

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



DETERMINACIÓN ADECUADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS Y EL MÉTODO DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EN UNA ENTIDAD DE TRANSPORTE Y LOGÍSTICA INTERNACIONAL UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA.

LICDA. CINDI CORINA CAL GONZÁLEZ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2022

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



DETERMINACIÓN ADECUADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS Y EL MÉTODO DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EN UNA ENTIDAD DE TRANSPORTE Y LOGÍSTICA INTERNACIONAL UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA.

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto 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:

LIC. MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

Autor

LICDA. CINDI CORINA CAL GONZÁLEZ

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 Primero: | Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio |
| Vocal Segundo: | MSc. Haydee Grajeda Medrano |
| Vocal Tercero: | Vacante |
| Vocal Cuarto: | P.A.E. Olga Daniela Letona Escobar |
| Vocal Quinto: | P.C. Henry Omar López Ramírez |

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE
GRADUACIÓN

| | |
|--------------|--|
| Coordinador: | MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco |
| Evaluador: | MSc. José Rolando De León Calderón |
| Evaluador: | MSc. José Giovanni Chinchilla Guerrero |

DECLARACIÓN JURADA DE ORIGINALIDAD

Yo: **Cindi Corina Cal González**, con documento de identificación CUI:**1602 07681 0101**.

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, written over a horizontal line. The signature is stylized and appears to be 'Cindi Corina Cal González'.



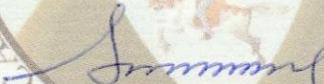
ACTA/EP No. 4153

ACTA No. GT-PFS-C-16-2022 -MA-

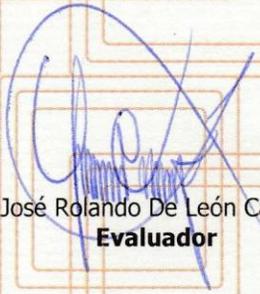
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación 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 2 de octubre de 2022, a las 12:15 horas para evaluar la presentación del informe del **TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN II** de la **licenciada Cindi Corina Cal González, Carné 200912517, Sección C**, 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: **"DETERMINACIÓN ADECUADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS Y EL MÉTODO DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EN UNA ENTIDAD DE TRANSPORTE Y LOGÍSTICA INTERNACIONAL UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. La presentación del Trabajo Profesional de Graduación fue calificada con una nota promedio de **25/30 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante de la Terna Evaluadora. La Terna Evaluadora hace las siguientes recomendaciones: Que la 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 dos días del mes de octubre del año dos mil veintidós.



Msc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Coordinador



Msc. José Rolando De León Calderón
Evaluador



Msc. José Giovanni Chinchilla Guerrero
Evaluador



Licda. Cindi Corina Cal González
Postulante



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

ADENDUM

El Docente del Curso Trabajo Profesional de Graduación II Certifica que: Cindi Corina Cal González, Carné: 200912517 incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro de la Terna Evaluadora dentro del plazo estipulado y obtuvo la calificación siguiente:

| Punteo | |
|--|-----------|
| Zona: | 62 |
| Presentación Trabajo Profesional de Graduación II: | 25 |
| Nota final: | 87 |

APROBADO

Guatemala, 7 de octubre de 2022.

(F) _____

MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Docente del Curso Trabajo Profesional de Graduación II

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS:** Por el regalo de la vida, sabiduría y su amor inmensurable, por permitirme cumplir otra meta en mi vida.
- A MIS PADRES:** Quienes siempre me motivan a seguir adelante en mi desarrollo personal y profesional, por su amor, paciencia, y perseverancia.
- A MIS ABUELOS:** Que me brindan amor incondicional a pesar de la distancia.
- A MIS HERMANAS:** Por el apoyo que me han brindado en esta etapa de mi vida, por su amor y amabilidad, porque me motivan a esforzarme cada día.
- A MIS AMIGOS Y PADRINO:** A quienes aprecio mucho por su perseverancia, por su cariño y humildad.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:** Por permitirme adquirir más conocimientos a través de la Maestría en Gestión Tributaria.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por abrirme las puertas en esta casa de estudios para desarrollarme como profesional.

CONTENIDO

| | |
|--|-----|
| RESUMEN | i |
| INTRODUCCIÓN | iii |
| 1. ANTECEDENTES | 1 |
| 1.1 Antecedentes del sector de transporte y logística. | 1 |
| 1.2 Antecedentes de la entidad de transporte y logística. | 2 |
| 1.3 Antecedentes del problema de investigación. | 2 |
| 1.4 Antecedentes de investigación vinculantes al tema. | 3 |
| 2. MARCO TEÓRICO..... | 6 |
| 2.1 Estrategia. | 6 |
| 2.1.1 Estrategia fiscal. | 7 |
| 2.1.2 Planificación. | 8 |
| 2.1.3 Planificación fiscal. | 8 |
| 2.2 Normativa legal impositiva. | 9 |
| 2.2.1 Tributos. | 11 |
| 2.2.2 Definición de impuestos. | 12 |
| 2.2.3 Obligación tributaria. | 15 |
| 2.2.4 Tipos de impuestos. | 17 |
| 2.2.5 Impuesto Sobre la Renta..... | 18 |
| 2.2.6 Tipos de rentas..... | 19 |
| 2.2.7 Rentas de Actividades Lucrativas. | 20 |
| 2.3 Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas..... | 21 |
| 2.3.1 Renta bruta..... | 22 |
| 2.3.2 Rentas exentas. | 23 |
| 2.3.3 Costos y gastos deducibles..... | 24 |
| 2.3.4 Costos y gastos no deducibles..... | 25 |
| 2.3.5 Renta imponible. | 28 |
| 2.3.6 Métodos para la determinación del Impuesto Sobre la Renta trimestral. | 28 |
| 2.3.7 Impuesto de Solidaridad..... | 30 |
| 2.3.8 Base imponible del impuesto..... | 31 |

| | | |
|--------|--|----|
| 2.3.9 | Determinación del impuesto..... | 31 |
| 2.3.10 | Método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad..... | 32 |
| 2.3.11 | Infracciones y sanciones en el Impuesto de Solidaridad..... | 33 |
| 2.3.12 | Acreditamiento de los créditos fiscales de ISR e ISO. | 33 |
| 3. | METODOLOGÍA..... | 35 |
| 3.1 | Definición del problema..... | 35 |
| 3.2 | Delimitación del problema. | 36 |
| 3.2.1 | Unidad de análisis. | 36 |
| 3.2.2 | Período a investigar. | 36 |
| 3.2.3 | Ámbito geográfico. | 36 |
| 3.3 | Objetivos. | 36 |
| 3.3.1 | Objetivo general. | 36 |
| 3.3.2 | Objetivos específicos. | 36 |
| 3.4 | Investigación. | 37 |
| 3.4.1 | Metodología..... | 37 |
| 3.4.2 | Técnicas de investigación. | 38 |
| 3.4.3 | Instrumentos de medición. | 39 |
| 3.5 | Resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación. | 41 |
| 4. | DISCUSIÓN DE RESULTADOS | 43 |
| 4.1 | Ámbito de la entidad..... | 43 |
| 4.1.1 | Entidad. | 43 |
| 4.1.2 | Marco formal y legal del giro del negocio o servicios. | 45 |
| 4.1.3 | Proceso y operatividad..... | 47 |
| 4.1.4 | Actores principales. | 47 |
| 4.1.5 | Atributos y fortalezas..... | 47 |
| 4.1.6 | Debilidades..... | 47 |
| 4.2 | Presentación de resultados..... | 48 |
| 4.2.1 | Situación actual de la entidad..... | 48 |
| 4.2.2 | Comportamiento de los ingresos, costos y gastos. | 48 |
| 4.2.3 | Verificación de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta..... | 50 |
| 4.2.4 | Revisión de los pagos trimestrales del Impuesto de Solidaridad..... | 55 |

| | | |
|-------|---|----|
| 4.2.5 | Determinación del Impuesto Sobre la Renta anual. | 57 |
| 4.2.6 | Acreditación de impuestos en la liquidación definitiva anual. | 58 |
| 4.2.7 | Remanente del Impuesto de Solidaridad. | 60 |
| 4.3 | Evaluación de los métodos para el Impuesto Sobre la Renta y acreditamiento del Impuesto de Solidaridad 2022. | 61 |
| 4.3.1 | Cálculo de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta. | 63 |
| 4.3.2 | Determinación del Impuesto de Solidaridad para el período 2022. | 65 |
| 4.3.3 | Escenarios de acreditamiento de los impuestos. | 66 |
| 4.4 | Propuesta de mejoras a implementar. | 76 |
| 4.4.1 | Control de los gastos no deducibles. | 76 |
| 4.4.2 | Cadena de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad. | 77 |
| 4.4.3 | Método adecuado para determinar el ISR y acreditar el ISO. | 78 |
| | CONCLUSIONES. | 80 |
| | RECOMENDACIONES. | 82 |
| | BIBLIOGRAFÍA. | 83 |
| | EGRAFÍA. | 86 |
| | ANEXOS. | 90 |
| | ÍNDICE DE TABLAS. | 93 |
| | ÍNDICE DE FIGURAS. | 95 |
| | ÍNDICE DE ACRÓNIMOS. | 96 |

RESUMEN

La entidad objeto de estudio se encuentra ubicada en el municipio y departamento de Guatemala, pertenece al sector de transporte y logística internacional, específicamente se dedica a la prestación de servicios como agente de carga aérea, marítima, terrestre, almacenaje, agencia aduanal, seguro de mercancía.

Se ha identificado que en la entidad de transporte y logística internacional objeto de estudio no existe una propuesta para la determinación adecuada del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen sobre la Utilidades y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad por lo que resulta incierto saber si es la mejor manera para realizar el pago de los impuestos.

La metodología para la obtención de la información y de los datos durante la investigación del Trabajo Profesional de Graduación implicó la aplicación del método deductivo derivado que permitió analizar la información de lo general a lo específico, iniciando por el conocimiento de la situación de la entidad hasta la preparación de los escenarios que permitieron realizar las comparaciones para determinar el método más adecuado para determinar los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta y el método para acreditar el Impuesto de Solidaridad. Se realizó la recolección de los datos y medición numérica de la información financiera que permitirá elaborar la propuesta que servirá para evaluar los métodos más adecuados para determinar el Impuesto Sobre la Renta y el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad.

En el desarrollo de la investigación se obtuvieron los resultados de cada objetivo específico los cuales se presentan por medio de tablas, se mencionan los aspectos más destacados con relación a la Determinación adecuada del Impuesto Sobre la Renta en el régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad, así también aquellos aspectos relacionados con el comportamiento de los ingresos, costos y gastos reportados en los periodos de la pandemia COVID-19, elaboración de los escenario de acuerdo con la información financiera de los períodos 2021-2022, y la propuesta que presenta los métodos más

adecuado para la determinación de los pagos trimestrales de los impuestos mencionados.

En los resultados obtenidos se verificó que la entidad tiene un monto significativo de gastos deducibles que afectan en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, estos gastos están integrados por costos internacionales que no se les efectuaron las retenciones de ISR No Residentes y otros costos en los que en las facturas no están a nombre de la entidad de transporte y logística.

La entidad debe llevar un adecuado control de la cadena de acreditamientos derivado que en los períodos anteriores se consideró como gasto deducible el remanente del Impuesto de Solidaridad que no fue acreditado durante los tres años que establece la ley debido a que el contador solamente acreditaba el impuesto en la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta.

Se detectó pagos en exceso en el período 2020 del Impuesto Sobre la Renta que impidió el acreditamiento del remanente del impuesto de Solidaridad, por consiguiente, se fue acumulando un saldo muy significativo de dicho impuesto.

En cuanto a los métodos que le conviene más a la entidad se determinó que es:

1. Acreditamiento de ISO a ISR determinado con base en el método de cierres contables parciales.
2. Acreditamiento de ISO a ISR determinado con base en el método de renta bruta estimada.

Debido al remanente que tiene pendiente de acreditar se considera que son los que más le conviene, sin embargo, se debe tener más control en lo que relacionado a los ingresos, costos y gastos para que no resulten pagos en exceso o no se acredite el adecuadamente el Impuesto de Solidaridad.

INTRODUCCIÓN

El Trabajo Profesional de Graduación está enfocado en una propuesta para la determinación adecuada del Impuesto Sobre la Renta y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad para mejorar el pago de los impuestos mencionados en una entidad de Transporte y Logística Internacional, ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala; la investigación se encuentra estructurada en por capítulos los cuales se encuentran conformados de la siguiente manera.

El primer capítulo está compuesto por los antecedentes históricos de la entidad de transporte y logística internacional objeto de estudio desde su constitución hasta la operación actual del negocio seguido de ello se integran los antecedentes referentes al problema de la entidad el cual radica en la falta de una propuesta que permita elegir el método más adecuado para determinar el Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto de Solidaridad, para finalizar el capítulo se relaciona con investigaciones vinculadas con la determinación de los impuestos mencionados anteriormente.

En el segundo capítulo se encuentra integrado por el marco teórico que contiene la exposición, análisis de las teorías, enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación que comprenden desde la definición de estrategia, la planificación fiscal, los tributos, obligación tributaria, los impuestos, elementos de los impuestos, Impuesto Sobre la Renta, sus regímenes y métodos para determinar el impuesto, el Impuesto de Solidaridad, base imponible, métodos de acreditamiento.

La metodología se encuentra en el tercer capítulo del estudio e incluye: definición de problema, definición de problema, unidades análisis, tiempo de encuesta, área geográfica, objetivos comunes y particular, el universo y el tamaño de la muestra, así como la aplicación del método deductivo, las técnicas de investigación utilizadas como técnicas de investigación documental, de campo y un resumen del procedimiento aplicado.

Las técnicas de investigación utilizadas en el desarrollo del presente trabajo fueron: entrevistas, investigación de la documentación contable, cuadro de la información, análisis de los resultados obtenidos y exposición de hallazgos relevantes. Los instrumentos que sirvieron para llevar a cabo las técnicas fueron: cuestionarios, requerimiento de información, documentación contable, documentación administrativa, estados financieros, leyes tributarias, informe de resultados, computadora portátil, Microsoft Excel y Word; internet residencial, y correo electrónico.

Derivado del análisis comparativo realizado en cada uno de los cuatro posibles escenarios que se detallan a continuación:

3. Acreditamiento de ISO a ISR determinado con base en el método de cierres contables parciales.
4. Acreditamiento de ISO a ISR determinado con base en el método de renta bruta estimada.
5. Acreditamiento de ISR determinado con base en el método de cierres contables parciales a ISO.
6. Acreditamiento de ISR determinado con base en el método de renta bruta estimada a ISO.

Se determinó que el método de acreditamiento más conveniente para la compañía es el método de acreditar el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta, derivado que bajo este método puede aprovecharse el remanente del Impuesto de Solidaridad pagado en períodos anteriores.

Como resultado de dichos análisis se sugiere el cambio de régimen del Impuesto Sobre la Renta y afiliación al Impuesto de Solidaridad, derivado de ello se diseña la propuesta que le permite a la entidad disminuir su carga impositiva de tal manera cumpla con sus obligaciones tributarias. Finalmente se presentan las conclusiones de la investigación, así como las recomendaciones para la mejora en la administración y gestión de la determinación del pago de los impuestos, también se incluyen las referencias bibliográficas consultadas para fundamentar el trabajo profesional de graduación, anexos

que están integrados con información complementaria, asimismo, el índice de tablas y gráficas del trabajo realizado.

1. ANTECEDENTES

En el presente capítulo se describen los acontecimientos de carácter histórico que guardan una estrecha relación con el tema objeto del Trabajo Profesional de Graduación, asimismo se mencionan otras investigaciones vinculantes al tema.

1.1 Antecedentes del sector de transporte y logística.

Los servicios de transporte que se destacan en Guatemala según Martínez y Venot (2016) en el Plan Estratégico Nacional de Logísticas de Cargas – Guatemala, 2015-2025 son: el transporte marítimo, terrestre y aéreo. El transporte marítimo responsable de movilizar el mayor porcentaje de carga en el país representó el 60% en 2011; seguido el transporte terrestre, que domina en el comercio doméstico e intrarregional, así como también para los segmentos internos del comercio extrarregional, el costo de este servicio es considerado elevado; y por último se menciona que, el transporte aéreo se ve limitado debido a la capacidad del aeropuerto y las tarifas que tienden a ser muy elevadas.

Según la entidad de consultoría BDO Guatemala (2022), menciona que la tendencia actual de la mayoría de entidades es la externalización de la gestión de distribución y logística para enfocarse específicamente en su actividad principal poniendo en manos de profesionales la cadena de suministro.

Maubert (2021) describe que, es un hecho que la pandemia COVID-19 aceleró la evolución del transporte y de la logística generando más oportunidades para las entidades grandes, medianas y pequeñas con el comercio electrónico por causa de las restricciones impuestas en cada país.

Derivado de los desafíos que enfrentaron las entidades, las más grandes crearon canales de comercio electrónico y destinaron flotillas de vehículos para transportar los bienes a cierta cantidad de personas. En las cadenas de suministro en el 2020 se dio un cambio muy importante en la logística del transporte, cobrando auge las entregas a domicilio. (Maubert, 2021)

1.2 Antecedentes de la entidad de transporte y logística.

La entidad de transporte y logística inició sus operaciones en el año 2003, ubicada en la zona 10 del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, como una entidad de emprendimiento. Al principio las actividades eran realizadas por 10 empleados y los socios que la administraban. Con el pasar del tiempo la entidad tuvo más auge, el servicio fue aceptado por los clientes, esto permitió mejorar los ingresos derivado de la demanda de los servicios también se vio en la necesidad de la apertura de nuevas plazas de empleo para atender a las necesidades de los clientes. Como el giro del negocio es la prestación de servicios de transporte integrado como gestores de la cadena de abastecimiento, la entidad en el año 2013 consideró importante establecer otras sucursales en Centro América.

La entidad guatemalteca actualmente tiene 150 empleados que se encargan de desarrollar las diferentes actividades que permiten cumplir con la demanda de sus clientes, entre los cuales se destacan personal de tráfico internacional, asesores logísticos, de atención al cliente, transportistas, pilotos, de mercadeo, asesores de precios, personal especializado en aduanas, de tecnología de la información, de cuentas por pagar, cuentas por cobrar, de tesorería y financiero.

El giro habitual de la entidad es la prestación de servicios de transporte combinado de carga aérea, marítima, terrestre, organiza cadenas logísticas y servicios de transporte internacional con costes ajustados para que, de esta forma, contribuya a mejorar el margen de beneficio de sus clientes.

1.3 Antecedentes del problema de investigación.

La entidad objeto de estudio desde el inicio de sus operaciones fue administrada por los socios, conforme transcurrieron los años y con el aumento de la demanda en la prestación de servicios tuvo la necesidad de contratar más personal, para que puedan realizar las distintas actividades que se derivan de su giro habitual. Por consiguiente, fue preciso elaborar el organigrama de la entidad para definir los objetivos generales y concretos en cada departamento, dentro del organigrama aparece creado el departamento de finanzas

el cual está integrado el área financiera, por cuentas por cobrar, cuentas por pagar, y tesorería quienes se encargan de registrar las operaciones diarias de la entidad y para la determinación de impuestos y elaboración de la contabilidad se contrató los servicios de una entidad independiente.

La entidad que presta sus servicios contables mensualmente se presenta a la entidad para verificar la información contable, solicita los libros de compras y ventas, los documentos de soporte para revisar de acuerdo a la muestra que haya determinado, el balance de saldos de cada trimestre y los Estados Financieros del período anterior. Por consiguiente, realiza la determinación mensual del Impuesto al Valor Agregado y la determinación trimestral del Impuesto Sobre la Renta del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y del Impuesto de Solidaridad.

Sin embargo, por falta de conocimiento por parte de la Dirección General de la entidad acerca de la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y de los métodos de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad que existe en Guatemala, surge la duda si la entidad está utilizando los métodos más adecuados para determinar y acreditar los impuestos mencionados. Por lo anteriormente expuesto la entidad desea que se evalúe el método para determinar el Impuesto Sobre la Renta y el método para acreditar el Impuesto de Solidaridad para evitar pagos en exceso, futuros ajustes o reparos que pueda realizar la Superintendencia de Administración Tributaria a través de las auditorías tributarias.

1.4 Antecedentes de investigación vinculantes al tema.

Con base a los estudios vinculados con el tema determinación adecuada del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad, se observó lo siguiente:

Villanueva (2017) menciona que, para determinar la mejor fórmula del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, es de suma importancia revisar los estados financieros y realizar un preliminar de cierre a un periodo

específico, para evitar al final del período fiscal pagos en exceso que puedan afectar a la entidad.

Es importante que la entidad pueda tener un control adecuado de la cadena de acreditamientos fiscales de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad. Según Coyoy, González y Arana (2018) consideran que “se deberá analizar si los créditos fiscales son aprovechados adecuadamente cumpliendo con los lineamientos establecidos en Ley, así como los tiempos para evaluar e identificar si los mismos no han prescrito conforme lo establece la misma Ley del ISO”. (párr.1)

En el acreditamiento de Impuesto de Solidaridad e Impuesto Sobre la Renta según Castañeda (2020) afirma que:

Los contribuyentes inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, debe acogerse a una de las dos opciones de acreditamiento que tiene contemplado la ley de Impuesto de Solidaridad (ISO), Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala; las opciones son: a) ISO acreditado al ISR o b) ISR acreditado al ISO.

Es recomendable que cada entidad realice anualmente una evaluación de la forma de acreditamiento que viene utilizando y la conveniencia de cambiarlo para el año siguiente, comparando qué impuesto resulta mayor, si el ISR o el ISO, para aprovechar al máximo sus créditos fiscales y evitar así la acumulación de crédito que en su momento no sea posible compensar antes de su vencimiento. (pp.4-5)

De los cambios de método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad Archila (2020) comenta que, surge una polémica con la Superintendencia de Administración Tributaria respecto a los cambios de acreditamiento que el contribuyente puede realizar de conformidad con la Ley de Impuesto de Solidaridad debido a que un cambio del método de ISO a ISR a acreditar ISR a ISO implica, según SAT, que el ISO pagado mientras se estuvo en el método de ISO a ISR no puede aplicarse al ISR si el contribuyente cambió al método ISR a ISO considerando que el plazo sea de 3 años desde su pago.

Según la entidad de consultoría Deloitte Guatemala (2016) recomienda que, para planear los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta se debe considerar la evaluación de

los resultados, las proyecciones para el siguiente año, se debe monitorear constantemente las operaciones de la entidad y se debe llevar un adecuado aprovechamiento de créditos fiscales para evitar su prescripción.

2. MARCO TEÓRICO

Se presenta la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales que brindará información de referencia para fundamentar el trabajo de investigación desarrollado.

2.1 Estrategia.

Para desarrollar la investigación es importante considerar las definiciones y conceptualizaciones de temas de interés general relacionados con la estrategia.

El Diccionario de la Real Academia Española menciona que, la palabra estrategia “en un proceso regulable, conjunto de las reglas que buscan una decisión óptima en cada momento (Real Academia Española, s.f., definición 3).

Las estrategias son los medios por los cuales se logran los objetivos a largo plazo. Es importante mencionar que las estrategias son acciones potenciales que requieren de decisiones por parte de los altos directivos y de grandes cantidades de recursos de la entidad. Regularmente las estrategias afectan la prosperidad a largo plazo de una entidad, generalmente por un plazo mínimo de cinco años por esa razón son orientadas hacia el futuro (Fred, 2008).

Andrews (como se citó en Tarziján, 2013), define que “estrategia es el conjunto de metas y de las principales políticas para alcanzar dichas metas establecidas, (...). Que definan en qué negocio está o debiese estar la entidad, el tipo de organización que es, y la naturaleza de la contribución económica y no económica. (p.51)

En conclusión, se puede afirmar que una estrategia vincula a la entidad con su entorno, conlleva procedimientos que serán necesarios para representar las acciones que debe emprender una entidad para dar respuesta a los desafíos que el entorno le plantea, que le permita alcanzar los objetivos previstos.

2.1.1 Estrategia fiscal.

Definido el concepto de estrategia es conveniente delimitar que representa una estrategia fiscal en un entorno empresarial, cómo se crean, con qué objeto, y para qué.

Un aspecto muy notable en una estrategia fiscal es que debe ser creada con base a la legislación vigente para no incurrir en ninguna ilegalidad. Por consiguiente, una estrategia “es aquella que se implementa dentro de los márgenes de la Ley, con el objeto de optimizar la carga tributaria de una entidad o persona física, con la intención de disminuir el pago de impuestos de forma legal y eficiente” (Gil, 2018).

Según Erales (s.f.) explica que, para efectos de crear una estrategia legalmente y evitar caer en posibles contingencias, incluso de índole penal, es recomendable que la estrategia pueda ser elaborada por un profesional que tenga conocimientos legales y contables, no es una práctica ilegal si se realiza con base a la legislación aplicable y vigente.

Derivado de los conceptos anteriores, se debe analizar la legislación vigente que permita estructurar adecuadamente la estrategia fiscal que ayude a reducir legalmente, el pago de uno o más impuestos. Además, se debe cumplir con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 135, inciso d), impone la obligación como ciudadanos de pagar los impuestos, pero dicha norma, de conformidad con la Ley.

Finalmente se puede concluir que una estrategia fiscal se crea con base a la legislación vigente aplicable, con el objeto de mejorar la carga tributaria de un contribuyente con el afán de minimizar el pago de impuestos de manera legal sin prescindir de la obligación de contribuir con el pago de impuestos de conformidad con la Constitución Política de la República, que permita pagar los impuestos de manera eficiente.

2.1.2 Planificación.

La definición de planificación se ha conocido como un proceso inclinado a lograr objetivos mediante la puesta en práctica de una política. Algunos autores definen como planificación lo siguiente:

Según Molina, Morales y Bonilla (2006). Concluyeron que, La planificación es un proceso que se utiliza para la toma de decisiones que permiten prever el futuro de cualquier organización, usando los recursos necesarios tanto humanos como materiales para el logro de los objetivos que se desean alcanzar de la manera más eficiente y económica posible.

“La planificación es una función administrativa que comprende el análisis de una situación, el establecimiento de objetivos, la formulación de estrategias que permitan alcanzar dichos objetivos, y el desarrollo de planes de acción que señalen cómo implementar dichas estrategias” (Paz, 2020).

Por consiguiente, se puede entender que la planificación comprende una serie de pasos que se deben realizar para analizar una situación, que permita establecer objetivos, y que permitan establecer estrategias que ayuden alcanzar los objetivos y se pueda desarrollar las acciones necesarias para resolver el problema de manera eficiente y al menor costo.

2.1.3 Planificación fiscal.

Desarrollar los conceptos de planificación fiscal que permitan comprender a que se refiere, que es lo que permite hacer, y bajo qué condiciones se debe realizar, y que tipo de planificación fiscal se pueden realizar, para ello se considerarán los siguientes definiciones y conceptos:

Rizo (2013) describe la planificación fiscal “Como toda aquella aplicación de estrategias que permitan reducir, eliminar o diferir la carga tributaria del contribuyente, siempre apegándose a lo permitido por las leyes, contando con el soporte documental que demuestre su legalidad, procurando el menor riesgo”.

Es necesario que una entidad tenga conocimiento la importancia de una estrategia fiscal, los beneficios y los tipos de planificaciones que se pueden realizar, según Chile (2020) menciona que:

La Planificación fiscal es común y se menciona como uno de los instrumentos que las empresas pueden utilizar para optimizar sus cargas tributarias, pero en honor a la verdad son pocos los contribuyentes que la utilizan y ello se debe a la falta de atención de la parte tributaria, y por tal motivo algunas veces resultan pagando más de lo que legalmente corresponde. Se puede decir que hay dos clases de planificación, la común y corriente y la especializada. (párr.1)

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 fiscal, 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)

En resumen, la planificación fiscal se refiere a la aplicación de estrategias con el fin de minimizar la carga tributaria del contribuyente, son elaboradas con base a la legislación vigente aplicable, sin el afán de evadir impuestos sino evitar que el contribuyente realice pagos en exceso que puedan afectar su economía. Además, la planificación fiscal lo que pretende es conocer a priori las consecuencias fiscales que se puedan generar debido a las decisiones que pueda tomar una entidad, para actuar de la forma más adecuada.

2.2 Normativa legal impositiva.

Los impuestos se constituyen considerando los principios constitucionales establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), esto representa la fuente primaria que permite crearlos y establecerlos además instituye las normas financieras y tributarias sobre la base de los principios de legalidad, equidad, justicia tributaria, igualdad, y de la no confiscación con base a los artículos 4, 171, 239 y 243 de la Constitución.

a. Principio de legalidad: En este principio se hace énfasis a la potestad tributaria la cual debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. Es decir que no puede existir un tributo sino existe una Ley previamente establecida.

b. Principio de equidad: Concede universalidad al tributo, es decir que el impacto que este genere tendrá que ser el mismo para todos los habitantes del país.

c. Principio de justicia: “La justicia se ha de intentar alcanzar mediante el diseño y la aplicación del sistema tributario basados en principios de igualdad y progresividad” (Villegas, 1999). Se refiere a que todos los habitantes de un Estado deben aportar al sostenimiento del gobierno en una porción de acuerdo a sus capacidades.

d. Principio de capacidad de pago: Se refiere a la capacidad económica que tiene un contribuyente para cumplir con el deber de contribución a los gastos públicos.

e. Principio de no confiscatoriedad: Este principio se refiere a que el tributo no puede exceder a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, que conlleve la extinción de su patrimonio y que le dificulte ejercer su actividad económica que le genere ingresos.

f. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación: Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

g. Principio de igualdad: Se refiere a que toda la población debe pagar tributos considerando su economía y situación social.

“Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: a. Decretar reformar y derogar las Leyes; c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación”.

En conclusión, el Estado debe crear y establecer impuestos, tasas y contribuciones que se encuentren apegadas a la legislación guatemalteca para obtener ingresos que le permitan desarrollar sus funciones que contribuyan al bienestar de la sociedad.

2.2.1 Tributos.

Para tener un concepto más amplio de lo que son los tributos se citan algunos autores, los cuales se mencionan a continuación:

Según Fernández (2007) los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones en dinero que son exigidas por el Estado como consecuencia de la realización del supuesto del hecho imponible que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener los ingresos adecuados para el mantenimiento de los gastos públicos (p.10).

Los tributos se derivan de una causa según Colao (2015) describe: “Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública. Se exigen como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la Ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos” (p.14).

La caracterización jurídica del tributo en sí mismo e independientemente de sus especies (impuestos, tasas, contribuciones especiales), es importante para establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas específicas que lo diferencian de otros ingresos públicos. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. (Villegas, 2001, p.67)

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

El objetivo de los tributos suele constituir la mayor parte de los ingresos de los Estados modernos. Los recursos obtenidos a través de ellos se utilizan no solo para financiar las actividades propias del Estado, sino que también para financiar algunas políticas económicas y sociales (Roldán, 2017).

En Guatemala es un deber del Estado garantizar a todos los habitantes del país, la vida, la libertad, la justicia, la paz y el desarrollo integral. Y para cumplir con este deber es necesario que cuente con los recursos necesarios que provienen, en la mayor parte, de los tributos pagados por los habitantes (Constitución Política de la República de Guatemala, 1986, art. 2).

La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 135 establece los deberes y derechos de los guatemaltecos entre los cuales menciona en el inciso d) contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, para lo cual el Congreso de la República tiene la atribución de crear leyes específicas en cumplimiento de lo anteriormente mencionado.

Finalmente se puede concluir que existe unanimidad en cuanto a los autores al definir y conceptualizar los tributos como pagos que el Estado exige a sus habitantes para obtener ingresos públicos que permitan financiar las actividades propias del Estado, que permitan garantizar el desarrollo integral de la población.

2.2.2 Definición de impuestos.

Los impuestos representan una parte muy importante de los ingresos públicos. La definición de impuesto contiene muchos elementos, y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo. Es necesario conocer algunas definiciones y/o conceptos de los impuestos, entre las principales están las siguientes:

El impuesto es un tributo o carga que las personas están obligadas a pagar a un Estado sin que exista una contraprestación directa. Esto es, sin que se le entregue o asegure un beneficio directo por su pago (Roldán, 2016).

Según Corral (1995) son impuestos los tributos requeridos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está compuesto por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que manifiestan la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio.

En el análisis de la cultura tributaria: impuesto a la renta para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, provincia de Santa Elena, (Arriaga, Reyes, Olives y Solórzano, 2017) mencionan que:

Los impuestos en la mayoría de legislaciones surgen exclusivamente por la “potestad tributaria del Estado”, principalmente con el objetivo de financiar sus gastos. Su principio rector denominado “capacidad contributiva” sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de la libertad. Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. (p.121)

Todos los impuestos tiene como objetivo reducir la capacidad de gasto de los ciudadanos y de las entidades, e incrementan la capacidad de gasto del Estado. Además se considera como un instrumento que permite la redistribución de la riqueza entre los ciudadanos de forma justa y equitativa, esta puede ser de manera directa o indirecta. Los impuestos tiene como principio fundamental que sean establecidos por Ley, que puedan ser pagados por personas individuales o jurídicas, que sean entendidos como prestaciones en dinero o en especie que fija determinada Ley con carácter general y obligatorio que puedan pagar personas individuales o jurídicas para cubrir los gastos públicos de la población en la que se desarrollan (Ibarra, 2009).

En Guatemala la palabra impuesto se define en el Código Tributario como “el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” (Código Tributario, 1991, art. 11).

La Constitución Política de la República de Guatemala obliga a la población a contribuir con el gasto público mediante los impuestos, para que estos tomen carácter obligatorio deben ser establecidos en Ley y aprobados por el Congreso de la República de Guatemala, para que los impuestos sean válidos deben de tener los siguientes elementos: hecho generador, sujeto pasivo, tipo impositivo, base imponible entre otras.

a. Elementos del impuesto.

Los elementos más importantes del impuesto son: los sujetos, el hecho generador, la base imponible, la cuota o tasa impositiva. Irías (2002) define tales conceptos como:

Sujeto activo: Es el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; y será el mismo en todos los tributos, siendo el Estado al que se le confiere la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo establecido en la ley. (p.92)

Sujeto pasivo: Es el obligado al pago del tributo dentro de la relación tributaria. Es sujeto pasivo la persona natural jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto o responsable del mismo. (p.92)

Hecho generador: Es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. (p.48)

Base Imponible: Es el monto sobre el cual se calcula el importe de un impuesto determinado. Es la valoración cuantitativa del hecho imponible. (p.13)

Cuota tributaria o tasa impositiva: Cantidad que el Fisco pretende y que el sujeto pasivo del tributo esta potencialmente obligado a pagarle al sujeto activo, al configurarse el hecho imponible. (p.30)

El sujeto activo de la obligación tributaria por supremacía es el Estado en virtud de su poder de imperio. El sujeto activo es el ente acreedor de la prestación pecuniaria en que se ha circunscrito la obligación tributaria (Código Tributario, 1991, art. 17).

En el Código Tributario guatemalteco el concepto de sujeto pasivo se define como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable (Código Tributario, 1991, art. 18).

En resumen, se puede concluir que un impuesto es un tributo que se debe pagar al Estado para que pueda obtener recursos para realizar sus funciones, son pagos obligatorios que son exigidos a las personas tanto individuales como jurídicas, estos no generan una contraprestación o algún beneficio directamente para los que contribuyen, representan una parte de los ingresos públicos, se compone de varios elementos que son necesarios para determinar el impuesto. En Guatemala los impuestos se basan en los principios constitucionales que debe atender el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria y los habitantes del país.

2.2.3 Obligación tributaria.

Es necesario conocer lo que representa la obligación tributaria, como surge y los sujetos que intervienen. A continuación, se citan algunos autores que ayudarán a comprender dicho concepto:

Villegas (2001) explica que obligación tributaria, “es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”.

La relación jurídica se da cuando el Estado establece un tributo en ejercicio de su poder tributario, por consiguiente, la Ley que lo establece crea vínculos y situaciones jurídicas entre el Estado y la población que debe cumplir con el deber de prestación, así establecido (Mitre, 2013).

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley y conserva su carácter personal a

menos que su cumplimiento se afirme mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales (Código Tributario, 1991, art. 14).

La obligación tributaria es aquella que parte de las necesidades del Estado para que todos contribuyan al gasto público. Su incumplimiento puede conllevar a sanciones.

a. Obligación formal.

Según Espinal (2015) la obligación tributaria formal abarca prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto; consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, relacionadas con la determinación y recaudación de los tributos.

Algunas obligaciones formales que se pueden mencionar pueden ser: la presentación de las declaraciones, mantener los libros de contabilidad con los registros al día, respaldar las operaciones que resulten de las actividades mercantiles, suministrar información a la Administración Tributaria cuando sea requerida, entre otras.

b. Obligación sustancial.

Según Pinillos (2019) para el caso de la obligación sustancial de los sujetos pasivos, las obligaciones están basadas en el deber de contribuir con los gastos del Estado que es exigible a los ciudadanos. Se da como la obligación de dar, impone, por su relevancia, la obligación principal de atender el pago del tributo, así como la de realizar pagos, retener, y cualquier otra de esencia propia de contenido económico.

En congruencia con las definiciones de los autores y la legislación tributaria antes mencionada se puede concluir que la obligación tributaria se deriva de la relación que surge de poder y deber correlativo que condiciona la conducta concerniente a los sujetos. De la obligación tributaria se derivan las obligaciones formales y sustantivas que están obligados a cumplir los sujetos pasivos.

2.2.4 Tipos de impuestos.

En Guatemala el ente encargado de recaudar la mayor parte de los impuestos es la Superintendencia de Administración Tributaria, que tiene a su cargo alrededor de 13 impuestos diferentes y cada uno tiene un hecho generador diferente, así como varios regímenes y tipos impositivos (portalsat, 2021). Los impuestos se pueden clasificar en: directos e indirectos.

a. Impuestos directos.

Se desea conocer las teorías, enfoques teóricos y enfoques conceptuales que ayudarán a comprender que son los impuestos directos, cuál es su objetivo, que gravan y bajo qué principio se establecen.

Cabe mencionar que Alink y Kommer (2011). Describen que “los impuestos directos se perciben para colocar la carga fiscal sobre el sujeto que realmente paga el impuesto” (p.2). A diferencia de los impuestos indirectos, que requieren un alto nivel de armonización, el caso de los impuestos directos esta necesidad es menos evidente.

“Cada uno de los impuestos directos posee su Ley específica y su reglamento, en los cuales se definen quienes son los sujetos pasivos del impuesto, los actos o rentas gravadas, el tipo o tipos impositivos aplicables, forma de cálculo y la periodicidad de su pago” (Boche, 2020).

Los impuestos directos gravan directamente el patrimonio, los ingresos y/o las rentas de los contribuyentes, en Guatemala se clasifican de la siguiente manera: Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Único sobre Inmuebles, Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones.

b. Impuestos indirectos.

Según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2022) define el impuesto indirecto es el que somete a gravamen la capacidad contributiva de forma mediata, a

través de manifestaciones de la misma que no tienen en cuenta las circunstancias subjetivas del contribuyente ni su identidad personal.

Martín (2022) menciona que los impuestos indirectos “son aquellos que se abonan en función del valor del producto y en igual porcentaje para cualquier ciudadano”.

En Guatemala los impuestos indirectos que existen son: el Impuesto al Valor Agregado; Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas; Impuesto al Tabaco y sus productos; e Impuesto a la Distribución del Cemento.

En conclusión, se puede mencionar que en la recaudación guatemalteca predominan los impuestos indirectos debido que gravan el consumo de bienes y servicios por consiguiente afecta a una mayor parte de la población y los impuestos directos representan la segunda categoría que genera mayor recaudación en lo relacionado a los ingresos que obtiene el Estado derivado que gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o las rentas de los contribuyentes.

2.2.5 Impuesto Sobre la Renta.

Es un impuesto directo establecido en el territorio guatemalteco de conformidad con el Libro I del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, se debe conocer qué es una renta, el tipo de gravamen que representa, y a quienes aplica el impuesto.

a. Renta.

El concepto de renta según el Diccionario de la Lengua Española define que es una “utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra”.

Según Nolasco (2022) describe que el Impuesto Sobre la Renta “es un gravamen progresivo y directo que se aplica sobre los ingresos que aumentan el patrimonio de los contribuyentes”.

Según la Ley de Actualización Tributaria (Decreto No. 10-2012, 2012, Libro I, art. 1), establece “un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros residentes o no en el país”. Este impuesto se genera cada vez que se obtienen rentas gravadas.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2022) analiza la estructura tributaria de Guatemala en el año 2020 y determina que el Impuesto Sobre la Renta representa la segunda mayor proporción de los ingresos tributarios indicando que este incremento se derivó del impuesto Sobre la renta de sociedades en un 18.7%.

En conclusión, cabe mencionar que el Impuesto Sobre la Renta se aplica directamente a las utilidades o beneficios que una persona sea individual o jurídica pueda obtener en un período anual como consecuencia de la realización de una actividad económica, en Guatemala representa el segundo impuesto que genera mayor recaudación en el territorio nacional.

2.2.6 Tipos de rentas.

En Guatemala las rentas se gravan atendiendo a su procedencia de conformidad con el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, establece tres categorías de rentas las cuales se describen a continuación (Solís, 2014).

- a. Rentas de Trabajo: se refiere a todos aquellos ingresos que reciben las personas individuales residentes en el país, por el trabajo que desempeña en relación de dependencia.
- b. Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital: son las rentas en dinero o en especie, que provienen directa o indirectamente del patrimonio, de bienes o derechos, cuya titularidad corresponde al contribuyente.
- c. Rentas de Actividades Lucrativas: son aquellas rentas que provienen de la venta, producción, comercialización, exportación y otros tipos de actividades mercantiles.

Asimismo, se encuentran las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes en el territorio nacional, las cuales se gravan de acuerdo a las categorías anteriores en el caso de que el no residente cuente con establecimiento permanente en el país, de lo contrario deberá tributar de acuerdo a las disposiciones contenidas en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria con relación a las rentas de no residentes obtenidas sin establecimiento permanente (Solís, 2014).

2.2.7 Rentas de Actividades Lucrativas.

Con el nuevo Impuesto Sobre la Renta se crearon dos regímenes para las rentas de actividades lucrativas, en esta sección se desarrollarán conceptualizaciones y definiciones acerca de este tipo de renta.

Según la Superintendencia de Administración Tributaria, este impuesto como su nombre lo indica, recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país (portalsat, 2021).

El hecho generador del Impuesto Sobre la Renta según el Libro I del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria en el artículo 10 menciona “constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta (...), la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional”. (párr. 1) Este artículo amplió el término de actividades lucrativas como todo aquello que presumen la combinación de más de un factor de producción, que tengan como objetivo la producción, transformación, comercialización, transportación y distribución de los bienes para la venta o prestación del servicio a cuenta del contribuyente o por su propio riesgo.

“Esta categoría establece que 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).

En Libro I de la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 14 establece dos regímenes para el Impuesto Sobre la Renta de Actividades Lucrativas, siendo:

Se establecen dos regímenes según la categoría de las rentas de actividades lucrativas de acuerdo al Libro I, Título II, Capítulo IV en el Impuesto Sobre la Renta según la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 14, los cuales se menciona a continuación:

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

En resumen, se puede mencionar que las rentas de actividades lucrativas recaen directamente sobre las rentas, ganancias o beneficios que obtengan las personas individuales como jurídicas dentro del territorio nacional, de este se derivan dos opciones por las que puede optar un contribuyente, el plazo de presentación del pago del impuesto puede ser mensual o trimestral.

2.3 Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

Para adentrarse en el tema de investigación relacionado a la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas se menciona lo siguiente:

Según la firma de consultoría PriceWaterhouseCoopers (2020), manifiesta que, el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas aplica una tasa del 25% sobre la renta imponible de fuente guatemalteca. Conforme a este sistema, el impuesto es pagadero con pagos trimestrales anticipados que se deben realizar en el mes inmediato siguiente de concluido el mismo.

“Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas” (Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012, Libro I, 2012, art. 19).

La firma internacional de abogados LatinAlliance (2020) describe que el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas los contribuyentes afiliados a dicho Régimen deberán determinar el impuesto que genere en el período fiscal, aplicando un tipo impositivo del 25%, enterándose y pagándose de forma parcial trimestralmente como pagos a cuenta de la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, es importante considerar que la utilidad financiera no siempre coincide con la renta imponible para efectos tributarios, en virtud que los costos y gastos para poder ser considerados como “deducibles”, es necesario que no sobrepasen los límites que la ley les otorga y además que llenen los requisitos legales.

Se puede concluir que para determinar la base imponible de este Régimen se deben considerar todos los ingresos de toda naturaleza que obtenga el contribuyente en un periodo determinado, debe deducir los costos en los que ha incurrido y los gastos operacionales que cumplan con los límites de deducibilidad permitidos por la Ley de Actualización Tributaria para no incurrir en futuros ajustes o reparos que les pueda imponer la Administración Tributaria.

2.3.1 Renta bruta.

Uno de los elementos que son importantes para la determinación del Impuesto Sobre la Renta es la renta bruta, por consiguiente, se desarrollarán algunas definiciones relacionadas, que permitirán comprender como está integrada este tipo de renta.

Según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2022) define como renta bruta, los ingresos generados por un contribuyente dentro de un ejercicio fiscal, sin ningún tipo de deducciones o gastos deducibles.

La renta bruta se considera que representa el total de los ingresos devengados o percibidos por una entidad en el período contable. (Irías,2002)

Según la Ley específica establece que, “constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas” (Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, 2012, art. 20).

Según la Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012, Libro I, 2012, art. 20), establece que la renta bruta constituye todos aquellos ingresos que se originan por las ganancias cambiarias en compraventa de moneda extranjera y las que se generan por revaluaciones, reexpresiones o remediaciones en moneda extranjera.

Finalmente, se puede señalar que la renta bruta está integrada por todos aquellos ingresos de toda naturaleza que pueda devengar o percibir un contribuyente sean gravados o exentos de manera habitual o no, derivados de la venta de bienes o prestación de servicios y de otras actividades lucrativas obtenidos en un periodo fiscal sin haber realizados deducciones.

2.3.2 Rentas exentas.

De conformidad con el Decreto 6-91, Código Tributario en el artículo 62 establece que exención es la dispensa total a parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la Ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha Ley.

La Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012, Libro I, 2012, art.11), se refiere a aquellas rentas que la Ley exime del pago del impuesto, éstas se puede clasificar de la siguiente manera:

- a. Entes con fines no lucrativos, que no distribuyen Utilidades o bienes entre sus integrantes, y únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias y extraordinarias.
- b. Cooperativas, por las rentas que provienen de las transacciones con sus asociados y otras cooperativa, federaciones y confederaciones.

Por consiguiente, se concluye que este tipo de rentas, aunque estén gravadas previamente por la ley, la misma las exime al contribuyente del pago correspondiente. Es decir que son todos los ingresos que por ley se encuentran libres del Impuesto Sobre la Renta, este beneficio es otorgado por la ley.

2.3.3 Costos y gastos deducibles.

Se estarán analizando conceptos relacionados con los costos y gastos que se deducen para determinar la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, se considerarán por separado para entender en qué se diferencian.

Irías (2002) resume que costo, es la “cantidad que se da o se paga por una cosa, (...) conjunto de gastos realizados en el proceso productivo de un bien o un servicio”. (p. 27)

El costo en, contabilidad se refiere a cualquier pago o desembolso de dinero que tiene por finalidad cubrir aspectos relacionados con la producción de bienes y servicios, como el pago de materias primas o mano de obra (Chen, s.f.).

El Diccionario de la Lengua Española define gasto deducible como “la cantidad que por ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo”. (Real Academia Española, s.f., definición 5).

Se puede mencionar que gasto según Chen (s.f.) es un pago que, destinado para cubrir aspectos operativos de la entidad, estos regularmente no están estrictamente vinculados con la producción, regularmente están asociados con los aspectos administrativos, que son fundamentales para el mantenimiento de la entidad.

En cuanto a los costos y gastos deducibles, se indica que comprenden aquellos que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas. Dentro de dichos costos y gastos algunos de estos se

mencionan a continuación (Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012, Libro I, 2012, art. 21):

- a. El costo de producción y de venta de bienes.
- b. Los gastos incurridos en la prestación de servicios.
- c. Los gastos de transporte y combustibles.
- d. Los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero.
- e. El aguinaldo y bono 14 anual hasta el 100% del salario mensual.
- f. Cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-
- g. Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones y las primas por planes de previsión social.
- h. Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral por el monto que corresponda al trabajador conforme al código de trabajo.
- i. El 50% que inviertan en la construcción, mantenimiento y funcionamiento de las viviendas, escuelas, hospitales, servicios de asistencia médica y salubridad.

Por lo antes expuesto, se determina que, los costos se consideran como las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos. A diferencia del gasto que se refiere a un desembolso en el que ha incurrido la entidad para obtener ingresos. Los costos y gastos se vuelven deducibles para la renta imponible media vez cumplan con lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 21 y 22, que sean útiles, necesarios e indispensables y que se encuentren debidamente soportados.

2.3.4 Costos y gastos no deducibles.

A continuación, se describe conceptos relacionados a los costos y gastos no deducibles que se deben considerar en la determinación de la base imponible que permitirán establecer el impuesto a pagar.

Los gastos no deducibles son aquellos que no pueden descontarse para el cálculo de la base imponible sobre la cual se pagarán los impuestos. En otras palabras, son desembolsos que no se pueden considerar para el cálculo del beneficio neto antes de impuesto (Westreicher, 2020).

En Guatemala se describen los costos y gastos que se pueden considerar no deducibles establecidos en el Libro I del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria en su artículo 23, menciona que las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos se mencionan algunos citados en dicho artículo.

- a. Aquellos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.
- b. Cuando no se haya efectuado la retención y pagado el Impuesto Sobre la Renta.
- c. Los que no se hayan respaldado con la documentación legal correspondiente.
- d. Los que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, salvo lo que permite la Ley.
- e. Los sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no serán acreditados con la copia de la planilla del seguro social.
- f. Los que no tengan la factura del exterior en la importación de bienes, que no hayan sido soportados con declaraciones aduaneras liquidadas.
- g. Las bonificaciones con base a utilidades o las participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o ejecutivos de personas jurídicas.
- h. Las erogaciones que representen una retribución del capital social o patrimonio aportado.
- i. Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el propietario, sus familias, socios y administradores.
- j. Los derivados de adquisición o de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal.

- k. El valor de las mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo y, en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.
- l. Las pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de moneda extranjera para operaciones del exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.
- m. Las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediciones de cuentas por pagar o por cobrar expresadas en moneda extranjera, que no cumplan con lo establecido en el numeral 28. Del artículo 21 de esta Ley.
- n. Las pérdidas cambiarias originadas de revaluaciones, reexpresiones o remediciones en moneda extranjera, que se registren por simples partidas de contabilidad.
- o. Las primas por seguro dotal o por cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro, rescate o reembolso de cualquier naturaleza al beneficio o a quien contrate el seguro;
- p. El monto de las depreciaciones en bienes inmuebles, cuyo valor base exceda del que conste en la Matricula Fiscal o en el Catastro Municipal.
- q. Los gastos incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso-particular, sólo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas.
- r. El monto de las depreciaciones en bienes inmuebles, cuyo valor base exceda del que conste en la matrícula fiscal o en catastro municipal.
- s. El monto de las donaciones realizadas a asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos que no estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, o que no cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria.

En conclusión, respecto a los costos y gastos no deducibles se refieren a todas aquellas compras que siendo para el giro del negocio no se encuentren debidamente soportados con documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, no corresponden al giro del negocio, a la actividad económica que realiza o sobrepasan el límite de deducibilidad que permite la ley.

2.3.5 Renta imponible.

La renta imponible se refiere a la base sobre la cual un sistema de Impuesto Sobre la Renta impone impuestos, se describen los siguientes conceptos, cómo surge la renta imponible, qué constituye.

Según Irías (2002) comenta que la renta imponible representa el resultado de sumar a la renta neta, los costos y gastos no deducibles, menos las rentas exentas, ésta constituye la base para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta. (p.84)

La renta imponible para los regímenes Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos, y las rentas exentas. Cabe mencionar que la diferencia determinada, si en los gastos se incluyen no deducibles, se deben sumar, determinando así la renta imponible, que es la que está sujeta al Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes inscritos en este Régimen deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta los costos y gastos totales, así como las rentas exentas. A la diferencia que resulta deben sumar los costos y gastos de rentas exentas y los no deducibles (Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012, Libro I, 2012, art. 20).

De lo anterior se puede concluir que, la renta imponible en el Impuesto Sobre la Renta se obtiene deduciendo del total de ingresos los costos y gastos en que ha incurrido el contribuyente incluyendo las rentas exentas y se debe considerar que si se incluyen dentro de los gastos algunos que sean no deducibles se deben sumar a la renta imponible para determinar el impuesto a pagar.

2.3.6 Métodos para la determinación del Impuesto Sobre la Renta trimestral.

Para realizar los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta se pueden considerar dos métodos según lo establece la ley, y se deben considerar otros aspectos necesarios para elaborar la declaración trimestral.

Los contribuyentes inscritos bajo este Régimen deben realizar pagos trimestrales y para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes formulas (Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012, Libro I, 2012, art. 38):

- a. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus Actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o,
- b. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este Régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

El método a) requiere más trabajo, debido a que se debe realizar un cierre parcial donde presente las ganancias o pérdidas del trimestre y debe conservar los estados financieros de cada trimestre por separado para efectos de fiscalización.

Y con relación al método b) según Vesco (2017), comenta “que muchos contadores eligen la forma de cálculo sobre una renta imponible estimada del ocho por ciento (8%) por la facilidad, sin embargo, esto puede perjudicar al contribuyente en temas de flujo de efectivo”.

Según Aragón (2021) comenta que para elaborar la declaración de ISR trimestral se debe considerar lo siguiente:

- a. Conciliar los ingresos: La Administración Tributaria puede considerar cualquier diferencia como omisión de ingresos y podría proceder a ajustar e imponer multas al momento de una revisión, por esa razón se debe elaborar la conciliación de ingresos comparando los ingresos presentados en el Impuesto al Valor Agregado contra la declaración de ISR trimestral.
- b. Verificar los gastos: Antes de realizar la declaración de ISR trimestral se pueda verificar que exista una adecuada separación entre gastos y gastos no deducibles.
- c. Tener los estados financieros trimestrales en el caso de la opción a): En la opción mencionada se debe contar con los estados financieros trimestrales que integren detalladamente el resultado trimestral.

d. Revisar la forma de acreditamiento: Es importante revisar la forma de acreditamiento para realizar correctamente la declaración.

De lo citado anteriormente, se concluye que para elaborar los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta es necesario tener cuidado al momento de elegir el método que se utilizará para la determinación del impuesto, realizar la declaración sin tener el debido cuidado puede perjudicar económicamente a la entidad como consecuencia de una revisión fiscal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.3.7 Impuesto de Solidaridad.

Fue creado para dar cumplimiento a las obligaciones que le impone al Estado la Constitución Política de la República de Guatemala en materia de inversión social. Y con la búsqueda de los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada.

Este impuesto aplica para 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 establecimiento permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el territorio nacional, la 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 (Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008, 2008, art. 1).

En la Ley del Impuesto de Solidaridad (Decreto No. 73-2008, 2008, art. 3), establece como hecho generador todas las actividades mercantiles o agropecuarias en todo el país el cual deberá pagarse en el siguiente mes después de finalizado el trimestre.

En resumen, el Impuesto de Solidaridad es uno de los tres impuestos internos con más peso en la recaudación, este impuesto puede ser acreditable al Impuesto Sobre la Renta o viceversa, es aplicable tanto para personas individuales como jurídicas que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional, que dentro de un periodo fiscal anterior hayan obtenido un margen bruto superior al 4%.

2.3.8 Base imponible del impuesto.

En la Ley del Impuesto de Solidaridad se establece dos formas para calcular el impuesto que se debe pagar trimestralmente en un periodo fiscal, a continuación, se describe dichas formas que se utilizarán para la determinación del dicho impuesto.

En este impuesto para determinar la base imponible se debe considerar la que sea mayor entre:

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

Cuando los contribuyentes tengan un activo neto que sea más de cuatro (4) veces de sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible contenida en la literal b) del párrafo anterior (Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008, 2008, art. 7).

Derivado de lo citado anteriormente, se puede concluir que dependiendo de los ingresos brutos o del activo neto depende la determinación de este impuesto atendiendo a que se cumpla con un margen superior al 4% con base a los estados financieros del periodo fiscal anterior.

2.3.9 Determinación del impuesto.

La Ley del Impuesto de Solidaridad establece la determinación del impuesto el que se debe calcular multiplicando el tipo impositivo por la base imponible considerada en el punto anterior. Tomando en consideración que para el caso que la base imponible sea la cuarta parte del monto del activo neto, se le tendrá que restar el Impuesto Único sobre Inmuebles que se encuentre pagado durante el mismo trimestre el cual se encuentra tipificado en el artículo 9, y el pago del impuesto deberá realizarse dentro del mes

inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario según lo establece el artículo 10 de la citada Ley.

2.3.10 Método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad.

Respecto a los métodos de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad, la Ley establece los métodos que se deben tomar en cuenta, para la determinación del impuesto, los cuales se mencionan a continuación:

Este impuesto podrá acreditarse al Impuesto Sobre la Renta o viceversa, para ello los contribuyentes deberán elegir una de las formas siguientes (Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008, 2008, art. 11):

a. El impuesto que sea pagado durante los cuatros trimestres del año calendario, según lo que establece el artículo 10, se podrá acreditar al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario, inmediatos siguientes.

Castañeda (2020) menciona que la opción a) consiste en que la entidad debe desembolsar durante un año calendario (cuatro trimestres) pagos de ISO; enfatiza que los pagos del ISO efectuados durante el año calendario, pueden ser acreditados al ISR del siguiente período anual. Se debe tener mucho cuidado con el presentar las declaraciones trimestrales y de efectuar los pagos en el mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre.

En esta forma de acreditamiento es necesario que se lleve un control de la disponibilidad de crédito de ISO de cada año, lo que le permitirá acreditar a futuros pagos de ISR.

b. Los pagos que se hayan realizado del Impuesto Sobre la Renta, se podrán acreditar al impuesto de solidaridad en el mismo año calendario. En el caso que el contribuyente elija esta forma la puede cambiar con autorización de la Administración Tributaria.

La segunda forma de acreditamiento que tiene contemplada la Ley de ISO es la opción b), la que indica que los pagos de ISR trimestral, que se realicen en un mismo año calendario, podrán acreditarse a la determinación de impuesto trimestral de ISO que se tenga en cada período (Castañeda, 2020). En esta forma de acreditamiento las entidades

deben evaluar que generen mayor determinación de ISR que de ISO, para que siempre puedan tener ISR para acreditar al ISO y que de esta manera solo desembolsen en cada trimestre ISR, debido a que, en esta opción, el ISO queda liquidado durante el mismo trimestre y año generado.

En virtud de lo anterior se debe realizar un adecuado análisis de las operaciones que realiza la entidad, para evitarse el desembolso de pagos de impuesto en exceso por no aprovechar las oportunidades de planeación que legalmente otorga la legislación. Como bien se ha mencionado que el artículo 11 del Impuesto de Solidaridad establece que tanto el Impuesto Sobre la Renta como el Impuesto de Solidaridad podrán acreditarse entre sí, es decir que los contribuyentes pueden optar por una de las formas siguientes:

- a. Impuesto de Solidaridad acreditable al Impuesto Sobre la Renta.
- b. Impuesto Sobre la Renta acreditable al Impuesto de Solidaridad.

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, de contrario tendrá que considerarlo como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta del período de liquidación definitiva anual en que se concluyan los tres años que menciona la literal a) de este artículo (Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008, 2008, art. 11).

2.3.11 Infracciones y sanciones en el Impuesto de Solidaridad.

Las infracciones a las disposiciones de la presente Ley serán sancionadas de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas y en el Código Penal, decreto 17-73 del Congreso de la República y sus reformas, según corresponda (Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008, 2008, art. 12).

2.3.12 Acreditamiento de los créditos fiscales de ISR e ISO.

Coyoy, González y Arana (2018) mencionan que se debe tener presente que puede existir Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso, que de acuerdo a las reformas realizadas a la legislación vigente el mismo no podrá compensarse en la Declaración Jurada Anual del

Impuesto Sobre la Renta en forma automática, en este caso el contribuyente debe presentar una solicitud por escrito ante la Superintendencia de Administración Tributaria, para que puedan proceder a compensarlo o bien realizar la solicitud de devolución en efectivo.

Luego de haber optado por una forma de acreditar el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta ya sea de ISO a ISR o viceversa, el contribuyente debe verificar y analizar que opción de ISR trimestral realiza, si es por medio de cierres parciales o sobre una base de una renta imponible estimada en un 8%, y realizando proyecciones financieras y fiscales puede determinar cuál será su impuesto anual determinado, cuáles serán sus pagos trimestrales por las dos formas de cálculo, y su ISO a pagar trimestral; cuando se tenga los datos mencionados se podrá determinar que opción de acreditamiento en el ISO e ISR conviene.

Después de haber analizado lo anterior, se debe realizar la planificación de pagos trimestrales del ISR e ISO, con la finalidad de ahorrar el costo impositivo, que no se haga doble desembolso del impuesto de ISR e ISO, que incremente los créditos fiscales los cuales tienen fecha de prescripción, que no exista pagos en exceso de ISR debido a que este no permite ser compensado ni acreditado sino debe solicitarse la devolución de pagos en exceso de acuerdo a lo que establece el Código Tributario.

El cambio de opción se podrá realizar de acuerdo a lo que establece el artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria, deberá dar aviso a la Administración Tributaria en el mes de diciembre para que surta efecto a partir del primer pago trimestral correspondiente al periodo anual inmediato siguiente.

3. METODOLOGÍA

El presente capítulo hace referencia a la metodología de investigación que explica en detalle qué y cómo se hizo para resolver el problema de la investigación relacionado con la determinación adecuada del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el método de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad en una entidad de transporte y logística internacional ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.1 Definición del problema.

Como consecuencia de la globalización económica, en Guatemala muchas entidades han optado por la externalización de la gestión de la distribución y logística de sus importaciones y exportaciones de bienes para enfocarse en su actividad principal, dejando este trabajo en manos de las entidades expertas de la cadena de suministro, es por ello que actualmente ha aumentado la demanda de servicios en este sector.

El problema de investigación tributario para la entidad objeto de estudio deriva que la Dirección General desconoce los métodos establecidos en Ley para determinar el Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y los métodos de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad considerando la demanda en la prestación de servicios de transporte y logística internacional en los últimos años, con lo expuesto anteriormente surge la duda si la entidad está en el método más adecuado para determinar y acreditar los impuestos mencionados, que le permitan optimizar sus recursos con base en la legislación aplicable y vigente.

Punto de vista

Gestión tributaria

3.2 Delimitación del problema.

3.2.1 Unidad de análisis.

Entidad de transporte y logística internacional.

3.2.2 Período a investigar.

Información contable de los años, 2018, 2019 y 2020.

3.2.3 Ámbito geográfico.

Municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.3 Objetivos.

3.3.1 Objetivo general.

Determinar adecuadamente el Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad en una entidad de transporte y logística internacional ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.3.2 Objetivos específicos.

- a. Revisar los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad de los períodos 2018-2020 con base en la información financiera para el entendimiento de la situación en la que se encuentra la empresa.
- b. Preparar los escenarios con los métodos para la determinación del Impuesto Sobre la Renta como para el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad con base en la información financiera de la entidad, que permita la comparación entre uno y otro método para que se analice y establezca los escenarios más adecuados.
- c. Presentar a la Dirección General de la entidad una propuesta que demuestre la opción adecuada para la determinación del Impuesto Sobre la Renta y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad, que se encuentre apegada a la legislación tributaria vigente.

3.4 Investigación.

3.4.1 Metodología.

En la metodología se describe como se diseñó el estudio para garantizar resultados válidos y fiables que respondan a las metas y objetivos de la investigación. Es el método que se utilizará para resolver el problema de investigación mediante la recopilación de datos utilizando diversas técnicas, proporcionando una interpretación de los datos recopilados y sacando conclusiones sobre los datos de la investigación.

a. Método.

En la investigación se desarrollaron conceptos que parten de lo general a lo particular que permitieron razonar y explicar la realidad del problema objeto de estudio, iniciando con el concepto de estrategias como herramienta en la planificación fiscal hasta la inferencia e interpretación del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad que se utilizaron para elaborar la propuesta para determinación adecuada del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el método de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad en una entidad de transporte y logística internacional ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

b. Diseño.

La investigación se realizó con base en la información contable financiera y las declaraciones de impuestos e integraciones proporcionadas por la entidad objeto de estudio, por consiguiente, no se realizaron cambios en las variables ya que no hubo alguna alteración ni manipulación de los datos proporcionados por la entidad, que permitieron elaborar los escenarios que ayudaron a elegir el método más adecuado para la determinación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

c. Enfoque.

El enfoque mixto permitió la recolección de datos y con base a la medición numérica de la información financiera y de las declaraciones de impuestos fue posible preparar los escenarios necesarios para la elección del método más adecuado para la determinación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, los escenarios permitieron

realizar las comparaciones entre los métodos de cada uno de los impuestos y elaborar la propuesta para la entidad.

El alcance de la investigación fue correlacional porque permitió analizar la relación entre las variables siguientes: En los métodos para determinar el Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas e Impuesto de Solidaridad en una entidad de transportes y logística internacional para elaborar la estrategia fiscal apegada a la legislación tributaria, que le permita al contribuyente conocer los escenarios y elegir el método que más le convenga a la entidad para realizar los pagos y acreditamiento de los impuestos.

d. Tipo de investigación.

La investigación tuvo como finalidad resolver el problema relacionado con la determinación adecuada del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad en una entidad de transporte y logística internacional ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.4.2 Técnicas de investigación.

En la presente investigación se aplicaron las técnicas de investigación documental y de campo siguientes:

a. Técnicas.

Entrevista

Se realizó entrevista con el gerente financiero para conocer la situación de la entidad respecto a un cambio de método para la determinación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad. Ver Anexo I

Documentación contable

Se solicitó la información contable y financiera la cual fue proporcionada directamente por el contador de la entidad, por los periodos fiscales comprendidos del 2018-2022.

Revisión de las declaraciones de impuestos

Se solicitó las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

Revisión de la información financiera

Se verificó la tendencia que han presentado los ingresos costos y gastos en los periodos 2018-2022 y revisó toda la documentación proporcionada comparando con la normativa tributaria vigente aplicable a lo relacionado a los ingresos, costos y gastos que conforman los Estados Financieros de la entidad.

Proyecciones de la información financiera

Con base a la información financiera proyectada recibida del período 2022 se elaboraron los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo con los métodos que establece la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 38.

Análisis de escenarios

Con base a la información financiera proyectada recibida del período 2022 se preparó los escenarios que permitieron establecer el método más adecuado para determinar el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

3.4.3 Instrumentos de medición.

Aunado a las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas también se escogieron los instrumentos necesarios para la presente investigación, estos se describen a continuación.

a. Instrumentos de recolección de datos.

Cuestionarios

Se trasladó cuestionario al gerente financiero de la entidad a través de una entrevista efectuada para determinar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y si

tienen conocimiento sobre la forma más adecuada para el pago del Impuesto Sobre la Renta y la forma adecuada de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad. Ver Anexo I

Requerimiento de información

Se solicitó al contador por medio de un requerimiento la información contable-financiera y las declaraciones de impuestos que se utilizaron para el análisis de la situación de la entidad respecto al método utilizado para la determinación del Impuesto Sobre la Renta y acreditación del Impuesto de Solidaridad. Ver Anexo II

Requerimiento de la documentación de soporte de los ingresos, costos y gastos

Se solicitó la documentación física que respalda los registros contables tales como: facturas locales y del exterior, notas de crédito, notas de débito, planilla del seguro social, integraciones entre otros documentos indispensables para la revisión de cifras y análisis.

Estados Financieros

Representado por los informes que reflejan el estado y la situación financiera de la entidad, elaborados con base en la normativa legal aplicable.

Leyes Tributarias

Es la normativa legal utilizada para la revisión de la documentación contable.

b. Instrumentos de medición.

Computadora portátil

Fue utilizado para el desarrollo del análisis de los métodos, preparación de los escenarios que permitieran elegir método más adecuado para determinar el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

Programas de Microsoft

Se utilizaron los programas de Excel y Word que ayudaron en el análisis, elaboración de cuestionario, de figuras, de tablas e informes para presentar los resultados.

Correo electrónico

Medio de comunicación entre el contador, gerente financiero y el investigador, que permitió recolectar la mayor parte de la información para realizar los escenarios de los métodos para determinación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

Internet residencial

Fue una herramienta esencial para mantener la comunicación entre las partes involucradas.

3.5 Resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación.

La propuesta comparativa permitirá determinar la adecuada determinación del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad de la entidad objeto de estudio se inició con el contacto con el gerente financiero de la entidad, en donde se solicita la realización del informe y como resultado de dicha solicitud, se recibe la aceptación del gerente financiero.

Se realizó una reunión con el gerente financiero el cual comentó sobre la situación actual de la entidad con respecto a los métodos para determinar el Impuesto Sobre la Renta y acreditar el Impuesto de Solidaridad el cual nos dio a conocer desde hace cuánto tiempo no se ha evaluado un cambio de método en los impuestos mencionados. Ver Anexo I

Se solicitó la documentación contable-financiero y las declaraciones de impuestos de la entidad al contador mediante un requerimiento de información, solicitando el balance de saldos y los estados financieros de los periodos 2018-2020 para conocer la situación de la entidad y determinar el saldo de los créditos fiscales pendientes de acreditar. Ver Anexo II

Con la información obtenida se comenzó a verificar la tendencia de los ingresos, costos y gastos, y lo reportado en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado como en las declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, se verificó que las declaraciones

del Impuesto de Solidaridad hayan sido determinadas de acuerdo con los estados financieros adecuadamente.

Además, se realizaron las verificaciones y análisis para determinar el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad de acuerdo a los métodos establecidos en cada una de las leyes.

Verificación de los pagos trimestrales tanto del Impuesto Sobre la Renta como del Impuesto de Solidaridad de los periodos 2018-2020, que coincidan con las declaraciones juradas de IVA e ISR y los estados financieros.

Verificación de las cifras de costos y gastos se encuentre en función de su renta bruta y que no exceda los límites de deducibilidad permitidos por la ley de Actualización Tributaria de los periodos 2018-2020.

Se determinaron los saldos de créditos fiscales al 2020 para identificar lo pagado en exceso del ISR y el saldo por acreditar del Impuesto de Solidaridad.

Se prepararon los pagos trimestrales del ISR e ISO para el período 2022 con base a la información contable financiera proporcionada por el contador de la entidad, utilizando los métodos permitidos en la ley del ISR e ISO.

Se elaboraron los escenarios que permitirán elegir el método adecuado para la determinación del ISR e ISO para el período 2023, con base a la información proyectada obtenida que permitan aprovechar los saldos de crédito fiscal del saldo del ISO el cual se encuentra pagado y pendiente de acreditar, que ayude a evitar pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Se presenta los resultados obtenidos de la investigación relacionada con la determinación adecuada del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad en una entidad de transporte y logística internacional ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

4.1 Ámbito de la entidad.

4.1.1 Entidad.

La entidad objeto de estudio es una sociedad anónima que se constituyó el 04 de febrero de 2003 según la inscripción de la patente emitida por el Registro Mercantil e inició sus operaciones el 06 de septiembre de 2003 según inscripción de la sociedad ante la Superintendencia de Administración Tributaria a partir de la cual posee derechos y adquiere obligaciones según lo establece la legislación guatemalteca.

a. Actividad económica.

Al principio la entidad solamente prestaba el servicio de transporte terrestre local, derivado de las necesidades de sus clientes y con el afán de ser una entidad más competitiva en el territorio nacional fue necesario ampliar el catálogo de servicios incorporando: servicios de seguro a la mercancía, trámites aduanales, subcontratación de servicios de transporte aéreos, marítimos y terrestre internacional.

Con el transcurrir del tiempo la entidad ha desarrollado servicios combinados y multimodal de transporte aéreo, marítimo y terrestre internacional que permita al cliente dedicarse al giro comercial de su entidad dejando esta gestión en manos de expertos que se encarguen de la subcontratación del transporte y la logística de la mercancía. A continuación, se describen los principales servicios que presta:

Tabla 1

Principales servicios prestados por la entidad de transporte y logística internacional.

| Transporte Aéreo | Transporte Marítimo | Transporte Terrestre | Servicios Aduanales |
|------------------|--|---|---------------------|
| Mensajería | Contenedor compartido | Carga consolidada | Importación |
| Express | Contenedor Completo (Para carga seca y refrigerada) | Carga completa (Para carga seca y refrigerada) | Exportación |
| Regular | | | Asesoría aduanal |

Nota: Elaboración propia con base en la investigación realizada en la unidad de análisis.

Por la experiencia y dinamismo en la innovación del servicio de transporte y logística la entidad sigue teniendo bastante demanda en Guatemala, los servicios fueron aceptados por ser eficientes y novedosos, es por ello que la Dirección General consideró estratégicamente la inscripción de entidades relacionadas en Centroamérica derivado de las oportunidades que ofrecen los mercados globalizados

b. Afiliaciones.

A continuación, se detallan los impuestos a los que se encuentra afiliada la entidad de transporte y logística, el régimen inscrito, la frecuencia de pago y forma de cálculo según la información que consta en el Registro Tributario Unificado -RTU- de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Tabla 2

Afiliaciones de impuestos ante la Administración Tributaria.

| Nombre de Impuesto | Régimen | Frecuencia de Pago | Forma de Cálculo |
|----------------------------|---|--------------------|--|
| Impuesto al Valor Agregado | General | Mensual | Diferencia entre débitos y créditos por el 12% |
| Impuesto Sobre la Renta | Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, cierres parciales | Trimestral | Renta imponible por el 25% |
| Impuesto de Solidaridad | Con base en los ingresos Acreditable al ISR | Trimestral | Renta imponible por el 1% |

Nota: Elaborado con base en la información del Registro Tributario Unificado. -RTU-

4.1.2 Marco formal y legal del giro del negocio o servicios.

a. Misión.

Proporcionar a los clientes soluciones de transporte y logística accesibles e innovadoras basadas en sus necesidades, ayudándoles a hacer crecer sus negocios a medida que se expanden.

b. Visión.

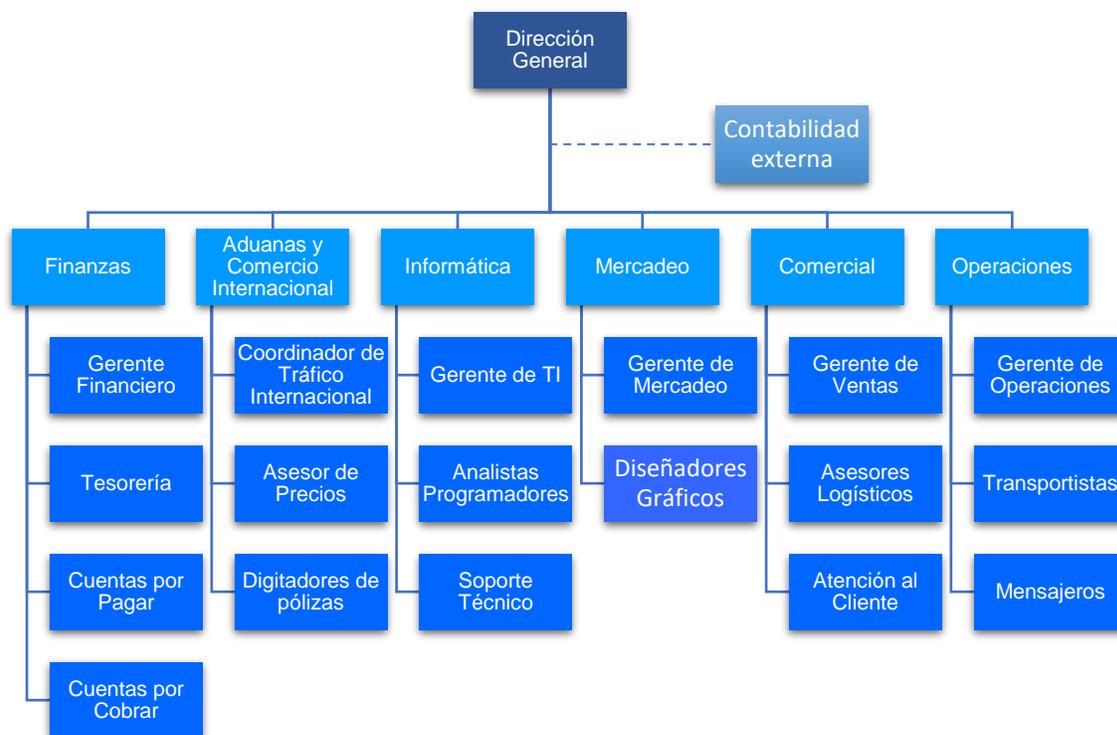
Ser líder en la cadena de servicios de transporte y logística en Centroamérica y apoyar el crecimiento y desarrollo de la competitividad en la región.

c. Valores.

Liderazgo, innovación, productividad, integridad, respeto y responsabilidad.

d. Marco operacional.

Se muestra la estructura interna de la entidad de transporte y logística internacional.

Figura 1*Organigrama de la entidad*

Nota: Elaboración propia con base a información proporcionada por la entidad.

El departamento financiero se ocupa de las responsabilidades económicas de la entidad está integrado por el gerente financiero quien se encarga de suministrar información financiera a la Dirección General para la toma de decisiones; el área de tesorería se encarga de efectuar pagos a los proveedores, pago de impuestos, pago de nómina, llevar control sobre las cajas chicas, y registro de las entradas y salidas de efectivo de las cuentas bancarias de la entidad; el área de cuentas por pagar se encarga del registro de las facturas de costos y gastos de la entidad, elabora retenciones a proveedores, y retenciones de ISR No Residentes sobre facturas del exterior, analiza y prepara informes, conciliación de cuentas contables, control y archivo de la documentación.

Cuentas por cobrar se encarga de la facturación de los servicios, del cobro de los servicios prestados al crédito, emisión de notas de crédito y débito, notas de abono, y preparación de informes relacionados a la cartera de clientes.

La contabilidad externa se encarga de la determinación de las obligaciones tributarias mensuales, trimestrales y la declaración definitiva anual con base en la información generada por el sistema contable de la entidad.

4.1.3 Proceso y operatividad.

La entidad realiza el proceso de la determinación de impuestos por medio de una entidad externa que presta servicios contables, quién designa a personal que se presenta en las instalaciones para elaborar los estados financieros y elabora la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, trimestral del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

Luego las declaraciones son trasladadas al gerente financiero para que apruebe el pago y se traslade a tesorería quién se encarga de realizar el pago de los impuestos. Desde hace varios años la entidad se ha mantenido afiliada al Impuesto Sobre la Renta en la forma de cálculo de cierres parciales por el veinticinco por ciento (25%) y el monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres es acreditable al Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, no se ha considerado que tan oportuno y adecuado sería un cambio de método para la determinación del Impuesto Sobre la Renta y el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad pagado.

4.1.4 Actores principales.

Dirección general, departamento financiero, contabilidad externa y legislación aplicable vigente.

4.1.5 Atributos y fortalezas.

Cada una de las áreas que integra el departamento financiero documenta y archiva las operaciones contables que le correspondan.

4.1.6 Debilidades.

Los estados financieros y las declaraciones de impuestos son elaboradas por una entidad externa.

4.2 Presentación de resultados.

4.2.1 Situación actual de la entidad.

La unidad objeto de estudio se encuentra afiliada al Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, determina sus pagos trimestrales de manera anticipada con base a cierres contables parciales desde hace 10 años, derivado de su actividad económica ha incrementado su demanda, motivo por el cual se realiza cuestionario que sirve para el análisis del comportamiento de los ingresos costos y gastos de la entidad y acredita los pagos del Impuesto de Solidaridad en la declaración jurada anual. Respecto a los métodos de acreditamiento de ISR e ISO no se había considerado necesario la evaluación de los mismos, ni el efecto tributario y económico que puede generar la elección inapropiada de los métodos de acreditamiento. Ver anexo I

4.2.2 Comportamiento de los ingresos, costos y gastos.

Durante la pandemia COVID-19 muchas entidades se vieron afectadas por el cierre del país y las restricciones en los horarios de afluencia, la cantidad de personas en establecimientos y el toque de queda, muchas entidades se vieron obligadas a implementar estrategias de ventas que les permitieran continuar con el negocio en marcha, el comercio electrónico fue creciendo y para el sector de transporte y logística no fue una excepción.

Se verificó un incremento constante en los ingresos por servicios prestados en el sector de transporte y logística con relación al año anterior, derivado de la pandemia COVID-19 entre los periodos 2019-2020. Para la entidad objeto de estudio la pandemia fue conveniente porque permitió que continúe expandiendo su mercado en el territorio nacional y siga innovando sus servicios en dicho sector.

El costo de ventas está integrado por los costos locales e internacionales siendo de gran importancia por ser útiles, necesarios e indispensables para la prestación de los servicios durante los periodos 2018-2020, se dio un incremento de un punto porcentual (1%) en

cada período de los costos internacionales como consecuencia de los cobros elevados por las navieras, agencias de transporte aéreo y terrestre derivado de las restricciones de la pandemia, China el principal exportador de insumos para industrias tomó medidas de cierre temporal de provincias y de fronteras lo que implicó la suspensión de exportaciones, y posteriormente reabrió gradualmente su economía esta medida provocó un efecto significativo entre la oferta y la demanda.

Los gastos de operación, aumentaron en un punto porcentual (1%) entre el 2019 y 2020 derivado de los contagios y suspensiones de colaboradores, la entidad contrató personal temporal para continuar con las operaciones esto generó un incremento en varios gastos como sueldos, bonificaciones, bono 14, aguinaldos, gastos en reclutamiento de personal, seguro de empleados, cuotas patronales, IGSS e IRTRA, uniformes, atención al personal, reservas laborales, entre otros gastos.

Tabla 3

Comportamiento de los ingresos, costos y gastos. (Cifras en quetzales)

| | Descripción | 2018 | % | 2019 | % | 2020 | % |
|-------|------------------------------|------------------|-----------|------------------|-----------|------------------|-----------|
| (+) | Ingresos Netos | 78,932,169 | 100% | 90,602,121 | 100% | 113,683,850 | 100% |
| (-) | Costo de Ventas | 44,991,336 | 57% | 52,549,230 | 58% | 67,210,310 | 59% |
| (-) | Gastos de Operación | 29,204,902 | 37% | 33,740,230 | 37% | 42,786,701 | 38% |
| (=) | Ganancia en Operación | 4,735,930 | 6% | 4,312,661 | 5% | 3,686,838 | 3% |

Nota: Elaboración propia con base en la información de los Estados de Resultados.

4.2.3 Verificación de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.

La entidad determina el Impuesto Sobre la Renta con base en cierres parciales, de la renta bruta obtenida se deducen los costos y gastos operativos que se vinculan directamente con el funcionamiento de la misma. Los gastos deben estar dentro de los límites de deducibilidad permitidos según el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria. Se procedió a revisar los costos y gastos de los periodos 2018-2020.

Tabla 4

Verificación de los principales costos y gastos reportados en el Estado de Resultado.

| Costos y/o Gastos | Observaciones |
|--|---|
| Costos locales e internacionales | Se observó que hay facturas con nombre del cliente, facturas sin retención de ISR, registrados como no deducibles. |
| Transporte local y combustible* | Se verificó inconsistencias en las facturas de combustible, gastos registrados que no fueron utilizados para generar renta gravada, facturas registradas incluyendo el IDP. |
| Sueldos y salarios pagados a los socios y empleados | Se verificó que los sueldos pagados a socios se encuentran dentro de la deducción máxima legal. En el 2020 aumentó la contratación de personal. |
| Bono 14 y aguinaldos pagados | Se encuentran dentro del límite máximo del 100% permitido por la ley. |
| Cuotas patronales de IGSS, IRTRA e INTECAP | Pagos soportados con las planillas y la constancia del banco. |
| Reserva para indemnizaciones | Se realiza con base en el método indirecto aplicando el 8.33% de total de las remuneraciones anuales. |

Nota: Elaborado con base en la observación de la documentación física de la entidad.

Derivado de la verificación realizada de los principales costos y gastos reportados en el Estado de Resultados se observa que hay facturas preimpresas que se encuentran con inconsistencias y aun así fueron registradas dentro de la contabilidad como gastos de transporte local y de combustible, en caso de una fiscalización se encuentre alteración en los documentos o comprobantes de soporte de las operaciones realizadas por una entidad dichas acciones serán consideradas contrarias a lo que establecen las normas tributarias, y de presumirse la existencia de un delito, la Administración Tributaria podrá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente según lo establece el artículo 70 del Decreto 6-91, Código Tributario.

En materia penal estas acciones son consideradas como defraudación tributaria según lo que establece el artículo 358 "B" del Decreto 17-73 Código Penal en el numeral 10 establece que se considera defraudación cuando el contribuyente para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para que pueda aparentar gastos que no realizó, con el fin de alterar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le correspondería cubrir.

Tabla 5

Verificación de los principales costos y gastos reportados en el Estado de Resultado.

| Costos y/o Gastos | Observaciones |
|--|--|
| Depreciaciones y amortizaciones | Fueron determinadas adecuadamente con base en la legislación aplicable vigente. |
| Cuentas incobrables | Se realiza por el método indirecto la reserva no excede del 3% de los saldos deudores de las cuentas y documentos por cobrar al cierre de cada periodo anual de liquidación. |
| Donaciones | Las donaciones se realizaron a entidades no lucrativas, asociaciones, fundaciones, partidos políticos y entidades religiosas de las cuales se reclasificaron a gastos no deducibles por no contar con la documentación de respaldo exigida por la ley. |
| Viáticos | Dentro del rubro de los viáticos en el país y en el exterior se determinó que algunos no se tiene evidencia del viaje, no existe copia de los boletos, solamente las facturas de compra. |
| Honorarios | Los honorarios pagados por servicios profesionales, de asesoramiento técnico en algunos casos no contaban con la documentación legal. |

Nota: Elaborado con base en la observación de la documentación física de la entidad.

Tabla 6

Determinación del Impuesto Sobre la Renta con base en los Cierres Contables Parciales. (Cifras en quetzales)

| Concepto | 2018 | | | 2019 | | | 2020 | | |
|------------------------------------|-----------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|------------------|
| | Trimestre No. 1 | Trimestre No. 2 | Trimestre No. 3 | Trimestre No. 1 | Trimestre No. 2 | Trimestre No. 3 | Trimestre No. 1 | Trimestre No. 2 | Trimestre No. 3 |
| Renta bruta | 17,201,310 | 27,334,385 | 23,893,377 | 19,236,109 | 30,386,525 | 25,325,143 | 21,329,923 | 35,600,364 | 31,762,698 |
| (-) Costos y gastos acumulados | 15,120,975 | 26,539,394 | 20,957,854 | 17,515,770 | 28,120,896 | 24,349,165 | 20,068,512 | 34,605,606 | 27,610,409 |
| (+) Costos y gastos no deducibles | 585,154 | 919,884 | 985,425 | 929,820 | 1,141,958 | 915,254 | 464,281 | 694,971 | 795,518 |
| Renta imponible | 2,665,489 | 1,714,875 | 3,920,948 | 2,650,159 | 3,407,587 | 1,891,232 | 1,725,692 | 1,689,729 | 4,947,807 |
| (=) ISR 25% | 666,372 | 428,719 | 980,237 | 662,540 | 851,897 | 472,808 | 431,423 | 422,432 | 1,236,952 |
| Total de pagos trimestrales | | | 2,075,328 | | | 1,987,245 | | | 2,090,807 |

Nota: Elaborado con base en los balances de saldos de cada trimestre proporcionado por la entidad analizada.

Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta se determinaron por medio del método de cierres contables parciales con base en el Estado de Resultados de cada trimestre proporcionado por la entidad, se cotejaron las cifras presentadas en el balance de saldos trimestral con las declaraciones físicas.

Es importante mencionar que en el artículo 27 del acuerdo gubernativo 213-2013, Reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria dispone que los contribuyentes sujetos a pagos trimestrales que determinan sus pagos en la opción de cierres contables parciales, deben conservar los estados financieros correspondientes a cada trimestre para efectos de

fiscalización de cada trimestre por separado y respecto al pago del impuesto correspondiente al cuarto trimestre que se realiza conjuntamente con la declaración de liquidación definitiva anual.

Tabla 7

Determinación del Impuesto Sobre la Renta con base en una Renta Estimada. (Cifras en quetzales)

| Concepto | 2018 | | | 2019 | | | 2020 | | |
|-----------------------|-----------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|------------------|
| | Trimestre No. 1 | Trimestre No. 2 | Trimestre No. 3 | Trimestre No. 1 | Trimestre No. 2 | Trimestre No. 3 | Trimestre No. 1 | Trimestre No. 2 | Trimestre No. 3 |
| Renta bruta | 17,201,310 | 27,334,385 | 23,893,377 | 19,236,109 | 30,386,525 | 25,325,143 | 21,329,923 | 35,600,364 | 31,762,698 |
| Renta imponible | 1,376,105 | 2,186,751 | 1,911,470 | 1,538,889 | 2,430,922 | 2,026,011 | 1,706,394 | 2,848,029 | 2,541,016 |
| (=) ISR 25% | 344,026 | 546,688 | 477,868 | 384,722 | 607,731 | 506,503 | 426,598 | 712,007 | 635,254 |
| Total de pagos | | | 1,368,581 | | | 1,498,956 | | | 1,773,860 |

Nota: Elaborado con base en los balances de saldos de cada trimestre proporcionado por la entidad analizada.

Se realizó el escenario determinando el Impuesto Sobre la Renta con base en una renta estimada para observar las diferencias que resulten de la comparación de los dos métodos que establece la Ley de Actualización Tributaria para determinar los pagos trimestrales en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Las diferencias detectadas fueron:

2018: Método de cierres contables comparado con la renta bruta estimada $((2,075,328 - 1,368,581) = 706,747)$.

2019: Método de cierres contables comparado con la renta bruta estimada $((1,987,245 - 1,498,956) = 488,289)$.

2020: Método de cierres contables comparado con la renta bruta estimada $((2,090,807 - 1,773,860) = 316,947)$.

4.2.4 Revisión de los pagos trimestrales del Impuesto de Solidaridad.

Para la determinación se consideró el Balance de Situación General, el Estado de Resultados y la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta de los períodos anteriores, esta última para verificar que la información de los estados financieros coincida con la declaración jurada anual. Primero se evaluó el porcentaje del margen bruto que fuera superior al cuatro por ciento (4%) en cada uno de los periodos objeto de estudio.

Tabla 8

Determinación del margen bruto del Impuesto de Solidaridad. (Cifras en quetzales)

| | Descripción | 2018 | 2019 | 2020 |
|-----|-----------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| | Ventas | - | - | - |
| (+) | Servicios | 73,900,939 | 81,288,074 | 92,930,525 |
| (-) | Costo de Ventas | 47,745,355 | 44,991,336 | 52,549,230 |
| (=) | Utilidad bruta | 26,155,583 | 36,296,738 | 40,381,294 |
| | Margen bruto | 35% | 45% | 43% |

Nota: Elaboración propia con base a la información de los Estados Financieros.

De conformidad con lo regulado en el artículo 2 en las literales a) y c) del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad establece que para determinar la base imponible se puede considerar el activo neto o los ingresos brutos reportados en la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta del período inmediato anterior quedando la información de la siguiente manera:

- 2018:** Incluyen ingresos por servicios prestados más intereses sobre préstamos correspondientes al período 2017 ((73,220,936 + 680,003) =**73,900,939**).
- 2019:** Incluyen ingresos por servicios prestados más intereses sobre préstamos correspondientes al período 2018 ((80,543,029 + 745,045) =**81,288,074**).
- 2020:** Incluyen ingresos por servicios prestados más intereses sobre préstamos correspondientes al período 2019 ((92,075,326+ 855,199) =**92,930,525**).

En los ingresos brutos reportados por prestación de servicios no se incluyeron las devoluciones y rebajas efectuadas en los períodos 2017, 2018 y 2019, se está considerando los ingresos por intereses devengados por préstamos realizados entre compañías relacionadas. El margen bruto como se muestra en la tabla anterior fue superior al 4% en los períodos 2018, 2019 y 2020 por lo que se procedió a la determinación del impuesto.

Tabla 9

Determinación del Impuesto de Solidaridad con base en el activo neto. (Cifras en quetzales).

| | Descripción | 2018 | 2019 | 2020 |
|-----|--|-------------------|-------------------|-------------------|
| | Activo total | 24,083,405 | 27,074,837 | 24,929,061 |
| (-) | Depreciaciones y amort. Acum. | (4,563,898) | (5,407,309) | (6,323,150) |
| (-) | Créditos fiscales pendientes de reintegro. | - | - | - |
| (-) | Reserva cuentas incobrables | (328,052) | (384,783) | (289,712) |
| (=) | Activo neto | 19,191,455 | 21,282,745 | 18,316,199 |
| | Base imponible | 4,797,864 | 5,320,686 | 4,579,050 |
| (=) | Impuesto trimestral | 47,979 | 53,207 | 45,790 |

Nota: Elaborado con base en los Balances de Situación General de la entidad.

Para la determinación de la base imponible del Impuesto de Solidaridad con base en el activo neto se consideró lo que establece el artículo 2 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto Solidaridad la definición de activo neto, donde alude que lo que se encuentra registrado en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta es la información que se debe utilizar para determinar el impuesto.

Tabla 10

Determinación del Impuesto de Solidaridad con base en los ingresos brutos. (Cifras en quetzales).

| | Descripción | 2018 | 2019 | 2020 |
|-----|----------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| (+) | Ingresos brutos | 73,900,939 | 81,288,074 | 92,930,525 |
| (+) | Ingresos brutos por ventas | - | - | - |
| (=) | Ingresos brutos | 73,900,939 | 81,288,074 | 92,930,525 |
| | Base imponible | 18,475,235 | 20,322,019 | 23,232,631 |
| (=) | Impuesto trimestral | 184,752 | 203,220 | 232,326 |

Nota: Elaborado con base en los Estados de Resultados proporcionados.

En el artículo 7 de la Ley del Impuesto de Solidaridad establece que la base imponible del impuesto lo constituirá la mayor parte que resulte entre la cuarta parte del activo neto y la cuarta parte de los ingresos brutos. La base imponible sobre la cual se determinó el impuesto para cada trimestre fue sobre la cuarta parte de los ingresos brutos obtenidos en los períodos 2017, 2018 y 2019, a la base imponible se le aplicó el tipo impositivo del uno por ciento (1%) que establece el artículo 7 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

4.2.5 Determinación del Impuesto Sobre la Renta anual.

Para la determinación del Impuesto Sobre la Renta se verificaron los pagos trimestrales y la liquidación definitiva anual de los períodos 2018, 2019 y 2020 con base en los estados financieros.

Tabla 11

Resultados financieros Régimen Sobre las Utilidades de Actividades (Cifras en Q.)

| | Descripción | 2018 | % | 2019 | % | 2020 | % |
|-----|-------------------------------|-------------------|-------------|-------------------|-------------|--------------------|-------------|
| | Ingresos Brutos | 80,543,029 | | 92,075,326 | | 116,003,928 | |
| (-) | Devoluciones y rebajas | (1,610,860) | | (1,473,205) | | (2,320,079) | |
| | Ingresos netos | 78,932,169 | 100% | 90,602,121 | 100% | 113,683,849 | 100% |
| (-) | Costo de Ventas | 44,991,336 | 57% | 52,549,230 | 58% | 67,210,310 | 59% |
| | Margen bruto | 33,940,833 | 43% | 38,052,891 | 42% | 46,473,539 | 41% |
| (-) | Gastos de operación | 29,204,902 | 37% | 33,740,230 | 37% | 42,786,701 | 38% |
| | Utilidad de operación | 4,735,931 | 6% | 4,312,661 | 5% | 3,686,838 | 3% |
| (+) | Otros ingresos | 745,045 | | 855,198 | | 1,073,068 | |
| (-) | Otros gastos | 366,437 | | 420,614 | | 527,769 | |
| | Utilidad del ejercicio | 5,114,539 | 6% | 4,747,245 | 5% | 4,232,137 | 4% |
| (+) | Gastos no deducible | 3,504,588 | 4% | 3,442,881 | 4% | 2,660,202 | 2% |
| | Base imponible | 8,619,127 | | 8,190,126 | | 6,892,339 | |
| (-) | ISR 25% | 2,154,782 | 3% | 2,047,532 | 2% | 1,723,085 | 2% |
| (=) | Utilidad neta | 2,959,757 | 4% | 2,699,713 | 3% | 2,509,052 | 2% |

Nota: Elaboración propia con base en los Estados de Resultados proporcionados.

Para determinar los resultados financieros en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas se verificó que se haya considerado los límites de deducción permitidos en la ley específica en los gastos de operación, se observó que en los periodos 2019-2020 se realizaron reclasificaciones de gastos a gastos no deducibles, también como consecuencia de la pandemia se anularon varias facturas las cuales se refacturaron en el mes de enero del siguiente año.

4.2.6 Acreditación de impuestos en la liquidación definitiva anual.

El Libro I de la Ley de Actualización Tributaria en el artículo 39 establece la obligación que tienen los contribuyentes para determinar y pagar el impuesto en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas por las rentas obtenidas en un período anual, deberá presentar ante la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros tres meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, por medio de la declaración jurada anual.

La liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual.

Tabla 12

Liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta. (Cifras en quetzales)

| Concepto | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|---------------|---------------|------------------|
| Impuesto Sobre la Renta | 2,154,782 | 2,047,531 | 1,723,085 |
| (-) Pagos trimestrales | 2,075,328 | 1,987,245 | 2,090,807 |
| (=) Saldo pendiente | 79,454 | 60,287 | (367,722) |
| (-) ISO acreditado | 79,454 | 60,287 | - |
| (=) ISR a pagar y/o pagos en exceso | - | - | (367,722) |

Nota: Elaboración propia con base en las declaraciones del ISR e ISO presentado.

En el período 2020 se determinó que la entidad realizó pagos anticipados del Impuesto Sobre la Renta que fueron acreditados en la declaración jurada anual como resultado surgió un pago en exceso, consecuencia de la anulación de facturas, ajustes y reclasificaciones realizadas en el costo de ventas y gastos de operación en el último trimestre. Se debe considerar que los pagos en exceso del ISR no pueden ser acreditados en el siguiente período fiscal por consiguiente se debe evaluar la materialidad del impuesto y verificar si es conveniente solicitar la devolución de los pagos en exceso.

Los pagos en exceso no se puede acreditar a futuros a pagos de ISR trimestral, considerando que el Decreto 10-2012 y sus reformas no establece un procedimiento específico para llevar a cabo el tratamiento de los pagos en exceso, se debe apegar a lo que se refiere el artículo 153 del Código Tributario el cual menciona que los contribuyentes o responsables podrán reclamar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso por tributos, intereses, multas y recargos. Considerando que puede ejercer su derecho de repetición en cuanto a lo pagado en exceso dentro del plazo de cuatro años que establece el artículo 47 del Código Tributario.

4.2.7 Remanente del Impuesto de Solidaridad.

Según la Ley del Impuesto de Solidaridad establece que se puede acreditar lo efectivamente pagado en un periodo fiscal dentro de los siguientes tres años, el remanente del impuesto que no sea acreditado de conformidad con lo que regula la ley, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del periodo de liquidación anual en que se concluyan los tres años. por consiguiente, es importante llevar un adecuado control de los saldos del impuesto para evitar ajustes y reparos fiscales.

Tabla 13

Plazos para acreditar el Impuesto de Solidaridad. (Cifras en quetzales)

| Período | Impuesto pagado | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
|--------------|------------------|------|------|------|------|------|------|
| 2017 | 71,060 | x | x | x | | | |
| 2018 | 704,771 | | x | x | x | | |
| 2019 | 794,413 | | | x | x | x | |
| 2020 | 900,199 | | | | x | x | x |
| Total | 2,470,443 | | | | | | |

Nota: Elaboración propia con base en las declaraciones del Impuesto de Solidaridad.

La entidad no tiene una integración del remanente del Impuesto de Solidaridad que le permita llevar un adecuado control de lo que está acreditando en la declaración del Impuesto Sobre la Renta anual.

Se realizó una integración que muestre el plazo en que se puede acreditar el Impuesto de Solidaridad pagado en el período 2017 también los pagos efectuados en los períodos 2018-2020. El impuesto pagado en el período 2018 incluye el cuarto trimestre correspondiente a octubre-diciembre del 2017 por Q 150,514.00 y el pago de los trimestres de enero a marzo, de abril a junio y de julio a septiembre del período 2018 que equivale a Q 554, 257.00; en el mismo orden para los períodos siguientes:

Tabla 14

Saldo acumulado de ISO pendiente de acreditar. (Cifras en quetzales)

| | Concepto | 2018 | 2019 | 2020 |
|-----|-------------------------------------|----------------|------------------|------------------|
| | Saldo anterior | 71,060 | 704,771 | 1,438,897 |
| (+) | 4to. Trimestre período anterior | 150,514 | 184,752 | 203,220 |
| (+) | ISO pagado durante el periodo | 554,257 | 609,661 | 696,979 |
| (-) | Impuesto acreditado en este periodo | 79,454 | 60,287 | - |
| (=) | Total acumulado | 696,377 | 1,430,503 | 2,330,702 |

Nota: Elaboración propia con base en las declaraciones del Impuesto de Solidaridad.

Se observó que en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta del período 2018 se acreditó Q 79,454.00 de Impuesto de Solidaridad no considerando los plazos para el acreditamiento de dicho impuesto, es decir que en este período solamente se tuvo que acreditar los Q 71,060.00 que representaba lo efectivamente pagado. En la liquidación definitiva anual se consideró un valor de Q 8,394.00 que correspondía al pago del cuarto trimestre del período 2017 pagado en enero del 2018. Este caso puede ser considerado como omisión de pago de tributos de acuerdo a lo que establece el artículo 88 del Decreto 6-91, Código Tributario esta puede ser sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto omitido además de otros recargos.

4.3 Evaluación de los métodos para el Impuesto Sobre la Renta y acreditamiento del Impuesto de Solidaridad 2022.

Se elaboró el Estado de Resultados con base en la información proporcionada por la entidad para determinar el Impuesto Sobre la Renta del período 2022 proyectado, además fue proporcionado los cierres contables parciales de los primeros dos trimestres y el preliminar del tercer trimestre, para preparar los escenarios que permitan evaluar los métodos para la determinación del Impuesto Sobre la Renta trimestral.

Para la base imponible del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas se debe descontar de la renta bruta los costos y gastos deducibles y sumar los costos y gastos para la generación de renta exenta de acuerdo a lo que establece el artículo 19 de la Ley de Actualización Tributaria.

Tabla 15

Estado de Resultados del período del período 2022. (Cifras en quetzales)

| | Descripción | 2022 | % |
|-------|-------------------------------|-------------------|------------|
| | Ingresos netos | 130,216,865 | 100% |
| | Costo de Ventas | 75,877,845 | 58% |
| | Margen bruto | 54,339,019 | 42% |
| (-) | Gastos de operación | 48,959,894 | 38% |
| | Utilidad de operación | 5,379,125 | 4% |
| (+/-) | Otros ingresos y/o gastos | 664,706 | 1% |
| | Utilidad del ejercicio | 6,043,831 | 5% |
| (+) | Gastos no deducible | 2,636,792 | 2% |
| | Base imponible | 8,680,623 | 7% |
| (-) | Impuesto Sobre la Renta | 2,170,156 | 2% |
| (=) | Utilidad neta | 3,873,676 | 3% |

Nota: Elaborado con base en los resultados proyectados por la entidad para el 2022.

El costo de ventas mantuvo un incremento como consecuencia de lo que fue dejando la pandemia COVID-19 por las restricciones impuestas en los países, el costo de los servicios de transporte fue afectado. En el período 2022 se estima que la utilidad neta del ejercicio disminuya con respecto al período inmediato anterior en un punto porcentual (1%) derivado que se elevó los costos de ventas por la demanda del consumo de combustibles debido a la recuperación tras la pandemia y por el alza en el precio de los combustibles derivado de las interrupciones en el suministro de petróleo debido a los conflictos entre Rusia y Ucrania.

Se contabilizaron como gastos no deducibles los costos internacionales a los que no se les efectuó la retención de No Residentes y también incluye facturas con datos de los clientes, esto representará un 70% sobre Q 2,636,792 que corresponde a Q 1,845,754.

4.3.1 Cálculo de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.

Para evaluar cuál es el método más adecuado a utilizar en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas se consideró los estados financieros correspondientes a los primeros dos trimestres del período 2022 más el preliminar del tercer trimestre que permitan analizar los métodos de: cierres contables parciales y sobre una renta estimada. También fue necesario comparar los ingresos reportados en las declaraciones presentadas del Impuesto al Valor Agregado del mismo período para corroborar las cifras reportadas.

a. Determinación por cierres contables parciales.

Este método requiere una revisión de los ingresos, costos y gastos que integran los resultados obtenidos en cada trimestre, se cotejaron los ingresos, los costos y gastos con los documentos de soporte, las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado y lo reportado en los estados financieros.

Tabla 16

Pagos trimestrales con base en cierres parciales período 2022. (Cifras en quetzales)

| Concepto | | Trimestre No. 1 | Trimestre No. 2 | Trimestre No.3 Estimado |
|----------|-------------------------------|-----------------|-----------------|-------------------------|
| | Renta bruta | 24,236,109 | 42,297,707 | 37,470,719 |
| (-) | Costos y gastos acumulados | 22,735,770 | 39,608,113 | 34,981,592 |
| (+) | Costos y gastos no deducibles | 529,820 | 857,995 | 530,104 |
| | Renta imponible | 2,030,159 | 3,547,589 | 3,019,231 |
| (=) | ISR 25% | 507,540 | 886,897 | 754,808 |
| | Impuesto acumulado | | | 2,149,245 |

Nota: Elaborado con base en los balances de saldos proporcionados por la entidad.

Se considera un método riguroso derivado que se debe tener un estricto control sobre los ingresos reportados, sobre los costos y gastos que fueron operados en cada uno de los trimestres que estén debidamente documentados, que se haya efectuado la retención del impuesto en los casos que corresponda, que no supere los límites de deducibilidad permitidos por la ley. Como se demostró en la tabla 15 la determinación del impuesto con

base en cierres contables parciales genera el pago de un impuesto con más certeza derivado que la información incluida esta más apegada a la realidad de la entidad.

b. Determinación por renta bruta estimada.

El cálculo del impuesto en este método se simplifica, pues el valor de la renta bruta obtenida en el trimestre por un 8% representa la renta imponible estimada y el resultado se multiplica por el tipo impositivo del 25%. En la renta bruta no se incluyen ingresos de capital, sino que hasta el final del periodo se agrega en la Declaración Jurada Anual.

Tabla 17

Pagos trimestrales con base en una renta estimada período 2022. (Cifras en quetzales)

| | Concepto | Trimestre No. 1 | Trimestre No. 2 | Trimestre No. 3 Estimado |
|------------|---------------------------|------------------------|------------------------|---------------------------------|
| | Renta bruta | 24,236,109 | 42,297,707 | 37,470,719 |
| | Renta imponible | 24,236,109 | 42,297,707 | 37,470,719 |
| | Renta bruta estimada 8% | 1,938,889 | 3,383,817 | 2,997,658 |
| (=) | ISR 25% | 484,722 | 845,954 | 749,415 |
| | Impuesto acumulado | | | 2,080,091 |

Nota: Elaborado con base en los balances de saldos proporcionados por la entidad.

Este método se considera que es el más sencillo ya que solamente se estima un ocho por ciento (8%) de la renta bruta trimestral para determinar la renta imponible el pago del impuesto es inferior a diferencia del método de cierres contables parciales.

Con lo desarrollado anteriormente se realizó una comparación entre los métodos de:

- a. Cierres contables parciales; y
- b. Sobre una renta bruta estimada.

Que describe el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria en el artículo 38 respecto a los métodos que puede utilizar la entidad para determinar el Impuesto Sobre la Renta, se observa que el Impuesto Sobre la Renta acumulado con base en el método de cierres contables parciales lo pagos trimestrales son superiores que en el método de una renta bruta estimada la diferencia que resultó en la comparación fue de sesenta y nueve mil

ciento cincuenta y cuatro ((2,149,245 - 2,080,091) = 69,154) diferencia que se determinó que no es material para la entidad.

4.3.2 Determinación del Impuesto de Solidaridad para el período 2022.

Para la determinación del Impuesto de Solidaridad de los períodos 2021 y 2022 se consideró los Estados Financieros y la declaración jurada anual de los períodos 2020 y 2021 de conformidad con el artículo 1 y 2 literal a) del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

Tabla 18

Comparación del margen bruto de los períodos 2021-2022. (Cifras en quetzales)

| | Descripción | 2021 | 2022 |
|-----|-----------------------|-------------------|-------------------|
| | Ventas | - | - |
| (+) | Servicios prestados | 117,076,996 | 130,911,964 |
| (-) | Costo de Ventas | 67,210,310 | 71,790,008 |
| (=) | Utilidad bruta | 49,866,686 | 59,121,956 |
| | Margen bruto | 43% | 45% |

Nota: Elaborado con base en los Estado de Resultados proporcionados por la entidad.

La utilidad bruta obtenida para el período 2021 fue de Q 49,866,866 y para 2022 fue Q 59,121,956 resultando un incremento de Q 9,255,090, el margen bruto obtenido en el período 2020 tuvo un incremento del 2% derivado del incremento en los ingresos reportados.

El margen bruto para el período 2021 y 2022 fue superior al 4% por consiguiente, se procedió a evaluar la base imponible que represente la mayor parte, que permita la determinación del Impuesto de Solidaridad para cada trimestre.

Tabla 19

Evaluación de la base imponible para determinar el Impuesto de Solidaridad. (Cifras en quetzales)

| Cuarta parte del activo neto | | Cuarta parte de los ingresos brutos | |
|--|-------------------|-------------------------------------|----------------|
| Descripción | 2022 | Descripción | 2022 |
| Activo total | 24,611,190 | Ingresos brutos por servicios | 130,911,964 |
| (-) Depreciaciones y amortizaciones acumuladas | (6,732,071) | (+) Ingresos brutos por ventas | - |
| (-) Reserva cuentas incobrables | (329,690) | Base imponible | 32,727,991 |
| (=) Activo neto | 17,549,429 | (=) Impuesto trimestral | 327,280 |
| Base imponible | 4,387,357 | | |
| (=) Impuesto trimestral | 43,874 | | |

Nota: Elaborado con base en los estados financieros del período 2021 de la entidad.

La base imponible para determinar el Impuesto de Solidaridad del período 2022 fue sobre la cuarta parte de los ingresos brutos del período anterior, es importante mencionar que la entidad realiza pagos anticipados del Impuesto de Solidaridad los cuales no están acreditándose correctamente. En períodos anteriores al 2022 la entidad acreditaba el impuesto pagado trimestralmente en la liquidación definitiva anual, en el período 2021 concluyó el plazo de los tres años para acreditar el impuesto trimestral pagado en el 2018, dicho monto ascendía a Q 323,149.00 saldo que se consideró gasto deducible.

4.3.3 Escenarios de acreditamiento de los impuestos.

Para evaluar la opción más adecuada es necesario realizar los escenarios que muestren tanto los métodos para determinar el Impuesto Sobre la Renta en Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas como los métodos para acreditar los pagos del Impuesto de Solidaridad.

a. Acreditamiento de ISO a ISR combinada con el método de cierres contables parciales.

Tabla 20

Acreditamiento de ISO a ISR con cierres parciales. (Cifras en quetzales)

| Descripción | | Cifras en Q. |
|--------------------------------|---|------------------|
| Impuesto Sobre la Renta | | |
| | ISR Anual estimada período 2022 | 2,170,156 |
| (-) | Pagos trimestrales | (2,149,245) |
| | ISR pendiente de pagar | 20,911 |
| (-) | ISO acreditado en la declaración jurada anual del ISR | (20,911) |
| | Total a pagar | - |
| Impuesto de Solidaridad | | |
| | Remanente de ISO de períodos anteriores | 948,464 |
| (+) | ISO pagado en el período 2022 | 981,840 |
| (-) | ISO acreditado en DJA | 20,911 |
| | Remanente de ISO para el siguiente período | 1,909,393 |

Nota: Elaborado con base en la información financiera y declaraciones de impuestos.

Análisis:

En el escenario anterior se elaboró la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, los pagos trimestrales realizados representan un total de Q 2,149,245 por lo que se observa que durante los primeros trimestres la entidad realiza un desembolso de efectivo mayor porque determina el impuesto con base en el método de cierres contables parciales, método que es más riguroso derivado que se deben realizar cierres contables en cada trimestre al final del período se determina un menor impuesto de Q 20,911 saldo que es acreditado con los pagos anticipados del Impuesto de Solidaridad que tiene como remanente la entidad de períodos anteriores.

b. Acreditamiento de ISO a ISR combinada con el método de renta bruta estimada.

Tabla 21

Acreditamiento de ISO a ISR con base a la renta bruta estimada. (Cifras en quetzales)

| Descripción | | Cifras en Q. |
|--------------------------------|---|------------------|
| Impuesto Sobre la Renta | | |
| | ISR Anual estimada período 2022 | 2,170,156 |
| (-) | Pagos trimestrales | (2,080,091) |
| | ISR pendiente de pagar | 90,065 |
| (-) | ISO acreditado en la declaración jurada anual del ISR | (90,065) |
| | Total a pagar | - |
| Impuesto de Solidaridad | | |
| | Remanente de ISO de períodos anteriores | 1,017,618 |
| (+) | ISO pagado en el período 2022 | 981,840 |
| (-) | ISO acreditado en DJA | 90,065 |
| | Remanente de ISO para el siguiente período | 1,909,393 |

Nota: Elaborado con base en la información financiera y declaraciones de impuestos.

Análisis:

En comparación con el método de cierres contables parciales se observa que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta determinados con base en el método de renta estimada son menores para este ejercicio el impuesto pagado en los primeros tres trimestres ascendió a Q 2,080,091 por consiguiente en la liquidación definitiva anual resulta un pago mayor de Q 90,065 a este saldo se le acredita el remanente del Impuesto de Solidaridad de períodos anteriores.

Con respecto al método de acreditamiento en el artículo 11 literal a) del Decreto 73-2008 Impuesto de Solidaridad establece que este impuesto será acreditable al Impuesto Sobre la Renta aunque con el transcurrir del tiempo han surgido casos que la Superintendencia

de Administración Tributaria ha intervenido en cuanto a la forma de aplicar o interpretar la citada Ley por lo que aprobó el Criterio Institucional 03-2017 denominado Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad para los escenarios a) y b) en caso la entidad no tuviera remanente del Impuesto de Solidaridad podría aplicar el siguiente caso:

Caso 1: Pago anticipado del cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad: El impuesto del cuarto trimestre de octubre-diciembre pagado en diciembre lo podrá acreditar en la declaración jurada anual en el mismo año.

Cuando la entidad no pueda efectuar el pago del Impuesto de Solidaridad en el plazo establecido en la Ley puede considerar el Criterio Institucional 02-2021 denominado Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad pagado ante la Administración Tributaria en Forma Extemporánea, menciona que los pagos del Impuesto de Solidaridad realizados de manera extemporánea podrán ser acreditados al Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediato siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual según corresponda, siempre que el pago se hubiese realizado dentro del plazo de liquidación definitiva anual aludido en el artículo 37 del Libro I, Título II, Capítulo IV, sección III de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República, para que pueda acreditarse al Impuesto Sobre la Renta a pagar por ese período. Lo que no procederá al acreditamiento serán los montos pagados por concepto de mora, multa e intereses originados por el pago extemporáneo.

c. Acreditamiento de ISR a ISO combinada con el método de cierres parciales.

Tabla 22

Acreditamiento de ISR a ISO con base a cierres parciales. (Cifras en quetzales)

| Descripción | | Cifras en Q. | | |
|--|---|--------------|------------------|--|
| Impuesto Sobre la Renta | | | | |
| | ISR Anual estimada período 2022 | | 2,170,156 | |
| (-) | Pagos trimestrales | | (1,167,405) | |
| | *ISR pendiente de pagar | | 1,002,751 | |
| Acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad | | | | |
| Concepto | ISR trimestral | | ISO trimestral | Saldo de ISR por acreditar y/o pago de ISO |
| 1. Enero-marzo 2022 | 507,540 | (-) | 327,280 | 180,260 |
| 2. Abril-junio 2022 | 886,897 | (-) | 327,280 | 559,617 |
| 3. Julio-septiembre 2022 | 754,808 | (-) | 327,280 | 427,528 |
| | - | (-) | 0 | 0 |
| Total | 2,149,245 | | 981,840 | 1,167,405 |
| Liquidación definitiva anual | | | | |
| * | ISR pendiente de pagar | | | 1,002,751 |
| (-) | ISO pagado en este período (enero-septiembre) | | | 981,840 |
| | ISR pendiente de pagar en DJA | | | 20,911 |
| Impuesto de Solidaridad | | | | |
| | ISO de períodos anteriores | | | 2,805,016 |
| (+) | Cuarto trimestre 2021 | | | 292,692 |
| | Remanente del ISO | | | 3,097,708 |

Nota: Elaboración propia con base en la información financiera y declaraciones de impuestos.

Análisis

Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta con base en el método de cierres contables parciales fue de Q 2,149,245 de los cuales se acreditó al Impuesto de Solidaridad Q 981,840. En la liquidación definitiva anual se determinó un Impuesto Sobre la Renta por Q 2,170,156 se le restaron los pagos trimestrales quedando un impuesto pendiente de pagar por Q 20,911 el remanente del Impuesto de Solidaridad no se puede acreditar en este escenario y con respecto al cuarto pago correspondiente a octubre a diciembre 2021 se quedará en el activo ya que en este período no se puede acreditar de conformidad con el caso número cinco del Criterio Institucional 03-2017. Se observa que el remanente del Impuesto de Solidaridad aumentará porque se agregó el cuarto trimestre del 2021 quedando un saldo de Q 3,097,708.

En este escenario también se puede considerar el caso número uno del Criterio Institucional 03-2017 Formas de Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad que menciona que si existe un pago mayor del impuesto citado se debe considerar como un gasto deducible en el mismo año calendario ya que no se podrá acreditar a futuro.

d. Acreditamiento de ISR a ISO combinada con el método de renta bruta estimada.

Tabla 23

Acreditamiento de ISR a ISO con base a renta bruta estimada. (Cifras en quetzales)

| Descripción | | Cifras en Q. | | |
|--|---|------------------|----------------|-----------------------------------|
| Impuesto Sobre la Renta | | | | |
| | ISR Anual estimada período 2022 | 2,170,156 | | |
| (-) | Pagos trimestrales | (1,098,250) | | |
| | *ISR pendiente de pagar | 1,071,906 | | |
| Acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad | | | | |
| Concepto | ISR trimestral | | ISO trimestral | ISR por acreditar y/o pago de ISO |
| 1. Enero-marzo 2022 | 484,722 | (-) | 327,280 | 157,442 |
| 2. Abril-junio 2022 | 845,954 | (-) | 327,280 | 518,674 |
| 3. Julio-septiembre 2022 | 749,414 | (-) | 327,280 | 422,134 |
| 4. Octubre-diciembre 2022 | - | (-) | 0 | 0 |
| | 2,080,090 | | 981,840 | 1,098,250 |
| Liquidación definitiva anual | | | | |
| * | ISR pendiente de pagar | | | 1,071,906 |
| (-) | ISO pagado en este período (enero-septiembre) | | | 981,840 |
| | ISR pendiente de pagar en DJA | | | 90,066 |
| Impuesto de Solidaridad | | | | |
| | ISO de períodos anteriores | | | 2,805,016 |
| (-) | ISO acreditado de períodos anteriores | | | 292,692 |
| | Remanente del ISO | | | 3,097,708 |

Nota: Elaboración propia con base en la información financiera y declaraciones de impuestos.

Análisis

En este escenario el Impuesto Sobre la Renta se determinó con base en el método de renta estimada que en comparación con el método de cierres contables parciales se

observa que se paga un impuesto menor, los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta suman Q 2,080,090 acreditando a los pagos del Impuesto de Solidaridad la suma de Q 981,840. En la liquidación definitiva anual del impuesto determinado asciende a Q 2,170,156 de los cuales se restaron los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta por Q 2,080,090 quedando un saldo pendiente de pagar por Q 90,066. El remanente del Impuesto de Solidaridad no se puede acreditar bajo este método de acreditamiento además el remanente incremento por el cuarto pago del citado impuesto de octubre a diciembre de 2021 por Q 292,692 ya que al momento de pagar el impuesto no se había pagado Impuesto Sobre la Renta.

Con respecto al acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad se considera el caso número cinco del Criterio Institucional 03-2017 con relación al cuarto pago del Impuesto de Solidaridad de octubre a diciembre del 2021 ya que la forma de acreditamiento para ese pago es distinta por tal razón este impuesto pagado se puede considerar como gasto deducible en el mismo período o dejarlo en el activo para poder acreditarlo cuando se cambie de método de acreditamiento previa autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del Impuesto de Solidaridad para el siguiente período asciende a Q 3,097,708 esto afecta a la empresa en su flujo de caja derivado que estaría pagando más impuesto ya que no podría aprovechar los pagos que realizó de manera anticipada. El remanente del Impuesto de Solidaridad se incrementó derivado que en los períodos anteriores la entidad solamente acredita este impuesto en la declaración jurada anual incrementando el remanente y se observó en los períodos anteriores que no se lleva un adecuado control de la cadena de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad.

Con relación a lo que comentaba Archila (2020), surge una polémica con la Superintendencia de Administración Tributaria respecto al cambio de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad, en mi opinión considero que no se podría acreditar el cuarto trimestre pagado del período anterior derivado que la entidad se encontraba bajo otro método de acreditamiento ese impuesto pagado lo puede contabilizar como un activo

para que lo pueda acreditar en caso que dese cambiar de método de acreditamiento considerando los tres años que establece la Ley.

4.3.4 Comparación de los métodos para determinar y acreditar los impuestos.

Para establecer el método más adecuado para determinar el Impuesto Sobre la Renta y para acreditar el Impuesto de Solidaridad fue necesario realizar una tabla comparativa que permita evaluar la manera en la que se puede aprovechar los pagos anticipados realizados.

Tabla 24

Comparativo de métodos para determinar ISR y acreditar ISO. (Cifras en quetzales)

| Descripción | ISO a ISR | | ISR a ISO | |
|---|------------------|------------------|------------------|------------------|
| | Escenario No. 1 | Escenario No. 2 | Escenario No. 3 | Escenario No. 4 |
| Impuesto Sobre la Renta | | | | |
| ISR anual | 2,170,156 | 2,170,156 | 2,170,156 | 2,170,156 |
| 1. ISR trimestral 2022 (-) | 507,540 | 484,722 | 180,260 | 157,442 |
| 2. ISR trimestral 2022 (-) | 886,897 | 845,954 | 559,617 | 518,674 |
| 3. ISR trimestral 2022 (-) | 754,808 | 749,414 | 427,528 | 422,134 |
| 4. ISO Trimestral 2021 (-) | | | 0 | 0 |
| 1. ISO trimestral 2022 (-) | | | 327,280 | 327,280 |
| 2. ISO trimestral 2022 (-) | | | 327,280 | 327,280 |
| 3. ISO trimestral 2022 (-) | | | 327,280 | 327,280 |
| Saldo del ISR | 20,911 | 90,066 | 20,911 | 90,066 |
| ISO período anteriores (-) | 20,911 | 90,066 | - | - |
| Impuesto por pagar | - | - | - | - |
| Impuesto de Solidaridad | | | | |
| Remanente de ISO | 634,860 | 634,860 | 3,097,708 | 3,097,708 |
| ISO pagado en este período | 1,274,532 | 1,274,532 | - | - |
| Remanente de ISO para el siguiente período | 1,909,392 | 1,909,392 | 3,097,708 | 3,097,708 |

Nota: Elaboración propia con base en los 4 escenarios anteriores.

Análisis:

Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta con base en el método de cierres contables parciales: se observa que los pagos son más

apegados a la realidad de las operaciones contables de la entidad por consiguiente los pagos trimestrales son mayores y tiene ventaja porque puede aprovechar los pagos anticipados del Impuesto de Solidaridad de manera trimestral y anual para que la empresa pueda reducir el pago de los impuestos de conformidad con la legislación vigente y aplicable en materia tributaria.

Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta con base en el método de renta bruta estimada: Este método es menos complicado ya que los pagos trimestrales de determinan considerando los ingresos brutos estimados en un 8% para la obtener la base imponible, el impuesto determinado en cada trimestre es menor provocando que en la liquidación definitiva anual quedé un saldo mayor pendiente de pagar al cual se le puede acreditar el remanente del Impuesto de Solidaridad.

Acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad con base en el método de cierres contables parciales: Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta son mayores y en cada trimestre se van acreditando al Impuesto de Solidaridad, al saldo del Impuesto Sobre la Renta pendiente de pagar no se le puede acreditar el remanente del Impuesto de Solidaridad esto es una desventaja para la entidad ya que no puede aprovechar estos pagos realizados anticipadamente y provoca que la empresa pague más impuesto.

Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta con base en el método de renta bruta estimada: Refleja que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta son menores durante los primeros tres trimestres además se acredita el impuesto al Impuesto de Solidaridad de cada trimestre. El remanente del impuesto y pago del cuarto trimestre del período 2021 no se puede acreditar en este período derivado que la forma de acreditamiento es distinta solamente puede considerar dos opciones, en la primera opción se puede considerar como un gasto deducible en el mismo período y en el segundo caso puede quedarse en el activo para poder acreditarse en caso de que cambie el método de acreditamiento previa autorización de la Administración Tributaria de acuerdo con el Criterio Institucional 03-2017 caso número cinco.

4.4 Propuesta de mejoras a implementar.

4.4.1 Control de los gastos no deducibles.

Los costos internacionales seguirán afectando la utilidad de la entidad, al finalizar el período 2022 se estima que estos representarán dos puntos porcentuales (2%) sobre los ingresos netos de la entidad incrementando el Impuesto Sobre la Renta por pagar, se debe tener un adecuado control considerando lo que establece los artículos 21 numeral 15, 22 numeral 1), 2) y 4), del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Que las facturas recibidas en conceptos de fletes internacionales puedan estar debidamente soportadas, que estén a nombre de la entidad, que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto que corresponda, aparte la entidad debe evaluar que los gastos en los que está incurriendo sean indispensables para la generación de renta, esto puede beneficiar a la entidad para que pague menos impuesto.

Tabla 25

Estado de Resultados del período del período 2022. (Cifras en quetzales)

| | Descripción | 2022 Proyectado | % | 2022 Propuesto | % |
|-------|-------------------------------|--------------------|------------|-------------------|------------|
| | Ingresos netos | 130,216,865 | 100% | 130,216,865 | 100% |
| | Costo de Ventas | 75,877,845 | 58% | 72,877,845 | 56% |
| | Margen bruto | 54,339,019 | 42% | 57,339,020 | 44% |
| (-) | Gastos de operación | 48,959,894 | 38% | 48,959,894 | 38% |
| | Utilidad de operación | 5,379,125 | 4% | 8,379,126 | 6% |
| (+/-) | Otros ingresos y/o gastos | 664,706 | 1% | 664,706 | 1% |
| | Utilidad del ejercicio | 6,043,831 | 5% | 9,043,832 | 7% |
| (+) | Gastos no deducible | 2,636,792 | 2% | 527,358 | 0% |
| | Base imponible | 8,680,623 | 7% | 9,571,190 | 7% |
| (-) | Impuesto Sobre la Renta | 2,170,156 | 2% | 2,392,798 | 2% |
| (=) | Utilidad neta | 3,873,676 | 3% | 6,651,035 | 5% |

Nota: Elaborado con base en los resultados proyectados por la entidad para el 2022.

Como se muestra en la tabla 25 en la propuesta del 2022 con relación a una reducción de los costos de ventas y de los gastos no deducibles permitirá determinar adecuadamente el Impuesto Sobre la Renta y no llamarán la atención de la Superintendencia de Administración Tributaria además si la entidad decide continuar con el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta podrá acreditar el remanente de períodos anteriores.

4.4.2 Cadena de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad.

La entidad tiene un remanente del Impuesto de Solidaridad de períodos anteriores es importante tener una integración que demuestre adecuadamente el saldo pendiente por acreditar para evitar acreditamientos indebidos, o resulten saldos prescritos por falta de control en el acreditamiento de los pagos anticipados del impuesto.

La ley del Impuesto de Solidaridad tipifica en su artículo 11 en la literal a) que los pagos del Impuesto de Solidaridad pagados durante los cuatro trimestres del año calendario podrán ser acreditados al Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendarios inmediatos ya sea al que se deba pagar de forma mensual, trimestral, como también el que se determina con la liquidación definitiva anual. En el último párrafo establece que el remanente del impuesto que no sea acreditado de conformidad con esta ley será considera como un gasto no deducible en el Impuesto Sobre la Renta en la liquidación definitiva anual en que finalicen los tres años.

Si la entidad decide quedarse en el método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad acreditable al Impuesto Sobre la Renta puede aplicar Criterios Institucionales 03-2017 Caso número dos denominado Pago anticipado del cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad y 02-2021 relacionado caso número uno denominado Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad pagado ante la Administración Tributaria en forma extemporánea.

Tabla 26

Cadena de acreditamientos del Impuesto de Solidaridad. (Cifras en quetzales)

| Impuesto pagado (Q.) | Período | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | Observación |
|----------------------|---------|------|------|------|------|------|------|---|
| 794,413 | 2019 | x | x | x | | | | En el 2020 y 2021 no se acreditó impuesto por exceso de pago del Impuesto Sobre la Renta. Sino hasta el período 2022. |
| 900,199 | 2020 | | x | x | x | | | No se acreditó impuesto en el 2021 por exceso de pago del Impuesto Sobre la Renta. Se comenzó acreditar en el 2022 en los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta |
| 1,110,404 | 2021 | | | x | x | x | | Se acreditó en los pagos trimestrales del ISR Q 454,633 y en la declaración jurada anual de Q 20,911 quedando un saldo de Q 634,860. |
| 1,274,532 | 2022 | | | | x | x | x | Este saldo quedo para siguiente período anual: (Q 634,860+Q1,274,532) = Q1,909,392 |

Nota: Elaborado con base en las declaraciones presentadas por la entidad.

El contador externo no estuvo acreditando el remanente del Impuesto de Solidaridad de períodos anteriores en los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta únicamente lo acreditaba en la declaración definitiva anual como consecuencia se incrementó el saldo del remanente del impuesto.

4.4.3 Método adecuado para determinar el ISR y acreditar el ISO.

Al evaluar el comparativo de los métodos para determinar el Impuesto Sobre la Renta y acreditar el Impuesto de Solidaridad se verificaron los cuatro escenarios elaborados de los cuales se consideró necesario descartar los escenarios del Impuesto Sobre la renta con base en cierres contables parciales acreditables a Impuesto de Solidaridad y el de Impuesto Sobre la Renta con base en una renta estimada acreditable al Impuesto de Solidaridad porque la entidad tiene un remanente de Impuesto de Solidaridad muy significativo que no podría acreditar al optar por una de estas dos opciones vencido el plazo de los tres años, en el mismo año podrá utilizarlo como un gasto deducible

Tabla 27

Métodos adecuados para determinar ISR y acreditar ISO. (Cifras en quetzales)

| Métodos evaluados | Comentarios |
|--|---|
| ISO a ISR con base en cierres contables parciales | <p>Se considera conveniente seguir con el mismo método para la determinación los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta y acreditamiento del Impuesto de Solidaridad siempre y cuando se tenga más cuidado en cuánto a los costos y gastos que están considerando como no deducibles y se acredite el Impuesto de Solidaridad de manera trimestral.</p> <p>En caso que la entidad no tenga capacidad económica para cumplir con la obligación tributaria del pago del Impuesto de Solidaridad puede considerar el caso número uno del Criterio 02-2021 para que pueda acreditar el impuesto pagado extemporáneamente en el período que corresponda durante los tres años que establece el artículo 11 literal a) del Decreto 73-2008.</p> |
| ISO a ISR con base en una renta estimada | <p>En casos que la entidad realice cambios significativos en la facturación de los servicios prestados que puedan afectar los ingresos reportados y en la declaración jurada anual, con respecto a la acreditación del Impuesto de Solidaridad se debe llevar un adecuado control del acreditamiento que se realice en cada período trimestral y anual. Si la entidad no tiene remanente del Impuesto de Solidaridad que pueda acreditar al Impuesto Sobre la Renta puede considerar el caso número dos del Criterio 03-2017 que permite el pago del cuarto trimestre en el mes de diciembre para poder ser acreditado en el mismo año.</p> |

Nota: Elaborado con base en la información presentada por la entidad.

CONCLUSIONES

1. De acuerdo con lo investigado y los resultados demostrados, La Junta Directiva de la entidad debe revisar continuamente las ventajas y desventajas que provoca el no contar con una propuesta como estrategia para determinar adecuadamente los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta y la manera más conveniente para acreditar el Impuesto de Solidaridad que permita aprovechar de manera eficiente los recursos con los que cuenta la entidad, y no afecte su flujo de efectivo.
2. Para conocer la situación de la entidad con relación a la determinación de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad fue necesaria la revisión de los ingresos obtenidos por los servicios prestados en los períodos 2018-2020 que mantuvieron un constante crecimiento derivado de la pandemia COVID-19 se constató que los costos y gastos de operación también incrementaron derivado de las medidas sanitarias como cierre temporal del comercio exterior, estos afectaron la utilidad del ejercicio en cada período fiscal, además se detectó pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en el período 2020 que impactó en la cadena de acreditamientos del Impuesto de Solidaridad, no hay un adecuado control de la acreditación del remanente de ISO.
3. Los escenarios elaborados se logró observar algunas deficiencias con respecto a la determinación del Impuesto Sobre la Renta en los costos y gastos se observó que hay documentación de soporte de las operaciones que no cumplen con lo requerido con la Legislación vigente y la falta de control en la cadena de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad puede afectar a la empresa en su Flujo de caja derivado que se están realizando pagos mayores en ambos impuestos y en el caso del Impuesto de Solidaridad no se está acreditando de conformidad con lo que permite la Ley en la verificación realizada se observa que únicamente realiza el acreditamiento en la declaración jurada anual.

4. En la propuesta se menciona que los métodos más recomendables para la entidad pueden ser Impuesto de Solidaridad acreditable al Impuesto Sobre la Renta tanto en el método de cierres contables parciales o sobre una renta bruta estimada en un 8% para que se pueda acreditar el remanente del Impuesto de Solidaridad pagado en los periodos anteriores a los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta y en la liquidación definitiva anual.

RECOMENDACIONES

1. Es importante que la entidad pueda conocer las ventajas y desventajas que producen el no contar con una propuesta que les permita evaluar que tan conveniente resulta un cambio de método para la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas con relación al Impuesto de Solidaridad que permita aprovechar adecuadamente los pagos efectuados trimestralmente.
2. Se recomienda realizar un análisis adecuado de los costos y gastos que está efectuando la entidad derivado que está presentando un margen de utilidad neto decreciente durante los periodos 2018-2020 en relación a los ingresos obtenidos, es necesario tener un adecuado control de los costos que registra la entidad para que pueda pagar el Impuesto Sobre la Renta que sea justo y equitativo de acuerdo con sus ingresos costos y gastos, reducir los gastos no deducibles para que el contribuyente pueda pagar el impuesto que corresponda, y se debe considerar cambios que se puedan dar en los ingresos al final del período ya que puede generar pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.
3. La Dirección General deberá implementar un departamento de contabilidad interna en la entidad para que pueda tener un adecuado control con respecto a los ingresos, costos y gastos que todos puedan estar debidamente soportados y que cumplan con los parámetros que establece la legislación aplicable y vigente en materia tributaria.
4. La entidad deberá evaluar la propuesta presentada que le permita elegir la opción que más le convenga considerando el remanente del Impuesto de Solidaridad de períodos anteriores, además debe realizar una adecuado acreditamiento del remanente del impuesto para evitar que surjan saldos que no puedan acreditarse y que se tengan que considerar como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años establecidos en el artículo 11 literal a) de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

BIBLIOGRAFÍA

- Asamblea Nacional Constituyente (1986). Constitución Política de la República de Guatemala, Guatemala.
- Arriaga, G., Reyes, M., Olives, J., y Solorzano, V. (2017). Análisis de la Cultura Tributaria: Impuesto a la Renta para Personas Naturales no Obligadas a llevar Contabilidad, Provincia De Santa Elena. Revista Ciencias Pedagógicas e Innovación, volúmen 5 número 3, pp. 118-127.
- Baena, G. (2017). Metodología de la Investigación (3a.ed.). México: Grupo Editorial Patria.
- Castañeda, A. (2020). Acreditamientos de Impuesto de Solidaridad e Impuesto Sobre la Renta. Auditoría y Finanzas: La generalización de la transformación digital. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. 193(4), 4-24.
- Colao, P. (2015). Derecho tributario. Parte general. Cartagena, Colombia. Ediciones CRAI UPCT.
- Congreso de la República de Guatemala (2013). Acuerdo Gubernativo número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario. En C. d. Guatemala, Código Tributario. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1773). Decreto número 17-73. Código Penal. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (2008). Decreto número 73-2008. Ley del Impuesto de Solidaridad. Guatemala.

- Congreso de la República de Guatemala. (2012). Decreto número 10-2012. Ley del Actualización Tributaria. Guatemala.
- Corral, L. (1995). El impuesto: un enfoque integrador. Madrid, España. Revista Cuadernos de Estudios Entidadriales, Número 5, pp. 69-95. Servicios de Publicaciones UCM.
- David, F. (2008). Conceptos de administración estratégica. Naucalpan de Juárez, Estado de México: Pearson Educación.
- Fernández, M. (2007). Teoría y práctica: tributos españoles. Dykinson.
- Hernández, R., Fernández Collado, C., y, Baptista, P. (2006). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana. Cuarta edición.
- Ibarra, A. (2009). Introducción a las Finanzas Públicas. Beta Acción. Cartagenas de Indias, Colombia.
- Mazariegos, M. (2017). Guía de normas apa para la división de desarrollo académico. Centro didáctico. USAC. Págs. 36
- Pinillos, J. (9 de diciembre de 2019). Elementos de la obligación tributaria sustancial del gravamen a los movimientos financieros en Colombia. Revista Espacios, 40 (42), pp.3-10.
- Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Documentación Vitalino Girón Corado. (2001). Normas para la Elaboración de Bibliografías en Trabajos de Investigación. Licda. Dina Jiménez de Chang. Segunda edición.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Guía metodológica para la elaboración del plan e informe de investigación de postgrado de Ciencias Económicas.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). GUIA PARA LA ELABORACION DEL PLAN DE TRABAJO para optar al grado de Maestro en Ciencias.

EGRAFÍA

Alink, M. y Kommer, V. (2011). Manual de Administración Tributaria. Oficina internacional de documentación fiscal (IBFD). Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_CIAT_IBFD_manual_administracion_tributaria_esp.pdf

Aragón, A. (05 de julio de 2021). 3 tips para la presentación de la declaración de ISR trimestral. Grajeda. Recuperado de <https://grajeda.gt/2021/07/05/isr-trimestral/>

Archila, M. (2020). Guatemala. De los cambios de método de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad. Consortium Legal. Recuperado de <https://consortiumlegal.com/guatemala-de-los-cambios-de-metodo-de-acreditamiento-del-impuesto-de-solidaridad/>

BDO Guatemala. (2022). Transporte y Logística. Recuperado de <https://www.bdo.com.gt/es-gt/industrias/transporte-y-logistica>

Boche, J. (10 de julio de 2020). Los impuestos directos en Guatemala. Recuperado de Inbers: <https://www.inbers.com/impuestos-directos-guatemala/>

Bonilla, M., Molina, J. y Morales, F. (2006). Planificación: Concepto e importancia. Recuperado de <https://frankmorales.webcindario.com/trabajos/planificacion.html>

Chen, C. (s.f.). Costo y gasto. Economía y Finanzas. Diferenciador. Recuperado de <https://www.diferenciador.com/diferencia-entre-costo-y-gasto/>

Chile, O. (22 de octubre de 2020). Planificación fiscal. Prensa Libre. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/opinion/columnasdiarias/planificacion-fiscal/>

Coyoy, M., González, M., y Arana, G. (19 de octubre, 2018). Acreditamiento de los créditos fiscales de ISR e ISO. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gt/Documents/tax/GUATEMALA/Taxnewsletter/181019-taxnewsletter-octubre.pdf>

Deloitte Guatemala (2016). Revisión del Régimen de ISR en las entidades, y el método de acreditamiento del ISO -Parte I-. Guatemala. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/gt/es/pages/about-deloitte/topics/deloitte-en-medios/revision-del-regimen-de-isr-en-las-entidades-y-el-metodo-de-acreditamiento-del-iso-parte-i.html>

Deloitte Guatemala. (2016). Planificación fiscal noviembre 2016. Recuperado de <https://slidetodoc.com/planificacin-fiscal-noviembre-2016-aspectos-importantes-a-considerar/>

Erales D. (s.f). Guatemala. Aspectos por considerar previo a establecer una estrategia fiscal. Consortium Legal. Recuperado de <https://consortiumlegal.com/guatemala-aspectos-por-considerar-previo-a-establecer-una-estrategia-fiscal/>.

Espinal, M. (2015). Introducción al derecho tributario en Honduras. Recuperado de <https://es.slideshare.net/marvinespinal/introduccion-al-derecho-tributario-honduras-marvin-espinal-2015>

Fernández, J. (2017). Hecho generador. Diccionario jurídico y social. Enciclopedia en línea. Recuperado de Hecho Generador – Diccionario Jurídico y Social | Enciclopedia Online (leyderecho.org)

Gil, R. (18 de febrero de 2018). Estrategia Fiscal = Ahorrar en impuestos legalmente. Recuperado de Banca y Negocios. Recuperado de <https://www.bancaynegocios.com/estrategia-fiscal-ahorrar-en-impuestos-legalmente/>

Irías, J. (2002). Catálogo de términos y sus definiciones utilizadas en administración financiera y administración tributaria. Recuperado de <https://transparencia.gob.gt/wp-content/uploads/2017/07/LEYES-2001-001.pdf>

LatinAlliance (27 de agosto de 2020). Planificación fiscal 2019. Recuperado de <https://latinalliance.co/planificacion-fiscal-2019/>

López, V. (11 de enero de 2021). Elementos de los impuestos. Econfinados. Recuperado de Elementos de los impuestos (econfinados.com)

Martínez, M y Venot, C. (2016). Plan estratégico nacional de logística de cargas - PENLOG Guatemala,2015-2030. Guatemala. Recuperado de <https://www.caminos.gob.gt/files/plan-estrategico-Nacional-Logística-Cargas.pdf>

Maubert, I. (2021). Evolución del transporte y la logística y las oportunidades que no puedes desaprovechar: The logistics world. Recuperado de

<https://thelogisticsworld.com/transporte/evolucion-del-transporte-y-la-logistica-y-las-oportunidades-que-no-puedes-desaprovechar/>

Mitre, J. (26 de junio de 2013). La relación jurídica tributaria: el hecho imponible. Recuperado de http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/show-ponencia/Ponencias%20Mi%C3%A9rcoles%2026%20de%20Junio%20de%202013/Javier_A_Mitre_Bethancourt_La_Relacion_Juridica_Tributaria_El_Hecho_Imponible_II%20_CIDT_TAT.pdf

Nolasco, S. (16 de marzo de 2022). ¿Qué es el ISR? Toda la información sobre el impuesto a la renta. El economista. Recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/finanzaspersonales/Que-es-el-ISR-Toda-la-informacion-sobre-el-impuesto-a-la-renta--20220316-0049.html>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2022). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-guatemala.pdf>

Paz, M. (2020). ¿Cuál es la importancia de la planificación en tu emprendimiento? Crece Mujer de Banco Estado. Recuperado de <https://www.crecemujer.cl/capacitacion/comienzo-un-negocio/cual-es-la-importancia-de-la-planificacion-en-tu-emprendimiento>



ANEXOS

Anexo I

Cuestionario para entrevista al gerente financiero

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

Cuestionario

Estimado profesional: El presente cuestionario está desarrollado para realizar el Trabajo Profesional de Graduación denominado propuesta para determinar la fórmula adecuada para el pago del Impuesto Sobre la Renta del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y la forma de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad en entidad de transporte y logística internacional ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

A continuación, encontrará una serie de preguntas, las cuales se le solicita pueda responder de manera objetiva.

1. ¿Tiene conocimiento de las formas que existen para determinar el Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas?

Si

No

2. ¿La entidad ha evaluado las formas para determinar el Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas?

Si No

3. ¿Tiene conocimiento si ha sido de beneficio el acreditar el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta?

Si No

4. ¿Le parece contar con los escenarios que le permita elegir la manera adecuada para pagar el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto de Solidaridad?

Si No



Anexo II

Requerimiento de información

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

Estimado profesional: El presente cuestionario está desarrollado para realizar el Trabajo Profesional de Graduación denominado propuesta para determinar la fórmula adecuada para el pago del Impuesto Sobre la Renta del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y la forma de acreditamiento del Impuesto de solidaridad en entidad de transporte y logística internacional ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

1. Organigrama de la entidad.
2. Misión, visión, valores.
3. Registro Tributario Unificado -RTU- actualizado.
4. Estados financieros de los períodos 2018-2022.
5. Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.
6. Declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.
7. Declaraciones trimestrales del Impuesto de Solidaridad.
8. Declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta de los periodos 2018-2022.
9. Integraciones de los estados financiero

ÍNDICE DE TABLAS

| | | |
|----|--|----|
| 1 | Principales servicios prestados por la entidad de transporte y logística internacional..... | 44 |
| 2 | Afiliaciones de impuestos ante la Administración Tributaria..... | 45 |
| 3 | Comportamiento de los ingresos, costos y gastos. (Cifras en quetzales) | 49 |
| 4 | Verificación de los principales costos y gastos reportados en el Estado de Resultado..... | 50 |
| 5 | Verificación de los principales costos y gastos reportados en el Estado de Resultado..... | 51 |
| 6 | Determinación del Impuesto Sobre la Renta con base en los Cierres Contables Parciales. (Cifras en quetzales) | 52 |
| 7 | Determinación del Impuesto Sobre la Renta con base en una Renta Estimada. (Cifras en quetzales) | 54 |
| 8 | Determinación del margen bruto del Impuesto de Solidaridad. (Cifras en quetzales) | 55 |
| 9 | Determinación del impuesto con base en los activos netos. (Cifras en quetzales) | 56 |
| 10 | Determinación del impuesto con base en los ingresos brutos. (Cifras en quetzales) | 57 |
| 11 | Resultados financieros Régimen sobre las Utilidades de Actividades (Cifras en quetzales) | 58 |
| 12 | Liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta. (Cifras en quetzales) | 59 |
| 13 | Plazos para acreditar el Impuesto de Solidaridad. (Cifras en quetzales) | 60 |
| 14 | Saldo acumulado de ISO pendiente de acreditar. (Cifras en quetzales) | 61 |
| 15 | Estado de Resultados del período del período 2022. (Cifras en quetzales) | 62 |
| 16 | Pagos trimestrales con base en cierres parciales período 2022. (Cifras en quetzales) | 63 |
| 17 | Pagos trimestrales con base en una renta estimada período 2022. (Cifras en quetzales) | 64 |
| 18 | Comparación del margen bruto de los períodos 2021-2022. (Cifras en quetzales) | 65 |
| 19 | Evaluación de la base imponible para determinar el impuesto. (Cifras en quetzales) | 66 |

INDICE DE TABLAS

| | | |
|----|---|----|
| 20 | Acreditamiento de ISO a ISR con cierres parciales. (Cifras en quetzales) | 67 |
| 21 | Acreditamiento de ISO a ISR con base a la renta bruta estimada. (Cifras en quetzales) | 68 |
| 22 | Acreditamiento de ISR a ISO con base a cierres parciales. (Cifras en quetzales) | 70 |
| 23 | Acreditamiento de ISR a ISO con base a renta bruta estimada. (Cifras en quetzales) | 72 |
| 24 | Comparativo de métodos para determinar ISR y acreditar ISO. (Cifras en quetzales) | 74 |
| 25 | Estado de Resultados del período del período 2022. (Cifras en quetzales) ... | 76 |
| 26 | Cadena de acreditamientos del Impuesto de Solidaridad. (Cifras en quetzales) | 78 |
| 27 | Métodos adecuados para determinar ISR y acreditar ISO. (Cifras en quetzales) | 79 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | | |
|---|---------------------------|----|
| 1 | Organigrama de la entidad | 46 |
|---|---------------------------|----|

ÍNDICE DE ACRÓNIMOS

| | |
|-----|---|
| ISR | Impuesto Sobre la Renta |
| ISO | Impuesto de Solidaridad |
| SAT | Superintendencia de Administración Tributaria. |
| RTU | Registro Tributario Unificado |
| IDP | Impuesto sobre Distribución de Petróleo y sus derivados |
| DJA | Declaración Jurada Anual |