rentas por parte de los agentes económicos, la imposición de renta al patrimonio, la afectación directa al sujeto y sus riquezas”. En Guatemala, aunque legalmente no existe una clasificación de los tipos de impuestos, esta también es utilizada. (Ruiz, F. s/f, pág. 102)

Algunos tipos de impuestos directos en Guatemala se encuentran:

- **Impuesto Sobre la Renta:** Es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Está normado por el Decreto 10-2012. Se genera cada vez que se producen rentas gravadas.

Se determinan según su procedencia: a. Actividades Lucrativas, b. Rentas del Trabajo y c. Rentas de Capital.

- **Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos:** La circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que deben pagar los propietarios de los mismos. Estos fondos en buena parte tienen como destino, las municipalidades del país. Está normado por el Decreto 70-94. El período de pago se realiza del 1 de enero al 31 de julio de cada año.

- **Impuesto Único Sobre Inmuebles:** Conocido como IUSI, es la contribución que los guatemaltecos dueños de bienes, inmuebles, rústicos o rurales y urbanos proporcionan al Estado, la mayor parte de lo recaudado es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas. Está normado por el Decreto 15-98. El pago se realiza trimestral o anualmente.

- **Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones:** El pago lo realizan los beneficiarios de herencias, legados y donaciones. Está normado por el Decreto 431.

• **Impuesto de Solidaridad:** El pago de este impuesto, lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Régimen Sobre Utilidades del ISR, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Está normado por el Decreto 73-2008. El pago se realiza trimestralmente. (s/a, 2018, párr. 8-12)

Todos estos impuestos en conclusión, son aquellos que gravan de manera directa la riqueza o patrimonio, los ingresos o rentas de los contribuyentes en Guatemala, a través de diferentes tasas impositivas y regulaciones específicas establecidas por el poder legislativo a través del Congreso de la República de Guatemala.

Respecto al otro tipo de impuesto, Ruiz. F, s/f. también hace referencia a los de tipo indirecto, los cuales define como los impuestos

Que gravan un hecho y recaen directamente sobre el consumo y no grava al verdadero contribuyente. Se trata de afectar a una determinada persona, contando con la participación de terceros. Es el caso de la imposición al consumo, donde la carga tributaria debe incidir sobre la totalidad de los sujetos consumidores del país. Pág. 104.

Estos impuestos no son más que los que se van trasladando durante el proceso de producción hasta llegar al consumidor final.

Dentro de los impuestos indirectos más conocidos se encuentran:

• **Impuesto al Valor Agregado:** Es el impuesto que más dinero genera para el Estado, lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio. Está normado por el Decreto 27-92. La tarifa del IVA es del 12% del valor de cada producto o servicio y está siempre incluida en los precios de todo lo que compramos. Los contribuyentes inscritos en el Régimen General están obligados a reportar mensualmente el IVA pagado en sus compras y el IVA cobrado en sus ventas.

• **Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo:** Surge en el momento del despacho de petróleo crudo y combustibles. Lo recaudado es asignado a las municipalidades, para el servicio de transporte, mejorar y construir y mantener la infraestructura vial, tanto urbana como rural. Está normado por el Decreto 38-92

Las tasas del impuesto son las siguientes: Gasolina superior Q.4.70; Gasolina Regular Q4.60; Gasolina de Aviación Q4.70; Diesel y gas oil Q1.30; Kerosina Q0.50; Kerosina para motores de reacción Q0.50; Nafta Q0.50.

• **Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas:** Las bebidas que pagan este impuesto son las Cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas, Vinos, vinos espumosos, vinos, vermouth y sidras, bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas, el resto de bebidas fermentadas. Está normado por el Decreto 21-2004.

La base del impuesto lo constituye el precio de venta al consumidor final, sugerido por el fabricante o el importador.

• **Impuesto al Tabaco y sus productos:** Rige todo lo relacionado con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos, además de fijar un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina, nacionales e importados, así como a los puros y mixturas. El monto del impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector salud. Está normado por el Decreto 61-77.

Lo deben pagar los fabricantes y los importadores.

• **Impuesto a la Distribución de Cemento:** La distribución de cemento en el territorio nacional, lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto, se genera al momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o bien al internarse al país. Está normado por el Decreto 79-2000.

La tarifa de este impuesto es de Q1.50 por cada bolsa de 42.5 kilogramos de peso o bien su equivalente, cuando se venda a granel o en bolsas de diferente peso. (s/a, 2018, párr. 13-20)

Los impuestos indirectos en Guatemala tienen más diversidad en el objeto de aplicación, sin embargo, todos al final recaen sobre los mismos sujetos, los consumidores que adquieren los productos gravados con este tipo de impuestos.

### 2.1.6. Impuesto Sobre la Renta

Basado en lo que establece la legislación guatemalteca y de acuerdo con el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria en sus artículos del 1 al 4, indica que:

Este impuesto es un impuesto directo y grava toda renta que provenga del trabajo, de la inversión de capital o de la combinación de ambos, que sea obtenida por personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el

país. Esto quiere decir que el principio de territorialidad también se aplica a esta regulación.

Este impuesto será determinado por todas las rentas establecidas en dicha ley, bajo los principios constitucionales que rigen en el país.

Este impuesto según la procedencia de su actividad, puede calcularse según la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, art 3, “en base a: Rentas de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital”. Los cuales mantienen una tasa de determinación diferente. Las mismas serán definidas a continuación:

### **A. Rentas de Actividades Lucrativas**

Como parte de las generalidades de este impuesto, se pueden encontrar las siguientes: “Esta proviene de toda contraprestación, retribución o ingreso que se derive de las actividades económicas a la que la empresa se dedica y por lo cual fue registrada ante la Autoridad Tributaria en Guatemala”. (Cordon, L. 2018, pág. 5). En otras palabras, son todas aquellas retribuciones que se obtienen por las operaciones comerciales que las personas realizan.

Otra definición es “Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad.” (Ley de actualización tributaria, 2012, Art. 4). Ambos regímenes comparten algunas regulaciones como por ejemplo las citadas en los artículos del 15 al 17.

Existen premisas estipuladas en la Ley de actualización tributaria que deben considerarse al momento del cálculo del impuesto. Algunas de ellas son las siguientes:

Las rentas de capital se excluyen de la base de cálculo del impuesto. Las Rentas presuntas de profesionales: Cuando el profesional universitario haya percibido alguna renta y no haya declarado sus impuestos, la Administración Tributaria tendrá la capacidad de presumir (salvo prueba en contrario) que el profesional tiene un ingreso de Q30, 000.00. Los costos y gastos deducibles deberán siempre

ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir renta gravada. Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, 2012, art. 3, 17).

El tipo impositivo que esta renta deberá reportar ante la Administración Tributaria, dependerá de en qué Régimen se encuentra inscrito el contribuyente. El Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, es donde se encuentran establecidos con base al principio de legalidad, la normativa para la presentación y cálculo de este impuesto.

### **2.1.7. Impuesto de Solidaridad**

La definición de las obligaciones establecidas acerca del Impuesto de Solidaridad se puede encontrar en la Ley específica del Impuesto de Solidaridad, 78-2008, en el cual su Art. 1 menciona:

Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Este impuesto fue establecido para contribuir de forma especial y solidariamente con los gastos del Estado, como un impuesto adicional a los pilares de la tributación en el país.

Adicional a ello, es importante mencionar que “el tipo impositivo es de 1% sobre ingresos brutos o sobre el activo neto, el que sea el mayor; y debe reportarse a la autoridad cada trimestre vencido”. (Santay, H. 2017, pág. 26).

Este impuesto a pesar de que el tipo impositivo es bajo y su ley es relativamente más corta que las demás leyes tributarias guatemaltecas, es sumamente complejo.

Lo anterior, refleja que este impuesto proporciona alguna dificultad al momento de su cálculo, sobre todo porque puede acreditarse con el Impuesto sobre la Renta.

La misma ley establece que, este impuesto tiene métodos de acreditación con el Impuesto sobre la Renta siguientes:

- a. El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.
- b. Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria. (Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, art. 11)

Este impuesto sustituye al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), mismo que venció el 31 de diciembre de 2008.

## **2.2. Regímenes para las rentas de Actividades Lucrativas**

Los regímenes de Actividades Lucrativas que existen de acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 14 son los siguientes:

### **2.2.1 Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.**

Este Régimen, tiene un tipo impositivo del 25% de la renta imponible de la empresa. Es decir, la renta imponible se determina deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

Con el entendido de que, “conforme lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, art. 21 se considerarán costos y gastos deducibles siempre y cuando sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas. (Cordón, L. 2018. pág. 5)

Algunos conceptos que forman parte de este Régimen: “Renta bruta: Conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación anual. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, Art. 20).

Costos y gastos deducibles: Es lo que se paga, por la compra de mercaderías para la venta, o lo que cuesta producirlas. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas. Estas son solo algunas de las características más importantes del Régimen Sobre Utilidades De Actividades Lucrativas. Este Régimen también se caracteriza por ser una declaración anual que paga anticipos cada trimestre vencido. Estos pueden calcularse por cierres parciales (25% sobre la utilidad del trimestre) o por renta estimada que sería el 8% del 25% de la renta bruta del trimestre).

El contribuyente que se registre bajo este Régimen, está en la obligación de declarar Impuesto de Solidaridad. (Santay, H. 2017, pág. 20-24)

Este tipo de impuesto, se puede considerar uno de los tipos más difíciles de calcular, ya que generalmente contiene demasiadas reglas que deben valorarse al momento de realizar el cálculo del mismo.

### **2.2.2 Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.**

Bajo este Régimen, el cálculo del impuesto se aplica a todos los ingresos provenientes de las Actividades Lucrativas y deduciendo de su renta bruta las rentas exentas. Pero a diferencia del Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y como su nombre lo indica, “este se calculará únicamente sobre los ingresos gravados”. (s/a, 2018, párr. 7)

La tasa impositiva de este impuesto, dependerá del volumen de ingresos que el contribuyente obtenga durante el período impositivo. Esta puede ser 5% para los contribuyentes con ingresos anuales de Q 0.00 a Q 30,000, y de 7% de ingresos mayor a dichos Q 30,000. Las personas inscritas deben presentar sus declaraciones mensualmente durante los primeros diez días hábiles del mes inmediato siguientes.

La característica principal de este impuesto, y como su nombre lo indica, es la forma simplificada de cumplir con la obligación de colaborar con los gastos del Estado.

### **2.2.3 Obligaciones comunes para ambos regímenes para las rentas de Actividades Lucrativas.**

Ambos regímenes para las rentas de Actividades Lucrativas tienen ciertos lineamientos que seguir por separado para la determinación del pago del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, también tiene algunas obligaciones comunes que deben seguir de acuerdo con la ley establecida.

### **A. Inscripción en un Régimen.**

Para pertenecer a un Régimen específico de ISR sobre Actividades Lucrativas la ley de Actualización Tributaria, art. 50 indica: “Los contribuyentes deben indicar a la Administración Tributaria, el Régimen que aplicarán, de lo contrario la Administración Tributaria los inscribirá en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas”. Estos requisitos podrán darle a la Administración un mejor control sobre la información que los contribuyentes deben presentar dependiendo de qué Régimen han escogido para inscribirse.

### **B. Sistema de contabilidad.**

Otra de las obligaciones que los contribuyentes que realicen Actividades Lucrativas están sujetos, es el de llevar contabilidad, a continuación la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, art. 52, lo define así:

Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y este libro, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos como para los costos y gastos, excepto en los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, pero una vez seleccionado uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

Se entiende por sistema contable de lo devengado, el sistema contable consistente en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos.

Las personas jurídicas cuya vigilancia e inspección estén a cargo de la Superintendencia de Bancos, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación; de acuerdo con las disposiciones sobre el sistema de contabilidad que hayan sido emitidas por las autoridades monetarias.

Este artículo establece los tipos de sistema contable utilizables y la forma en que deben ser llevados por los contribuyentes, así como la definición del sistema contable de lo devengado.

### **C. Libros y registros.**

Adicional a los anteriores requisitos, la misma Ley establece que,

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho Código, en materia de llevar libros, registros y estados financieros.

Los contribuyentes deben preparar y tener a disposición de la Administración Tributaria el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos; todos a la fecha de cierre de cada período de liquidación definitiva anual. Dichos estados financieros deben ser debidamente auditados cuando corresponda. (Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, 2012, art. 53).

Este requisito es establecido por la ley para ambos regímenes, aun y cuando el Régimen Opcional Simplificados sobre Ingresos de Actividades Lucrativas no necesite los costos y gastos del período para poder determinar el pago.

### **D. Cambio de Régimen**

Los contribuyentes que se encuentren bajo cualquiera de los dos regímenes de Actividades Lucrativas, podrán cambiar de Régimen “previo aviso a la Administración Tributaria, siempre y cuando lo presenten durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación”. No hay ninguna otra restricción que pueda impedir el cambio de Régimen, los contribuyentes pueden hacerlo las veces que sea necesario para su operación, siempre y cuando den aviso previo al inicio del siguiente período fiscal. (Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, 2012, art. 51)

#### **2.2.4 Cambio de Régimen de Actividades Lucrativas**

Para los contribuyentes bajo dichas rentas de Actividades Lucrativas podrán optar por realizar el cambio si lo desean. Sin embargo, “el cambio de Régimen se aplica a partir del uno (1) de enero del año siguiente. Quien no cumpla con el aviso referido será sujeto a la sanción que corresponda según el código Tributario”. Es por ese motivo, que es necesario realizar el aviso a la Administración Tributaria durante diciembre, para que este cambio comience a correr a partir del inicio del período fiscal siguiente. (Decreto 10-2012, art. 51)

### **2.3 Planificación tributaria**

Antes que nada, es necesario considerar la planificación tributaria de acuerdo con s/a. Universidad Andrés Bello, 2021, Permite que:

Las empresas pueden organizarse respecto al pago de los impuestos, siempre dentro de los márgenes establecidos de la ley para aprovechar los beneficios que esta proporciona y evitar asimismo las altas cargas impositivas.

Dadas las circunstancias, las organizaciones que realmente deseen tener éxito requieren de una correcta planificación tributaria. Esto les permite mantenerse bajo los parámetros legales, pero manteniendo el máximo control posible sobre las obligaciones por cumplir. Párr. 1 y 3.

Básicamente una planificación debería ser efectiva si bajo todos los parámetros legales, los contribuyentes obtienen pleno control y conocimiento de cómo determinar el pago de sus impuestos.

Otra definición podría ser la que menciona Vergara, S. (s/f.), la cual menciona que “la planificación tributaria es un proceso, constituido por actuaciones lícitas del contribuyente, sistemático y metódico, en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal”. Lo cual evita que disminuya la rentabilidad de las empresas, aumentando la competitividad en el mercado y haciendo fluir mejor la economía del país. pág. 2

Así también, la Real Academia Española plantea otra definición en el Diccionario panhispánico del español jurídico (2020). “Actividad profesional consistente en diseñar una operación jurídica teniendo en cuenta sus consecuencias fiscales, ejecutarla

mediante las correspondientes autoliquidaciones y prever la reacción de la Administración tributaria preparando las vías de oposición a la misma". Párr. 1

### **2.3.1 Clases de planificación tributaria**

Para realizar una planificación se necesita el conocimiento correspondiente ya que existen 2 clases de planificación tributaria que pueden aplicarse de acuerdo con Chile, O. 2020, los cuales son:

La común y corriente y la especializada. El primero de ellos es lo que la mayoría de tributarios hace y se refiere a la planificación de la fecha de pago de los impuestos, y su objetivo es cumplir con las obligaciones dentro del plazo legal, para no incurrir en sanciones.

La segunda es la debida planificación, que consiste en el análisis a fondo de la normativa tributaria aplicable a la entidad en particular y en este caso se requiere obligadamente que el departamento de impuestos del contribuyente intervenga, y es recomendable la asistencia de un equipo de expertos en materia tributaria, para analizar las operaciones del contribuyente y contrastarlas con la aplicación estricta e interpretación exegética de las normas fiscales. Párr. 2

Los contribuyentes generalmente para poder aplicar una planificación tributaria especializada, debe contratar a consultores externos expertos, si es que no tienen uno de planta, para que puedan apoyar en este aspecto ya que es un procedimiento muy técnico que puede rayar entre en los márgenes de la ley.

### **2.3.2 Importancia de la Planificación Tributaria**

Básicamente, la importancia de una planificación tributaria consiste en

Analizar una situación o un plan financiero para garantizar que todos los elementos permitan pagar la cantidad correspondiente de impuestos, siempre dentro del marco legal. Un plan que minimiza el pago de impuestos se denomina eficiente desde el punto de vista fiscal. (S/a. Universidad Andrés Bello, 2021, párr. 4).

Esta definición eficientiza el trabajo o la determinación del impuesto con el objetivo de dar mejor rentabilidad a los comerciantes/empresas por las operaciones realizadas, al reducir la carga tributaria. Por lo cual, al mismo tiempo se convierte en una herramienta esencial para cualquier empresa que la aplique y obtener la máxima utilidad después del pago de impuestos.

### 2.3.3 Elementos

Los elementos principales de la planificación tributaria de acuerdo con Coronado, N. y Vargas, S. (2000), son los siguientes:

El sujeto, es el contribuyente beneficiario de la planificación tributaria.

El objeto, el objeto de la planificación debe ser lícito, legal y recaer en el negocio proyectado real.

La finalidad, el objetivo es el ahorro impositivo así como el diferimiento del pago.

El proceso, el proceso debe componer una serie de actuaciones lícitas de forma sistémica para alcanzar su fin

El procedimiento, el conjunto de reglas y principios que regulan el proceso de forma ordenada.

Los instrumentos, se deben valer de todos los instrumentos de análisis, métodos y modelos proporcionados por otras disciplinas. Pág. 22

Estos elementos deben considerarse para obtener un resultado adecuado con la aplicación de una planificación tributaria correcta y eficiente.

### 2.3.4 Objetivos

Este tipo de prácticas dan mucha confianza a las empresas, ya que la mayoría son formuladas por expertos en la materia. Por ejemplo, para Chile, O. (2020) “una planificación tributaria especializada también es conocida con el nombre de economía de opción y su objetivo principal es optimizar la carga tributaria, dentro del estricto cumplimiento de las leyes fiscales”. Esto como se mencionó anteriormente, reduciría la carga tributaria e incrementa las ganancias del contribuyente, lo cual aumentaría a su vez una rentabilidad y competitividad a nivel económico. Párr. 3.

Adicional a lo anterior, para García-Mencó, A. (2016) los principales objetivos de este tipo de planificación son:

1. Apoyar a la estrategia empresarial: Debe analizar el marco jurídico tributario con el fin de que permita una acertada toma de decisiones en la actividad empresarial.
2. Reducir los costes financieros de la operación: Reducir al máximo los costes de cualquier operación empresarial debe ser uno de los objetivos a alcanzar por la planificación tributaria, esto incluye el aprovechamiento del tratamiento fiscal para los costes de financiamiento.

3. Maximizar los beneficios fiscales dentro de la legalidad: Buscar economías de opción reconocidas por la legislación tributaria, es una forma legal y legítima de aprovechar sus beneficios fiscales. Pág. 11

Por lo anterior, se puede deducir que el objetivo más importante es poder optimizar la carga tributaria aprovechando las ventajas que concede la ley y evitar altas cargas tributarias.

### **2.3.5 Soportes jurídicos de la Planificación Tributaria**

Una planificación tributaria además de buscar utilizar la mejor estrategia dentro del marco legal, también busca mejorar, encaminar y orientar hacia las mejores prácticas tributarias para aprovechar todos los beneficios que la Ley provee y así evitar caer en delitos como la defraudación tributaria o la evasión por no cumplir con la normativa establecida,

Con el objetivo de evitar que los contribuyentes dejen de pagar los impuestos que corresponden a través de una serie de actos que riñen con la ley y que se encuentran tipificados como parte de un delito, tipificado como defraudación tributaria en sus diversas formas. (Erales, D. s/f. párr. 3).

El no contar con la documentación adecuada y utilizar el gasto como deducible es una acción que puede incurrir en delitos considerados por el fisco como detrimento a su recaudación, cayendo en actos como defraudación, que podrían traer peores consecuencias a las empresas que lo practican.

Por lo tanto, es importante no solo enfocarse en las estrategias fiscales para minimizar el pago de impuesto de acuerdo a las opciones que la Ley concede, sino también, alinear los objetivos para realizar el cumplimiento fiscal y que evite caer en otras infracciones o delitos más graves.

De acuerdo con Carlos, F. (2011), citado por (Camal, E. 2019), el soporte que debe crearse es el siguiente:

a) Soporte Fiscal: Que la operación o actividad a efectuar esté dentro de las leyes fiscales debidamente fundamentada. Es decir, tener perfectamente analizada la norma para darle los fundamentos que permitan sostenerlas, dentro de una razonabilidad jurídica y lógica.

- b) Soporte Legal: Que tenga el soporte jurídico necesario para que en caso de alguna discrepancia con las autoridades fiscales o cualquier tercero se pueda defender la operación o actividad realizada.
- c) Soporte Documental: Que se cuente con la documentación necesaria a efectos de comprobar la veracidad de las operaciones y éstas estén dentro del marco legal, tales como contratos, convenios, escrituras públicas, facturas, etc.
- d) Soporte Contable: Uno de los requisitos de la deducibilidad es el de registrar contablemente todas y cada una de las operaciones efectuadas, ya que el no hacerlo tiene como castigo la no deducibilidad de la partida, aunque se reúnan todos los demás requisitos fiscales. Por lo que, se hace necesario darles el tratamiento contable debido, tanto en su registro de las operaciones como en la conservación de los mismos junto con la documentación.
- e) Razón de negocio: Que cuando se efectúe algún programa empresarial siempre será necesario justificar el porqué de las formas mecanismos o procedimientos para llevar a cabo las operaciones.
- f) Dictamen Fiscal: En toda la contribución es importante tener la seguridad de que la información que se tiene para la toma de decisiones es confiable, así como para tener una garantía jurídica en la implantación de un programa de optimización fiscal, por lo cual, es necesario la opinión de un tercero sobre el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, ante las autoridades fiscales, para darle más soporte legal. pág. 201-202

Estos soportes jurídicos darán esa certeza, no sólo al contribuyente, sino también al fisco, sobre las transacciones que se están realizando, evitando que se incurra en penalidades, multas e intereses, así como posibles delitos por no realizar la planificación de la forma correcta.

### **2.3.6 Otras definiciones relacionadas con la planificación tributaria**

Para realizar una adecuada planificación tributaria, es importante conocer ciertas definiciones que estarán involucradas dentro del proceso.

#### **a. Carga Tributaria**

Por consiguiente, la definición de carga tributaria es necesaria, ya que al realizar dicho trabajo se debe entender y conocer cuáles son los conceptos que se estarán evaluando, es por esto que para Westreicher, G. (2020) “.en general, la carga tributaria es la relación matemática entre la base imponible y el impuesto pagado al Estado. Así, se calcula un

ratio para medir la proporcionalidad”. La carga tributaria es un indicador importante debido a que puede servir de guía para la correcta toma de decisión respecto al pago de los impuestos. Párr. 1

### **b. Tasa Efectiva**

Para calcular los impuestos, se debe tomar la tasa establecida legalmente para el cálculo de los mismos, sin embargo “es aquella que se calcula mediante la división del monto del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio fiscal que corresponda, entre los ingresos acumulables de dicho ejercicio”. Esto significa que, esta tasa será la que el contribuyente paga realmente al Estado después de las deducciones y exenciones que la ley concede al mismo tiempo. (Secretaria de Hacienda y Crédito Público – SAT, s/f, Párr. 11).

### **c. Defraudación y elusión tributaria**

Estos conceptos son importantes, ya que de no realizar una adecuada planificación tributaria o de tratar de ser agresivos en la aplicación de la misma, se puede incurrir en delitos en materia tributaria. Por lo que, a continuación se pueden mencionar la definición de los mismos.

En Guatemala, la definición de defraudación tributaria la proporciona el Código Penal, Decreto 17-73, art. 358 “A”, el cual indica que

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

Este delito de acuerdo con el Código mencionado, establece que cualquier hecho pensado para reducir el pago de impuestos por medio de engaños o artimañas fuera del margen de la ley será considerado como defraudación.

Por otro lado, respecto a la elusión en materia tributaria, se puede definir de acuerdo a lo indicado por la Real Academia Española en su Diccionario Panhispánico del Español (s/f), como una “Conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria,

evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma". Reduciendo entonces también la carga impositiva utilizando algunos parámetros legales con el objetivo de evitar el pago. Párr. 1

### **3. METODOLOGÍA**

En este capítulo se despliegan los métodos, las técnicas, instrumentos y procedimientos que fueron utilizados para desarrollar el presente trabajo de investigación, incluyendo las herramientas utilizadas para realizar dicho proceso, para resolver el problema de la investigación relacionado con el pago del Impuesto sobre la Renta en regímenes de Actividades Lucrativas, en una empresa que se dedica a la venta, prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados.

#### **3.1 Definición del problema**

En este apartado se especificó y delimitó el problema que fue necesario abordar y resolver durante el presente trabajo de investigación.

##### **3.1.1 Especificación del problema**

La empresa unidad de análisis, es una empresa individual como parte de un emprendimiento creado por su dueño que tiene como visión convertir a su negocio en uno de los mejores proveedores y prestadores de servicio con vehículos aéreos no tripulados. Una tecnología avanzada que ha mejorado la rentabilidad del propietario, así como al país por medio de sus aportes tributarios. La empresa tiene distintos costos y gastos que se encuentran íntegramente relacionados con su operación y que de acuerdo a la ley pueden utilizarse como deducibles en el cálculo del Impuesto sobre la Renta sobre Utilidades de Actividades Lucrativas que es el Régimen de Impuesto sobre la Renta en la que se encuentra adherido actualmente.

Sin embargo, algunos de estos costos y gastos están siendo considerados no deducibles como por ejemplo, las compras de repuestos y materiales que son importados desde el extranjero, mediante servicio de paquetería “consolidada” y que no proporciona un documento fiscal como una póliza de importación, de acuerdo con lo establecido con la Ley de Actualización Tributaria Libro I, Decreto 10-2012; o respecto a los servicios que

presta, mantiene muy bajos costos que con la tasa actual del impuesto, le genera un pago alto de Impuesto sobre la Renta. Lo anterior, podría ocasionar altos pagos de Impuesto sobre la Renta mediante el Régimen actual en el que se encuentra inscrito, causando probablemente que la empresa tenga una carga tributaria más elevada en comparación a si estuviese adherido al Régimen simplificado de Impuesto sobre la Renta sobre Ingresos.

En este sentido, ¿Podría ser la planificación tributaria una herramienta para el cambio de Régimen para las rentas de Actividades Lucrativas, en una empresa que se dedica a la venta y prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados?

### **3.1.2 Punto de vista**

Tributario

## **3.2 Delimitación del problema**

La delimitación del problema, fija la unidad de análisis, el período de investigación y el ámbito geográfico que comprende la investigación.

### **3.2.1 Unidad de análisis**

Empresa que se dedica a la venta, prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados, ubicada en el departamento de Guatemala. Asimismo, los sujetos de la investigación son el Propietario, el Gerente Financiero, el Contador General.

### **3.2.2 Períodos históricos**

Del 1 de Enero 2020 al 31 de Diciembre 2021

### **3.2.3. Ámbito geográfico**

Municipio de Guatemala, Guatemala.

### **3.3 Objetivos**

En el presente apartado se muestran los objetivos, tanto generales como específicos, donde se procuraron identificar a efectos de conocer si una planificación tributaria como herramienta para el cambio de Régimen del Impuesto sobre la Renta puede ser de utilidad para tomar la decisión correcta cuál es el más apropiado para la empresa.

#### **3.3.1 Objetivo general**

Elaborar una planificación tributaria como herramienta para el cambio de Régimen de Impuesto sobre la Renta en una empresa que se dedica a la venta y prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados, para que sea determinado con esto el Régimen más favorable para la empresa unidad de análisis.

#### **3.3.2 Objetivos específicos**

a) Identificar qué factores incrementan la carga tributaria actual de la empresa, de acuerdo con el Régimen de Impuesto sobre la Renta en el cual se encuentra registrada, para que se establezcan las causas que impactan en dicho pago.

b) Determinar el Impuesto sobre la Renta con base a cada Régimen de Actividades Lucrativas, según la actividad económica y operaciones mercantiles de la empresa, para que se conozca el efecto de la carga tributaria bajo ambas alternativas.

c) Evaluar sí el cambio de Régimen de Impuesto sobre la Renta es favorable a la empresa, para que se aprovechen las opciones que permite la ley que le eviten altas cargas tributarias.

### **3.4 Diseño Utilizado**

El diseño de investigación se define como los métodos y técnicas elegidos por un investigador para combinarlos de una manera razonablemente lógica para que el problema de la investigación sea manejado de manera eficiente.

#### **3.4.1 Métodos**

Estos son el conjunto de técnicas que, coherentes con la orientación de una investigación y el uso de determinadas herramientas, permitirán la obtención de un producto o resultado particular. Los cuales se detallan a continuación:

##### **a. Tipo de Investigación**

El tipo de investigación que se utilizó es la aplicada. Este tipo de investigación es la que tiene por objetivo resolver un determinado problema o planteamiento específico, enfocándose en la búsqueda y consolidación del conocimiento para su aplicación y, por ende, para el enriquecimiento del desarrollo cultural y científico.

##### **b. Método**

Para la presente investigación se utilizaron métodos: Descriptivos que es un método que se basa en la observación; El método explicativo que tiene como objetivo ampliar el conocimiento ya existente sobre algo de lo que se sabe poco, o nada, el método explicativo, supondrá destacar los aspectos esenciales de una problemática establecida y hallar los procedimientos idóneos para realizar una investigación con alcance exploratorio.

##### **c. Diseño de la investigación**

El diseño utilizado fue el mixto (documental y de campo), ya que fue realizada a través de consultas de documentos como libros, revistas jurídicas, periódicos, trabajos anteriores de otros autores, etc. Y de campo, porque fue necesario involucrarse en el proceso para recolectar la información ineludible para la realización del análisis.

#### **d. Enfoque**

Existen tres grandes tipos de enfoques que pueden emplearse en una investigación: Los enfoques de investigación cualitativa, cuantitativa y la mixta. El enfoque cualitativo, ya que es el que tiende a buscar las causas de los fenómenos en la profundidad; el enfoque cuantitativo que reclama la intervención de datos cuantificables o numéricos. Y el enfoque mixto, que básicamente es una combinación de ambos enfoques anteriores.

En esta investigación fue empleado el enfoque mixto.

### **3.4.2 Técnicas de Investigación**

Las técnicas de investigación son un conjunto de herramientas para buscar información acerca de un tema específico.

#### **a. Técnicas**

Estas se dividen en técnicas documentales y técnicas de campo. A continuación se detallan las utilizadas en la investigación:

Documentales: Entrevistas, que es una técnica cualitativa de carácter documental. Consiste en hacerle preguntas a uno o varios individuos en relación con el tema que se investiga, con el fin de obtener información. El análisis documental que es un conjunto de operaciones encaminadas a representar un documento y su contenido bajo una forma diferente de su forma; y el análisis de contenido que es una herramienta de gran utilidad basada en el análisis y la interpretación de fuentes documentales

De Campo: Se utilizaron las técnicas de observaciones estructuradas, la cual puede conocerse como sistemática, ya que apela a instrumentos para la recolección de los datos o hechos observados, estableciendo de antemano qué aspectos se han de estudiar.

### **3.4.3. Instrumentos de medición aplicados**

Los instrumentos utilizados para la recopilación de información, obtenida de fuentes primarias, fueron los siguientes:

#### **a. Instrumentos de recolección de datos**

La recolección de información fue realizada mediante un cuestionario con preguntas abiertas realizadas al propietario de la empresa, al Gerente Financiero y al Contador General. Para el efecto los cuestionarios fueron enviados vía correo electrónico y las entrevistas en forma presencial y por medio de llamadas telefónicas.

Respecto al análisis documental y de contenido, se realizó el respectivo análisis en base a los instrumentos utilizados.

#### **b. Observación Directa**

Se utilizó un formato de guía con 2 elementos (ver anexo 2) que serán la revisión de los Estados Financieros y la forma en la que se registran los costos y gastos de la empresa conforme a la legislación tributaria vigente, con el objetivo de Identificar qué factores incrementan la carga tributaria actual de la empresa unidad de análisis, de acuerdo con el Régimen bajo el cual se encuentra registrada.

#### **c. Cuestionario de Entrevista**

Se utilizó un formato de 20 preguntas abiertas (Ver anexo 1), para el Contador y el Gerente Financiero y el Propietario, para recopilar la información de cómo registran las

operaciones contables, se calculan las diferentes obligaciones tributarias y el conocimiento de los beneficios de las diferentes leyes tributarias.

#### **d. Análisis Documental y de Contenido**

Se analizaron los documentos de la muestra documental que fueron solicitados utilizando una cédula de análisis de los diferentes regímenes del Impuesto sobre la Renta para realizar los cálculos del impuesto bajo las dos opciones de Régimen para determinar el Impuesto sobre la Renta según cada Régimen, a la empresa unidad de análisis, de acuerdo con su actividad económica y operaciones mercantiles considerando las distintas alternativas para el pago del impuesto.

### **3.5 Instrumentos de procesamiento de datos.**

Para el desarrollo de la investigación se aplicaron los métodos, técnicas e instrumentos de investigación documental, de campo, así como la observación.

En la investigación documental se recopiló información de los Estados Financieros, la facturación y medios de soporte fiscal para comprobar las compras, y los registros contables para establecer si es la forma en la que se realizan las operaciones y establecer la herramienta tributaria necesaria.

Se realizó la técnica de investigación de campo que consistió en trasladar un cuestionario a dos trabajadores considerados como personal clave de la empresa, con el objeto de recolectar información verídica sobre prácticas utilizadas para el registro contable y el cálculo y pago de los tributos.

De la información obtenida en las diferentes técnicas utilizadas se realizó análisis de estas a través de instrumentos, así como de documentos relacionados al tema objeto de investigación para su posterior análisis en el siguiente capítulo.

## 4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Este capítulo presenta los resultados obtenidos durante el proceso de la investigación respecto a la planificación tributaria como herramienta para el cambio de Régimen para las rentas de Actividades Lucrativas, en una empresa que se dedica a la venta y prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados.

### 4.1. Ámbito de la empresa

La empresa, se desarrolla en el sector de servicios, debido a su actividad económica. Sin embargo, la empresa aunque no fabrica equipos, si vende y realiza mantenimiento de cualquier vehículo aéreo no tripulado, por lo que está involucrado en el tipo de industria aeroespacial, de donde se desprende la industria aeronáutica.

Estas aeronaves, más conocidas en la industria de la aeronáutica como Drones, se han vuelto muy populares hoy en día y están siendo utilizados no sólo como un pasatiempo, sino también para realizar trabajos de índole comercial y en diferentes industrias para generar y optimizar el tiempo, la eficacia y la eficiencia de los proyectos que se desean cubrir.

En el sector de servicios también incursiona, de hecho, es su actividad principal ya que, se especializa en reparaciones, mantenimiento, entrenamientos de vuelo o de sistemas a utilizar, servicios de recopilación y análisis de datos, cualquier tipo de servicio que sea necesario o requerido por los clientes, siempre que estén relacionados con dichas aeronaves no tripuladas.

La empresa se caracteriza por ser una empresa individual, lucrativa, especializada dentro de la industria aeronáutica en Guatemala. De igual manera, presta servicios que pueden ser, desde mantenimientos, reparaciones, entrenamientos de uso de sistemas o de vuelos, control y desarrollo de dichos sistemas, realizar vuelos sobre campos abiertos o sembradillos para evaluar la salud de los cultivos, fumigaciones; seguridad y monitoreo; ingeniería civil como topografía e inspección de obras; también para apoyar los procesos

forestales (con levantamientos de suelos en áreas boscosas, cálculo de biomasa, conteo de árboles, control o supervisión de incendios), en el sector eléctrico (inspección de líneas de energía eléctrica, termografía, cálculos de distanciamiento de seguridad, es decir la supervisión de distancia entre objetos y líneas eléctricas); fotografía y video en general, ya sea para uso individual o comercial; e incluso podrá ser utilizado para la inspección y apoyo en restauración de monumentos antiguos.

Dentro de esta empresa con el propósito de mantener un adecuado registro de las operaciones, así como de un correcto cumplimiento tributario, en especial en lo que compete al pago del Impuesto sobre la Renta, el propietario ha contratado los servicios de un Gerente Financiero y un Contador General, ellos son los encargados del área financiero/contable, en donde se realizan todas las operaciones, procesos y controles para cubrir lo relacionado los movimientos y transacciones de dicha empresa.

#### **4.1.1 Situación Actual**

La empresa inició sus operaciones el 24 de noviembre de 2016, mantiene todos sus pagos de impuesto al día, ya que las personas encargadas del área contable realizan también el trabajo de calcular los impuestos correspondientes del período correspondiente. Sin embargo, tanto el Gerente Financiero como el Contador General consideran que al realizar los pagos se pierden algunos costos y gastos que no están siendo deducidos del Impuesto sobre la Renta, por lo que comercialmente también afecta la competitividad de la empresa, ya que dichos costos y gastos no cumplen con los requisitos necesarios de acuerdo a las respectivas leyes específicas para poder utilizarlos como tal.

Dicha situación, conlleva a que la empresa tenga una carga tributaria y un pago de impuestos más altos de lo que en realidad le corresponde si dichos documentos pudieran ser válidos para las respectivas deducciones. Esta situación, crea a la empresa un detrimento en su utilidad anual, haciéndolo menos competitivo a nivel comercial, y generando que su crecimiento se estanque comparado con otros de sus competidores.

Dicha alza en la carga tributaria crea incertidumbre al propietario de si, realmente es la mejor opción el método de pago de Impuestos sobre la Renta que se ha utilizado hasta el momento, o si fuese una mejor opción cambiar el Régimen de Actividades Lucrativas del Impuesto sobre la Renta, ya que al no poder reconocer algunos costos como deducible, por ejemplo los gastos de importación al momento de comprar materiales y repuestos para realizar servicios de mantenimiento o reparación, estos gastos se importan por medio de agencias de envíos que utilizan el proceso de consolidación en aduanas para poder luego, distribuir la mercadería a quien corresponda.

Dichos gastos, son considerados pérdida para la empresa. Sin embargo, hasta el momento no consideran poder corregirlos, ya que el gasto que corregirlos conlleva, podría generar más gasto operativo innecesario, que por el momento no pretenden absorber al considerar sus operaciones de importación por debajo de los mil dólares por transacción.

Sin embargo, lo anterior no solo incrementa la carga tributaria, sino también le resta a la empresa la competitividad ante otras empresas más grandes que están incursionando en procesos más tecnificados.

#### **4.1.2. Marco Formal, legal del negocio**

La entidad está inscrita actualmente como comerciante individual ante el Registro Mercantil de la República de Guatemala, C.A., por lo que cuenta con su patente de comercio de empresa. Asimismo, se encuentra registrada en el Registro Tributario Unificado (RTU) de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), bajo Otras actividades de servicio de apoyo a las empresas sin clasificación en otra parte, registrado en el sector económico de servicios, bajo los siguientes impuestos: Impuesto Sobre la Renta (Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas), Impuesto al Valor Agregado Régimen general, Impuesto de Solidaridad (ISR acreditable a ISO). Tiene como características especiales las siguientes: Importador, emisor de factura electrónica.

Asimismo, en Guatemala, debido a cualquier vehículo aéreo no tripulado debe registrarse en la Dirección General de Aeronáutica Civil [DGAC] y cumplir con una serie de regulaciones para poder operar dentro del territorio aéreo guatemalteco, para lo cual, el propietario se encuentra a punto de obtener su registro.

Lleva sus libros contables y de compras y ventas al día, siguiendo las consideraciones de lo establecido en el Código de Comercio, así como del Artículo 52 de la Ley de Actualización Tributaria. Respecto al cálculo y presentación de los impuestos, su base principal son los principios establecidos desde la Constitución Política de la República, el Código Tributario y las leyes específicas que establecen los lineamientos para calcular y presentar las declaraciones de impuestos así como los reglamentos y criterios institucionales emitidos.

Su misión es ofrecer servicios profesionales especializados integrando vehículos aéreos no tripulados a las operaciones de las empresas, para proporcionar ventajas y ahorros en la operación, de nuestros clientes.

Su visión, es aportar a los clientes soluciones integrales que abarcan el diseño, la fabricación, la integración de vehículos aéreos no tripulados además la planificación, el vuelo, la captura de datos, el tratamiento y análisis de los datos para convertirlos en información válida para la toma de decisiones, nuestros procedimientos están enfocados a garantizar la seguridad y eficacia de las operaciones y ajustándose a las necesidades de nuestros clientes.

Dentro de los valores de la empresa, se encuentran el liderazgo, para convertirse en la compañía de vehículos aéreos no tripulados más innovadora; seguridad, ofreciendo los productos y servicios garantizando la seguridad operacional en todo el proceso; y la confidencialidad, brindando un tratamiento seguro de la información recibida y recabada durante los servicios prestados.

#### **4.1.3. Proceso y Operatividad**

La empresa inicia sus operaciones con la orden de compra proporcionada por sus clientes, luego de varias sesiones para acordar tanto las especificaciones del proyecto, como los precios. Esto, debido a que al ser la mayoría servicios, es necesario que se hagan las consideraciones específicas por cada proyecto y la necesidad que se debe cubrir.

Luego de esto, se proporciona el servicio al cliente en el lugar, fecha y hora acordada, utilizando los equipos y softwares apropiados para realizarlo, bajo las condiciones indicadas en la orden de compra recibida.

En el caso de la venta de equipos, estos son cotizados con los proveedores, ya sean locales o en el exterior, dependiendo las especificaciones del cliente, se realiza la compra. Si es local, se recibe la factura y se realizan los registros correspondientes. Sin embargo, si la compra es a un proveedor del exterior, esta se realiza por medio de importación, dentro del proceso normal, pagando los impuestos y aranceles establecidos.

Respecto a los servicios que conllevan compras de materiales y/o repuestos, estos al igual que los equipos, se pueden adquirir con proveedores locales o con proveedores del exterior. Para esto, es necesario tener una orden de compra por parte del cliente por servicios de mantenimiento, reparación o soporte técnico. De igual manera, si es local la compra, se procesa como de forma normal.

Sin embargo, al realizar compras de materiales y repuestos al exterior, el procedimiento de compra fue realizarlo por medio de importación consolidada, ya que los materiales y repuestos son de poco valor, y la empresa no considera realizar un gasto mayor en el proceso normal, ya que siempre son muchos productos de gran diversidad y de bajo costo. Sin embargo, la empresa no considera comprar para mantener en inventario, sino lo hace cada vez que tiene un nuevo proyecto de este tipo, con el objetivo de evitar tener gastos innecesarios por importación, bodega y obsolescencia de inventario.

El área contable de la empresa se caracteriza por realizar los registros de forma manual, en tablas y formatos tanto de Excel como Word.

Dentro de los procesos para el cálculo y determinación al momento de obtener las rentas gravadas, el Contador General determinan, los ingresos y los costos y gastos, tanto deducibles como no deducibles con el objetivo de obtener una utilidad la cual estará sujeta a la tasa impositiva correspondiente, la cual actualmente es el 25%.

Así mismo, de forma trimestral, también se realizan pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta, utilizando el método sobre una base de renta imponible estimada, que es el método que utiliza actualmente el contribuyente. En donde el contador realiza el cálculo con base estimada partiendo de la información financiera-contable. Así como del cálculo trimestral de Impuesto de Solidaridad, considerando que la empresa se encuentra también sujeta a este impuesto.

#### **4.1.4. Actores Principales**

Dentro de los actores principales que competen dentro de esta investigación, por ser las personas que se encuentran más involucradas tanto en el proceso contable, como el proceso tributario se encuentran el Contador General, quien es la persona que se encarga de recibir y procesar toda la información contable y tributaria, y el Gerente Financiero, quien es la persona que además de revisar y aprobar las actividades y registros realizados por el contador, también es quien se encarga de administrar el proceso financiero de la empresa.

Asimismo, el propietario de la empresa es la persona que se encarga de aprobar o rechazar cualquier cambio o implementación nueva que sea necesaria, incluyendo cualquier compra o servicio que se desee adquirir. No se puede realizar ninguna transacción sin que él esté enterado, ya que es quien maneja personalmente las cuentas bancarias de la compañía.

#### **4.1.5. Atributos o Fortalezas más significativas**

La empresa ha fortalecido a su área contable/fiscal otorgando en años anteriores algunos entrenamientos de tipo contable y fiscal para que los encargados tengan mejores bases y conocimientos respecto al tema. Por lo que el área contable se encuentra plenamente cubierta con los procedimientos tanto contables como fiscales, respecto al manejo de la información, los registros contables y la reportaría para los informes necesarios. Asimismo, del lado tributario, todo el cumplimiento, la determinación y cálculo de los impuestos.

#### **4.1.6. Debilidades**

Los encargados de la contabilidad de la empresa, realizan el proceso de compras en el exterior de los equipos, repuestos, materiales, etc. que sean necesarios tanto para la venta, como para la prestación de los servicios. Sin embargo, han podido observar que existen algunos factores que pueden estar afectando el pago del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, no cuentan con la experiencia necesaria para analizar las opciones que permite la ley.

Uno de los factores que el área contable considera que están afectando a la empresa, es la compra de materiales, repuestos y equipos sin documentación de soporte adecuada, ya que estos son adquiridos por medio de la plataforma de Amazon y otras similares, e importadas a Guatemala por medio de compañías importadoras, pero que al no tener compras como montos mayores a Q 1,000.00, no realizan la importación individual, sino por medio de consolidación de mercadería, por lo que no pueden ser utilizados como costos deducibles del impuesto, a pesar de ser costos directos del proceso productivo.

Para el proceso mencionado en el párrafo anterior, el Contador General y el Gerente Financiero ya intentaron y buscaron opciones para poder deducir estos gastos. Sin embargo, no han encontrado una opción que les convenga hasta ahora porque el costo es mucho más alto que considerar como no deducibles los gastos incurridos.

No obstante, al no tener la experiencia en el análisis de dichos casos específicos, la empresa no puede tomar una decisión de si es necesario realizar el cambio de Régimen, o que procedimiento hacer para mejorar o corregir los problemas tributarios que la empresa posee actualmente.

#### **4.1.7. Propuesta de mejoras a priori**

Como parte de las acciones para aprovechar las opciones que permite la ley respecto a los Regímenes de Actividades Lucrativas, para el pago del Impuesto sobre la Renta, se previó, realizar una planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, como una herramienta para el cambio de Régimen para las rentas de Actividades Lucrativas, que ayude a tener una mejor visión del panorama en el que se encuentra actualmente, así como realizar las proyecciones necesarias para obtener una visión futura sobre el cálculo del Impuesto sobre la Renta que le permita a la empresa tomar la decisión más acertada de si es necesario realizar un cambio de Régimen o no, con el objetivo de minimizar sus costos fiscales y aprovechar las opciones que le permita la ley.

Esta herramienta, podrá darle a la Administración de la empresa la información necesaria para tomar la decisión respecto a, si es una buena opción realizar el cambio de Régimen o no.

#### **4.1.8. Supuestos básicos a priori**

Dentro de los supuestos básico a priori de la presente investigación, eran presentar un informe con bases en la planificación tributaria, específicamente para el Impuesto sobre la Renta, que pudiera ser utilizado por la unidad de análisis para tomar la decisión de si la mejor opción es cambiarse de Régimen de Actividades Lucrativas, del Régimen sobre Utilidades al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos.

Esto considerando los lineamientos dados por la empresa en la que indicaban que era muy complicado y sobre todo caro para ellos, el poder documentar algunos gastos que podrían afectar su utilidad.

Para cumplir con ese supuesto, se pretendía realizar un análisis comparativo de la determinación del impuesto por cada tipo de Régimen. Todo esto, para que tanto el Gerente Financiero como el propietario de la entidad, Para que con base dicho informe, tengan más visibilidad para tomar la decisión de realizar el cambio y asimismo, les encamine a realizar el cambio de Régimen de ser necesario.

## **4.2. Presentación de Resultados**

A continuación, se presentan los resultados de lo planteado en la investigación y que fueron necesarios para verificar el cumplimiento de los objetivos trazados para esta investigación.

### **4.2.1. Identificación de los factores que incrementan la carga tributaria actual de la empresa, de acuerdo con el Régimen en el cual se encuentra registrada.**

La empresa se encuentra registrada actualmente en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, y para realizar el cálculo se utiliza la regulación tributaria establecida en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria. Sin embargo, existen factores que de acuerdo con esta ley pueden afectar el pago del impuesto, incrementando o disminuyendo la renta imponible.

Por lo cual, es esencial para este trabajo listar los factores identificados por medio de las entrevistas realizadas tanto al Contador General como al Gerente Financiero contratados por el propietario para encargarse de los asuntos contables y tributarias; la revisión de los libros contables, Estados Financieros y documentos de soporte, para obtener cuáles son los principales factores que afectaron su carga tributaria en los último años de acuerdo con la investigación realizada.

En la siguiente tabla se listan los factores principales, los cuales al no poder ser soportados, generan un efecto negativo en la carga tributaria de la empresa.

**Tabla 1**

**Factores que tienen un efecto en el cálculo del Impuesto sobre la Renta actual**

<b>Factor</b>	<b>Tipo</b>	<b>Monto 2020</b>	<b>Monto 2021</b>
Compras al exterior sin soporte	Gastos no deducibles	Q 1,118.68	Q 19,596.80
Gastos de viáticos por servicios prestados en el interior del país sin soporte	Gastos no deducibles	Q 193.18	Q 6,704.59
Gastos de viáticos mayores al límite establecido	Gastos no deducibles	Q 0.00	Q 9,959.72
Ingresos sin costos asociados	Ingresos afectos	Q 0.00	Q 18,197.44

**Nota:** Datos extraídos con base a la información obtenida de los Estados Financieros de la Empresa de 2020 y 2021

En consideración a los resultados obtenidos, se pueden observar algunos factores que son muy relevantes en el cálculo del Impuesto sobre la Renta de la empresa, dentro de estos se encuentran las compras realizadas al exterior por repuestos y materiales para cubrir los servicios de mantenimientos y garantías.

Los cuales, fueron considerados en su oportunidad como gastos no deducibles, debido a que al momento de realizar la importación, esta se hizo por medio de importación consolidada a través de un tercero, el cual no proporciona una Declaración Aduanera de Importación a nombre de la empresa, ocasionando que esta compra no pueda utilizarse para fines de la deducción del gasto, ya que no cuentan con la documentación legal que

lo soporte (artículos 22 numeral 4, literal g, así como del artículo 23, literal d), ambos detallados en la Ley de Actualización Tributaria); ni el crédito fiscal del Impuesto al valor Agregado, al no poder soportar el impuesto pagado a su nombre, por la importación efectuada (Artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Lo anterior, incrementa la renta imponible en el cálculo de Impuesto sobre la Renta, reflejando un monto de Q1,118.68 para 2020, mientras que para 2021 el monto asciende a 19,596.80.

Asimismo, otro de los mayores factores en el cálculo del Impuesto sobre la Renta es que la mayoría de gastos asociados en servicios prestados, el cual equivale a un monto de Q 9,959.72 durante 2021, son los reembolsos por concepto de viáticos, ya que dependiendo del lugar al cual debe trasladarse y el tiempo que podrá tomarle el completar el proyecto.

**Tabla 2**

**Cálculo del límite de deducción de gastos de viáticos en 2021**

Descripción	Monto	Bases Legales
Renta Bruta (a)	Q 542,891.40	
Límite deducible de gasto permitido (a)*(3%) = (b)	Q 16,286.74	Artículos 22 numeral 4, literal g, así como del artículo 23, literal d), ambos detallados en la Ley de Actualización Tributaria
Gastos de Viáticos realizados en el período (c)	Q 26,246.46	
Exceso GND (b)-(c)	Q 9,959.72	
Porcentaje del GND sobre el gasto realizado	37.95%	

**Nota:** Datos extraídos con base a la información obtenida de los Estados Financieros de la Empresa de 2020 y 2021

Estos gastos por viáticos, pueden sobrepasar el límite máximo anual de deducción del 3% sobre renta bruta del periodo que la Ley de Actualización Tributaria permite, teniendo así un gasto no deducible que incrementa su renta imponible. En el caso de empresa,

para el período 2021, sobrepasó el límite de deducción permitido en un 37.95% respecto del gasto de viáticos (estos gastos están tipificados en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 21, numeral 24, el cual indica que los viáticos no deberían de sobrepasar el 3% de la Renta Bruta).

Existe un factor más que se considera importante de acuerdo a lo observado en la tabla uno, y es que para 2021 con montos de Q18,197.44, corresponden a los ingresos por servicios que son prestados a los clientes por motivos de entrenamientos para manejo de drones, o entrenamientos para la utilización de algún software de manejo o control de drones, no tienen ningún gasto asociado o el gasto asociado es muy bajo. Lo cual, hace que la ganancia que la empresa posee sea muy alta en comparación con otros servicios o ventas que sí conllevan un costo asociado.

Estos son los factores más importantes, que se pudieron observar al identificar los factores que afectan el cálculo del Impuesto sobre la Renta para los años 2020 y 2021.

#### **4.2.2. Determinación del Impuesto sobre la Renta con base a cada Régimen, según su actividad económica y operaciones mercantiles**

A continuación se realiza el cálculo del Impuesto sobre la Renta de la empresa por cada Régimen de Actividades Lucrativas, con el objetivo de establecer la carga tributaria que tendría la empresa, considerando ambas alternativas que la Ley de Actualización Tributaria permite.

##### **a) Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

De acuerdo con los artículos del 18 al 42 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, este es el régimen bajo el cual se realiza el cálculo del Impuesto sobre la Renta, determinando una renta imponible, donde se deducen de la renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos deducibles.

La tabla que a continuación se muestra, fue realizada utilizando las informaciones consignadas en las declaraciones juradas del Impuesto sobre la Renta presentadas por la empresa, correspondientes a los períodos 2020 y 2021. Así como las proyecciones obtenidas por parte del propietario y el gerente financiero, para los períodos 2022 y 2023.

**Tabla 3**

**Cálculo del Impuesto sobre la Renta en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Renta Bruta	Q 88,822.57	Q 542,891.40	Q 559,178.14	Q 587,137.05
(-)Costos y Gastos	-Q 62,622.38	-Q 433,215.51	-Q 446,211.98	-Q 468,522.58
(+)Gastos no deducibles	Q 1,311.86	Q 54,501.65	Q 56,136.70	Q 58,943.54
(=)Renta Imponible	Q 27,512.05	Q 164,177.54	Q 169,102.87	Q 177,558.01
(x)Tipo impositivo	25%	25%	25%	25%
<b>(=)ISR determinado</b>	<b>Q 6,878.01</b>	<b>Q 41,044.38</b>	<b>Q 42,275.72</b>	<b>Q 44,389.50</b>
<b>Tasa efectiva de ISR</b>	<b>7.74%</b>	<b>7.56%</b>	<b>7.56%</b>	<b>7.56%</b>

**Nota:** Datos extraídos de los Estados Financieros y Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto sobre la Renta de 2020 y 2021

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General.

A partir de este cálculo se puede observar una tasa efectiva de Impuesto sobre la Renta de un 7.74% y 7.56%, para los períodos 2020 y 2022, y una tasa también del 7.56% para los periodos proyectados de 2022 y 2023. Para el cálculo, se han considerado los factores

que impactan la renta imponible. Los cuales, se están incluyendo de la misma forma dentro de los datos proyectados obtenidos por parte la empresa, tomando en cuenta que dichos factores no cambian para los próximos períodos tributarios de acuerdo con la administración.

Por otro lado, los pagos trimestrales que deben realizarse bajo este Régimen de acuerdo con el Artículo 38 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Ley de Actualización Tributaria. Del cual, la empresa se encuentra registrada bajo la opción de cálculo sobre la base de una renta imponible estimada. Para esto, se analiza a continuación la proyección para 2023 de la Renta Bruta trimestral, otorgada por el cliente (ver Anexo 6), ya que de continuar bajo el mismo Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, la empresa continuaría afecta a realizar dichos pagos a cuenta.

**Tabla 4**

**Cálculo de Pagos Trimestrales sobre la base de una renta imponible estimada, para el período 2023**

<b>Concepto</b>	<b>1er. T</b>	<b>2do. T</b>	<b>3er. T</b>	<b>Anual</b>
Renta Bruta (a)	Q 7,022.03	Q 17,404.43	Q119,108.96	Q587,137.05
Renta bruta de este trimestre (b)	Q 7,022.03	Q 10,382.40	Q101,704.53	
Renta neta	Q 7,022.03	Q 10,382.40	Q101,704.53	
Renta Imponible estimada	Q 561.76	Q 830.59	Q 8,136.36	
Costos y gastos				-Q468,522.58
Utilidad Operativa				Q118,614.47
Costos y gastos no deducibles				Q 58,943.54
Renta Imponible				Q177,558.01
Tipo impositivo	25%	25%	25%	25%
<b>SALDO DEL IMPUESTO</b>	Q 140.44	Q 207.65	Q 2,034.09	Q 44,389.50

(-) Pagos trimestrales	Q 2,382.18
Impuesto sobre la Renta	Q 42,007.32
porcentaje de pagos durante la anual	95%

**Nota:** Datos extraídos según la proyección de ingresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General.

Considerando que las ventas incrementan mayormente en el segundo y tercer trimestre del año, que es cuando los clientes de la empresa ejecutan sus contratos, el primer trimestre y el último serán los que tengan menor ingreso. Por lo que, el pago considerablemente mayor, se hará en liquidación anual del Impuesto sobre la Renta.

Esto no solo afectará el flujo de efectivo de la empresa. Ya que durante los primeros tres trimestres del período únicamente se estará cubriendo un 5% del total del impuesto, y pagándose en la liquidación anual un 95%.

Sin embargo, si este mismo cálculo fuera realizado pero sobre la base de cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus actividades, considerando que no fuera necesario el cambio de Régimen de Actividades Lucrativas, este sería de acuerdo a la siguiente tabla:

**Tabla 5**

**Cálculo de Pagos Trimestrales sobre la base de cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus actividades, para el período 2023**

Descripción	1er. T	2do. T	3er. T	Anual
Renta bruta trimestral acumulada	Q 7,022.03	Q17,404.43	Q119,108.96	Q 587,137.05
(-) Costos y Gastos acumulados	Q 5,603.43	Q13,888.36	Q 95,046.36	Q 468,522.58
(+) Gastos no deducibles	Q 537.71	Q 1,436.14	Q 27,479.12	Q 58,943.54

(=) Renta Imponible								
Acumulada	Q	1,956.31	Q	4,952.21	Q	51,541.72	Q	177,558.01
Tasa Impositiva		25%		25%		25%		25%
Impuesto determinado	Q	489.08	Q	1,238.05	Q	12,885.43	Q	44,389.50
(-) Impuesto determinado en trimestre anterior								
	Q	-	Q	489.08	Q	1,238.05	Q	12,885.43
Impuesto del trimestre a pagar	Q	489.08	Q	748.98	Q	11,647.38	Q	31,504.07
Porcentaje de pagos durante la anual								71%

**Nota:** Datos extraídos según la proyección de ingresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General

Respecto al cálculo de Impuesto sobre la Renta sobre la base de cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus actividades, este refleja un porcentaje menor en la liquidación anual, considerando un 71%, mientras que realizando el cálculo bajo la base de renta imponible estimada que refleja un 95% de pago hasta la liquidación anual.

Asimismo, es importante considerar que bajo el Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, también conlleva un pago de impuesto adicional que debe considerarse, este es el Impuesto de Solidaridad, el cual de acuerdo a la Ley de este impuesto, Decreto 73-2008, en su artículo 1º. La tasa impositiva de este impuesto es el 1% sobre, la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte del monto del activo neto, la que sea mayor. Y este se calcula sobre los ingresos brutos declarados o que se debieron declarar durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentra en curso.

De lo que se observará en la tabla que se presenta a continuación:

### Tabla 6

### Cálculo del Impuesto de Solidaridad

Descripción	2020	2021	2022	2023*
<b><u>Base imponible según Activo Neto</u></b>				
Ingresos Brutos	Q 31,749.14	Q 88,822.57	Q 542,891.40	Q 559,178.14
Costos de ventas	Q 12,525.76	Q 5,962.45	Q 331,114.78	Q 341,048.22
Margen bruto	61%	93%	39%	39%
Total Activo	Q 56,877.12	Q 101,260.68	Q 630,886.50	Q 649,813.10
(-)Depreciaciones acumuladas	Q 20,933.38	Q 42,305.11	Q 65,205.50	Q 67,161.67
Activo Neto	Q 35,943.74	Q 58,955.57	Q 565,681.00	Q 582,651.43
Tasa nominal	1%	1%	1%	1%
Impuesto	<b>Q 359.44</b>	<b>Q 589.56</b>	<b>Q 5,656.81</b>	<b>Q 5,826.51</b>
Impuesto trimestral	Q 89.86	Q 147.39	Q 1,414.20	Q 1,456.63
<b><u>Base Imponible según Ingresos</u></b>				
Ingresos Brutos	Q 31,749.14	Q 88,822.56	Q 542,891.40	Q 559,178.14
Tasa nominal	1%	1%	1%	1%
Impuesto	<b>Q 317.49</b>	<b>Q 888.23</b>	<b>Q 5,428.91</b>	<b>Q 5,591.78</b>
Impuesto trimestral	Q 79.37	Q 222.06	Q 1,357.23	Q 1,397.95

Nota: Datos extraídos de los Estados Financieros y de las Declaraciones Juradas Anuales de la empresa.

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General.

El pago del Impuesto de Solidaridad dependerá tal como lo menciona el artículo 7 de dicha Ley del Impuesto de Solidaridad, en la que la base imponible la constituye el mayor de entre la cuarta parte del monto del activo neto, o la cuarta parte de los ingresos brutos. Es por este motivo, que al observar el resultado de la tabla 5, puede denotarse que cada año el pago del impuesto varía entre una base imponible y otra. Es decir, para 2020 fue el impuesto de Q 359.44 con base a los ingresos netos; para 2021 el monto era de Q

888.23. También se puede observar el resultado para los períodos 2022 y 2023 de Q5,656.81 y Q 5,826.51

**Tabla 7**

**Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad**

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
ISO determinado	Q 359.44	Q 888.23	Q 5,656.81	Q 5,826.51
(-) ISR	Q 179.72	Q 222.05	Q 4,242.61	Q 4,369.88
ISO pagado	Q 179.72	Q 666.18	Q 1,414.20	Q 1,456.63

Nota: Datos extraídos de los Estados Financieros y de las Declaraciones Juradas Anuales de la empresa.

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General.

Se puede observar que el margen bruto es mayor a lo establecido en la Ley, por lo que la empresa aunque sea individual debe cumplir con lo establecido y realizar el cálculo y pago del impuesto al estar bajo el régimen de las utilidades. Por lo que, utilizando la forma de acreditación b), el cual es establecido en el artículo 11 de la Ley, los pagos efectivamente realizados durante 2020 y 2021 fueron Q 179.72 y Q 666.18. Considerando que, bajo esta forma de acreditamiento, realizó el pago de dicho impuesto en el cuarto trimestre del año, así como algunos trimestres en los que, no hubo pago trimestral que pudiera acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad.

El otro punto y el más importante es la carga tributaria que la empresa tiene. El cual puede observarse en la siguiente tabla:

**Tabla 8**

**Carga Tributaria de Impuesto Sobre la Renta sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Utilidad Neta (a)	Q 26,200.19	Q109,675.89	Q112,966.16	Q118,614.47

ISR sobre Utilidades pagado (b)	Q	6,878.01	Q	41,044.38	Q	42,275.72	Q	44,389.50
<b>Carga Tributaria (b/a)</b>		<b>26.25%</b>		<b>37.42%</b>		<b>37.42%</b>		<b>37.42%</b>
ISO pagado (c)	Q	179.72	Q	666.18	Q	1,414.20	Q	1,456.63
<b>Carga Tributaria de ISR incluyendo ISO (b+c)/a</b>		<b>26.94%</b>		<b>38.03%</b>		<b>38.68%</b>		<b>38.65%</b>

Nota: Datos extraídos de las Declaraciones de Impuesto de Solidaridad de la empresa.

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General

Es importante considerar que la carga tributaria de acuerdo con el cálculo efectuado para este caso en particular, es mayor en todos los períodos, considerando incluso si se agrega el Impuesto de Solidaridad, y esto debido a los factores que la empresa presenta al momento de la deducción de gastos. El porcentaje más bajo reflejado fue en 2020 con una carga del 26.94% mientras que para 2021 la carga sube a 38.03% y para los próximos años, estimando un incremento proporcional del 3% para 2022, se obtuvo un 38.68% y para 2023 con un crecimiento del 5%, considerando el ISO incluido, la carga se refleja en 38.65%.

#### b) Régimen Opcional Simplificado Sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas

Bajo este Régimen el cual se encuentra establecido de igual forma en el Decreto 10-2012, el cálculo se realizó basándose en los artículos establecidos en dicho decreto, los cuales son específicos para la clasificación y cálculo del impuesto, desde el artículo 43 al 49, considerando también algunos artículos que son de carácter común entre ambos regímenes, del artículo 15 al 17 y del 50 al 53 del mismo decreto. Asimismo, es importante considerar las disposiciones en su reglamento.

La tabla a continuación fue realizada con base a la información de los Estados Financieros establecidos por la empresa y las proyecciones proporcionadas (ver anexos

4 y 5). Asimismo, el monto del Impuesto, fue calculado con base a los ingresos mensuales que se obtuvieron de la misma base de información (Ver anexo 7).

**Tabla 9**

**Cálculo del Impuesto sobre la Renta en el Régimen Opcional Simplificado de Ingresos de Actividades Lucrativas.**

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Ingresos	Q88,822.57	Q542,891.40	Q559,178.14	Q587,137.05
(-) rentas exentas	0.00	0.00	0.00	0.00
(=)Renta Imponible	Q88,822.57	Q542,891.40	Q559,178.14	Q587,137.05
Tipo impositivo	5% y 7%	5% y 7%	5% y 7%	5% y 7%
<b>ISR determinado</b>	<b>Q 4,455.17</b>	<b>Q 35,214.47</b>	<b>Q 36,342.90</b>	<b>Q 38,280.05</b>
<b>Tasa efectiva</b>	<b>5.02%</b>	<b>6.49%</b>	<b>6.50%</b>	<b>6.52%</b>

Nota: Datos extraídos de los Estados Financieros de la empresa.

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General

Bajo el cálculo del Régimen Opcional Simplificado sobre los Ingresos de las Actividades Lucrativas, realizado con los mismos datos de la información obtenida, la tasa efectiva es más baja, ya que presenta un porcentaje de 5.02% para 2020 y de 6.49% para 2021, 6.50% para 2022 y 6.52% para 2023 (estos últimos dos corresponden a una estimación de pago de impuesto sobre la renta de Q 36,342.90 y Q 38,280.05 respectivamente).

**Tabla 10**

**Pago de impuesto sobre la renta Mensual proyección 2023**

<b>Ingresos Mensuales</b>	<b>2023</b>	<b>ISR</b>
Enero		
Febrero		

Marzo	Q 7,022.03	Q 351.10
Abril	Q 8,837.40	Q 441.87
Mayo	Q -	Q -
Junio	Q 1,545.00	Q 77.25
Julio	Q 56,952.64	Q 3,386.68
Agosto	Q 3,572.81	Q 178.64
Septiembre	Q 41,179.08	Q 2,282.54
Octubre	Q -	Q -
Noviembre	Q 33,641.41	Q 1,754.90
Diciembre	Q 434,386.69	Q 29,807.07
<b>Total</b>	<b>Q587,137.05</b>	<b>Q 38,280.05</b>

Nota: \*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con los pagos mensuales detallados en anexo 7

En esta tabla se presentan las proyecciones del pago del Impuesto sobre la Renta bajo el Régimen Opcional Simplificado, considerando los ingresos mensuales de años anteriores para obtener dicha proyección (ver anexo 7).

En la cual, se observan que los pagos efectivos serían aproximadamente de Q 38,280.05 para 2023. Considerando que el pago se realiza en base a la renta imponible mensual sobre la cual se le aplican las tasas impositivas correspondientes a dicho régimen.

**Tabla 11**

**Carga Tributaria del Impuesto sobre la Renta en el Régimen Opcional Simplificado sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas.**

Descripción	2020	2021	2022*	2023*
Utilidad Neta (a)	Q 26,200.19	Q 109,675.89	Q 112,966.16	Q 118,614.47
ISR sobre Ingresos pagado (b)	Q 4,455.17	Q 35,214.47	Q 36,342.90	Q 38,280.05
<b>Carga Tributaria (b/a)</b>	<b>17.00%</b>	<b>32.11%</b>	<b>32.17%</b>	<b>32.27%</b>

Nota: Datos extraídos de los Estados Financieros de la empresa.

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General

De acuerdo con el cálculo anterior, la carga tributaria se refleja en un 17% para 2020, un 32.11% de 2021. Durante estos dos períodos la carga tributaria creció considerando el crecimiento de un período y otro fue de más de 4 veces que el anterior. De esta manera, también el crecimiento que la carga tributaria pudiera tener.

#### 4.2.3. Evaluación del Régimen de Impuesto sobre la Renta más favorable para la empresa

Considerando el resultado de cada cálculo realizado en el punto anterior, bajo ambos métodos de cálculo del Impuesto sobre la Renta, al comparar ambos cálculos entre sí a través de la tabla a continuación, se observa una diferencia que pueda afectar el cálculo del Impuesto sobre la Renta.

**Tabla 12**

**Comparativo del cálculo del Impuesto sobre la Renta bajo ambos Regímenes de Actividades Lucrativas.**

Descripción	2020	2021	2022*	2023*
<b>Régimen de utilidades</b>				
ISR determinado (a)	Q 6,878.01	Q 41,044.38	Q 42,275.72	Q 44,389.50
ISO pagado (b)	Q 179.72	Q 666.18	Q 1,414.20	Q 1,456.63
Impuestos pagados (A = a + b)	Q 7,057.73	Q 41,710.56	Q 43,689.92	Q 45,787.45
<b>Tasa Efectiva de ISR</b>				
<b>+ ISO</b>	<b>7.95%</b>	<b>7.68%</b>	<b>7.81%</b>	<b>7.80%</b>
<b>Régimen sobre Ingresos</b>				
ISR gasto (B)	Q 4,455.17	Q 35,214.47	Q 36,342.90	Q 38,280.05
<b>Tasa efectiva</b>	<b>5.02%</b>	<b>6.49%</b>	<b>6.50%</b>	<b>6.52%</b>

**Potencial ahorro  
(A-B)**

**Q 2,602.56    Q 6,496.10    Q 7,347.02    Q 7,566.08**

Nota: Datos extraídos de cálculos realizados en el punto 4.2.2. En base a los Estados Financieros de 2020 y 2021 de la empresa.

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General

\*\* Tipo impositivo sobre Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, es de 5% sobre los primeros Q 30,000 y 7% sobre el excedente calculado sobre ingresos mensuales.

Del resultado anterior, se puede evidenciar que la evaluación de la tasa efectiva muestra un potencial ahorro al realizar el pago del Impuesto sobre la Renta con el cálculo establecido para el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, obteniendo un monto de Q 2,602.56 para el periodo 2020, Q 6,496.10 para 2021, y para 2022 y 2023 que son los periodos evaluados de acuerdo con la proyección financiera proporcionada, estos periodos refleja un potencial ahorro de Q 7,347.02 y Q 7,566.08

**Tabla 13**

**Comparación de las cargas tributarias de la empresa, calculado en ambos Regímenes**

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Impuestos pagados				
Régimen sobre Utilidades	Q 7,057.73	Q 41,710.56	Q 43,689.92	Q 45,846.13
<b>Carga Tributaria</b>	<b>26.94%</b>	<b>38.03%</b>	<b>38.68%</b>	<b>38.65%</b>
Impuestos pagados				
Régimen sobre Ingresos	Q 4,455.17	Q 35,214.47	Q 36,342.90	Q 38,280.05
<b>Carga Tributaria</b>	<b>17.00%</b>	<b>32.11%</b>	<b>32.17%</b>	<b>32.27%</b>
<b>Potencial Ahorro</b>	<b>9.93%</b>	<b>5.92%</b>	<b>6.50%</b>	<b>6.38%</b>

Nota: Datos extraídos de cálculos realizados en el punto 4.2.2. En base a los Estados Financieros de la empresa.

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General

Para conocer el efecto de las diferencias entre los distintos Regímenes de las Actividades Lucrativas, es importante también observar el efecto que la carga tributaria tendrá. En la tabla anterior, se comprueba que hay un potencial ahorro en la carga tributaria del 9.93% para 2020, un 5.92% para 2021, un 6.50% y un 6.38% para 2022 y 2023, considerando las proyecciones realizadas por parte del Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos. Con lo cual, se evidencia que dicho Régimen es el que refleja el porcentaje más bajo.

### Gráfica 1

#### Carga Tributaria comparada de los Regímenes de Actividades Lucrativas de Impuesto sobre la Renta



**Nota:** Datos extraídos de cálculos realizados en el punto 4.2.3. En base a los Estados Financieros de la empresa.

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General

Considerando también, que la carga impositiva al compararse un Régimen con otro, este mantiene una menor carga para el contribuyente de un 6.50% y 6.38% para 2022 y 2023 respectivamente, lo cual podría considerarse un punto positivo el poder realizar el cambio de Régimen, al considerarse para dicha empresa en particular y respecto a sus operaciones, que el más favorable de acuerdo con la presentación de los resultados sería el Régimen Opcional Simplificado de Ingresos de Actividades Lucrativas, con la premisa de que los cambios externos, los costos y gastos, los ingresos por venta de equipos y servicios, se mantengan.

Otra alternativa, diferente al cambio de Régimen, es que la empresa realice las correcciones necesarias para deducir los costos y gastos que le han impactado en periodos anteriores. Con esto, podrá evitar que estos incrementen la carga tributaria.

Por lo que, a continuación se muestra el resultado de la evaluación del gasto del Impuesto sobre la Renta, al realizar las modificaciones necesarias.

**Tabla 14**

**Comparación de Tasas efectivas de la empresa, calculado en ambos Regímenes, considerando la eliminación de gastos no deducibles.**

Descripción	2020	2021	2022*	2023*
Renta Bruta	Q88,822.57	Q542,891.40	Q559,178.14	Q587,137.05
Costos y Gastos	-Q62,622.38	-Q433,215.51	-Q446,211.98	-Q468,522.58
Gastos no deducibles	Q -	Q -	Q -	Q -
Renta Imponible	Q26,200.19	Q109,675.89	Q112,966.16	Q118,614.47
Tipo impositivo	25%	25%	25%	25%
<b>ISR sobre Utilidades</b>	<b>Q 6,550.05</b>	<b>Q 27,418.97</b>	<b>Q 28,241.54</b>	<b>Q 29,653.62</b>
ISO pagado	Q 179.72	Q 666.18	Q 1,357.23	Q 1,397.95
<b>Total gasto del impuesto</b>	<b>Q 6,729.77</b>	<b>Q 28,085.15</b>	<b>Q 29,598.77</b>	<b>Q 31,051.56</b>
<b>Tasa Efectiva</b>	<b>7.58%</b>	<b>5.17%</b>	<b>5.29%</b>	<b>5.29%</b>
<b>ISR sobre Ingresos</b>	<b>Q 4,455.17</b>	<b>Q 35,214.47</b>	<b>Q 36,342.90</b>	<b>Q 38,280.05</b>

<b>Tasa Efectiva</b>	<b>5.02%</b>	<b>6.49%</b>	<b>6.50%</b>	<b>6.52%</b>
<b>Diferencia entre los 2 regímenes</b>	<b>Q 2,274.59</b>	<b>-Q 7,129.32</b>	<b>-Q 6,744.13</b>	<b>-Q 7,228.49</b>
<b>Porcentaje de diferencia</b>	<b>2.56%</b>	<b>-1.31%</b>	<b>-1.21%</b>	<b>-1.23%</b>

Nota: Datos extraídos de cálculos realizados en el punto 4.2.2. En base a los Estados Financieros de la empresa de 2020 y 2021

\*Proyección de ingresos y egresos de la compañía de acuerdo con la información obtenida del propietario y Gerente General para 2022 y 2023

Se observa entonces, una diferencia significativa entre el Impuesto sobre la Renta bajo el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos, ya que el primero muestra una tasa efectiva menor para los periodos que fueron proyectados de 1.21% para 2022 y 1.23% para 2023.

Considerando que la empresa pueda corregir lo ocurrido con los gastos no deducibles, ésta, no tendría la necesidad de cambiar de Régimen, ya que el Régimen Sobre las Utilidades es una buena opción para continuar declarando sus impuestos con la tasa efectiva más baja, considerando sus operaciones comerciales.

### 4.3 Discusión de resultados

Después de haber obtenido y verificado la información, a continuación se presentan los hallazgos más relevantes de la investigación que serán la clave para analizar si una planificación tributaria puede ser una herramienta para el cambio de Régimen para las Rentas de Actividades Lucrativas, para que sea determinado cuál es el régimen más favorable en relación a sus operaciones.

a) Uno de los factores que están afectando la rentabilidad de la empresa son los gastos no deducibles porque la empresa realiza importaciones de materiales y repuestos por medio de consolidación en importaciones. Sin embargo, considerando lo que establece en el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria, dichos gastos si se realizan de forma correcta y se obtienen las pólizas de importación a nombre de la empresa, estas

podrían considerarse un gasto deducible, ya que el artículo mencionado establece que las pólizas de importación son unos de los requisitos para soportar la deducción de las compras de bienes en el extranjero.

Adicionalmente, es posible que existan otras opciones que la empresa pueda utilizar. Por ejemplo, comprar los repuestos y materiales a un proveedor local, que pueda emitir una factura correspondiente.

No obstante, esto para la empresa es muy difícil de poder realizar, según los comentarios de la administración, ya que operativamente las compras de materiales realizadas en el exterior, por ser una tecnología que se renueva frecuentemente, no permite que los proveedores de dichos materiales realicen importaciones masivas para tener inventario en *stock*, por lo que la empresa compra los materiales y repuestos por cada uno de los servicios ya contratados. En 2021, la empresa realizó alrededor de 25 importaciones consolidadas menores de \$1,000.00, ya que el proceso de una importación para la empresa tomaría tiempo, el cuál no está dispuesto a perder, además de que cada importación individual le costaría alrededor de Q 800.00 según los comentarios del mismo propietario, dinero que no está dispuesto a gastar.

Además, según el Gerente Financiero, los precios que la empresa ha observado en el mercado local por algunos materiales como los que la empresa compra no son baratos, comparados con los precios que ellos consiguen. Por lo que, según sus propias palabras, incluso prefieren perder la deducibilidad del gasto que tener esos gastos extras debido al precio de los productos en el mercado guatemalteco. Es por este motivo, y basado en la posición de la empresa, que no se consideraron viables las opciones de buscar la deducción de dichos gastos de importación, hasta que se encuentre más estable económicamente, por lo que seguirán realizando sus operaciones de importación bajo la figura de proceso consolidado.

b) La empresa realiza algunos servicios que por lo general no generan ningún costo asociado, ya que son servicios prestados directamente por el propietario, como

entrenamientos de vuelo y de manejo de software de levantamiento de datos, asesorías profesionales para planificación y diseño de vuelos, la prestación de servicios utilizando sus propios drones, que utiliza para la recolección de datos de torres eléctricas, de suelos y superficies, de tramos de líneas y conexiones tanto eléctricas como de telecomunicaciones, construcciones y hasta restauraciones de monumentos, entre otros. Para esto, los costos y gastos asociados son generalmente las depreciaciones de sus vehículos tanto de transporte, incluyendo gasolina, lubricantes, etc.

Este tipo de servicios, incrementa significativamente la carga tributaria de la empresa, considerando la teoría del cálculo del impuesto en el Régimen de las Utilidades de Actividades Lucrativas, la empresa estaría pagando un 25%, mientras que por el contrario, si se cambiara al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos, el porcentaje del impuesto estaría entre un 5% y un 7%, de acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. No obstante, al estar todos registrados bajo el mismo Régimen, el impuesto llega afectar más a ciertos ingresos que a otros.

Lo anterior, es debido a que en la práctica se ha observado que el Régimen sobre las Utilidades, afecta más a los ingresos que no cuentan con un costo asociado y favorece al realizar el cálculo sobre una renta imponible que está basada en la utilidad del contribuyente. Y por el contrario, el Régimen Opcional Simplificado, favorece más a aquellos ingresos que no cuentan con costos y gastos asociados.

Ciertos gastos no han podido considerarse como deducible por la empresa en su totalidad, ya que algunos de esos gastos tienen limitaciones en su deducción, como es el caso de los gastos por viajes, conocidos como viáticos (estos pueden ser, hotel, boletos aéreos, gastos por alimentación, transporte, etc.), que únicamente pueden deducirse el 3% de la renta bruta de acuerdo con los artículos 22 numeral 4, literal g, así como del artículo 23, literal d), ambos detallados en la Ley de Actualización Tributaria. Sin embargo, para la empresa al ser su principal costo relacionado a los servicios que presta, este límite no es suficiente ya que puede llegar a tener un gasto por este concepto mayor a este 3%.

Se debe considerar que la ley y la Administración Tributaria en este sentido, es tajante al aceptar la deducibilidad tanto por la documentación de soporte que hay que presentar, sino también por el límite de la deducibilidad que establece.

Por lo tanto, si se cumple con el objetivo de identificar qué factores incrementan la carga tributaria actual de la empresa, de acuerdo con el Régimen de Impuesto sobre la Renta en el cual se encuentra registrado. Con este, se pretende conocer las condiciones que permitan identificar si es necesario el cambio o no del Régimen de Impuesto sobre la Renta de Actividades Lucrativas.

c) El efecto de la determinación de la carga tributaria de la empresa bajo ambos regímenes de actividades lucrativas, Y para el caso del Impuesto sobre la Renta, este sería la determinación del régimen más adecuado para la empresa, de acuerdo a su actividad económica, el volumen y el tipo de operaciones. Con lo cual, se logra maximizar la rentabilidad del negocio.

Los cálculos realizados por cada uno de los Regímenes reflejan que la Carga Tributaria de la empresa será más alta bajo el Régimen de las Utilidades de Actividades Lucrativas, respecto de la carga bajo el Régimen Opcional Simplificado de Ingresos de Actividades Lucrativas, si la empresa continúa con la posición de no documentar correctamente ciertos gastos realizados.

Lo que refleja, que la empresa está realizando algunos procedimientos tributarios que tanto fiscal como financieramente no le están funcionando y que pudieran ser un detonante para efectuar el cambio. Estos son: El cálculo del pago trimestral con base en renta imponible estimada, observando la tendencia causada en años anteriores, esta tendrá para 2023 un pago de 95% del impuesto en la liquidación anual del Impuesto. Esto significa que su flujo de caja se verá severamente afectado en ese momento. No obstante, realizar el cambio hacia un pago de Impuesto sobre la Renta trimestral sobre la base de cierres contables parciales, aun y cuando en los resultados de la tabla 5

indican que el porcentaje es menor, este solo es un 71%, este solo es un 24% que de igual forma impacta más en el periodo de liquidación anual al flujo de caja.

Esto quiere decir, que ninguno de los dos métodos serviría a la empresa para distribuir su flujo de egresos por concepto de impuestos de una forma más proporcionada durante el año. Por el contrario, al observar el resultado en la Tabla 10, sobre los pagos mensuales que el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos establece, distribuye mejor el pago del impuesto, impactando de forma mensual el flujo de caja.

d) Por otro lado, analizando la tasa efectiva y la carga tributaria basado un Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de las Actividades Lucrativas, este presenta un monto menor de carga tributaria, con lo cual, la empresa tendrá mayor oportunidad de minimizar sus costos, de manejar un mejor flujo de capital y poder utilizarlo para inversión, evitar realizar préstamos, mantener los precios comerciales, etc. como ya se mencionó anteriormente. Considerando que por el momento, la empresa no ha aceptado ninguna estrategia para que los gastos no deducibles que le impactan en su renta imponible actual, puedan ser considerados deducibles.

e) La carga tributaria y la tasa efectiva que reflejan cuál es el mejor régimen. Dentro del análisis de la comparación entre los Regímenes Sobre Utilidades y el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos, y cuál es el más favorable para la empresa, observando los resultados en la tabla 12, el porcentaje de diferencia entre ambos regímenes de actividades lucrativas del Impuesto sobre la Renta por tasa impositiva, ha sido entre 2.9% y 1.2% para los dos períodos que ya fueron declarados (2020 y 2021 respectivamente) y para los próximos años, el propietario de la empresa estima que con el crecimiento en la operación a un 3% y un 5% para los años 2022 y 2023, esta diferencia se mantendría en un 1.3% y 1.4%, sin considerar las fluctuaciones que pueden haber con los factores externos existentes (como por ejemplo la fluctuación en el tipo de cambio, el alza de los combustibles, el alza del precio en la importación de los equipos, etc.).

Parecen porcentajes muy bajos, que al revisar el cálculo de la tabla 14, se podría pretender que continuar con el Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas es la opción favorable. Sin embargo, considerando lo planteado sobre dichos gastos en el apartado anterior, esto denota que por el momento el Régimen Opcional Simplificado es el que les convendría continuar en 2023.

#### **4.4 Propuesta de mejoras a implementar**

Esto, al considerar que los factores que afectan al contribuyente y por la forma en como documentan los costos y gastos por el momento, y para poder hacerlo de la forma correcta le serían muy difíciles de corregir, quizá más adelante cuando sus operaciones e ingresos crezcan este pueda ser capaz de cubrir la correcta documentación de los costos y gastos para poder aprovechar este Régimen en el que se encuentra actualmente, por lo que más adelante, deberá realizarse una planificación tributaria similar para analizar los siguientes períodos y las operaciones que se tengan a dicha fecha, para verificar si nuevamente un cambio es viable o si se considera seguir con el actual.

Por todo lo anterior, considerando todos los aspectos y análisis que el proceso de planificación tributaria atribuye, se considera que un cambio en el Régimen de Actividades Lucrativas para la declaración del Impuesto sobre la Renta; del Régimen actual en el que se encuentra (Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas) para pasar al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, al menos por los siguientes dos años, los cuales fueron proyectados y analizados anteriormente.

Por lo que a continuación se muestran el informe de planificación como la herramienta para analizar y realizar el cambio

#### **4.4.2 Informe de Planificación Tributaria para el cambio de Régimen del Impuesto sobre la Renta de Actividades Lucrativas con base a información proyectada para 2022 y 2023.**

Guatemala, 23 de Agosto de 2022

Sr. Luis Ovando Madrid

Tecno Drone

Guatemala, Ciudad

Estimado Señor Madrid:

Tengo el agrado de informarle que se ha practicado la planificación tributaria para el cambio de Régimen de Impuesto sobre la Renta de Actividades Lucrativas, con base a la información financiera de la empresa Tecno Drone de los períodos 2020-2021 con proyecciones a 2022 y 2023.

Sírvase encontrar adjunto el informe que contiene las observaciones y recomendaciones sobre aspectos que a mi juicio merecen ser mencionadas, los cuales en su momento oportuno fueron dadas a conocer a la administración de la entidad.

Cualquier aclaración o ampliación sobre el contenido del presente Informe, gustosamente se le atenderá.

Atentamente,

Issa Duarte

Asesor Tributario Independiente

**Informe de Planificación Tributaria**  
**Proyecciones Tributarias para 2022 y 2023**

Conforme a la información financiera y el cálculo del Impuesto sobre la Renta al 31 de diciembre proyectados para 2022 y 2023 con base a la información proporcionada por la entidad, a continuación se presenta el impuesto anual determinado.

A. Impuesto sobre la Renta Anual en el Régimen sobre Utilidades De Actividades Lucrativas.

Con base a las proyecciones financieras preparadas por la entidad para los años mencionados, bajo este Régimen se estima un impuesto de Q 42,275.72 en 2022 y Q44,389.50 para 2023 como se observa a continuación:

Descripción	2022*	2023*
<b>Régimen sobre Utilidades</b>		
Renta Bruta	Q559,178.14	Q587,137.05
Costos y Gastos	-Q446,211.98	-Q468,522.58
Utilidad Operativa	Q112,966.16	Q118,614.47
Gastos no deducibles	Q 56,136.70	Q 58,943.54
Renta Imponible	Q169,102.87	Q177,558.01
Tipo impositivo	25%	25%
<b>ISR determinado</b>	<b>Q 42,275.72</b>	<b>Q 44,389.50</b>

De conformidad con el artículo 36 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, el tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta para el período que comprende del 01 de enero al 31 de diciembre de 2022 y 2023 es del 25%.

La empresa también se encuentra sujeta al pago del Impuesto de Solidaridad, que con base a las proyecciones realizadas esta presenta para los años mencionados, se estima un impuesto de Q 1,414.20 y Q 1,456.63 para los mismo períodos.

Descripción	2022	2023*
<b><u>Base imponible según Activo Neto</u></b>		
Ingresos Brutos	542,891.40	Q559,178.14
Costos de ventas	331,114.78	Q341,048.22
Margen bruto	39%	39%
Total Activo	Q630,886.50	Q649,813.10
Depreciaciones Acumuladas	65,205.50	Q 67,161.67
Activo Neto	Q565,681.00	Q582,651.43
Tasa nominal	1%	1%
Impuesto	<b>Q 5,656.81</b>	<b>Q 5,826.51</b>
Impuesto trimestral	Q 1,414.20	Q 1,456.63
<b><u>Base Imponible según Ingresos</u></b>		
Ingresos Brutos	Q542,891.40	Q559,178.14
Tasa nominal	1%	1%
Impuesto	<b>Q 5,428.91</b>	<b>Q 5,591.78</b>
Impuesto trimestral	Q 1,357.23	Q 1,397.95
<b>ISO pagado</b>	<b>Q 1,414.20</b>	<b>Q 1,456.63</b>

De conformidad con la ley de Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual únicamente contiene 15 artículos donde se estipulan los lineamientos necesarios para su cálculo.

B. Impuesto sobre la Renta Anual sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas.

De acuerdo a las cifras proyectadas por la entidad al 31 de diciembre de 2022 y 2023 bajo este Régimen se estima un impuesto de Q 36,342.90 y Q 38,280.05 respectivamente. El cual se determina sobre los ingresos brutos obtenidos por la entidad menos las rentas exentas, como se observa a continuación:

<b>Descripción</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Renta Bruta	Q559,178.14	Q587,137.05
Tipo impositivo	5% y 7%	5% y 7%
<b>ISR determinado</b>	<b>Q 36,342.90</b>	<b>Q 38,280.05</b>

De acuerdo con el Artículo 44 de la ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, para este Régimen se aplicará el tipo impositivo del 5% sobre Q 30,000 más 7% sobre el excedente.

Este cálculo surge de las proyecciones realizadas con base a los ingresos mensuales de los periodos 2020 y 2021 aplicando la fórmula proyectada que se indicó

<b>Ingresos Mensuales</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
Enero				
Febrero				
Marzo	Q 8,290.18	Q 6,492.86	Q 6,687.64	Q 7,022.03
Abril	Q 2,544.64	Q 8,171.43	Q 8,416.57	Q 8,837.40
Mayo			Q -	Q -
Junio	Q 31,753.15	Q 1,428.57	Q 1,471.43	Q 1,545.00
Julio		Q 52,660.79	Q 54,240.61	Q 56,952.64
Agosto		Q 3,303.57	Q 3,402.68	Q 3,572.81
Septiembre		Q 38,075.89	Q 39,218.17	Q 41,179.08
Octubre	Q 4,321.39		Q -	Q -
Noviembre	Q 13,851.75	Q 31,106.25	Q 32,039.44	Q 33,641.41
Diciembre	Q 27,641.07	Q 401,652.04	Q 413,701.61	Q 434,386.69
<b>Total</b>	<b>Q 88,402.19</b>	<b>Q 542,891.40</b>	<b>Q 559,178.14</b>	<b>Q 587,137.05</b>

De esta proyección, se realiza la proyección de igual forma al período 2023 del Impuesto sobre la Renta bajo el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos.

<b>Ingresos Mensuales</b>	<b>2023</b>		<b>ISR</b>	
Enero				
Febrero				
Marzo	Q	7,022.03	Q	351.10
Abril	Q	8,837.40	Q	441.87
Mayo	Q	-	Q	-
Junio	Q	1,545.00	Q	77.25
Julio	Q	56,952.64	Q	3,386.68
Agosto	Q	3,572.81	Q	178.64
Septiembre	Q	41,179.08	Q	2,282.54
Octubre	Q	-	Q	-
Noviembre	Q	33,641.41	Q	1,754.90
Diciembre	Q	434,386.69	Q	29,807.07
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>587,137.05</b>	<b>Q</b>	<b>38,280.05</b>

Con base a lo anterior, se presentan las observaciones con relación a los siguientes aspectos:

a. Elección del Régimen del Impuesto sobre la Renta más favorable

Conforme a las proyecciones financieras efectuadas por la empresa, correspondiente a los períodos de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre tanto para el año 2022, como para el año 2023, se considera que el Régimen más favorable de acuerdo a las operaciones llevadas a cabo por la empresa y las proyecciones realizadas, es el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Ya que su tasa efectiva y la carga tributaria es menor en relación al Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

Esta resolución ha sido basada en varios factores los cuales se presentan a continuación:

1. Cuadro comparativo entre regímenes del Impuesto sobre la Renta.

<b>Descripción</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas Opcional Simplificado	Q42,275.72	Q 44,389.50
sobre ingresos de Actividades Lucrativas	Q 36,342.90	Q 38,280.05
<b>Diferencia</b>	<b>Q 7,347.02</b>	<b>Q 7,566.08</b>

Para los años proyectados, la diferencia entre ambos regímenes es de Q 7,347.02 y Q 7,566.08 para los períodos 2022 y 2023 respectivamente. Que para la empresa, considerando sus márgenes de ganancia actuales, este ahorro significa un mayor beneficio en comparación con el Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas. Sin considerar que se estaría evitando la declaración de Impuesto de Solidaridad.

2. Tasa Efectiva del impuesto proyectado de cada Régimen

Para verificar si es un cambio que dará beneficio a la empresa se realiza el comparativo de las tasas efectivas de ambos Regímenes

<b>Descripción</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Tasa Efectiva sobre utilidades más ISO	7.81%	7.81%
Tasa efectiva sobre Ingresos de Actividades Lucrativas	6.50%	6.42%
<b>Diferencia</b>	<b>1.31%</b>	<b>1.29%</b>

Con base a la información financiera proyectada, proporcionada por la entidad, se determina nuevamente que la tasa efectiva de más favorable es la del Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Los cálculos antes mencionados corresponden al siguiente análisis:

De acuerdo con las cifras proyectadas por la entidad para ambos períodos impositivos, se estiman de 7.56% para el 2022 mientras que al incluir el Impuesto de Solidaridad sube a un 7.81%. Así mismo, para el año 2023 la tasa efectiva de Impuesto sobre la Renta de Actividades Lucrativas que se calcula será de 7.56% será del 7.81% igualmente.

<b>Descripción</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Ingresos brutos	Q559,178.14	Q587,137.05
ISR sobre utilidades pagado	Q 42,275.72	Q 44,389.50
<b>Tasa Efectiva del ISR</b>	<b>7.56%</b>	<b>7.56%</b>
ISO pagado	Q 1,414.20	Q 1,456.63
<b>Tasa Efectiva de ISR incluyendo ISO</b>	<b>7.81%</b>	<b>7.81%</b>

Por el contrario, la tasa del Régimen simplificado es diferente.

<b>Descripción</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Renta Bruta	Q559,178.14	Q587,137.05
Tipo impositivo	5% y 7%	5% y 7%
<b>ISR determinado</b>	<b>Q 36,342.90</b>	<b>Q 38,280.05</b>
<b>Tasa efectiva ingresos</b>	<b>6.50%</b>	<b>6.52%</b>

Se puede observar perfectamente lo que se estableció en el correo fueron en relación a la tasa efectiva de ingresos entre 6.50% y 6.52%

### 3. Carga tributaria del impuesto proyectado para los períodos mencionados

De acuerdo con las cifras proyectadas por la entidad al 31 de diciembre de cada año, se realiza para verificar que tanto se incrementará la carga impositiva de la empresa para el siguiente período fiscal

<b>Descripción</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Ingresos Netos	Q112,966.16	Q118,614.47
ISR sobre utilidades pagado	Q 42,275.72	Q 44,389.50
ISO pagado	Q 1,414.20	Q 1,456.63
Total de impuestos pagados	Q 43,689.92	Q 45,846.13
<b>Carga Tributaria de ISR incluyendo ISO</b>	<b>38.68%</b>	<b>38.65%</b>
ISR sobre ingresos pagado	<b>Q 36,342.90</b>	<b>Q 38,280.05</b>
<b>Carga Tributaria</b>	<b>32.17%</b>	<b>32.27%</b>
<b>Diferencia en cargas Tributarias</b>	<b>6.50%</b>	<b>6.38%</b>

A diferencia del Régimen anterior el cálculo del Impuesto sobre la Renta la carga tributaria se calcula obteniendo al dividir el pago efectivo a la autoridad tributaria y las rentas netas del período.

### 4. Pagos trimestrales bajo el Régimen de Impuesto sobre la Renta sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

Considerando también los pagos trimestrales bajo el método de ingresos estimados que fueron realizados durante los períodos de revisión, considerando la proyección para 2023 otorgada por el cliente, los pagos serían los siguientes:

<b>Concepto</b>	<b>1er. T</b>	<b>2do. T</b>	<b>3er. T</b>	<b>Anual</b>
-----------------	---------------	---------------	---------------	--------------

Renta Bruta (a)	Q	7,022.03	Q	17,404.43	Q	119,108.96	Q	587,137.05
Renta bruta de este trimestre (b)	Q	7,022.03	Q	10,382.40	Q	101,704.53		
Renta neta	Q	7,022.03	Q	10,382.40	Q	101,704.53		
Renta Imponible estimada	Q	561.76	Q	830.59	Q	8,136.36		
Costos y gastos								-Q468,522.58
Utilidad Operativa								Q118,614.47
Costos y gastos no deducibles								Q 58,943.54
Renta Imponible								Q177,558.01
Tipo impositivo		25%		25%		25%		25%
SALDO DEL IMPUESTO	Q	140.44	Q	207.65	Q	2,034.09	Q	44,389.50
(-) Pagos trimestrales								Q 2,382.18
Impuesto sobre la Renta								Q 42,007.32
porcentaje de pagos durante la anual								95%

Considerando que las ventas incrementan mayormente los últimos trimestres del año, que es cuando los clientes de la empresa ejecutan sus contratos en su mayoría, los primeros trimestres el monto trimestral será bajo, mientras que en el último será considerablemente mayor.

El cambio, evitará un flujo de efectivo desequilibrado e inestable para los períodos siguientes, considerando las condiciones que la empresa estima mantener durante los próximos años, si se compara con el resultado del cálculo mensual del impuesto sobre la renta bajo el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos que se presentó anteriormente.

## 5. Deducibilidad de costos y gastos operativos

Luego de la entrevista con la administración, se determinó que los posibles cambios en el proceso de documentación de los costos y gastos para que sean válidos para la deducción de Impuesto sobre la Renta se considera no cambiará para los próximos dos años proyectados para esta revisión. Ya que, la empresa al ser muy pequeña no tiene la capacidad económica, ni los recursos y contactos para poder documentar de la forma correcta, de acuerdo con los comentarios obtenidos. Por lo que dichos costos y gastos no deducibles crecerán de forma proporcional a la operación de la empresa. Por lo que para estos dos períodos proyectados se consideró esta información proporcionada.

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022*</b>	<b>2023*</b>
Renta Bruta	Q88,822.57	Q542,891.40	Q559,178.14	Q587,137.05
Costos y Gastos	-Q62,622.38	-Q433,215.51	-Q446,211.98	-Q468,522.58
Gastos no deducibles			Q -	Q -
Renta Imponible	Q26,200.19	Q109,675.89	Q112,966.16	Q118,614.47
ISR sobre Utilidades determinado	Q 6,550.05	Q 27,418.97	Q 28,241.54	Q 29,653.62
Carga Tributaria de ISR	7.37%	5.05%	5.05%	5.05%
ISO pagado	Q 179.72	Q 666.18	Q 1,357.23	Q 1,397.95
Total gasto del impuesto	Q 6,729.77	Q 28,085.15	Q 29,598.77	Q 31,051.56
Carga Tributaria de ISR	7.58%	5.17%	5.29%	5.29%
ISR sobre Ingresos determinado	Q 4,455.17	Q 35,214.47	Q 36,342.90	Q 38,280.05
Carga Tributaria	5.02%	6.49%	6.50%	6.52%
Diferencia entre los 2 regímenes	Q 2,274.59	-Q 7,129.32	-Q 6,744.13	-Q 7,228.49
Porcentaje de diferencia	2.56%	-1.31%	-1.21%	-1.23%

Es posible que en un futuro, con los cambios y el crecimiento del negocio, se recomienda se pueda realizar una evaluación de las opciones que existen para documentar los gastos que están afectando el cálculo del impuesto actualmente. Ya que, de acuerdo con la presente tabla, estos gastos no deducibles, de ser eliminados estarían favoreciendo a la empresa en el sentido de optar por un Régimen sobre Utilidades en lugar del Opcional Simplificado sobre Ingresos.

#### **4.4.2. Guía de proceso para el cambio de Régimen de Actividades Lucrativas**

Este tipo de cambio no necesita de presupuesto para realizarse, únicamente necesitará contar con una computadora con disponibilidad a internet con buena capacidad, y apenas le tomará al encargado de realizarlo de una media hora a una hora realizarlo.

A partir de la implementación de la agencia virtual por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria este procedimiento se realiza a través de esta misma, y no en agencia como se hacía anteriormente por medio de memorial de solicitud.

Por lo que, a continuación se presenta una propuesta para implementar una guía de proceso para poder completar la solicitud del cambio sin ningún inconveniente:

Guatemala, 23 de Agosto de 2022

Sr. Luis Ovando Madrid  
Tecno Drone  
Guatemala, Ciudad

Estimado Señor Madrid:

Tengo el agrado de informarle que se ha elaborado una guía de proceso, para realizar el cambio del Régimen de Impuesto sobre la Renta Sobre Actividades Lucrativas al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, con base a la información financiera de la empresa Tecno Drone de los períodos 2020-2021 con proyecciones a 2022 y 2023.

Sírvase encontrar adjunto el informe que contiene las observaciones y recomendaciones sobre aspectos que a mi juicio merecen ser mencionadas, los cuales en su momento oportuno fueron dadas a conocer a la administración de la entidad.

Cualquier aclaración o ampliación sobre el contenido del presente informe gustosamente la atenderemos.

Atentamente,

Issa Duarte

Asesor Tributario Independiente

### **Guía de proceso para el cambio de Régimen de Impuesto sobre la Renta de las Actividades Lucrativas.**

Este documento ha sido elaborado para guiar al lector en el proceso de cambio del Régimen de Actividades Lucrativas el cual se proporciona a continuación:

1. Contar con usuario y contraseña en agencia virtual de SAT.
2. Ingresar a la página de SAT, Portal SAT en el siguiente link:  
<https://portal.sat.gob.gt/portal/#Institucional>
3. Ingresar a la Agencia Virtual.

4. Ingresar al apartado de servicios, actualización de contribuyentes.
5. Darle click a “iniciar nueva actualización”.
6. La hoja de actualización iniciará en la parte 1. actualizar empresa, sin embargo de no realizar ninguna otra actualización darle click a continuar hasta llegar a 5. Afiliaciones.
7. Realizar el cambio de Régimen en el apartado de Obligaciones ISR (considerar que este cambio sólo pueda hacerse en el mes de Diciembre de cada año, de lo contrario el apartado 5 para cambio de Obligaciones ISR se encontrará bloqueado para modificar).
8. Darle click a continuar hasta llegar al final del formulario electrónico.
9. Darle click a finalizar solicitud.
10. Esto desplegará un resumen de los apartados con toda la información del contribuyente incluyendo la información del nuevo Régimen del Impuesto sobre la Renta.
11. Es importante revisar que la información sea consistente con lo que se necesita y con la realidad de las operaciones, sobre todo con la información actualizada.
12. Al corroborar que toda la información está correcta, darle click a enviar solicitud.
13. El contribuyente recibirá un correo de confirmación del envío de la solicitud de actualización.
14. Este formulario será revisado por un agente de SAT para verificar los datos.
15. En 2 o 3 días, recibirá la confirmación por vía correo electrónico de que la solicitud ha sido cerrada, o caso contrario, es esta necesita alguna información adicional para que sea realizado a la brevedad.
16. De no ser entendido algún proceso adicional, la solicitud será cancelada y deberá procesarse nuevamente.
17. Si el proceso es completado, el agente aceptará y cerrará el proceso guardando las actualizaciones realizadas.
18. Con esto concluye el proceso.

#### Observaciones:

Es importante conocer, que este cambio de Régimen debe realizarse durante el último mes del año calendario (Diciembre), ya que este surtirá efecto hasta el siguiente año fiscal. Es por esto que los contribuyentes pueden cambiar de Régimen bajo previo aviso

a la Administración Tributaria, siempre y cuando lo presenten durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación. El cambio de Régimen se aplica a partir del uno (1) de enero del año siguiente. Quien no cumpla con el aviso referido será sujeto a la sanción que corresponda según el Código Tributario. Artículo 51 de la Ley de Actualización Tributaria.

#### **4.5 Supuestos básicos para la implementación**

Por consiguiente, la administración de la empresa consiente que sus operaciones no cambiarán en un futuro cercano, y que el poder documentar los factores que afectan en la determinación y pago del Impuesto sobre la Renta en la actualidad, se encuentran de acuerdo con realizar el cambio de Régimen para los próximos dos años, considerando que, será necesario volver a evaluar las proyecciones para los períodos siguientes con el objetivo que se consideren las condiciones y los factores actuales a corto y mediano plazo.

Para realizar la planificación tributaria específicamente para el análisis del cambio de Régimen la empresa ha designado un presupuesto y una orden de compra por un monto de Q 3,500.00 para contratar los servicios profesionales que realizarán la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta de Actividades Lucrativas como una herramienta que guíe al departamento financiero y al propietario en la toma de decisión de si corresponde realizar el cambio de Régimen del actual (Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas) al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Dicha planificación se realizará en un promedio de una semana a partir de la recolección de la información solicitada.

Asimismo, como parte del resultado, se entregará a la Administración, una guía de proceso de cómo realizar el cambio ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Del cual, será necesaria la participación por parte del área financiero-contable, ya sea el Gerente Financiero o el Contador General, para realizar dicho cambio en el momento correspondiente (durante el mes de Diciembre), para cambiar de Régimen, no

deberán esperar hasta el último día ya que pueden correr el riesgo de que sea rechazado y perder la oportunidad de realizar el cambio.

El proceso de cambio no deberá tomar mucho tiempo, unos 30 minutos para realizar la actualización en agencia Virtual (con el cual la empresa ya cuenta). Y a partir de allí si no hay ninguna consideración adicional por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, tomará de dos a tres días para recibir el correo de confirmación de la aceptación del cambio.

Considerar que para el cambio no se necesita pagar nada, es completamente gratis, los únicos recursos que deberán tener a mano serán una computadora con acceso a internet para realizar la solicitud a través de la página de la Superintendencia de Administración Tributaria.

## CONCLUSIONES

1. Se elaboró la planificación tributaria como herramienta para el cambio de régimen de Impuesto sobre la Renta en una empresa que se dedica a la venta y prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados, y se comprobó con los escenarios analizados que el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de las Actividades Lucrativas refleja una mejor carga tributaria del 32.27% para 2023 respecto con el resultado reflejado en el escenario del Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas de carga tributaria 38.65% para el mismo período.
2. Se identificó los factores que incrementan la carga tributaria de la empresa en un 1.94% durante 2020 y en un 13.03% para el 2021, y se comprobó que dichos factores son los gastos principales que no han podido reconocerse como gastos deducibles en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, debido a que las compras al exterior realizadas por medio de consolidaciones o *currier* no se encuentran debidamente documentadas con su respectiva póliza de importación conforme lo establece el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria. Y que la empresa no considera la posibilidad de la mejora a un mediano plazo.
3. Se determinó el cálculo del Impuesto sobre la Renta de acuerdo con las disposiciones de cada régimen de actividades lucrativas, con base a las proyecciones proporcionadas por el departamento financiero para 2022 y 2023, con lo cual se comprobó que bajo el Régimen Opcional simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas se obtuvo una carga tributaria de 34.12% para 2022 y 34.14% para 2023, mientras que en el Régimen sobre Utilidades de Utilidades Lucrativas dicha carga refleja un 38.68% y 38.65% para 2022 y 2023 respectivamente considerando incluso el pago de Impuesto de Solidaridad que se encuentra inherente a este régimen.
4. Se evaluó los diferentes escenarios para el cambio de régimen del Impuesto Sobre la Renta y se comprobó que el régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas es el régimen más favorable para el pago del Impuesto Sobre la Renta de la empresa respecto al Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, ya que se

evidenció que la empresa presentaría un potencial ahorro fiscal de Q 7,347.02 y Q 7,566.08 para los períodos tributarios de 2022 y 2023 respectivamente.

## RECOMENDACIONES

1. El propietario junto con su Gerente Financiero, con base al informe de la Planificación Tributaria entregado, podrá evaluar y decidir el realizar el cambio del Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, considerando las estimaciones que se tienen para los próximos períodos fiscales, para aprovechar la opción que la ley permite y que es más favorable para su empresa.
2. Tanto el Gerente Financiero como el Contador General podrán considerar invertir en recursos para minimizar los principales gastos no deducibles que son los factores que han incrementado la carga tributaria de la empresa (como las importaciones por medio de consolidaciones y los gastos de viáticos), antes de ejecutarlos, ya que en un futuro dichos factores podrían eliminarse y el porcentaje de la carga tributaria disminuiría en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, que al ser analizadas por medio de la planificación tributaria podría ser la opción favorable para ser utilizada por la empresa.
3. Con base a los cálculos realizados bajo ambos regímenes, es importante que el Gerente Financiero decida si el resultado de las cargas tributarias presentado en el Informe de la Planificación Tributaria de Impuesto sobre la Renta, es contundente para realizar cambio del Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.
4. La destacada diferencia de la tasa efectiva y la carga tributaria entre ambos Regímenes de las Actividades Lucrativas determinada en la planificación tributaria realizada, refleja que el Régimen más favorable para el año 2023, es el Régimen Opcional Simplificados sobre Ingresos de las Actividades Lucrativas, el cambio al ser aprobado deberá realizarse por el propietario de la empresa en la Agencia Virtual del portal web de la Administración Tributaria, utilizando la Guía de proceso para el cambio de Régimen proporcionada, antes de finalizar el período fiscal en curso.

## BIBLIOGRAFÍA

- Bracamonte, E. (2020). Derecho Constitucional. *Marco General del Derecho Tributario* (pág. 11). Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala USAC. Págs. 22
- Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-2012. (2012). *Ley de Actualización Tributaria*. Págs. 79
- Constitución Política de la República de Guatemala. (1985). *Principio de Legalidad, Artículo 239*. Guatemala. Págs. 70
- Convenio de Chicago, Comité jurídico. (2018). Aclaración sobre la aplicabilidad del convenio de Chicago y los SARPS a determinadas categorías de RPAS/UAS. *LC/37-WP/2-5 Montreal: ICAO-AOCI-NKAO*. Págs. 34
- Decreto 37-92 del Congreso de la República . (1992). *Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos*. Guatemala. Págs. 19
- Elio, Z. (2005). *Introducción a la Administración de Organizaciones* (2da. ed.). Valleta, Ediciones. Págs. 497
- Fleitman, J. (2000). *Negocios Exitosos: Cómo empezar, administrar y operar eficientemente un negocio*. M. G. Editores. Pág. 176
- Maldonado, A. (2016). *La importancia de la planificación fiscal empresarial en Guatemala*. Guatemala: Universidad Rafael Landívar - Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas. Pág. 130
- Mazariegos, M. (2017) Guía de normas APA para la división de desarrollo académico. Centro didáctico. USAC. Págs. 36.
- Muñiz, L. (2017). La industria nacional del sector aeroespacial. España.. Fundación Dialnet Ed. Pags. 225
- Pallares, Z., Romero, G. y Herrera, M. (2005). *Hacer Empresa: Un Reto, cómo desarrollar empresas en Colombia* (4ta Edición ed.). F. I. Ltda, Ed. Colombia. Págs. 142
- Pérez, F. (2021). *Derecho Financiero y Tributario* (31ª. Ed). Editorial Civitas. España. Págs. 636
- Sandoval. C (2016). Evaluación de los mecanismos de planificación fiscal que pueden ser utilizados por las empresas de Guatemala para mejorar los resultados

financieros. Tesis de Maestría. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas. Guatemala. Págs. 138

Santay, H. (2017). *Impacto financiero por el cambio de Régimen opcional simplificado sobre ingresos de Actividades Lucrativas al Régimen Sobre Las Utilidades De Actividades Lucrativas para empresas agro distribuidoras en la ciudad de Guatemala*. Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Estudios de Postgrado. Págs. 100

Solís, R. (2021). *Metodología de la Investigación*. Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Postgrado.

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 ciencias. 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.

## E-GRAFÍA

Alfonso, G. y M. (2015). *Planificación Fiscal Internacional posible vs. Indebida*,. 2016: Universidad de Alcalá. Recuperado el 15 de febrero de 2022 de <https://core.ac.uk/download/pdf/84748219.pdf>

Alfredo, G.-B. (2006). *Guatemala: 60 años de historia económica (1944-2004)*. (I. A. Umaña, Ed.) Guatemala: Ediciones Armar. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de <http://ru.iiec.unam.mx/1106/1/Guatemala60a%C3%B1os.pdf>

Camal, E. (2019). *La Planeación Fiscal Como Estrategia*. Chetumul: Instituto Tecnológico de Chetumal. Revista Académica de Investigación. Págs. 206. Recuperado el 15 de Agosto de 2021 de <https://www.eumed.net/rev/tlatemoani/index.html>

- Chile, O. (2020). *Termometro Fiscal, Planificación Fiscal*. Guatemala: Prensa Libre. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de <https://www.prensalibre.com/opinion/columnasdiarias/planificacion-fiscal/>
- Cordon, L. F. (2018). Impuesto Sobre la Renta. *Generalidades del ISR*. Guatemala. Colegio de Contadores Publicos y Auditores. Págs. 24. Recuperado el 22 de julio de 2021 de <https://cpa.org.gt/wp-content/uploads/2018/07/Generalidades-del-ISR-30-05-18.pdf>
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2009). *Gaceta No. 93 Expediente de Sentencia 3785-2008*. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de <https://consultajur.cc.gob.gt/wcJur/Portal/wfTextoLibre.aspx>
- Dirección General de Aeronáutica Civil [DGAC]. (2021). *DGAC*. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de [dgac.gob.gt: recuperado de http://www.dgac.gob.gt/index.php/drones](http://www.dgac.gob.gt/index.php/drones)
- Dussan, W. (2018). *Tasa Efectiva de Tributación*. Colombia. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de <https://www.consultorcontable.com/tasa-efectiva-de-tributaci%C3%B3n/>
- Erales, D. (s/f). *Guatemala: Aspectos por considerar previo a establecer una estrategia fiscal*. Guatemala: Consortium Legal. Recuperado el 20 de marzo de 2021 de <https://consortiumlegal.com/guatemala-aspectos-por-considerar-previo-a-establecer-una-estrategia-fiscal/>
- Escobar, R. (2002). *Sentencia T-734*. Bogotá: Corte de Constitucionalidad. Recuperado el 20 de marzo de 2021 de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2013/T-734-13.htm#:~:texto=El%20llamado%20leasing%20operativo%20o,de%20manera%20expresa%20dicha%20posibilidad.>
- Expertos Tributarios. (2016). *Análisis de Carga impositiva*. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de [Expertos Tributarios noticias: https://www.expertostributarios.com/noticia](https://www.expertostributarios.com/noticia)
- Federico, M., & Loguzzo, H. A. (2016). *Gestión y Administración en las organizaciones*. Buenos Aires: Universidad Nacional Arturo Jauretche. Recuperado el 20 de marzo de 2021 de <https://biblioteca.unaj.edu.ar/wp->

[content/uploads/sites/8/2017/02/Introduccion-gestion-y-administracion-organizaciones.pdf](https://www.forbes.com.mx/content/uploads/sites/8/2017/02/Introduccion-gestion-y-administracion-organizaciones.pdf)

Forbes México. (2014). *Forbes.com.mx*. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de <https://www.forbes.com.mx>

Instituto de Investigaciones Científicas. (2012). *Revista Jurídica XVI*. Guatemala: Universidad Rafael Landívar. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de <https://www.url.edu.gt/publicacionesurl/FileCS.ashx?Id=40761>

Moreno, E. (2018). *Historia - Geografía - Arte*. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de Eneashistoria: <https://eneashistoria.com/2018/10/09/sector-secundario/>

Ramirez, J. y Nieto, H. (2015). *Industria Aeronautica en Mexico: Necesidades económicas, políticas y educativas de un sector en proceso de cambio*. Guanajuato, Mexico. Recuperado el 21 de Marzo 2021 de [file:///C:/Users/IJD/Downloads/Industria%20Aeron%C3%A1utica%20Mexicana%20\(3\)%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/IJD/Downloads/Industria%20Aeron%C3%A1utica%20Mexicana%20(3)%20(1).pdf)

Ramos, D. E. (2009). *El Derecho Tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala*. Universidad de San Carlos de Guatemala. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04\\_8048.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_8048.pdf)

Real Academia Española. (2020). *Industria*. España: Diccionario de la lengua española, Edición del Tricentenario. <https://www.rae.es/drae2001/industria>

Ruiz, F. y De León, P. (s/f). *Las Clasificaciones de los tributos e impuestos*. Lima: Universidad Católica del Perú. Págs. 104. Recuperado el 21 de Marzo 2021 de [file:///C:/Users/IJD/Downloads/Dialnet-LasClasificacionesDeLosTributosEImpuestos-7792449%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/IJD/Downloads/Dialnet-LasClasificacionesDeLosTributosEImpuestos-7792449%20(1).pdf)

s/a. (2001). *Diccionario de la lengua española*. España: Real Academia Española. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de consultada en <https://www.rae.es/drae2001/empresa>

s/a. (2021). *Principales impuestos en Guatemala*. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de Portal SAT: recuperado de <https://portal.sat.gob.gt>

Saltos, M. A. (2017). *Los principios generales del derecho tributario segun la Constitución de Ecuador* (No. 42 ed., Vol. 11 ). Ecuador: Dialnet. Recuperado el 21 de Marzo

de 2022 de [file:///C:/Users/IJD/Downloads/Dialnet-LosPrincipiosGeneralesDelDerechoTributarioSegunLaC-6128116%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/IJD/Downloads/Dialnet-LosPrincipiosGeneralesDelDerechoTributarioSegunLaC-6128116%20(1).pdf)

Superintendencia de Administración Tributaria [SAT]. (2021). *Portal SAT*. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de Requisitos de personas y empresas: <https://portal.sat.gob.gt/portal/requisitos-de-personas-empresas>

Umaña, L. E. (Diciembre de 1991). *Desarrollo de la Industria en Guatemala (1870-1959)*. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de Fundación Dialnet: <file:///C:/Users/IJD/Downloads/Dialnet-DesarrolloDeLaIndustriaEnGuatemala18701959-6111169.pdf>

Vélasquez, A., González, M., y Maravert, M. (2016). La planificación fiscal como estrategia y herramienta de la evaluación en las empresas del sector privado. // *Congreso Internacional MAUV*, México. <https://www.uv.mx/mauditoria/files/2017/11/03-Planeacion-Fiscal-como-Estrategia.pdf>

Vergara, S. (s/f). *Elementos Jurídicos para la Planificación Tributaria*. Santiago: Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de [https://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion\\_tributaria.pdf](https://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion_tributaria.pdf)

Westreicher, G. (2020). *Carga Tributaria*. Economipedia. Recuperado el 21 de Marzo de 2022 de <https://economipedia.com/definiciones/carga-tributaria.html#:~:text=La%20carga%20tributaria%20es%2C%20en,radio%20para%20medir%20la%20proporcionalidad.>

## Anexo 1

### CUESTIONARIO DE ENTREVISTA

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



### CUESTIONARIO DE ENTREVISTA

*El siguiente cuestionario se ha realizado para recabar información que sustente el tema de tesis denominado: **LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA PARA EL CAMBIO DE RÉGIMEN PARA LAS RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DE VEHÍCULOS AÉREOS NO TRIPULADOS, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA, GUATEMALA.** La misma será utilizada estrictamente para fines académicos.*

**OBJETIVO:** Identificar cómo son los factores que incrementan la carga tributaria actual de la empresa, de acuerdo con el Régimen de Impuesto sobre la Renta en el cual se encuentra registrada, para que se establezcan las causas que impactan en el pago del Impuesto sobre la Renta

### DATOS GENERALES

NOMBRE DE LA EMPRESA: Tecno Drone, S.A

GIRO DE LA EMPRESA: Venta y prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados

INFORMANTE CLAVE: Propietario y Gerente Financiero y Contador General (subcontratados)

### INSTRUCCIONES:

Responder a cada una de las preguntas lo más conciso posible.

1. ¿Cuál es el nombre de la empresa y NIT?

---

---

---

---

2. ¿Cuál es el objeto de la empresa registrada en la patente de empresa?

---

---

---

---

3. ¿Cuál es la principal actividad de la empresa?

---

---

---

---

4. ¿Adicional a los registros de ley que debe cumplir, su actividad debe estar registrada en alguna otra institución? En caso de ser positiva la respuesta, mencione en donde y que tipo de registro?

---

---

---

---

5. ¿Cuál es el Régimen de Impuesto sobre la Renta en el que se encuentra inscrito actualmente?

---

---

---

---

¿Detalle los costos y gastos de ventas de la empresa?

---

---

---

---

6. ¿Qué gastos están considerados como administrativos?

---

---

---

---

¿Detalle los servicios y las ventas que ha prestado en los últimos 2 años?

---

---

---

---

7. ¿Qué límites de deducibilidad ha sobrepasado durante los últimos 2 años?

---

---

---

---

8. ¿Qué documentación de soporte utiliza para las compras locales?

---

---

---

---

9. ¿Qué documentación de soporte utiliza generalmente para las compras en el extranjero?

---

---

---

---

10. ¿Cuál es el procedimiento para realizar los pagos de las facturas tanto locales como extranjeras?

---

---

---

---

11. ¿Cuánto considera que sea el porcentaje de crecimiento de sus ingresos y utilidad para el 2022 y el 2023?

---

---

---

---

12. ¿Cómo calcula el pago del Impuesto sobre la Renta?

---

---

---

---

¿Cuáles son sus ingresos afectos y no afectos?

---

---

---

---

13. ¿Qué carga tributaria posee actualmente la empresa?

---

---

---

---

¿Es el flujo de efectivo el adecuado para realizar el pago de impuesto actual? ¿Ha tenido algún atraso en el pago de impuestos respecto a esto?

---

---

---

---

14. ¿Qué método de acreditamiento de ISO utiliza?

---

---

---

---

15. ¿Cuánto es el monto aproximado de sus gastos no deducibles?

---

---

---

---

16. ¿Cuál es el porcentaje de los gastos no deducibles equivalente de sus ingresos brutos?

---

---

---

---

17. ¿Cuál es su tasa efectiva de Impuesto sobre la Renta de 2020 y 2021?

---

---

---

---

## Anexo 2

### GUÍA DE OBSERVACIÓN ESTRUCTURADA

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



### GUÍA DE OBSERVACIÓN ESTRUCTURADA

La siguiente guía se ha realizado para recabar información que sustente el tema de tesis denominado: **LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA PARA EL CAMBIO DE RÉGIMEN PARA LAS RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DE VEHÍCULOS AÉREOS NO TRIPULADOS UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA, GUATEMALA.**

La misma será utilizada estrictamente para fines académicos.

**OBJETIVO Específico:** Determinar el Impuesto sobre la Renta con base a cada Régimen de Actividades Lucrativas, según la actividad económica y operaciones mercantiles de la empresa, para que se conozca el efecto de la carga tributaria bajo ambas alternativas

### DATOS GENERALES

NOMBRE DE LA EMPRESA: Tecno Drone, S.A.

GIRO DE LA EMPRESA: Venta y prestación de servicios, de vehículos aéreos no tripulados.

DOCUMENTOS A OBSERVAR: Estados Financieros (Balance General y Estados Financieros)

Facturas de soporte, Libro diario mayor y balance

<b>No.</b>	<b>Parámetros de los Estados Financieros</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>Comentarios Adicionales</b>
1	Los asientos contables son realizados de forma ordenada en orden cronológico y de acuerdo a las normas contables correspondientes			
2	Los ingresos brutos están conformados por Ingresos de equipo			
3	Cuenta la empresa con una nomenclatura contable			
4	Los gastos y costos no deducibles son registrados en una cuenta por separado			
5	Los costos y gastos deducibles cuentan con un soporte adecuado y establecido en la ley			
6	Existen mecanismos de control de cumplimiento tributario			
7	Ha pagado alguna multa, intereses o mora			
8	Tiene activos fijos depreciaciones			
9	El sistema contable se encuentra en base a NIIF			

No.	Parámetros de los Estados Financieros	SI	NO	Comentarios Adicionales
10	Se relacionan los ingresos y costos dentro de la contabilidad			
11	Se encuentran habilitados tanto libros contables como de compras y ventas.			
12	La carga tributaria de 2021 fue más alta que en 2020 bajo el Régimen actual del Impuesto sobre la Renta.			
13	Tiene alguna calificación de contribuyente especial ante SAT			
14	Se encuentran los Estados Financieros firmados y sellados por el contador y el propietario			
15	Posee papeles de trabajo para realizar sus cálculos de impuestos			
16	Cuenta con gastos y costos sin la documentación legal de soporte			
17	Su contabilidad está basada en el método de lo devengado			

**Anexo 3****Estados Financieros de la empresa 2020****TECNO DRONE**

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020  
Cifras expresadas en Quetzales

**ACTIVO****ACTIVO CORRIENTE**

Caja y Bancos	56,992.56
Impuestos	2,119.06
Cuentas por cobrar	8947.46

**ACTIVO NO CORRIENTE**

Activos Fijos	75,506.70
Depreciaciones acumuladas	(42,305.11)

**TOTAL ACTIVO**


---

101,260.68

---

**PASIVO Y****PATRIMONIO****PASIVO NO****CORRIENTE**

Cuentas por pagar	17,584.37
ISR por pagar	6,878.01

**TOTAL PASIVO**


---

24,462.38

---

**PATRIMONIO**

Capital	85,872.65
Pérdidas Acumuladas	(28,396.53)
Ganancia del Ejercicio	19,322.18

**TOTAL PASIVO Y**


---

101,260.68

---

**PATRIMONIO**

**TECNO DRONE**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020**  
 Cifras expresadas en Quetzales

**INGRESOS**

Ventas	87,771.36
Costo de ventas	(6,152.45)
Ganancias Brutas	<u>81,808.91</u>

**GASTOS DE OPERACIÓN**

Gastos De Ventas	(33,786.34)
Gastos De Administración	(21,371.73)
Otros Gastos E Ingresos	<u>(1,051.21)</u>
Ganancia antes de Impuesto	<u>26,200.19</u>

Impuesto sobre la Renta	6,878.01
-------------------------	----------

<b>GANANCIA DEL EJERCICIO</b>	<u><u>19,322.18</u></u>
-------------------------------	-------------------------

**TECNO DRONE**  
**FLUJO DE EFECTIVO**  
**DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020**  
 Cifras expresadas en Quetzales

<b>Ganancia del Ejercicio</b>	19,322.18
Depreciación	21,371.73
<b>ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>	
Aumento de cuentas por cobrar	(6,807.46)
Disminución de Impuestos	4,738.59
Disminución de otras cuentas por cobrar	672.00
Aumento de cuentas por pagar	24,462.38
<b>Efectivo neto de las actividades de operación</b>	63,759.42
<b>ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>	
Aumento de activos fijos	(13,662.12)
<b>Efectivo neto de las actividades de inversión</b>	(13,662.12)
<b>ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>	
Aumento de aportes de capital	599.00
<b>Efectivo neto de las actividades de financiamiento</b>	599.00
<b>Flujo neto de efectivo y equivalente de efectivo</b>	50,696.30
Saldo inicial de efectivo equivalente	6,296.27
<b>Saldo final de efectivo y equivalente</b>	56,992.56

**Anexo 4****Estados Financieros de la empresa 2021**

**TECNO DRONE**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
**DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021**  
 Cifras en Quetzales

**ACTIVO**

Caja y Bancos	39,604.98
Impuestos por cobrar	3,130.28
Otras cuentas por cobrar	100,000.00
Cuentas por cobrar	467,124.35

**ACTIVO NO CORRIENTE**

Activos Fijos	86,232.39
Depreciaciones acumuladas	(65,205.50)

**TOTAL ACTIVO**


---

630,886.50

---

**PASIVO Y PATRIMONIO****PASIVO**

Cuentas por pagar	331,210.79
Impuestos por pagar	9,652.53
Préstamos por pagar a corto plazo	100,000.00
ISR por pagar	41,044.38
	<hr/> 481,907.70

**PATRIMONIO**

Capital	26,750.00
Aportes de Capital	62,671.65
Pérdidas Acumuladas	(9,074.36)

**TOTAL PASIVO Y  
PATRIMONIO**

---

630,886.50

---

**TECNO DRONE**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021**  
 Cifras en Quetzales

<b>INGRESOS</b>	<b>2021</b>
Ventas y servicios Prestados	542,891.40
Costo de ventas	331,114.78
Ganancias Brutas	<u>211,776.62</u>
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>	
Gastos de ventas	13,372.99
Gastos de Administración	34,046.09
Otros gastos financieros	180.00
Otros Gastos	54,501.65
Ganancia antes de impuesto	<u>109,675.89</u>
Impuesto sobre la renta	41,044.38
Ganancia después de impuesto	<u><u>68,631.50</u></u>

**TECNO DRONE**  
**ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO**  
**DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021**  
 Cifras en Quetzales

<b>Ganancia del Ejercicio</b>	<b>68,631.50</b>
Depreciación	22,900.40
<b>ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>	
Aumento de cuentas por cobrar	(458,176.89)
Disminución de Impuestos	(1,011.22)
Disminución de otras cuentas por cobrar	(100,000.00)
Aumento de cuentas por pagar	<u>457,445.32</u>
<b>Efectivo neto de las actividades de operación</b>	<b>(10,210.88)</b>
<b>ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>	
Aumento de activos fijos	<u>(10,725.69)</u>
<b>Efectivo neto de las actividades de inversión</b>	<b>(10,725.69)</b>
<b>ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>	
Aumento de aportes de capital	<u>3,549.00</u>
<b>Efectivo neto de las actividades de financiamiento</b>	<u>3,549.00</u>
<b>Flujo neto de efectivo y equivalente de efectivo</b>	<b>(17,387.57)</b>
Saldo inicial de efectivo equivalente	<u>56,992.56</u>
<b>Saldo final de efectivo y equivalente</b>	<b><u>39,604.98</u></b>

**Anexo 5****Estado de Resultados de la empresa, Proyectados (2022-2023)**

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**CIFRAS PROYECTADAS PARA LOS PERÍODOS 2022 Y 2023**  
**Cifras en Quetzales**

	<b>Régimen sobre</b>		
	<b>Utilidades de</b>		
	<b>Actividades Lucrativas</b>		
<b>INGRESOS</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2023*</b>
Ventas y servicios Prestados	559,178.14	587,137.05	587,137.05
Costo de ventas	341,048.22	358,100.63	417,044.17
Ganancias Brutas	218,129.92	229,036.42	170,092.88
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>			
Gastos de ventas	13,774.18	14,462.89	14,462.89
Gastos de Administración	35,067.47	36,820.85	36,820.85
Otros gastos financieros	185.40	194.67	194.67
Gastos no deducibles	56,136.70	58,943.54	0.00
Ganancia antes de impuesto	112,966.16	118,614.48	118,614.47
Impuesto sobre la renta	42,275.72	44,389.50	38,280.05*
Ganancia después de impuesto	70,690.45	74,224.97	80,334.42

\*Nota: Impuesto calculado bajo el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

**Anexo 6****Información financiera acumulada trimestral, proyectados a 2023**

<b>Descripción</b>	<b>1er. Trimestre</b>	<b>2o. Trimestre</b>	<b>3er. Trimestre</b>	<b>4to. Trimestre</b>
Renta bruta trimestral	Q7,022.03	Q17,404.43	Q119,108.96	Q587,137.05
Costos y Gastos	Q5,603.43	Q13,888.36	Q95,046.36	Q468,522.58
Gastos no deducibles	Q537.71	Q1,436.14	Q27,479.12	Q58,943.54

**Nota:** estimación recibida por la empresa

**Anexo 7****Ingresos mensuales 2020, 2021 y proyecciones para 2022, 2023**

<b>Ingresos Mensuales</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
Enero				
Febrero				
Marzo	Q 8,290.18	Q 6,492.86	Q 6,687.64	Q 7,022.03
Abril	Q 2,544.64	Q 8,171.43	Q 8,416.57	Q 8,837.40
Mayo	Q -	Q -	Q -	Q -
Junio	Q31,753.15	Q 1,428.57	Q 1,471.43	Q 1,545.00
Julio	Q -	Q 52,660.79	Q 54,240.61	Q 56,952.64
Agosto	Q -	Q 3,303.57	Q 3,402.68	Q 3,572.81
Septiembre	Q -	Q 38,075.89	Q 39,218.17	Q 41,179.08
Octubre	Q 4,321.39	Q -	Q -	Q -
Noviembre	Q13,851.75	Q 31,106.25	Q 32,039.44	Q 33,641.41
Diciembre	Q27,641.07	Q401,652.04	Q 413,701.61	Q 434,386.69
<b>Total</b>	<b>Q88,402.19</b>	<b>Q542,891.40</b>	<b>Q 559,178.14</b>	<b>Q 587,137.05</b>

**Nota:** estimación recibida por la empresa, 3% para 2022 y 5% para 2023 respecto del año anterior.

**Tabla 8****ÍNDICE DE TABLAS**

<b>TABLA</b>	<b>NOMBRE</b>	<b>PÁGINA</b>
1	Factores que tienen un efecto el cálculo del Impuesto sobre la Renta actual	45
2	Cálculo del límite de deducción de gastos de viáticos en 2022	46
3	Cálculo del Impuesto sobre la Renta en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	46
4	Cálculo de Pagos Trimestrales sobre la base de una renta imponible estimada, para el período 2022	48
5	Cálculo de Pagos Trimestrales sobre la base de una renta imponible estimada, para el período 2023	49
6	Cálculo del Impuesto de Solidaridad	52
7	Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad	53
8	Carga Tributaria de Impuesto Sobre la Renta sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	53
9	Cálculo del Impuesto sobre la Renta en el Régimen Simplificado de Ingresos de Actividades Lucrativas.	55
10	Pago de impuesto sobre la renta Mensual proyección 2023	55
11	Carga Tributaria del Impuesto sobre la Renta en el Régimen sobre los ingresos de Actividades Lucrativas	56
12	Comparativo del cálculo del Impuesto sobre la renta bajo ambos Regímenes de Actividades Lucrativas	57
13	Comparación de las cargas tributarias de la empresa, calculado en ambos Regímenes	58

- 14 Comparación de Tasas efectivas de la empresa, calculado en ambos Regímenes, considerando la eliminación de gastos no deducibles. 60

**Anexo 9****ÍNDICE DE GRÁFICAS**

<b>GRÁFICA</b>	<b>NOMBRE</b>	<b>PÁGINA</b>
1	Carga Impositiva comparada de los Regímenes De Actividades Lucrativas de Impuesto Sobre la Renta	59

**Anexo 10****ÍNDICE DE ACRÓNIMOS**

DGAC	Dirección General de Aeronáutica Civil
GND	Gastos No Deducibles
ISR	Impuesto sobre la Renta
ISO	Impuesto de Solidaridad
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LAT	Ley de Actualización Tributaria
RAC	Regulaciones de Aviación Civil
RTU	Registro Tributario Unificado
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria