

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ANALISIS DE LOS EFECTOS DE LA MODERNIZACION TRIBUTARIA  
EN LAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTIBLES Y  
OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETROLEO



LICENCIADO

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 1993

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca



Dh  
03  
T(1566)

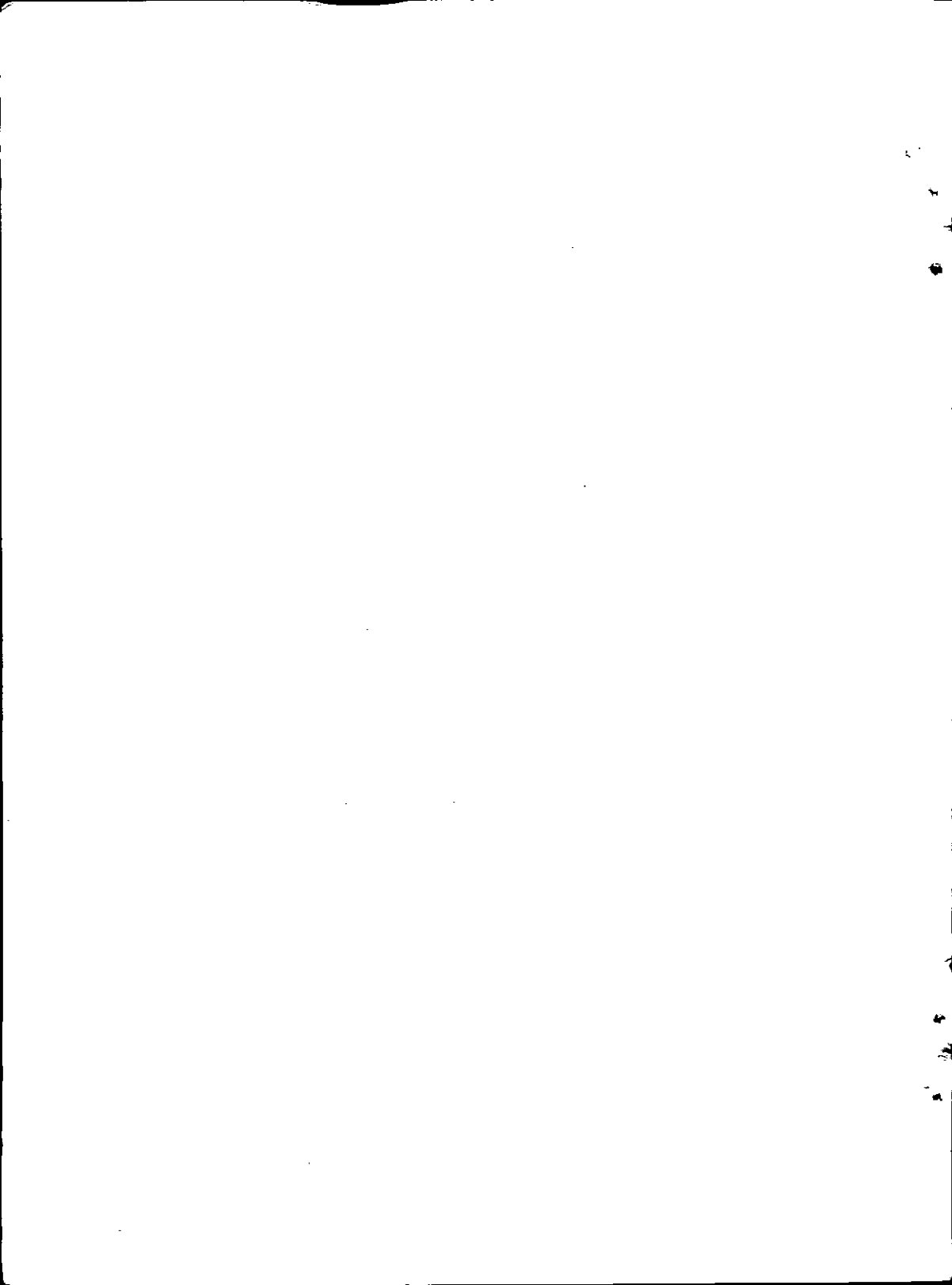
MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Lic. Gilberto Batres Paz	Decano
Lic. Manuel de Jesús Zetina Puga	Secretario
Lic. Tristán Melendreras Soto	Vocal 1o.
Lic. Josué Efraín Aguilar Torres	Vocal 2o.
Lic. Victor Manuel Rivera Barrios	Vocal 3o.
P. Merc. y Pub. Juan Carlos Osorio Manzo	Vocal 4o.
P.C. Sotero Sincal Cujcuj	Vocal 5o.

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

Lic. Jorge Luis Rivera Avila	Presidente
Lic. Antulio René Guerrero Arriola	Secretario
Lic. Rudy Rolando Garrido Menéndez	Examinador
Lic. Marco Antonio Oliva Orellana	Examinador
Lic. Edgar Romeo Cristiani Alvarado	Examinador

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central



Guatemala,  
15 de abril de 1993

Licenciado  
Gilberto Batres Paz, Decano  
Facultad de Ciencias Económicas  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Guatemala, Ciudad

Estimado Licenciado Batres:

Tengo el honor de dirigirme a usted, para hacer constar que en virtud del encargo al nombrarme asesor del trabajo de tesis de graduación profesional del estudiante señor MARIO ALBERTO ESTRADA CUELLAR, en providencia de fecha quince de octubre de mil novecientos noventa y dos.

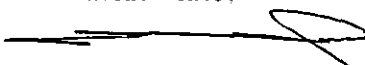
En tal virtud y en cumplimiento por lo dispuesto por ese Decanato, procedí asesorar el trabajo intitulado: "ANALISIS DE LOS EFECTOS DE LA MODERNIZACION TRIBUTARIA EN LAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTIBLES Y OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETROLEO".

El trabajo de tesis presentado reúne los requisitos necesarios para optar el título universitario de Contador Público y Auditor en el grado de licenciado. En virtud de que responde en forma y contenido los requisitos necesarios a las técnicas de investigación científicas, en adición a que es un tema de actualidad y controversia altamente analizado por profesionales de las distintas actividades económicas que integran el aparato productivo del país. Por lo que considero que él mismo será una fuente de consulta y una aportación muy valiosa de la Facultad de Ciencias Económicas a la sociedad guatemalteca.

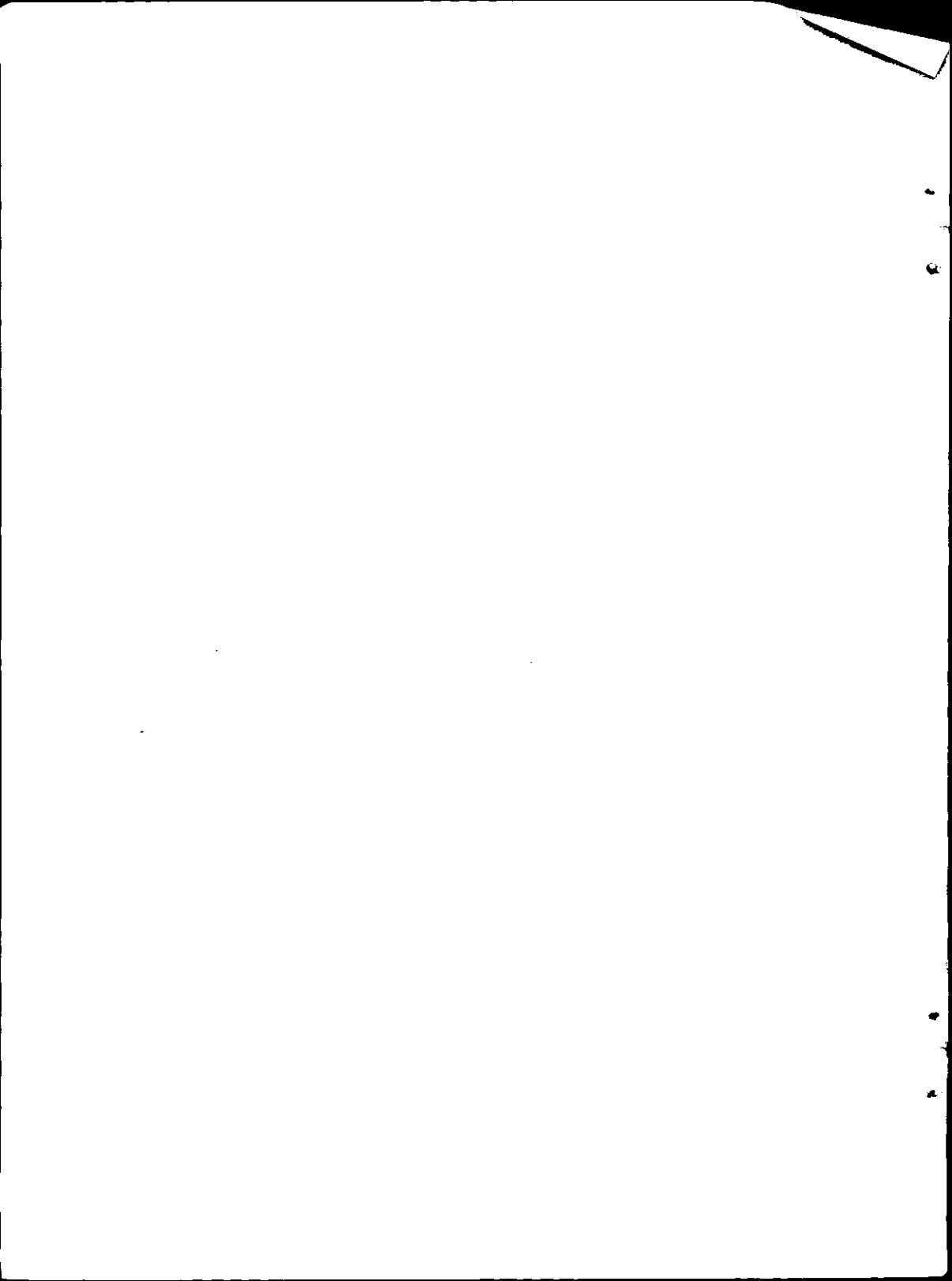
Por lo anteriormente expuesto, reitero y recomiendo favorablemente el presente trabajo presentado por el señor MARIO ALBERTO ESTRADA CUELLAR.

Sin otro particular al respecto, me suscribo de usted, con muestras de mi más alta consideración y estima.

Atentamente,

  
Lic. Edgar Orlando Mendoza García  
Asesor

Colegiado No. 2353



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:  
GUATEMALA, VEINTISIS DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS  
NOVENTA Y TRES

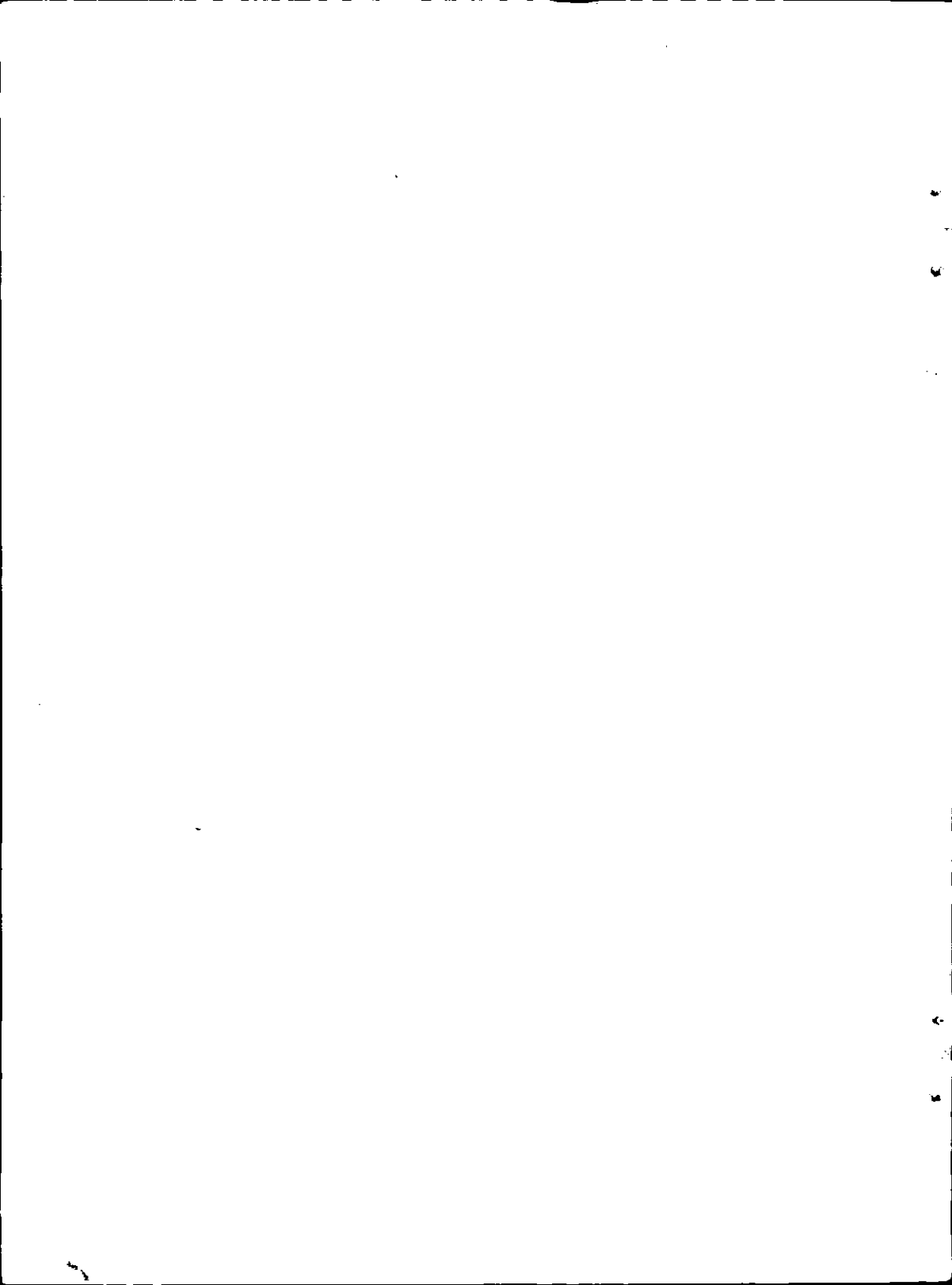
Con base en el dictamen emitido por el  
Licenciado Edgar Orlando Mendoza García, quien fuera  
designado Asesor y la opinión favorable del Director  
de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de  
Tesis denominado: "ANALISIS DE LOS EFECTOS DE LA  
MODERNIZACION TRIBUTARIA EN LAS DISTRIBUIDORAS DE  
COMBUSTIBLES Y OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DEL  
PETROLEO", que para su graduación profesional  
presentó el estudiante MARIO ALBERTO ESTRADA CUELLAR  
autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA FUGA  
SECRETARIO

  
LIC. GILBERTO BATRES PAZ  
DECANO







DEDICATORIA

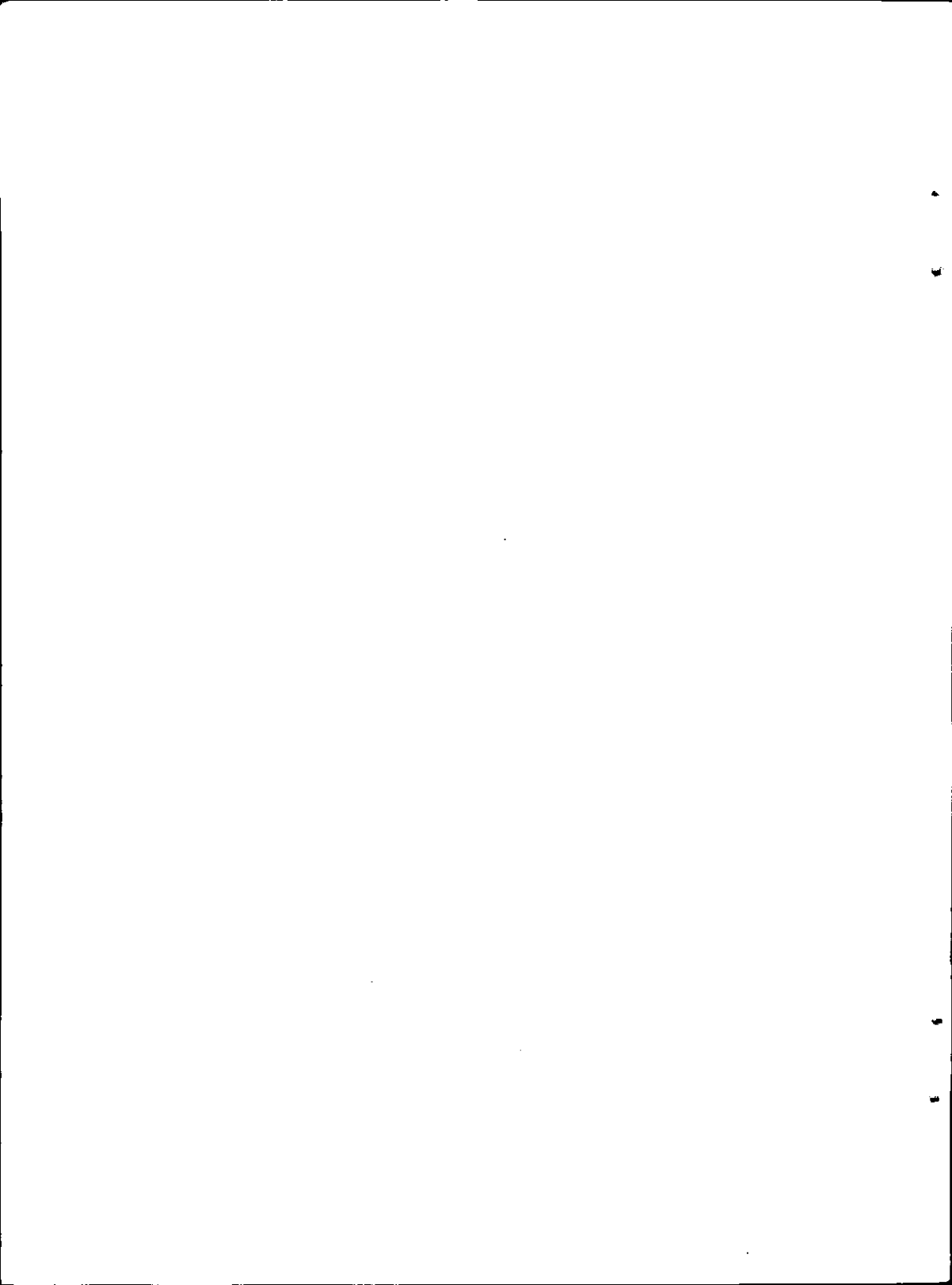
A DIOS: POR SOBRE TODAS LAS COSAS

A MIS PADRES: TOMAS ESTRADA LEAL  
CLEOTILDE CUELLAR RIZO  
CON RESPETO Y ADMIRACION

A MI ESPOSA: ROSMERI PINEDA DE ESTRADA  
CON AMOR, POR SU APOYO INCONDICIONAL  
PARA ALCANZAR ESTE EXITO

A MIS HIJOS: CINDY MASSIEL Y SERGIO ANDRES  
CON AMOR

A MIS AMIGOS: CON ESPECIAL CARIÑO



## INDICE

### P A G I N A

INTRODUCCION 1

#### CAPITULO I

BREVE RESEÑA HISTORICA DE LAS LEYES QUE  
PRECEDIERON A LA MODERNIZACION TRIBUTARIA

1.1 Leyes y reglamentos derogados 1

1.2 Leyes que comprende la Modernización  
Tributaria 31

#### CAPITULO II

ACOTACIONES OPERACIONALES DENTRO DE LAS EMPRESAS  
PETROLERAS COMO PRODUCTO DE LA MODERNIZACION  
TRIBUTARIA

2.1 Incremento de actividades administrativas 41

2.2 Demoras en la toma de decisiones por falta  
de comunicación y orientación en la  
publicación de leyes tributarias 49

#### CAPITULO III

LA MODERNIZACION TRIBUTARIA Y SITUACION  
FINANCIERA EN LAS EMPRESAS PETROLERAS

3.1 Situación Financiera  
3.1.1 Ley del I.S.R. 53

3.1.2	Ley del I.V.A.	95
3.1.3	Ley del Timbre	100
3.1.4	Ley del Impuesto a la distribución de Petróleo Crudo y Combustible	102
CONCLUSIONES		107
RECOMENDACIONES		111
BIBLIOGRAFIA		113

## INTRODUCCION

El Estado con el fin de mejorar la recaudación fiscal para cubrir sus presupuestos, ha puesto en marcha el Programa de Modernización Tributaria (P.M.T.), que comprende la publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto del Congreso No.26-92; Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto del Congreso No.27-92; Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto No. 37-92; Ley del Impuesto a la distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto No. 38-92, vigentes a partir del 1 de julio de 1992.

A pesar de los distintos seminarios sobre la denominada Modernización Tributaria, impartidos por las Cámaras de Comercio e Industria, Colegios de Profesionales, Asesores Fiscales, e información que proporciona la misma Dirección General de Rentas Internas, es inevitable la ocurrencia de riesgos en la aplicación e interpretación de las leyes fiscales, debido principalmente al corto plazo que existió entre la publicación y la vigencia de las mismas.

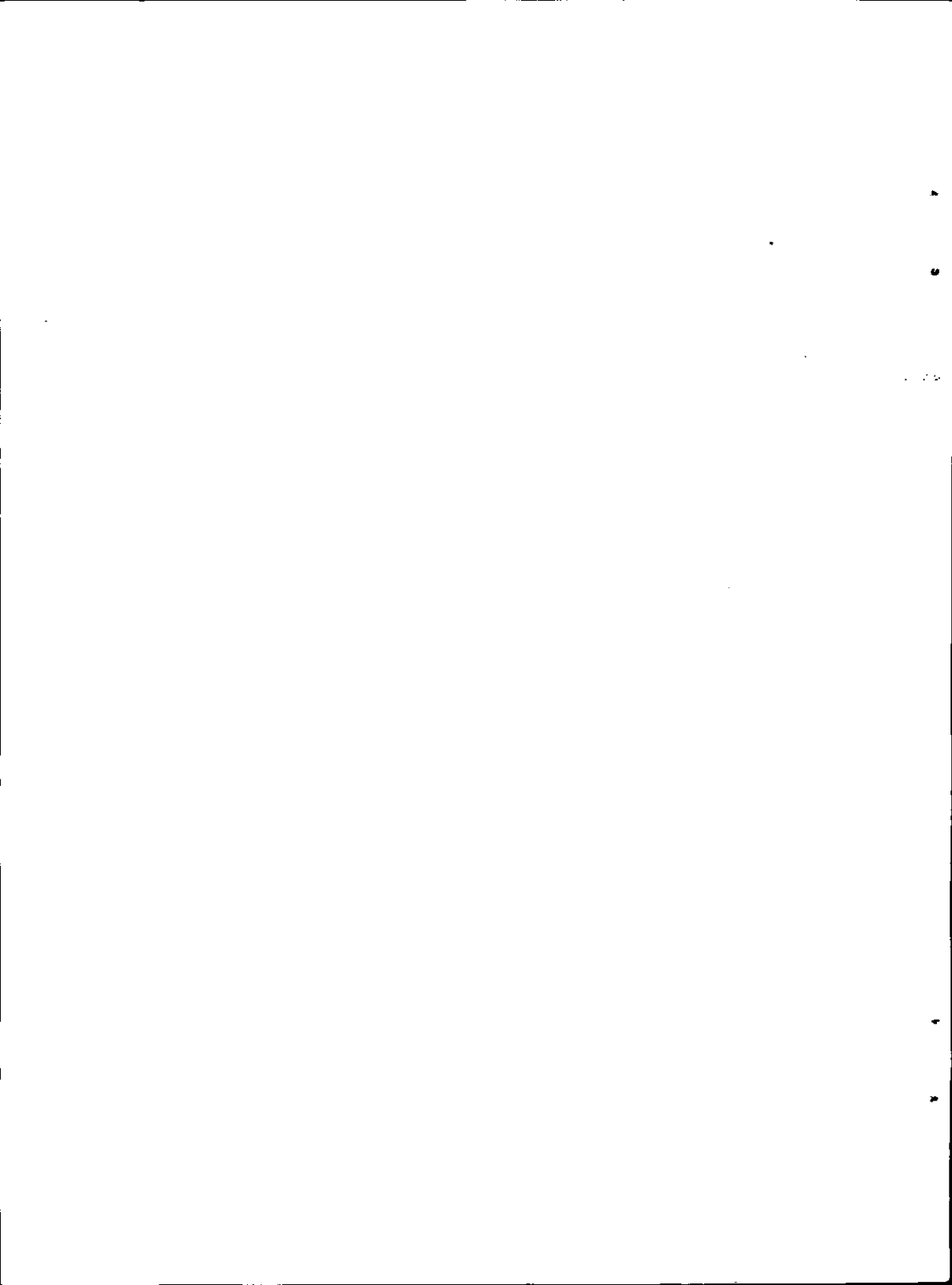
El presente trabajo trata sobre el análisis de los efectos de la Modernización Tributaria en las distribuidoras de combustibles y otros productos derivados del petróleo. En tal virtud, los resultados de esta investigación ofrecen una fuente de consulta, tanto al personal de las empresas objeto de estudio, como a estudiantes y demás interesados.

Asimismo, el trabajo está dividido en tres capítulos, de la forma siguiente: El capítulo primero contiene el marco teórico relacionado con las leyes y reglamentos que fueron derogados, así como también las leyes contenidas en el Programa de Modernización Tributaria, con el fin de proporcionar al lector reseñas históricas sobre las leyes derogadas, para luego describir brevemente los principales cambios contenidos en la modernización tributaria.

El capítulo segundo, por aparte, contiene un análisis del efecto operacional, el cual contempla el aumento de actividades de la empresa por cuenta del fisco, así como las demoras en la toma de decisiones por falta de comunicación y orientación en la publicación de las leyes tributarias.

El capítulo tercero, trata de demostrar a través del método deductivo el impacto financiero derivado de los cambios más importantes en las leyes. En lo que respecta a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se analizaron temas como la Revaluación de Activos, Reinversión de Utilidades, Pagos a Cuenta, Pérdidas y Ganancias de Capital, Depreciaciones, Compensación de Pérdidas. Por aparte, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se trató sobre la ampliación del campo de aplicación; mientras que en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales versa sobre la disminución del campo de aplicación. Así también, en el análisis del Decreto 38-92, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustible, se muestra el procedimiento de recaudación y pago, así como una comparación con el Sobrecargo Compensatorio, Decreto 31-79, ambos del Congreso de la República.

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones como producto del análisis realizado.





## CAPITULO I

**"BREVE RESEÑA HISTORICA DE LAS LEYES QUE PRECEDIERON A LA MODERNIZACION TRIBUTARIA"**

El presente capítulo se refiere a una breve reseña histórica de la vigencia y derogatoria de las leyes en materia tributaria que se han aplicado en Guatemala, que precedieron a la denominada Modernización Tributaria de 1992, así como un enfoque de los principales cambios que conllevan las mismas, lo cual se analizará en el apartado correspondiente.

**1.1 Leyes y Reglamentos Derogados**

- a) Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto del Congreso No. 59-87 y su Reglamento Acuerdo Gubernativo No. 450-88

La Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto del Congreso No. 59-87, fue modificada en tres ocasiones por los Decretos del Congreso Nos. 90-87, 95-87 y 43-88; su período de vigencia comprendió del 1 de octubre de 1987 al 30 de junio de 1992.

La ley en mención y su reglamento sucedieron al Decreto Ley No.229, que regulaba el Impuesto sobre la Renta desde el 28 de junio de 1964. Lo anterior nos da una idea que durante su vigencia de 23 años fue objeto de muchas modificaciones, para adecuarla a los requerimientos de política fiscal de los gobiernos de turno. Pero, no fue sino hasta el 1 de octubre de 1987, como se menciona en líneas anteriores, que fue derogado en su totalidad el Decreto Ley No. 229, por el Decreto del Congreso No. 59-87, con el fin de cumplir con los objetivos encaminados al desarrollo económico y social previstos en el Programa de Reorganización Nacional. Asimismo, dentro de las metas de la política fiscal se contemplaba la reducción de la evasión fiscal, en el mayor grado posible, mediante la adecuación de las bases y tasas impositivas de acuerdo a principios de equidad, justicia tributaria y capacidad de pago. Además, para estar congruente con el principio de legalidad contenido en la Constitución Política de la República, las numerosas modificaciones que dificultan el cumplimiento y administración del impuesto se hizo necesario dictar una nueva ley que regulara la materia.

Bajo esas consideraciones, se dio inicio a la modernización del Impuesto sobre la Renta, a la que no se le puede negar, los logros que obtuvo la administración pública, por ejemplo, entre otros se pueden mencionar los siguientes:

- Simplificación de la aplicación del Impuesto.
- Actualización de bases y tasas impositivas.
- Anticipación de la recaudación fiscal vía "Pagos a Cuenta del Impuesto sobre la Renta".

Sin embargo, lo anterior, no significaba que los contribuyentes estuvieran satisfechos, pues la reforma tributaria les provocó serias complicaciones; en primer, lugar con el período de imposición las empresas tuvieron que presentar dos declaraciones juradas en un mismo año de operaciones. En segundo término, algo que fue muy controversial y que si afectó económicamente a todas las empresas privadas, fueron los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta (ISR); porque por primera vez en la historia tributaria de Guatemala, había que pagar anticipadamente el ISR, que quizá al final del período de imposición no estuviera acorde a la renta real del contribuyente.

Los representantes del C.A.C.I.F. trataron por medio de sus asesores legales, que el pago a cuenta lo declararan inconstitucional, amparándose en que no se podía pagar anticipadamente el impuesto, porque en el momento del pago, aún no se había dado el hecho generador; pero no prosperó y fue declarado sin lugar la acción de inconstitucionalidad.

El Decreto del Congreso No. 59-87, fue derogado el 1 de julio de 1992 por el Decreto del Congreso No. 26-92. Dentro de sus considerandos indica: "Que es necesario mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias e incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación de los tributos. Y que para lograr tales propósitos, es necesario introducir un mayor grado de equidad al Impuesto sobre la Renta, ampliando la base de dicho tributo con la finalidad de evitar su erosión, y cumplir con los principios de generalidad y capacidad de pago."

Mas adelante, en el capítulo que corresponda se tratará en detalle de las novedades del Decreto del

Congreso No. 26-92.

- b) Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Ley No. 97-84 y su Reglamento Acuerdo Gubernativo No. 448-88

La ley del Impuesto al Valor Agregado, nació a la vida jurídica con la publicación del Decreto Ley No. 72-83; tuvo su inicio el 1 de julio de 1983. Tenía como objetivo principal, racionalizar la imposición al consumo de bienes, mediante la sustitución del Impuesto del Timbre del tres por ciento (3%), por el Impuesto al Valor Agregado, por las consideraciones que se indican a continuación.

En primer lugar, el Impuesto del Timbre era de múltiples etapas o "cascada", es decir que el gravamen se aplicaba en todo el proceso de producción y comercialización hasta que las mercancías llegaban al consumidor final, sin que pudiera establecerse cuanto representaba el tributo incluido en los precios de venta. Este aspecto impedía aplicar el principio impositivo del "país de destino", que significa que los precios de venta a mercados del exterior (exportaciones) no debían

incluir impuesto alguno, con el fin de que la producción exportable del país pudiera competir en los mercados internacionales sobre bases de eficiencia y calidad.

En segundo término, el Impuesto al Valor Agregado, en cambio, facilita la aplicación del principio impositivo del "país de destino", por cuanto el tributo se expresa por separado del precio de venta, pudiéndose, en consecuencia, reintegrar al exportador el gravamen pagado en etapas anteriores.

En tercer término, se indicaba que el Impuesto del Timbre incidía sobre el tributo que se causaba en etapas anteriores del proceso de producción y comercialización, y provocaba el efecto de "Piramidación", o sea cobrar impuesto sobre impuesto, lo que alteraba los precios de venta final de las mercancías, más allá de la "cascada" por lo que circulaban los bienes hasta que eran consumidos.

Mientras que con el IVA se esperaba que no sucediera la piramidación, ya que el impuesto se

hace explícito por separado del precio de venta que se cobra en cada una de las etapas del proceso de producción y comercialización, evitando así que los consumidores paguen más del impuesto señalado expresamente por el legislador.

En cuarto lugar, se mencionaba que el Impuesto del Timbre carecía de medios de autocontrol, por lo que las posibilidades de evasión eran altas, sin que ello significara que el consumidor pagara menos o que los precios de venta fueran diferentes a la incidencia total en "cascada" y con "piramidación" del tributo sobre todas las etapas en que se aplica.

En tanto que el Impuesto al valor agregado tiene la particularidad de contener elementos de autocontrol ya que el sistema descansa en que el impuesto debe ser liquidado en la factura de venta que obligatoriamente tiene que emitir el vendedor, con indicación del impuesto por separado del precio, aspecto éste que estimula al comprador a exigir la factura, por cuanto que el gravamen de pago constituye para él parte del tributo que tendrá que satisfacer al

fisco. Es decir que los intereses de vendedores y compradores son opuestos, mientras que en el caso del Impuesto del Timbre sobre ventas eran convergentes a pagar menos impuesto.

El nacimiento del Decreto Ley No.72-83, formó parte de la propuesta de adecuación fiscal que tenía el objeto de reducir el déficit fiscal, fomentando las exportaciones al dejarlos exentos, modernizando el régimen de impuestos indirectos así como mejorar la administración tributaria y los sistemas de autocontrol del contribuyente.

El Decreto Ley No. 72-83, fue derogado por el Decreto Ley No. 97-84 a partir del 1 de octubre de 1987. Esta ley se caracterizó por ser muy complicada en cuanto a su aplicación, sobre todo porque la población guatemalteca no estaba preparada para estos cambios en la ley, por ejemplo el Artículo 40 en dos de sus párrafos indicaba lo siguiente: "No procede reconocer crédito fiscal por el impuesto al Valor Agregado, pagado al adquirir bienes de Capital o Activos fijos, cualquiera fuera el uso o destino que de a los



mismos el contribuyente, excepto aquellos activos fijos, como maquinaria y equipo que se utilicen directamente en la producción de mercancías o en la prestación de servicios no personales, gravadas. En estos casos el contribuyente, tendrá derecho al crédito fiscal, el cual debe acreditarse en cinco cuotas anuales y consecutivas a partir del año en que adquirió dicha maquinaria y equipo, debiendo llevar para el efecto una Cuenta Corriente Especial en los registros contables, que muestren los créditos aplicados y los saldos pendientes de acreditarse."

El otro párrafo de este artículo que interesa enfatizar, dice así: "Tampoco se reconoce crédito fiscal por el impuesto al valor agregado, sobre mercancías o servicios no personales que configuren uso o consumo final del contribuyente y que no corresponda a la actividad o giro del negocio."

"Sólo se reconocerá crédito fiscal por el impuesto pagado sobre mercancías o materias primas y bienes intermedios que se incorporen físicamente o se utilicen en la elaboración o producción de mercancías gravadas."

Como se puede notar en los párrafos anteriores, se estaba trasladando una carga adicional a la administración de las empresas que consistía en hacer una serie de separaciones de sus compras para determinar cuales generaban crédito fiscal y cuales generaban un gasto. En adición, el artículo No. 38, párrafo segundo, obligaba a los contribuyentes a presentar una Declaración Jurada Anual, en la cual tenían que consolidar todas las operaciones que reportaran débitos y créditos fiscales del período, dicha declaración anual debería presentarse dentro del mes siguiente a la fecha de cierre de su período anual de imposición del impuesto sobre la renta.

Hasta este momento se desconoce si la administración tributaria hizo uso de esa información, lo cierto es que se generó exceso de trabajo para las empresas, ocupando tiempo que se hubiera utilizado para otras actividades.

Finalmente, la administración tributaria comprendió que era necesario hacer más cambios a la ley del Impuesto al Valor Agregado, que coadyuven a la

simplicidad de la tributación, y es por ello que el 1 de julio de 1992 se deroga el Decreto Ley No. 97-84 por medio del Decreto del Congreso No. 27-92.

Los principales objetivos del Decreto del Congreso No. 27-92 son los siguientes:

- Ampliar el ámbito de aplicación del tributo
- Incorporar nuevos contribuyentes (sector informal)
- Eliminar exenciones
- Facilitar el cumplimiento del impuesto
- Mejorar los elementos de control de la administración pública.

A continuación, se mencionan brevemente los principales cambios que benefician a los contribuyentes.

- Desaparece la presentación de la Declaración Jurada Anual.
- El crédito fiscal sobre compras de activos fijos, es reconocido como crédito, aunque no se trate de compra de maquinaria y equipo.
- La nueva ley lo reconoce en el mismo mes que se hace la compra del activo, no en cinco

cuotas anuales como lo estipulaba la ley anterior.

- Se amplía el campo de aplicación del Crédito fiscal.

- c) Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres fiscales, Decreto del Congreso No. 61-87 y su Reglamento Acuerdo Gubernativo No. 449-88

La Ley del Timbre, Decreto del Congreso No. 61-87, permaneció vigente del 1 de octubre de 1987 al 30 de junio de 1992. Esta ley sucedió al Decreto 1831 emitida bajo la administración del Presidente Ubico, la cual gravaban con el tres por ciento (3%) las ventas, las exportaciones, contratos de préstamos bancarios y otros. Posteriormente, en 1983 con el nacimiento de la Ley del IVA, Decreto Ley 72-83, se elimina el timbre sobre ventas y exportaciones, permaneciendo desde entonces con una participación limitada dentro de los presupuestos de ingresos de la nación, con tendencia a desaparecer en la medida en que se consolida otro impuesto que lo sustituya. Es un impuesto indirecto de base reducida, anticuado y recauda

alrededor del 6% de los ingresos tributarios totales.

A continuación, se presenta una comparación de las tasas del impuesto, desde su origen hasta su última versión, que se explica por sí sóla. Sin tomar en consideración su poder adquisitivo.

Sujeto del Impuesto	Decreto 1831 (UBICO) Q.	Decreto 61-87 (CEREZO) Q.	Decreto 37-92 (SERRANO) Q.
Libros de Contabilidad	0.05	0.25	0.50
Patente	5.00	25.00	50.00
Poderes Grales	2.00	5.00	10.00
Poderes Espec.	1.00	3.00	2.00
Protocolos			
Notarios	0.10	0.50	1.00
Titulos Universitarios	10.00	50.00	100.00
Carreras Técnicas	5.00	25.00	25.00
Actas de Legalización	0.10	1.00	5.00
Licencia de Arma	2.00	100.00	100.00
Cubierta de Testamento	5.00	50.00	200.00
Concesión de Explotación	10.00	100.00	1,000.00
Inventarios	0.25	1.00	Lo elimina
Buques Bandera Guateca.	0.50	500.00	100.00
Promesas de Venta	No figuraba	25.00	50.00
Papel Sellado	0.05	0.25-0.50	1.00
Honorarios	Tarifa	Tarifa	Tarifa
Tarifa	1.5%	1% al 5%	3%

d) Impuesto sobre el Consumo Nacional de los Productos Derivados del Petróleo, Decreto Ley No. 58

El Decreto Ley No.58, fue publicado el 3 de julio de 1963 con vigencia a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial.

Este impuesto tuvo su origen y aplicación paralelamente al desarrollo de la Industria de Transformación de Petróleo en el territorio nacional, lo cual provocaría una disminución en la importación de gasolina, kerosene, diesel oil, fuel oil (bunker oil), gases naturales (metano, propano y butano). Como consecuencia se esperaba una reducción de los derechos de importación que por ese concepto ingresaban al Estado, y por tal circunstancia era urgente adoptar una política tributaria adecuada a fin de que sin perjuicio del público consumidor ni de los ingresos del Estado, se protegiera la industria nacional contra la competencia extranjera.

Es por ello que con el afán de compensar la baja de ingresos que en renglón de derechos arancelarios

dejaría de percibir el Estado al no importar los mencionados productos, se estableció el impuesto al consumo nacional de los productos derivados del petróleo.

El artículo 1 del Decreto Ley No. 58, establecía en forma detallada las tasas al consumo, siendo los siguiente:

PRODUCTO	GALON
a) Gasolina	Q. 0.196
b) Petróleo para lámparas y kerosene	0.001
c) Gas oil, diesel y otros aceites combustibles similares	0.005
d) Gases combustibles naturales, como mutano, pupano, butano, etc en cualquier forma.	0.001
e) Fuel oil, Bunker oil y otros aceites combustibles similares.	0.001

Debe interpretarse como consumo, a la salida de los productos derivados del petróleo, de los depósitos de distribución de las refinerías y de las compañías importadoras.

El artículo 7 mencionaba que en cualquier tiempo en que las refinerías no produjeran en cantidades necesarias los productos derivados del petróleo, para abastecer la totalidad de la demanda nacional, el Ministerio de Finanzas Públicas, previo informe de la Dirección General de Minería e Hidrocarburos (ahora Dirección General de Hidrocarburos) por intermedio del Ministerio de Economía, exoneraba de los derechos de importación por las cantidades que cubran la diferencia entre la producción nacional y la totalidad de la demanda del país, de los citados productos.

El reglamento de esta ley establecía los métodos y procedimientos para determinar lo siguiente:

- a) Lugar, tiempo y forma para el pago del impuesto
- b) Demanda Nacional
- c) Producción Nacional
- d) Demanda no satisfecha
- e) Exoneración a la demanda no satisfecha

El artículo No. 1 del reglamento literal a), indicaba: "Que las compañías importadoras de



derivados del petróleo que importan sus productos pagarán el impuesto de consumo y los derechos de importación en su caso en el momento en que dichos artículos causen importación. En el mismo artículo pero en la literal b), nos aclara que en las refinерías se causará el impuesto de consumo a la salida de los productos de los depósitos de distribución.

Tanto las refinерías como las compañías importadoras deberán presentar una liquidación mensual, las primeras procederán de acuerdo a los productos que vendan, trasladen o consuman y las segundas según sus importaciones del mes.

Las refinерías debían efectuar la remisión de los fondos retenidos a la Tesorería Nacional dentro de los diez días siguientes a su recaudación, bajo pena de imponerles una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto del impuesto dejado de enviar por cada día de retraso.

El artículo No. 4 del reglamento se lee así: "Con

el objeto de establecer la demanda no satisfecha por la producción nacional de los derivados del petróleo, la Dirección General de Minería e Hidrocarburos procederá de la siguiente manera:

a) Demanda Nacional:

Determinará la demanda nacional, por semestres naturales anticipados, de los productos derivados del petróleo, basada en los reportes que las empresas distribuidoras y demás entidades que importen directamente dichos productos, le proporcionen. Las bases del cálculo serán las estimaciones de consumo reportados para el próximo semestre.

b) Producción Nacional:

Determinará la demanda Nacional por semestres naturales anticipados, con base en la Declaración Jurada de producción estimada de las refinerías.

c) Demanda no Satisfecha:

Será la diferencia entre la demanda nacional inciso a), y la producción nacional inciso b), que se determinará noventa días antes de cada semestre natural.

## d) Exoneración a la demanda no satisfecha:

La Dirección General de Minería e Hidrocarburos informará al Ministerio de Economía dentro del término a que se refiere la literal anterior y antes de cada semestre natural, el monto de la demanda no satisfecha de los diferentes derivados del petróleo que no se produzca en el país, con el objeto que dicho Ministerio gestione dentro de los quince días siguientes a la recepción del informe de la Dirección General de Minería e Hidrocarburos, la exoneración correspondiente ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

El total de los productos exonerados será repartido entre las empresas o compañías importadoras y distribuidoras de acuerdo con estimaciones reportadas.

El Decreto Ley No. 58, Ley del Impuesto al Consumo de Derivados del petróleo y sus reformas contenidas en los Decretos Ley, números 18-82, 85-83 y 82-85; Los Decretos del Congreso Nos. 1697 y 96-73, fueron

derogados por el Decreto del Congreso No.38-92, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, publicada el 16 de junio de 1992, que entró en vigencia a partir del 1 de julio del mismo año.

- e) Impuesto de Gasolina a favor de las Municipalidades de la República, con excepción de la de Guatemala, Decreto Presidencial No. 580

A partir del 29 de febrero de 1956 entró en vigencia el Decreto Presidencial No. 580, el cual consistía en establecer un impuesto de dos centavos de quetzal, sobre cada galón de gasolina de motor expendido por las compañías petroleras en el territorio de la República, con excepción del Municipio de Guatemala, porque ya estaba regulado de conformidad con el Acuerdo Gubernativo del 22 de junio de 1953, que también gravaba con dos centavos de quetzal, por cada galón expedido en toda el área metropolitana.

Las compañías importadoras, al efectuar el expendio de la gasolina retenían el impuesto y lo remesaban directamente al INFOM, cuando correspondía a las Municipalidades del interior y al Banco de Guatemala por las ventas de la ciudad capital, dentro de los cinco primeros días del mes siguiente al de la recaudación, a fin de que las municipalidades contaran con disponibilidad privativa y pudieran invertir en la realización de obras o iniciar servicios esenciales, necesarios para el mejoramiento del municipio. A pesar de que había un término para que las compañías petroleras presentaran su liquidación mensual, el Decreto No. 580 no estipulaba ningún tipo de sanción por el incumplimiento, lo cual podría redundar en que se presentara fuera de tiempo el impuesto retenido, sin que hubiera ninguna penalización para las empresas incumplidas.

A continuación se presenta un ejemplo que muestra la forma en que se presentaba este impuesto.

Determinación del Impuesto de Gasolina a favor de las municipalidades.

a) Ventas de gasolina en el interior de la República

<u>Est. de Servicio</u>	<u>Galones de Gasolina</u>		<u>Impcto.</u>	<u>V/Pagar</u>
	<u>Super</u>	<u>Regular</u>		
Escuintla	150,000	150,000	0.02	Q.6,000
Quetzaltenango	250,000	250,000	0.02	10,000
Mazatenango	100,000	100,000	0.02	4,000
Retalhuleu	<u>50,000</u>	<u>50,000</u>	0.02	<u>2,000</u>
T O T A L	550,000	550,000		Q. 22,000 =====

b) Ventas de gasolina en la ciudad capital

<u>Est. de Servicio</u>	<u>Galones de Gasolina</u>		<u>Impcto</u>	<u>V/Pagar</u>
	<u>Super</u>	<u>Regular</u>		
Gasolinera A	100,000	100,000	0.02	Q. 4,000
Gasolinera B	75,000	75,000	0.02	3,000
Gasolinera C	225,000	225,000	0.02	9,000
Gasolinera D	<u>180,000</u>	<u>180,000</u>	0.02	<u>7,200</u>
	<u>580,000</u>	<u>580,000</u>		Q.23,200 =====

Como se mencionó anteriormente, el impuesto sobre las ventas en el interior de la República, se pagaba a través del INFOM (Instituto de Fomento Municipal), y el impuesto sobre las ventas del área metropolitana se pagaba directamente en el Banco de Guatemala.

- f) Sobrecargo Compensatorio, Decreto del Congreso No. 31-79 y No. 39-82

El Sobrecargo Compensatorio, fue publicado en el Diario Oficial el 4 de junio de 1979, y cobró vigencia un día después de su publicación. Su principal objetivo era atenuar los aumentos de precios de los combustibles que se utilizan principalmente en las actividades productivas, en el transporte de personas y mercancías, y en los servicios domésticos de la población de más bajos ingresos; así también era necesario regular el incremento de los precios de las gasolinas, para mantener un componente en las mismas que serviría para subsidiar el precio de otros productos vitales para la economía, a efecto de asegurar una oferta permanente y efectiva que satisficiera la demanda nacional de dichos productos.

Para que funcionara el sobrecargo compensatorio, se dejaron libres de derechos arancelarios la importación de Kerosina, diesel, bunker, gasolina super de 95 octanos como mínimo, y gasolina regular de 87 octanos como mínimo, se exceptuaron las

gasolinas de uso en aviación. Por consiguiente, en sustitución a los derechos arancelarios de importación, se estableció el sobrecargo compensatorio como parte del precio de cada galón de gasolina super, gasolina regular, naftas u otras gasolinas, excepto la gasolina de uso en aviación, aceite diesel y kerosina que se exporten.

Con el fin de orientar adecuadamente al lector, a continuación se presenta en forma ordenada y sucesiva, las etapas correspondientes para el cumplimiento del sobrecargo compensatorio.

1. Fijación del sobrecargo compensatorio
2. Retención del sobrecargo compensatorio
3. Del momento en que se causa
4. Del monto de la compensación
5. Del pago de la compensación
6. De los comprobantes de despacho
7. De la Declaración Jurada

1. Fijación del sobrecargo compensatorio

El sobrecargo compensatorio, según el artículo 2o. de la ley y artículo 1o. del reglamento, es fijado



por el Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, previo estudio de la Secretaría de Minería (ahora Ministerio de Energía y Minas) a quien corresponden, asimismo, la fijación de los precios de los productos derivados del petróleo. Amparados en esta base legal, es que se publican en el Diario Oficial, los nuevos precios máximos para los productos petroleros, mediante un Acuerdo Ministerial, emanado del Ministerio de Energía y Minas, como consecuencia de la variación en el precio del petróleo importado en comparación con el mercado interno. Así también se publican en la misma fecha la fijación del sobrecargo compensatorio y el nuevo monto para la compensación a las compañías distribuidoras tanto por las compras realizadas a la Refinería Texas Petroleum Company como por las importaciones a través de aduanas del Atlántico y Pacífico.

2. Retención del Sobrecargo Compensatorio

Según el artículo 3o. de la ley y artículo 2o. del Reglamento, se establece que el monto del sobrecargo compensatorio es retenido por las

refinerías y compañías importadoras o distribuidoras, en el momento del retiro de los productos de sus depósitos de producción o importación. El monto del Sobrecargo Compensatorio retenido debe remitirse a la Tesorería Nacional, dentro de los primeros quince días del mes siguiente a su recaudación, bajo pena de imponerles una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto retenido y dejado de enviar por cada día de retraso hasta un máximo del cien por ciento (100%).

3. Del momento en que se causa el Sobrecargo Compensatorio.

En el caso de las refinerías, el Sobrecargo Compensatorio se causará a la salida de los depósitos de producción; y en caso de las distribuidoras, a la salida de los depósitos de distribución, ya sean estos productos adquiridos en el país o importados. En los casos de personas que importen productos afectos, para almacenamiento de productos, el sobrecargo se causará, liquidará y pagará al ingreso del producto por la aduana que corresponda. Cuando se trate de exportaciones, el

monto del sobrecargo compensatorio será pagado en las aduanas de la República, al obtener la autorización de la Secretaría de Minería.

En todo caso, las aduanas de la República quedan obligadas a remitir de inmediato el monto del sobrecargo a la Tesorería Nacional, para su depósito en la cuenta especial e informar a la Dirección de Inspecciones Fiscales.

4. Del monto de la compensación

El monto de la compensación que por cada galón de Kerosina y/o aceite diesel suministrado por las refinerías, compañías importadoras y distribuidoras de sus depósitos de producción, importación, distribución o ingresado al país, para el consumo nacional, se determinará de la siguiente manera:

Se toma en cuenta la publicación en el Diario Oficial, según Acuerdo Ministerial, por ejemplo:

	<u>Producto</u>	<u>Galón Americano</u>
a)	Kerosina	Q. 0.288
b)	Aceite Diesel	0.240

Luego, esta tarifa se multiplica por el galonaje consumido, y el resultado es el monto que se denomina Compensatorio.

5) Del pago de la Compensacion

El artículo 5 del Reglamento, se lee así: "La Tesorería Nacional hará efectivo el pago de la compensación, durante la segunda quincena de cada mes a las refinерías, compañías Importadoras y Distribuidoras de Kerosina y Aceite diesel, en el monto que por cada galón de estos productos que hayan suministrado para el consumo nacional, determinadas por el Ministerio de Finanzas.

Para este efecto, las refinерías, compañías Importadoras o distribuidoras deberán presentar durante la segunda quincena de cada mes, a la Tesorería Nacional, Declaración jurada y los comprobantes de despacho correspondientes al mes anterior, debidamente autorizadas por la Dirección de Inspecciones Fiscales.

6. De los Comprobantes de Despacho:

Las refinерías, compañías Importadoras y

distribuidoras, deberán presentar a la Tesorería Nacional, juntamente con la Declaración Jurada del movimiento y despacho de los productos a que se refiere la ley, los comprobantes de despacho que deberán estar debidamente firmados y sellados por los delegados de la Dirección de Inspecciones Fiscales que tendrán a su cargo el control del despacho para el consumo interno de los depósitos de producción, distribución o almacenamiento que tengan autorizados en las refinerías y distribuidoras.

7. De la Declaración Jurada

Según el artículo 7 del Reglamento, la Declaración Jurada deberá contener entre otros los siguientes requisitos:

- a) Identificación del Informante
- b) Período que comprende
- c) Clase y cantidad de los productos afectos al sobrecargo
- d) Clase y cantidad de los productos afectos a compensación.
- e) Monto del sobrecargo

- f) Monto de la compensación por Kerosina y aceite diesel.
- g) Saldo resultante entre el sobrecargo y la compensación.
- h) Fecha de informe
- i) Firma del representante legal

Los Decretos del Congreso No. 31-79 y No. 39-82 fueron derogados a partir del 1 de julio de 1992 por el Decreto del Congreso No. 38-92, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, que regulará lo concerniente a esta materia, actuando por primera vez en la historia tributaria de los combustibles y derivados del petróleo, como única e integrada ley sobre éstos, simplificando considerablemente la tributación.

## 1.2 Leyes que comprende la Modernización Tributaria

- a. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto del Congreso No. 26-92 y su Reglamento Acuerdo Gubernativo No. 624-92.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, fue publicada el 8 de mayo de 1992 y su Reglamento el 27 de julio de 1992.

El Impuesto sobre la Renta es para el fisco la segunda fuente de ingresos tributarios, que representa el 24% del Presupuesto de la Nación para 1992. Se espera que la recaudación por concepto de Impuestos sobre la Renta para el año 1993 alcance los 808 millones de quetzales.

En los diversos medios de comunicación, la población ha manifestado su desconocimiento acerca del procedimiento para calcular el monto del Impuesto sobre la Renta, principalmente las personas individuales.

Están obligados a pagar Impuesto sobre la Renta las personas y empresas que generen renta por capital

y el trabajo o la combinación de ambos.

También están sujetos al ISR, los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, "encargo de confianza", gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, empresas o personas extranjeras, unidades productivas con patrimonio o generadoras de rentas.

La tarifa única para empresas se fija en el 25%; se ajustan las tasas de depreciación, se conceden facilidades para la reinversión de utilidades en maquinaria y equipo, la revaluación de activos fijos, la compensación de pérdidas, se disminuye el valor de los pagos a cuenta, baja la tasa del impuesto y se modifica el comportamiento de las pérdidas y ganancias de capital, etc.

La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como principales objetivos: Mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, e incrementar la



eficiencia administrativa y la recaudación de tributos.

El criterio del autor es que el Estado, antes de hacer modificaciones a las leyes o de emitir nuevas, debería ser más objetivo con la realidad nacional, tomando en cuenta que Guatemala mantiene una estructura educacional muy débil, la cual no les permite absorber fácilmente estos cambios en las leyes. Como consecuencia de la innovación fiscal, los servidores públicos deberían recibir con anticipación, una adecuada capacitación, para que puedan orientar fácilmente a los contribuyentes, a la par de una oportuna campaña publicitaria.

- b. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto del Congreso No. 27-92 y su Reglamento Acuerdo Gubernativo No. 509-92

Este impuesto fue creado en 1983, por el Gobierno de facto del General Efraín Ríos Mont, con una tasa del 10% para algunos productos; la primera modificación se dio en 1985, al bajar la tasa al 7% para algunos artículos. El 1 de julio de 1992

entró en vigor el Decreto No. 27-92 del Congreso de la Republica, ley que mantiene invariable el porcentaje, pero que generaliza el campo de aplicación de este impuesto; incorpora nuevos contribuyentes (pequeños contribuyentes); se pretende legalizar el sector informal de la economía, que antes no tributaba, con ello el Gobierno se garantiza una nueva fuente de ingresos fiscales; elimina exenciones, ofrece también una nueva figura como lo es la factura especial la cual sustituye recibos corrientes que emitían los contribuyentes que no entregaban facturas; el Código Tributario ofrece la compensación entre débitos y créditos, establece la devolución del crédito fiscal acumulado durante dos meses, este procedimiento consiste en solicitar ante la Dirección General de Rentas Internas, el crédito fiscal acumulado en dichos periodos, indicando que el mismo sea aplicable a cualquier clase de tributo que adeude el contribuyente, incluso retenciones de impuestos, intereses, multas y recargos.

La otra forma, es la solicitud del crédito acumulado a través de vales tributarios. Teniendo un plazo de 60 días calendario para resolver las solicitudes.

El crédito fiscal proveniente de la adquisición de todos los bienes de capital y cualquier otro activo es recuperable en el mismo período de la compra y no en cinco cuotas anuales, como se establecía anteriormente. Las empresas tienen la opción de utilizar notas de envío, cuando tengan clientes fuera del área metropolitana y que requieren varios servicios en el mes. Al final, la empresa podría emitir una sólo factura. Esto exige menos esfuerzo y supone ahorro de tiempo.

El contribuyente debe presentar su Declaración mensual dentro del mes siguiente en que se efectuaron las operaciones gravadas, únicamente, porque se elimina en la ley las declaraciones anuales. Esto le ahorra tiempo al contribuyente.

- c. Ley del Impuesto de Timbres fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto del Congreso No. 37-92 y Reglamento Acuerdo Gubernativo No. 737-92

Esta ley fue publicada el 25 de junio de 1992 y su reglamento el 31 de agosto de 1992.

La ley entró en vigencia el 1 de julio de 1992 y el reglamento el 1 de septiembre del mismo año.

Con la nueva Ley del Timbre desaparece el papel sellado, y en su lugar, se usará el papel bond tamaño carta u oficio, con un uso máximo de veinticinco o cincuenta líneas. Este papel facilitará los trámites, sobre todo en aquellos lugares en donde el papel sellado era de difícil obtención. Pudiendo ahora adherirse los timbres, cuando proceda, en las hojas simples de papel.

Si las empresas necesitan financiamiento, podrán reducir en tres puntos el costo de los créditos y préstamos otorgados por bancos, financieras y particulares, porque están exentas del pago del 3% del timbre.

Las facturas comerciales de proveedoras del exterior y las pólizas de importación y exportación están exentas del timbre.

En la Ley del Timbre aunque muchas operaciones

están exentas, una gran parte de ellas ha pasado al régimen del IVA, como por ejemplo el arrendamiento de bienes inmuebles, prestación de servicios profesionales, servicios personales cuando no existe relación de dependencia, comprobantes de pago emitidos por aseguradoras o afianzadoras, por concepto de primas pagadas o pagos de fianzas correspondientes a toda clase de pólizas de seguro o de fianza.

- d. Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

Decreto del Congreso No. 38-92 y su Reglamento  
Acuerdo Gubernativo No. 508-92

Esta ley fue publicada el 16 de junio de 1992 y su reglamento el 29 de junio de 1992, su vigencia se inició a partir del 1 de julio de mismo año.

Esta ley constituye una alternativa de solución a la complicada aplicación de los impuestos de productos derivados del petróleo, pues antes se

encontraban dispersas en varias leyes, por lo que el programa de modernización tributaria, presenta una versión actualizada e integrada en un sólo cuerpo legal.

La ley establece un impuesto de distribución sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como producto nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional.

El impuesto se genera en el momento de la salida de los productos de los depósitos de almacenamiento de las compañías distribuidoras o plantas procesadoras para su distribución, consumo o venta a expendedores (gasolineras) y/o consumidores a granel en el territorio nacional.

A continuación se detallan las tasas del impuesto por galón.

<u>PRODUCTO AFECTO</u>	<u>TASA</u>
- Gasolina superior, regular y de aviación.	Q. 2.00
- Diesel y gas oil	0.75
- Kerosina	0.50
- Nafta	0.50
- Fuel Oil (Bunker C)	0.50
- Gas licuado de petróleo (gas propano, butano, metano y similares) a granel y en carburación	0.50
- Petróleo Crudo usado como combustible	0.50
- Otros combustibles derivados del petróleo	0.50
- Asfaltos	0.50

EL monto del impuesto se establece aplicando a la base imponible la tasa de impuesto que corresponda.

Este impuesto será aplicado por los agentes retenedores (distribuidores) al efectuar las entregas de combustibles a expendedores (gasolineros). Dicho impuesto será percibido y retenido por el agente retenedor, independiente-

mente de si las ventas se efectúan al crédito o mediante pago de contado o contra entrega, debiendo enterarlo a las cajas fiscales en el transcurso de los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente.

Esta ley deroga los siguientes Decretos:

- El Decreto Ley No. 58 y sus reformas en Decretos leyes números 18-82, 85-83 y 82-83 y en los decretos números 1697 y 96-73 del Congreso de la República.
- A partir del 1 de julio de 1993, el Decreto número 31-79 del Congreso de la República y sus modificaciones, "Sobrecargo Compensatorio"
- Decreto Ley número 39-82
- Decreto número 96-73 del Congreso de la República.
- El artículo 11 del Decreto número 80-90 del Congreso de la República.
- El Decreto Presidencial 580 y el numeral XII del Acuerdo Gubernativo del 22 de junio de 1953 que establece el arbitrio sobre el Consumo de Gasolina en el Municipio de Guatemala.



## C A P I T U L O    I I

ACOTACIONES OPERACIONALES DENTRO DE LAS EMPRESAS  
PETROLERAS COMO PRODUCTO DE LA MODERNIZACION TRIBUTARIA

El presente capítulo contiene un análisis del efecto operacional, el cual contempla el aumento de actividades de las empresas petroleras por cuenta del fisco, así como las demoras en la toma de decisiones por falta de orientación oportuna antes y durante la vigencia de las leyes tributarias, por parte del Ministerio de Finanzas Públicas.

## 2.1 Incremento de Actividades Administrativas

Determinación y pago del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, Decreto del Congreso No. 38-92

En los artículos Nos. 8 y 9, de la citada ley se estipula que las empresas petroleras son designadas como Agentes Retenedores del impuesto, por los combustibles facturados a los expendedores; y que este impuesto debe enterarse a las cajas fiscales en los primeros cinco días hábiles de la semana

siguiente a su retención, esto implica que bajo este sistema las empresas tengan que formular cuatro declaraciones al mes, según el caso. Mientras que con la ley del sobrecargo compensatorio, Decreto No. 31-79 se preparaba una sólo declaración, la cual era presentada dentro de los quince días siguiente al mes de su recaudación. Existiendo por ese concepto una multiplicidad de actividades en relación a la ley anterior.

A continuación se presentan los principales pasos que conllevan la preparación y presentación de la Declaración Jurada al amparo del Decreto del Congreso No.38-92:

1. Recolección de los datos fuente
2. Verificación de los datos (operaciones aritméticas)
3. Tabulación y análisis de los datos
4. Elaboración manual de la Declaración Jurada.
5. Autorización financiera y emisión de cheque
6. Presentación de la Declaración Jurada ante la D.G.R.I.

## 1. Recolección de los datos fuente

Las compañías petroleras, por mandato legal, no pueden almacenar combustibles en la ciudad capital, por lo que operan a través de sus plantas ubicadas en Puerto Barrios y Escuintla, que se encargan de almacenar y distribuir los combustibles.

La recolección de la información se realiza en las oficinas centrales, y raras veces por el poco tiempo que hay para presentar la declaración jurada, se dificulta la confirmación de los datos.

## 2. Verificación de los datos

Esta etapa consiste en hacer revisiones y operaciones aritméticas de los comprobantes de despacho de combustibles procedentes de las plantas de refinamiento o distribución, con el fin de determinar la exactitud del volumen de los productos despachados a las estaciones de servicio.

### 3. Tabulación y análisis de los datos

La tabulación de los datos, se lleva a cabo mediante la acumulación por cada clase de producto despachado o entregado a las estaciones de servicio. La información es analizada para determinar la razonabilidad de las cifras, a través de la comparación con el galonaje despachado en semanas anteriores, como también con el control de inventarios de las plantas, con el fin de confirmar la información básica de la declaración jurada.

### 4. Elaboración manual de la declaración jurada

La declaración jurada es el producto final de la recolección, verificación y tabulación de la información proporcionada por las plantas de distribución de combustibles. Hasta la fecha, la Dirección General de Rentas Internas, aún no ha ofrecido a los contribuyentes un formulario para la presentación de la declaración jurada, por lo que las empresas se valen de su ingenio para lograr presentar la información solicitada. Lo cual se considera como

deficiencia de la administración tributaria.

A continuación se presenta un modelo de formulario, que podría usarse para facilitar la presentación de la información.

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS

DRIP: No	DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO IMPUESTO SOBRE DISTRIBUCION DE PETROLEO CRUDO Y COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETROLEO
-------------	---

PERIODO DE IMPOSICION	
(MA MES AÑO	(MA MES AÑO

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL DEL AGENTE DE RETENCION Y/O CONTRIBUYENTE		
DISTRITO FISCAL	MUNICIPIO	DEPARTAMENTO

NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)
--

DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

	PRODUCTO	VALOR VENTA Q.	GALONES DESPECHADOS	TASA IMPTO. POR GALON	IMPUESTO DETERMINADO	GALONES EXENTO	VALOR EXENTO Q.	IMPUESTO A PAGAR
008	1			2.00	0.00		0.00	0.00
009	2	GASOLINA REGULAR		2.00	0.00		0.00	0.00
007	3	DIESEL		0.75	0.00		0.00	0.00
009	4	OTROS DERIVADOS DEL PETROLEO		0.70	0.00		0.00	0.00
038	5	GASOLINA DE AVIACION		2.00	0.00		0.00	0.00
039	6	GAS OIL		0.50	0.00		0.00	0.00
040	7	KEROSENA		0.50	0.00		0.00	0.00
041	8	NAFTA		0.50	0.00		0.00	0.00
042	9	FUEL OIL		0.50	0.00		0.00	0.00
043	10	GAS LIQUADO DE PET. A GRANEL		0.50	0.00		0.00	0.00
044	11	GAS LIC. DE PET. EN COMBUSTION		0.50	0.00		0.00	0.00
045	12	PETROLEO CRUDO USADO COMBUST.		0.50	0.00		0.00	0.00
048	13	ASFALTOS		0.50	0.00		0.00	0.00
14	TOTAL A PAGAR EN LETRAS							
	CUENTA CONTABLE 12-800-700-11-12-21							

DECLARO Y JURO SON CIERTOS Y EXACTOS LOS DATOS ANTES CITADOS

LUGAR Y FECHA

FIRMA DEL AGENTE RETENEDOR  
Y/O CONTRIBUYENTE

ORIGINAL: DOB DUBLICADO, REND. DE CTAS. TRIPULICADO: AGENTE RETENEDOR/CONTRIBUYENTE CUADRUPLICADO: CONTROL DE INGRESOS

El formulario se explica por si sólo, pero es oportuno mencionar que tiene sus limitaciones; porque para fines de auditoría fiscal, la Dirección General de Rentas Internas no podría establecer ninguna relación congruente entre la columna valor de ventas y la columna galones despachados, pues el hecho de que haya producto facturado no significa que también ya se haya despachado o entregado a las estaciones de servicio. Con el fin de que este formulario sea corregido antes de publicarlo y ponerlo a disposición de los contribuyentes, se aclara que las compañías distribuidoras de combustibles, suelen facturar en forma anticipada, por lo que la columna valor de ventas al final de un período, difícilmente será equivalente a la columna de galones despachados. Con lo cual la Dirección General de Rentas Internas facilitaría la preparación de la información, ya que de lo contrario las empresas deberán seguir estableciendo un monto de ventas por producto y un volumen de galones despachados que no son congruentes.

##### 5. Autorización financiera y emisión de cheque

Por simple que parezca, la elaboración del cheque y la obtención de las firmas, implica tiempo, es por ello que también amerita hacer énfasis en este paso que es previo a la presentación de la declaración jurada del impuesto, en virtud de que se emplea mucho tiempo por la(s) persona(s) que lo preparan, tomando en consideración que el pago se hace semanalmente.

##### 6. Presentación de la Declaración Jurada ante la D.G.R.I.

Previo al pago del impuesto, la declaración jurada es revisada por la Unidad de Tabaco y Alcohol del Edificio del Ministerio de Finanzas Públicas, donde normalmente también se demora el trámite.

Por todo lo anterior, se considera que este impuesto es uno de los que más tiempo absorbe



dentro de la administración de las empresas petroleras, lo que redunda en más costo por el uso de recursos humanos y físicos.

## 2.2 Demoras en la toma de decisiones por falta de comunicación y orientación en la publicación de leyes tributarias

La principal razón por la cual se demora tanto la administración de las empresas en la toma de decisiones, obedece a que el fisco no informa oportunamente a la población (contribuyentes), cómo preparar y determinar el cálculo de sus impuestos; por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue publicada dos meses antes de su vigencia y el reglamento fue publicado un mes después de haber entrado en vigencia la ley. Como se puede observar, de esta forma los contribuyentes se encuentran con serias dificultades porque no cuentan con el tiempo necesario para analizar los efectos que pudieran derivarse de los cambios ni antes, ni después, una vez que entran en vigencia las leyes.

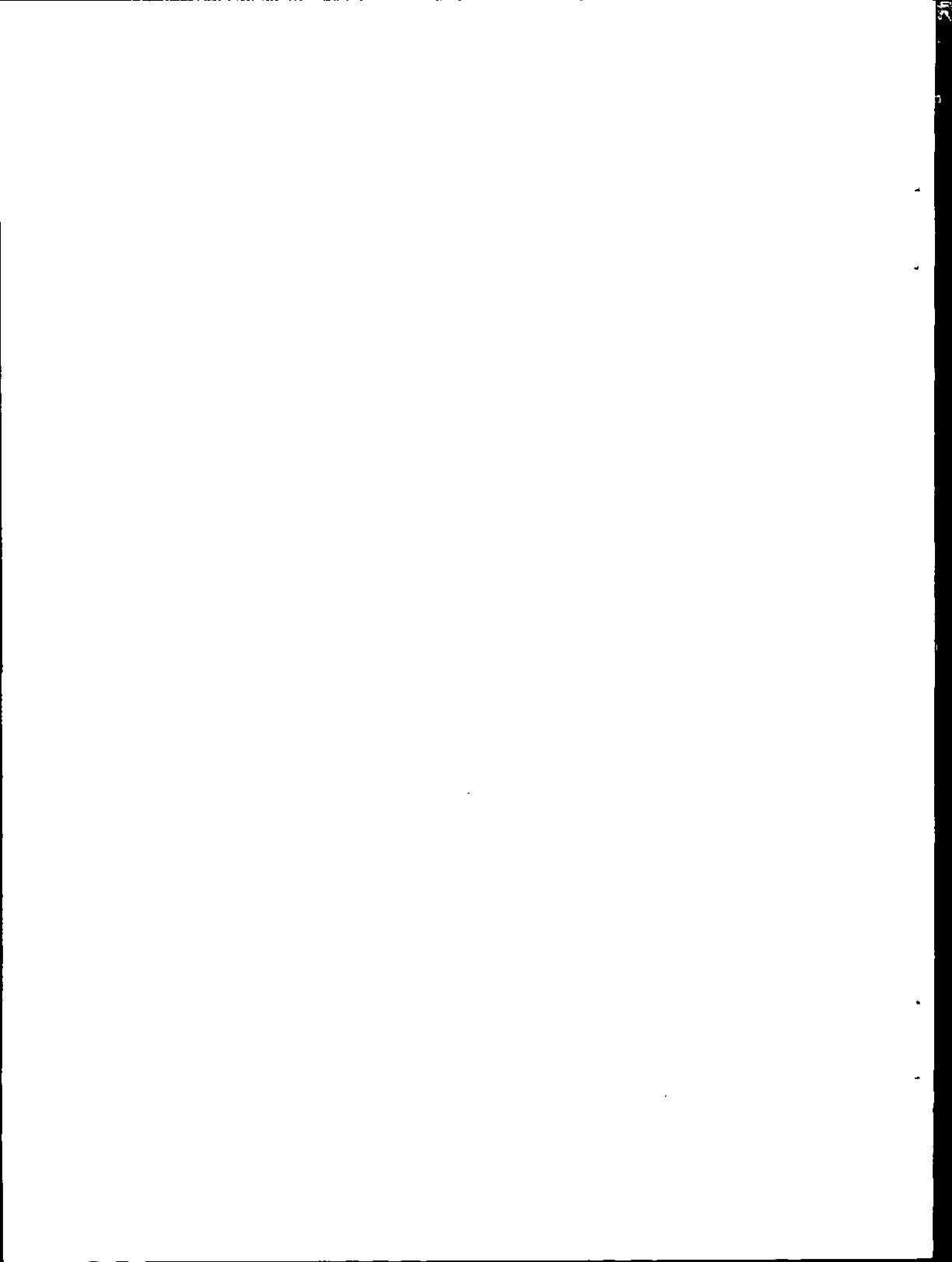
Este es el eterno problema que ocasiona muchas dificultades a los contribuyentes y a la misma administración pública, porque cuando se presenta la ocasión de declarar los impuestos, existen muchas dudas para los contribuyente, y si buscan la orientación de los servidores públicos, muchas veces ellos también tienen las mismas dudas. Es por ello, que los contribuyentes se ven en la necesidad de buscar ayuda profesional, tal es el caso del Contador Público y Auditor, que se encarga de asesorar y regularmente realizar gestiones en forma directa ante la administración pública por cuenta del contribuyente. Las empresas petroleras resultan afectadas directamente de la siguiente manera:

- a) Demoras en la preparación de las declaraciones juradas de impuesto.
- b) Las empresas ponen en riesgo su honestidad tributaria, como consecuencia de la falta de conocimiento oportuno de la interpretación y aplicación de las leyes.

La experiencia ha demostrado que los contribuyentes siempre son los afectados ante los cambios de las leyes, porque tienen que adaptarse con mucha

rapidez a las nuevas condiciones legales.

Por lo que se estima necesario que la unidad de Relaciones Públicas del Ministerio de Finanzas Públicas, con la colaboración de las unidades correspondientes, hagan más publicidad (escrita, televisada, etc) a fin de que el contribuyente se familiarice con los procedimientos de las nuevas leyes tributarias.



## C A P I T U L O    I I I

LA MODERNIZACION TRIBUTARIA Y SITUACION FINANCIERA EN  
LAS EMPRESAS PETROLERAS

El capítulo tercero demuestra el impacto financiero, que provoca la Modernización Tributaria en las empresas petroleras, tomando en consideración principalmente aquellos aspectos que son de mayor trascendencia para las mismas, y cuyos temas han sido altamente discutidos por los interesados en la materia, pero que hasta el momento aún existen discrepancias en cuanto a criterio y aplicación de las leyes tributarias.

## 3.1. Situación Financiera

## 3.1.1 Ley del Impuesto sobre la Renta

## a) Revaluación de Activos

De conformidad con el artículo No. 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Decreto No. 59-87, del Congreso de la República, las revaluaciones de activos que se hacían por simples partidas de contabilidad, no se consideraban como ganancias para la determinación del impuesto, pero las depreciaciones debían efectuarse sobre los valores anteriores a las revaluaciones, es decir

que si se depreciaba sobre el valor revaluado se constituía en un gasto no deducible. En el caso de que se enajenaran los activos revaluados, el excedente sobre el costo no depreciado que se obtuviera, la ley lo consideraba como una ganancia sujeta al impuesto. En otras palabras, el contribuyente no se beneficiaba fiscalmente, porque la depreciación sobre el bien revaluado de esa forma no era deducible y si enajenaba el bien por encima del valor revaluado, generaba ganancia afecta al impuesto sobre la renta.

Se especula que algunas empresas que ponían en práctica este sistema de revaluación de activos, lo utilizaban con el fin de mostrar una mejor situación financiera, para gestionar financiamiento con instituciones bancarias.

En la actualidad, la ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto del Congreso No.26-92, en su artículo No.14, establece que las empresas pueden revaluar los bienes que integran su activo fijo depreciable, siempre que paguen sobre el monto de dichas revaluaciones un impuesto por revaluación como se indica a

continuacion:

<u>ACTIVO</u>	<u>TASA POR REVALUACION</u>
a) Bienes Inmuebles	7%
b) Mobiliario y Equipo	15%
c) Instalaciones no adheridas a los inmuebles	15%
d) Maquinaria, vehículos, contenedores y material rodante en general.	Según gravamen arancelario

Las revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit de capital por revaluación que permita cuantificar su monto con facilidad.

A continuación se presenta un análisis del efecto que puede provocar la revaluación de activos, en la contabilidad de una empresa petrolera:

Fecha de compra del edificio: 01/01/82

Fecha de revaluación: 31/12/93

a) Costo original edificio	Q. 1,000,000
Depreciación Acum. (12 años)	<u>600,000</u>
Valor en libros (8 años)	Q. 400,000
	=====

b) Valor según avalúo	Q. 2,000,000	
V/en libros o no depreciado		<u>400,000</u>
Valor a revaluar	Q. 1,600,000	
		=====

c) Impuesto por revaluación:		
Q. 1,600,000.00 x 7% =		Q. 112,000

## d) Jornalización

---1--- 31/12/93

Edificios Revaluados	1,600,000	
Superávit de Capital por		
Revaluación		<u>1,600,000</u>
Para registrar el valor del		
edificio revaluado	1,600,000	1,600,000
	=====	=====

---2--- 31/12/94

Depreciación Gasto Edificio		
(1,000,000 X 5%)	Q. 50,000	
Dep.Gasto Edificio Revaluado		
(1,600,000 X 5%)	80,000	
Dep. Acum. Edificio		Q. 50,000
Dep. Acum. Edif. Revaluado		<u>80,000</u>
V/dep. anual de edificios		
históricos y revaluados	Q.130,000	Q.130,000
	=====	=====



- e) Si el activo se enajena el 01/01/94 con precio de venta de Q.2,000,000

--- 1 ---

Caja	Q. 2,000,000	
Depreciación Acum.	600,000	
Dep. Acum Edificio Rev.	0	
Edificio Revaluado		1,600,000
Edificio		<u>1,000,000</u>
	Q. 2,600,000	<u>2,600,000</u>
		=====

--- 2 ---

Superávit de Capital por revaluación	Q. 1,600,000	
Superávit por Distribuir		<u>1,600,000</u>
	Q. 1,600,000	<u>1,600,000</u>
		=====

- f) Si el activo se enajena el 01/01/94 con un precio de venta Q.200,000.00

--- 1 ---

Caja	Q. 200,000	
Depreciación Acum.	600,000	
*Cargo diferido	1,800,000	
Edificio Revaluado		1,600,000
Edificio		<u>1,000,000</u>
	Q. 2,600,000	<u>2,600,000</u>
		=====

\* Será amortizado contra futuras ganancias de capital.

--- 2 ---

Superávit de capital

por revaluación Q. 1,600,000

Superávit por Distribuir 1,600,000

Q. 1,600,000 1,600,000

=====

- g) Si el activo se enajena al final de su vida útil con un precio de venta Q. 1,600,000

--- 1 ---

Caja Q. 1,600,000

Dep. Acum. Edificio 1,000,000

Dep. Acum. Edificio Rev. 1,600,000

Edificio 1,000,000

Edificio Revaluado 1,600,000

Ganancia Venta Activos 1,600,000

Q. 4,200,000 4,200,000

=====

--- 2 ---

Superávit de capital

por Revaluación. Q. 1,600,000

Superávit por distribuir 1,600,000

Q. 1,600,000 1,600,000

=====

## Cálculo de la depreciación:

Nótese, que debe agotarse los ocho años de saldo de edificios históricos y simultáneamente se inicia la depreciación de edificios revaluados por veinte años; pero durante los últimos ocho años de vida de edificios históricos, la depreciación es de Q.130,000.00 y en adelante la depreciación gasto será de Q.80,000.00 anuales. Para ilustrar este efecto, se muestra el siguiente esquema:

Saldo Vida Util								Incremento Vidá Util											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20 años

a)

—————|  
Q.50,000 anual

b)

—————  
-----  
Q.80,000 anual                      Q. 80,000 anual

c)

Total Q. 130,000.00 anuales

Así también es conveniente hacer un estudio sobre la conveniencia fiscal de revaluar los activos, pues rápidamente se podría pensar que si conviene, en virtud de que se incrementan las depreciaciones, pero analizando un poco más se pueden determinar ciertas desventajas para el contribuyente.

En primer lugar, el impuesto por revaluación no es gasto deducible, según lo estipula el artículo No. 38, literal II), Decreto del Congreso No.26-92, que dice así: "Son deducibles los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente. Se exceptúan el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos cuando no constituyen costo, los recargos e intereses de éstos, y las multas aplicables por el Estado, las Municipalidades o sus entidades. (El subrayado es del autor).

El criterio del autor es que el impuesto por revaluación efectivamente no constituye costo,

pues en ese momento no se está generando ninguna renta para el contribuyente, en tal virtud es un gasto no deducible. Sin embargo, el impuesto por revaluación, no obstante estar contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no puede ser considerado como tal, en consecuencia debe ser un gasto deducible

Por lo anterior, en primer lugar se concluye que el impuesto pagado por revaluación será deducible siempre que simultáneamente se enajene el activo revaluado; precisamente porque hasta entonces se genera una renta.

En segundo lugar, no existe beneficio fiscal en la nueva depreciación, si se compara ésta con los intereses que devengaría el valor del impuesto por revaluación en una cuenta de ahorros.

Tomando en cuenta los valores del ejemplo anterior se hace el siguiente análisis:

## SUPUESTOS:

- a) Si se hace la revaluación del edificio, el efecto financiero sería el siguiente:

<u>ACTIVO</u>	<u>V/LIBROS</u>	<u>VALOR S/AVALUO</u>	<u>VALOR A REVALUAR</u>
Edificio	400,000	2,000,000	1,600,000
Tasa ISR Decreto 26-92			25%
Ahorro ISR 20 años (1,600,000 x 25%)			400,000
(-) Impto X Revaluación (1,600,000 x 7%)			<u>112,000</u>
Beneficio Total Neto (400,00 - 112,000)			<u>288,000</u> =====

- b) Si el valor del impuesto pagado por revaluación se deposita en cuenta de ahorros a 20 años plazo devengando el 15% de interés anual, el efecto sería el siguiente:

$$S = P (1 + i)^n$$

$$S = 112,000 \times (1 + 0.15)^{20}$$

$$S = 112,000 \times (1.15)^{20}$$

$$S = 112,000 \times 16.3665$$

$$S = 1,883,048$$

(-) 188.304 (10% Retención ISR)

S = 1,694,744

=====

- c) Determinación del valor actual neto sobre el diferimiento del impuesto sobre la renta, suponiendo que la tasa de interés bancario se incremente al 25%, para el primer año el valor actual sería de Q. 16,000 y así sucesivamente para cada año.

$$P = \frac{S}{(1+i)^n}$$

$$P = \frac{20,000}{(1+0.25)^1} = \frac{20,000}{1.25} = 16,000$$

<u>AÑOS</u>	<u>Beneficio Fiscal</u>	<u>Valor Actual</u> (1.25)
1	20,000.00	16,000.00
2	20,000.00	12,800.00
3	20,000.00	10,240.00
4	20,000.00	8,192.00
5	20,000.00	6,553.60
6	20,000.00	5,242.88
7	20,000.00	4,194.30
8	20,000.00	3,355.44
9	20,000.00	2,684.36

<u>AÑOS</u>	<u>Beneficio Fiscal</u>	<u>Valor Actual</u>
11	20,000.00	1,717.99
12	20,000.00	1,374.39
13	20,000.00	1,099.51
14	20,000.00	879.61
15	20,000.00	703.69
16	20,000.00	562.95
17	20,000.00	450.36
18	20,000.00	360.29
19	20,000.00	288.23
20	<u>20,000.00</u>	<u>230.58</u>
	400,000.00	79,077.66
(-) Impuesto por Reval.	<u>(112,000.00)</u>	<u>(112,000.00)</u>
	288,000.00	( 32,922.40)
	=====	=====

Como se aprecia en los dos incisos anteriores, el valor actual neto es negativo y en consecuencia la revaluación de activos fijos en las condiciones que la ley establece, no es rentable porque el pago del impuesto es mayor al impacto que la revaluación tiene en el Impuesto sobre la Renta, por las depreciaciones futuras. Por esto mismo se sugiere que se lleve a cabo la revaluación de activos fijos, únicamente cuando



se trate de mejorar la situación financiera de las empresas, sin dejar de tomar en cuenta que la revaluación de activos fijos no se ajusta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

b) Reinversión de Utilidades

Según el artículo No. 40 de la ley y artículo No. 17 del reglamento del ISR, las empresas podrán deducir de la renta neta hasta el 20% del total de las utilidades del período anual de imposición, que se reinviertan en la adquisición de planta, maquinaria y equipo siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

1. Que el 20% de reinversión se realice dentro del plazo de cinco meses de la fecha del cierre del ejercicio anual de imposición. Para el caso que nos ocupa, el cierre fiscal es el 31 de diciembre de 1992, en tal virtud podrán utilizar este beneficio hasta el cierre del ejercicio de 1993. En caso de no poder realizar la inversión dentro del plazo de los cinco meses, podrá efectuarse la deducción siempre que se adjunte a la declaración jurada anual del período a que

corresponda aplicar la misma, un plan de inversión firmado por el representante legal, en el que se indique el monto a invertir y el tipo de bien a adquirir; y que efectivamente se realizará tal inversión durante el siguiente período de imposición, de lo contrario al no realizarse la inversión durante dicho período, deberá rectificarse la declaración jurada anual del período en que se efectuó la deducción.

2. Las erogaciones por activos fijos para proyectos de fomento de actividades educativas, culturales o deportivas de los trabajadores y sus dependientes, así como proyectos de vivienda para uso gratuito o venta a costo a los trabajadores. Podrán reportar como reinversión de utilidades hasta una cuarta parte del total de la deducción por este concepto, es decir que corresponde deducir el 5% del total de las inversiones por proyectos para sus empleados, y no el 20% como sucede cuando se compran activos directamente relacionados con el proceso productivo, siempre y cuando la adquisición o construcción del bien tenga una vida útil menor de cuatro años.

3. Si los bienes comprados bajo estas condiciones de reinversión, se vendieran antes de los cinco años, la citada deducción deberá reportarse como una utilidad de acuerdo a las siguientes proporciones:

1er año de comprado el bien	100%
2do año de comprado el bien	75%
3er año de comprado el bien	50%
4to año de comprado el bien	25%
5to año de comprado el bien	0%

Las empresas petroleras así como otras compañías internacionales, por lo regular, tienen que remesar parte de sus dividendos en el año inmediato siguiente a su casa matriz; lo que significa, que las empresas no pueden reinvertir en el país el 20 % sobre el total de sus utilidades como se menciona en el artículo No. 40 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La opción sugerida, es que no declaren la totalidad de utilidades en dividendos por pagar, que implicará un ahorro del pago de la tasa del 12.5% de impuesto sobre la renta, en el caso que los accionistas no sean domiciliados en Guatemala.

Las compañías petroleras desde hace varios años han estado remodelando sus estaciones de servicio, sin esperar ningún beneficio fiscal a cambio; por lo tanto se considera que las mismas cumplen con lo que persigue el artículo 40, que es fomentar el crecimiento económico, a través de la creación de nuevos medios de producción que incrementan las fuentes de trabajo para la sociedad guatemalteca.

A guisa del ejemplo se presenta un cuadro que muestra el efecto financiero por concepto de reinversión de utilidades:

	CON	SIN	EFFECTO
	<u>REINVERSION</u>	<u>REINVERSION</u>	<u>FISCAL</u>
Renta Neta	20,000	20,000	---
(-) 20% Reinv.			
de Utilidades	<u>4,000</u>	<u>          </u>	<u>4,000</u>
Renta Imponible	16,000	20,000	4,000
ISR 25%	<u>4,000</u>	<u>5,000</u>	<u>1,000</u>
Utilidad antes			
de Reservas	12,000	15,000	3,000
	=====	=====	=====

Cantidad en miles de Quetzales.

- a) Registro del 20% de Reinversión de Utilidades al 31/12/93, cierre del ejercicio, en miles de quetzales.

--- 1 ---

Reinversión Utilidades.

(gasto) Q. 4,000

Capitalización por Reinversión

Utilidades		<u>4,000</u>
	Q. 4,000	<u>4,000</u>
		=====

- b) Realización de la Inversión, el 31/01/94

--- 1 ---

Maquinaria y Equipo Q. 4,000

Caja		<u>4,000</u>
	Q. 4,000	<u>4,000</u>
		=====

- c) Registro de la depreciación, el 31/12/94

--- 1 ---

Depreciación Gasto Q. 800

(4,000 X 20%)

Depreciación Acumulada		<u>800</u>
	Q. 800	<u>800</u>
		=====

- d) Cancelación de la cuenta capitalización por Reversión Utilidades al final de la vida útil

--- 1 ---

Capitalización por

Reversión Utilidades	Q. 4,000	
Superávit Acumulado		4,000
	Q. 4,000	4,000
		=====

Nótese que de hacer la reversión se obtiene una disminución en el impuesto sobre la renta de 1 millón, y un incremento de la utilidad de 3 millones, lo que es beneficioso para el flujo de efectivo.

#### JORNALIZACION

- a) Enajenación de la maquinaria al 31/12/95

--- 1 ---

Bancos	Q. 4,000	
Depreciación Acum.	1,600	
Maquinaria		4,000
Ganancia venta activos afecta (15%)		1,600
	Q. 5,600	5,600
		=====

Utilizando el procedimiento regulado en el artículo No. 40, literal e) de la Ley del I.S.R., determinación del porcentaje de reversión que debe registrarse como utilidad del período:

4,000 x 75% = 3,000

Valor maquinaria	4,000
Ganancia Afecta	<u>3,000</u>
Ganancia no Afecta	1,000
	=====

--- 2 ---

Capitalización por reinversión

de utilidades	4,000
Superávit acumulado	1,000
Otros Ingresos afectos	<u>3,000</u>
	4,000    4,000
	=====

Para cancelar la capitalización por Reinversión realizada el 31/12/93.

b) Enajenación después de cinco años de la reinversión

--- 1 ---

Bancos	Q. 4,000
Depreciacion Acda	4,000
Maquinaria	4,000
Ganancia en vta activo	<u>4,000</u>
	Q. 8,000    8,000
	=====

--- 2 ---

Capitalización por reinversión

de utilidades	Q. 4,000
Superávit Acumulado	<u>4,000</u>
	Q. 4,000    4,000
	=====

## Análisis de la Renta neta si los activos se enajenan:

	Antes de 5 años	Después de 5 años
Renta Neta	10,000	10,000
(+) Otros ingresos	3,000	-
(+) Ganancia Vta Activos	<u>1,600</u>	<u>4,000</u>
Renta Imponible	14,600 =====	14,000 =====

## c) Pagos a Cuenta

De conformidad con el artículo 61 de la ley en referencia, que literalmente se lee: "Todos los contribuyentes, excepto aquellos cuya renta provenga exclusivamente de su trabajo personal en relación de dependencia, o de actividades a que se refiere el artículo 62 y 64 de esta ley, deberán realizar pagos a cuenta del impuesto, trimestrales, en el transcurso de cada período anual de imposición. El pago de cada cuota trimestral será el equivalente al uno y medio por ciento (1.5%) del total de sus rentas brutas." Como se puede observar del artículo anterior se deduce que la regla general es que todos los contribuyentes paguen el 1.5% sobre sus rentas brutas.



Sin embargo, el artículo 62, Pago a cuenta de Expendedores de Derivados del Petróleo, se lee: "Los contribuyentes que se dediquen al expendio de derivados del petróleo a consumidor final, efectuarán los pagos a cuenta trimestrales del impuesto, mediante el pago del uno y medio (1.5%) sobre el margen de utilidade bruta que tiene establecido por ley". (El subrayado es del autor). Nótese en la redacción del presente artículo, que en primer lugar, condiciona la aplicación del 1.5% sobre el márgen de utilidad bruta establecido en ley, a expendedores que comercialicen directamente con el consumidor final.

Las compañías petroleras distribuidoras y expendedores, se considera que encuadran en los presupuestos de los dos artículos anteriores, en virtud de que cumplen con lo que establece el artículo 61, literal g); es decir, que tienen fijado por ley el precio de venta del producto y la comisión sobre ventas brutas. A la vez que realizan ventas directas a instituciones gubernamentales tales como INDE,

Empresa Eléctrica, Dirección General de Caminos etc., y a otras instituciones que no son estatales como los ingenios azucareros, transportes entre otros. Considerándose éstas como ventas al consumidor final.

La comparación anterior es sólo para mostrar algunas de las opciones que la ley otorga a las empresas, porque en cualquiera de los dos casos pueden optar a pagar el 1.5% o el 1% a cuenta del ISR, siempre que lo soliciten por escrito a la Dirección General de Rentas Internas.

Es conveniente tomar en consideración lo que se establece en el artículo 61, párrafo tercero, y literal a) que se lee: "Los contribuyentes pueden solicitar a la Dirección la autorización para que el pago a cuenta del impuesto sea del uno por ciento (1%) del total de sus rentas brutas, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de capital, que hayan obtenido durante cada trimestre, exclusivamente sobre actividades que reúnan cualquiera de las siguientes características."

- a) Que tengan fijado por ley el precio de venta del producto, o que su margen de comisión sobre ventas brutas está establecido por ley.

En virtud de lo citado anteriormente, es necesario hacer las gestiones correspondientes ante la Dirección General de Rentas Internas, a efecto de obtener la autorización, como requisito esencial para pagar el uno por ciento (1%) trimestral a cuenta, y no el uno y medio por ciento (1.5%) como está generalizado en la ley.

Finalmente, los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta no constituyen un beneficio para las empresas petroleras porque el desembolso será igual o mayor, en comparación con el pago basado en el Decreto del Congreso No.59-87, que ofrecía dos formas de presentar la declaración jurada del impuesto; siendo la primera forma mediante la proyección anual de la renta neta del primer trimestre, y el otro

procedimiento preparar la declaración jurada con base al impuesto sobre la renta pagado en el período de imposición anterior. La tasa máxima del impuesto aplicada era del 34%.

Para ofrecer una mejor ilustración del efecto que provoca el cambio en los pagos a cuenta, se presenta el siguiente análisis:

a) Decreto No.59-87

Renta neta anual	Q.20,000,000
Tasa	34%
Impto Pagado al año	6,800,000
Pago trimestral	1,700,000
(Q.6,800,000/4)	

b) Decreto No.26-92

Renta Bruta	
del trimestre	Q.150,000,000
Tasa	1 %
Pago a cuenta	1,500,000
(150,000,000 x 1%)	

c) Comparación del Impuesto

Dto 59-87	Dto 26-92	Diferencia
1,700,000	1,500,000	200,000
100%	88%	12%

Como se puede observar, esta diferencia del 12% no es muy significativa, con la probabilidad de que el pago del impuesto se incremente en la medida en que aumenten las ventas brutas.

d) Decremento en la Tasa del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 44 de la ley establece lo siguiente: Las personas jurídicas, patrimonios, los fideicomisos, los contratos en participación las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas, deben calcular el impuesto, aplicando a la renta imponible la tarifa

del veinticinco por ciento (25%).

Por lo expuesto en el artículo anterior, se nota que el espíritu de la ley es simplificar la tributación, y evitar el fraccionamiento del impuesto, además de que hace menos pesada la carga tributaria, con lo cual el fisco persigue obtener puntualidad en los pagos de impuestos y eliminar de esta manera los contribuyentes morosos.

Comparando brevemente las dos leyes, nos encontramos que el Decreto No. 59-87 operaba en base a tasas escalonadas así:

Renta Imponible Anual	Tasa del Impuesto
1) Hasta Q.30,000.00	12%
2) Desde Q.30,000.01 hasta Q. 60,000.00	22%
3) Desde Q. 60,000.01 en adelante	34%

Mientras que con el Decreto No. 26-92, no existen escalas, solo hay una tasa de

impuesto del veinticinco por ciento (25%), no importando el valor de la renta. Sin embargo, para los contribuyentes que operaban con rentas mayores de Q.60,000.00 si hubo beneficio fiscal, porque antes pagaban el 34% y ahora pagarán el 25%.

Sin perder de vista el efecto que puede provocar este cambio en las empresas petroleras, se presenta el siguiente ejemplo:

	Decreto <u>No.59-87</u>	Decreto <u>No.26-92</u>	<u>Diferencia</u>
Renta antes de Impto.	20	20	---
Tasa de Impuesto	34%	25%	9%
Impuesto a Pagar	6.8	5	1.8
Cantidad en millones de quetzales			

A simple vista se denota el beneficio obtenido; en términos relativos el ahorro es del 9% y en términos absolutos hubo una disminución de Q.1,800,000.00

## e) Pérdidas y Ganancias de Capital

El artículo No. 25 establece: "La ganancia o pérdida resultante de la transferencia, cesión, compra-venta, permuta, u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales o jurídicas, cuyo giro habitual no sea comerciarlizar con dichos bienes o derechos, constituye ganancia o pérdida de capital. Para estos efectos, no se considera el resultado de las operaciones efectuadas con bienes muebles del hogar y de uso personal del contribuyente o de sus familiares dependientes".

Los artículos Nos. 26 y 27 de la ley del I.S.R. establecen lo concerniente a operaciones de cambio o permuta y el valor de la transferencia así: Cuando se trate de operaciones de cambio o permuta, ambas partes se encuentran sujetas al pago del impuesto y cada una deberá establecerlo por separado. El valor de la operación es el convenido por las partes, el que debe ser



igual al consignado en el documento que se otorgue y no podrá ser menor al valor que corresponda a los bienes o derechos a la fecha de la misma.

El artículo 28, establece lo relativo al costo base del bien, según la literal a) inciso i): "Para las personas jurídicas y para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad según el Código de Comercio, el costo base del inmueble será el valor de su adquisición, más el valor de las mejoras incorporadas al mismo, comprobadas con la documentación fehaciente, menos las depreciaciones acumuladas y contabilizadas hasta la fecha de enajenación, tanto sobre el valor original del bien como de las mejoras que se le incorporaron. Si se trata de activos fijos depreciables que hayan sido revaluados, se estará a lo que establece el inciso c) del artículo 14 de esta ley."

Por aparte, el artículo No. 29 se lee:  
"Disminución de la Ganancia o Pérdida. Si

la suma de las deducciones a que se refiere el artículo anterior es inferior al valor de la enajenación del bien, el resultado es una ganancia de capital, en caso contrario, existe una pérdida de capital."

Las pérdidas de capital solamente se pueden compensar con ganancias de capital. La pérdida no compensada no da derecho al contribuyente a la deducción o crédito alguno de este impuesto, y puede utilizarse solamente para compensar ganancias de capital que se produzcan en años posteriores, hasta por un plazo máximo de cinco años, contados desde el año en que se produjo la pérdida. Si al concluir el plazo aún existe un saldo de tal pérdida de capital, ésta ya no podrá deducirse por ningún motivo. (Gasto no deducible).

Asimismo, el artículo No. 30 establece: "Determinación del Impuesto y Forma de Pago. El impuesto sobre las ganancias de capital determinadas conforme el artículo anterior, será el equivalente al quince por

ciento (15%) de dichas ganancias y el mismo tendrá carácter de pago definitivo."

El referido impuesto, se pagará en la fecha en que el contribuyente debe presentar la declaración jurada del Impuesto sobre la Renta del correspondiente período anual de imposición.

En el artículo 10 del reglamento se amplía un poco más sobre la forma de pago del impuesto.

- a) El impuesto sobre las ganancias de capital debe sumarse al ISR determinado en la declaración jurada.
- b) Cuando no resulte impuesto en la declaración jurada; pero si haya ganancia de capital, siempre debe reportarse el 15% de dichas ganancias como pago definitivo.
- c) En las casos en que la suma del ISR del período anual de imposición, más el impuesto sobre ganancias de capital,

excedan las sumas de los pagos a cuenta y retenciones que el contribuyente haya descontado trimestralmente, el saldo constituirá el impuesto a pagar.

Como se puede observar la nueva legislación trae cambios importantes y favorables para las empresas en general, incluyendo las compañías petroleras, este caso fue la reducción de la tasa de impuesto del 34%, según el Decreto del Congreso No. 59-87 al 15% según la nueva ley, que redundó en un ahorro de 19 puntos. Sin embargo, en compensación al descuento que otorga la ley, establece un límite de cinco años para que las empresas puedan compensar sus pérdidas de capital contra ganancias de capital, en su defecto si al final de los cinco años, aún existiera saldo de tal pérdida, ésta deberá registrarse contablemente como gasto no deducible.

Así también el Decreto No. 26-92, establece que el pago se realice en el mismo año en que se generan las ganancias de capital, mientras que en la ley anterior, se contaba

con la facilidad de que el pago del impuesto se hiciera en tres cuotas anuales e iguales sin interés alguno.

Para ilustrar con mayor facilidad este cambio en el pago del impuesto, se presenta el siguiente ejemplo:

Venta de Vehículo

Costo Original	Q. 50,000
(-) Dep.Acum.	<u>20,000</u>
Valor en libros	Q. 30,000
(-) Precio de Venta	<u>40,000</u>
Ganancia de Capital	Q. 10,000 =====

	Decreto <u>No.59-87</u>	Decreto <u>No.26-92</u>	<u>Diferencia</u>
Ganancia de Capital	10,000	10,000	---
Tasa de Impto.	34%	15%	19%
Impuesto	3,400	1,500	1,900
Plazo	3 años	1 año	2 años

Como se puede observar, se obtiene un ahorro del 56% en el pago del impuesto; lo que es beneficioso desde el punto de vista financiero y apalancamiento operacional.

## f) Depreciaciones

Según el Decreto del Congreso No.26-92, las depreciaciones también fueron sujetas a modificaciones en sus porcentajes, dichos cambios en las depreciaciones propician una mejoría en la liquidez de las empresas petroleras, porque conlleva a pagar menos impuesto sobre la renta, al incrementar la base deducible. Otro aspecto importante también permitirán la reposición de los bienes en uso.

A continuación se presenta un cuadro comparativo que muestra los cambios en los porcentajes de depreciación:

<u>Descripción del Activo</u>	<u>Decreto No.59-87</u>	<u>Decreto No.26-92</u>	<u>Diferencia</u>
- Edificios	5%	5%	0
- Arboles, Arbustos, Frutales, Otros árboles y especies vegetales	10%	15%	5%
- Instalaciones no adheridas a los			

<u>Descripcion del Activo</u>	Decreto	Decreto	<u>Diferencia</u>
	<u>No.59-87</u>	<u>No.26-92</u>	
inmuebles, mobiliario y equipo de oficina, buques, tanques, barcos y material Ferroviario, marítimo, fluvial, lacustres	10%	20%	10%
- Maquinaria, vehículos en general, guías, aviones, remolques, semiremolques, contenedores y material rodante de todo tipo ex- cluyendo el ferroviario. Asimismo, los semovientes utilizadas como animales de carga o de trabajo.	20%	20%	0
- Equipo de Computación	10%	25%	15%
- Herramientas, porcela- na, cristalería, man- telería, y similares; reproductoras de raza machos y hembras.	25%	25%	0
- Para los bienes no in- dicados en los incisos anteriores.	10%	10%	0

Como se puede observar, hubo tres cambios en las tasas de depreciación así:

- a) Arboles, arbustos  
y vegetales aumentó en 5%
- b) Instalaciones no  
adheridas a los  
inmuebles y mobiliario  
aumentó en 10%
- c) Equipo de Computación  
aumentó en 15%

Estos cambios en las tasas de depreciación, además de que logran incrementar los gastos deducibles, ayudarán a que las empresas puedan renovar sus equipos con mayor prontitud.

A continuación se ilustra el efecto del cambio en las tasas de depreciación; suponiendo que el total de activos de una compañía petrolera es de Q. 50,000,000.



## COMPARACION DE DEPRECIACION ANUAL

Descripcion del Activo	Valor Original	Decreto No.59-87	Decreto No.26-92	Diferencia
Terrenos	Q. 500			
Edificios	15,000	750	750	
Equipo Est. de Servicio	20,000	2,000	4,000	2,000
Instalaciones no Adheridas	10,000	1,000	2,000	1,000
Maquinaria, vehículo	3,000	600	600	
Mobiliario	1,000	100	200	100
Equipo de Computación	500	50	125	75
<b>T o t a l</b>	<b>50,000</b>	<b>4,500</b>	<b>7,675</b>	<b>3,175</b>
Tasa ISR		34%	25%	
Impto. a Pagar		1,530	1,919	
I.S.R. Economizado				389
Expresado en miles de Quetzales				

Como se puede apreciar el efecto neto en las tasas de depreciación en valores relativos es de 70.56% y valores absolutos es de Q.3,175,000.

Dentro de las compañías petroleras, las instalaciones en las Estaciones de Servicio, alcanzan valores muy altos dentro del rubro de sus activos, principalmente, porque está constituido por bombas de despacho, tanques de combustible y otra serie de equipo que se utilizan en todas las estaciones de las compañías.

Otro cambio en la tasa de depreciación, lo constituye el equipo de computación, que antes formaba parte del rubro mobiliario y equipo, de aquí en adelante se presentará por separado, y aunque este rubro no es tan significativo en esta clase de empresas, por lo menos se presentará los activos a valores más reales.

## g. Compensación de Pérdidas

Durante la vigencia del Decreto Ley 229 se permitía la compensación de pérdidas sin límite de años para su deducibilidad. Posteriormente, con la reforma tributaria, bajo el amparo del Decreto No. 59-87, éste no contempló como deducible las pérdidas de operación sufridas por las empresas, con excepción de las pérdidas en las actividades agropecuarias que sucedieran en forma extraordinaria. Esta regulación no aplicaba para las otras empresas, pues eso significaba que el Estado compartía sólo de las ganancias del contribuyente, y no así de sus pérdidas.

Por aparte, los artículos 24 de la ley del I.S.R. Decreto del Congreso No. 26-92 y 9 del reglamento, establece: "Los contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, podrán deducir de su renta neta, las pérdidas de

operación, toda vez que estén debidamente contabilizadas. Dichas pérdidas sólo podrán compensarse contra las rentas netas obtenidas dentro de los cuatro periodos de imposición inmediatos siguientes a aquel en que incurrió la pérdida." (El subrayado es del autor)

No deben tomarse en cuenta las pérdidas originadas por la venta o transferencia a cualquier título, de activos fijos y de otros bienes de capital. Si pasado los cuatro años, el contribuyente no amortiza totalmente su pérdida, este saldo no podrá acumularse ni compensarse en periodos de imposición posteriores.

Muchas empresas, que se encuentran en crisis económica, podrán utilizar este beneficio fiscal, ya que les ayudará a recuperarse de las pérdidas que se originen en el futuro, presentando como deducible mínimo el 25% anual de la pérdida, a la renta neta de ejercicios posteriores.

Nótese que la ley se refiere a la RENTA NETA, (Ingresos brutos menos costos y gastos) por lo tanto cuando haya pérdida neta, no procede este beneficio. Es necesario aclarar que la pérdida neta, se refiere a la pérdida contabilizada en los libros legalmente autorizados, de esa suerte, existe un conflicto de interpretación, en virtud que la administración tributaria excluye de la pérdida neta, los gastos no deducibles lo que implica una pérdida fiscal (extracontable). Sin embargo, de conformidad con la ley, debe de interpretarse todos aquellos gastos ocasionados en el giro de la empresa.

	A) Pérdida Contable	B) Pérdida Fiscal
Caso práctico:		
Ingresos brutos	4,000,000	4,000,000
menos:		
Costos/Gts deduc.	(5,000,000)	(5,000,000)
Costos/Gts no deduc	<u>(1,000,000)</u>	<u>(1,000,000)</u>
Pérdida neta s/ley	(2,000,000)	(2,000,000)
más:		
Gastos no deducibles		<u>1,000,000</u>
Pérdida neta fiscal		(1,000,000)
		=====

Por aparte el Código de Comercio en su artículo 32, establece lo concerniente a la recuperación de pérdidas, que permite que las empresas puedan amortizar sus pérdidas mediante aportaciones en efectivo, bienes inmuebles, activos fijos; con el fin de que las mismas recuperen el capital perdido. Esta es una opción adicional que tienen las empresas, para mejorar la sección de capital, usando el procedimiento establecido en el Código de Comercio.

A continuación se presenta un cuadro que muestra la forma en que se puede compensar las pérdidas:

	AÑO	AÑO	AÑO	AÑO	AÑO
	93	94	95	96	97
Renta Bruta	100	140	160	180	200
Menos:					
Costos y Gastos	<u>(112)</u>	<u>(120)</u>	<u>(130)</u>	<u>(140)</u>	<u>(270)</u>
(Pérdida) Renta Neta	<u>( 12)</u>	<u> 20</u>	<u> 30</u>	<u> 40</u>	<u>(70)</u>
Compensación	<u>    </u>	<u> 3</u>	<u> 3</u>	<u> 3</u>	<u> 0</u>
		(17)	(27)	(37)	(-)

Nótese que en el año 97, hubo otra pérdida, en este año el saldo de la pérdida del año 93 se reporta como no deducible. Es entonces, donde se inicia la deducción de la nueva pérdida para los años subsiguientes.

3.1.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto del Congreso No. 27-92

- Ampliación del Campo de Aplicación

La nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado, no contempla excepciones para su aplicación. La canasta básica, medicinas, alquileres, servicios profesionales, combustibles y lubricantes, etc. esto significa que todo acto o hecho debe pagar el 7% de impuesto.

Se estableció un impuesto al Valor Agregado sobre la venta o permuta de bienes muebles e inmuebles o de derechos reales constituidos sobre ellos. Pagará el IVA, también, la presentación de cualquier servicio en el territorio nacional, las importaciones, el alquiler de cualquier tipo de bienes.

El IVA se genera en el momento de la emisión de la factura o comprobante por la venta de bienes o por la prestación de servicios, y afectará al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por la ley del IVA. Son sujetos pasivos del Impuesto, los importadores habituales, los compradores, los beneficiarios y las sociedades civiles, mercantiles irregulares y de hecho. Están afectos también los copropietarios.

La base imponible de las ventas será el precio de operación, menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales, y deberán separarse los reajustes y recargos financieros, el valor de envases y embalajes, así como cualquier otro cargo por los contribuyentes a sus adquirentes.

La práctica ha demostrado que la evasión de impuestos, se hace presente, al emitir facturas no autorizadas por la D.G.R.I.; o la no emisión de las facturas. Por eso mismo, el fisco propuso varias opciones para contrarrestar la evasión. Entre las



principales se encuentran:

- Aceptar el crédito fiscal de las personas individuales, como deducible del impuesto sobre la renta.
- Emisión de "comprobante" cuando se realicen ventas a consumidores finales.
- Emisión de "facturas especiales", cuando un contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o por cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entregue las facturas correspondientes deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor, y le retendrá el impuesto respectivo. (Según artículo No.52).

Esta cláusula puede dar una interpretación equivocada en el sentido de facilitar que un contribuyente emita sus propias facturas, con el propósito de disminuir sus utilidades, entonces debe entenderse que este

procedimiento aplica sólo en aquellos casos especiales en que la persona individual que está vendiendo o prestando servicio, no tenga factura, por ejemplo servicios de jardinería, lavandería, mensajería, reparaciones varias, esto con el fin de evitar problemas de deducibilidad del gasto vía Impuesto sobre la Renta.

Según el Decreto Ley número 97-84, en el artículo 32, literal c), el petróleo y algunos de sus derivados estaban gravados con una tasa del cero por ciento (0%), es decir que las compañías petroleras no cobraban el IVA al facturar sus productos.

A partir del 1 de julio de 1992, que entró en vigencia el Decreto del Congreso No. 27-92, las empresas distribuidoras de combustibles y lubricantes, comenzaron a facturar sus productos con IVA.

Se esperaba que no hubiera efecto económico para la población guatemalteca, porque cada comprador por su parte puede utilizar el

crédito fiscal, como deducible del impuesto sobre la renta, si es consumidor final, y si es persona jurídica, el crédito lo puede compensar contra su débito, generado por sus ventas del mes.

Como se dijo anteriormente, las compañías petroleras antes no facturaban con IVA, por lo que el crédito fiscal generado por sus compras, se les acumulaba cada vez más y solamente podían recuperarlo solicitando su devolución ante la Dirección General de Rentas Internas, procedimiento que por experiencia se conoce que era muy lento. Esta situación afectaba a estas compañías porque les limitaba su capital de trabajo en esa proporción de sus compras.

Sin embargo la situación ahora es diferente, porque estas empresas si pueden aprovechar el total de sus créditos, compensándolo contra sus débitos; debido a que sus débitos en algunos casos son mayores que sus créditos, la diferencia no compensada de débito, la pueden utilizar como un apalancamiento o

financiamiento sin costo, tomando en cuenta que la declaración jurada del IVA, se debe presentar hasta dentro del mes calendario siguiente.

3.1.3 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Especial para Protocolos, Decreto del Congreso No.37-92

- Disminución del Campo de Aplicación

Se dice que hubo disminución del campo de aplicación, porque algunos de los hechos o contratos objetos del impuesto, que antes estaban enmarcados dentro de la Ley del Timbre, ahora pasaron a formar parte de la Ley del IVA.

A continuación se presenta un detalle de algunos de los actos o contratos que antes formaban parte de la Ley del Timbre.

<u>DOCUMENTOS</u>	<u>7% IVA</u>	<u>EXENTOS</u>
- Título de Crédito		XX
- Facturas, recibos por la prestación de servicios personales, cuando no haya relación de dependencia.	XX	
- Facturas, recibos, por el pago de honorarios por servicios profesionales	XX	
- Los comprobantes de pago por servicios prestados, agentes de seguros y fianzas.	XX	
- Los contratos para la prestación de servicios no personales a futuro.	XX	
- Los bonos de prenda		XX

La nueva Ley del Timbre beneficia en general a todas la empresas que requieran financiamiento en virtud de que el artículo 11, numeral 16, establece que: "Los créditos y préstamos otorgados por los bancos, financieras y demás entidades autorizadas por la Superintendencia de Bancos para cualquier destino, quedan exentas.

3.1.4 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo  
Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.  
Decreto del Congreso No.38-92

Como consecuencia de la vigencia de esta ley, toda la población guatemalteca resultó beneficiada, porque por primera vez hubo una reducción de precios en los combustibles, equivalente hasta en Q.2.00 para la gasolina super y regular; no así, en esa misma magnitud, al diesel, pues anteriormente ya habían subido los precios de super y regular, y el precio del diesel se mantuvo, bajo el entendido de que la población no resultara tan afectada.

La reducción de precios en los combustibles se debió a que el Estado decidió reducir el sobrecargo compensatorio que les cobraba a las compañías petroleras, en esa misma proporción. Es decir que las compañías únicamente son recaudadoras del sobrecargo compensatorio, y en la medida en que el Estado se las redujo a éstas, también bajaron los precios para todos los consumidores.

- Pérdida en la administración del Sobrecargo  
Compensatorio.

El sobrecargo compensatorio, como se trató en líneas anteriores, quedaría derogado a partir del 1 de julio de 1993. Este rubro representa aproximadamente 740 millones de quetzales para el presupuesto de la nación; actualmente se estima que con la nueva medida legal, recibirá aproximadamente 500 millones de quetzales, la diferencia obedece a que se redujo el precio en los combustibles.

El sobrecargo compensatorio que recaudaban las empresas lo debían pagar 15 días calendario después del mes de su recaudación. Uno de los cambios que se presenta con la nueva ley, es que el impuesto debe liquidarse en el transcurso de los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente a la de aplicación del impuesto. Es aquí precisamente donde resulta la pérdida en la administración del sobrecargo compensatorio, debido a que las compañías retenían por más tiempo esos valores, los cuales bien podían utilizar como apalancamiento financiero.

A continuación, se presenta un cuadro que muestra el efecto del nuevo sistema de pagos.

	<u>Mensual</u>	<u>Semanal</u>
a) Sobrecargo Compensatorio	15,000,000	3,750,000
b) Decreto 38-92	<u>12,000,000</u>	<u>3,000,000</u>
Diferencia	<u>3,000,000</u> =====	<u>750,000</u> =====
Porcentaje de Disminución	20%	20%
Tasa de Interés Bancario	13%	13%
a) Interés (15,000,000X13%)	160,273.97	9,349.32
b) Interés (12,000,000X13%)	<u>128,219.18</u>	<u>7,479.45</u>
Diferencia	<u>32,054.79</u> =====	<u>1,869.87</u> =====

Como se puede observar, los intereses que se generan por el apalancamiento financiero, disminuyen Q.32,054.79 al mes y Q.1,869.87 semanalmente, equivalente al 20% de disminución en los dos casos. Pero no se trata sólo de evidenciar la pérdida en intereses por apalancamiento que tenían las empresas petroleras, sino que lo más importante es mostrar la falta de liquidez entre la sincronización de las obligaciones a



corto y mediano plazo y el capital de trabajo, lo que provocó un desequilibrio de flujo de efectivo.

La falta de recaudación del sobrecargo compensatorio por parte de las empresas petroleras, podría provocar la utilización del crédito bancario.

- Prórroga de la vigencia del sobrecargo Compensatorio, Decreto del Congreso No. 31-79

El día 1 de julio de 1993 entró en vigencia el Decreto del Congreso No. 26-93, el cual en su artículo 1, reforma el inciso b) del artículo 25 del Decreto número 38-92 del Congreso de la República, Ley de Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, prorrogando la vigencia del Decreto número 31-79 del Congreso de la República y sus modificaciones por tiempo indefinido hasta que se establezcan por el Congreso las disposiciones que regulen los precios de derivados de petróleo y las normas de comercialización de los mismos.

Esta nueva condición no modifica la opinión expresada por el autor en las páginas anteriores, debido a que los valores pagados en los meses de julio, agosto y septiembre de 1993, significan aproximadamente un 10% del sobrecargo compensatorio que se pagaba antes de la Modernización Tributaria.

Ejemplo:

Sobrecargo compensatorio:

a junio de 1992	Q. 15,000,000
a julio de 1993	1,500,000

## CONCLUSIONES

1. La Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del petróleo, efectivamente incrementa las actividades administrativas de las empresas, sobre todo en las etapas previo a la determinación del pago del impuesto, debido a que este proceso debe realizarse semanalmente.
2. La Modernización Tributaria, si provoca demoras en la toma de decisiones, principalmente porque el período que existe entre la publicación y la vigencia de las leyes es muy corto, esta situación genera desconcierto entre los contribuyentes, porque no cuentan con el tiempo necesario para poder analizar detenidamente los efectos de cualquier decisión que tengan que tomar.
3. Al analizar la Revaluación de Activos fijos, se logró demostrar que realmente no es un beneficio fiscal, pues resulta que es más rentable depositar el valor del impuesto en un banco, que realizar la revaluación.

4. La Reinversión de Utilidades sí garantiza un beneficio fiscal, toda vez que se cumpla con el proyecto de inversión en el año siguiente, de lo contrario será un gasto no deducible.
  
5. La nueva forma de declarar los pagos a cuenta no constituyen un beneficio al contribuyente pues con el Decreto 59-87 se declaraba en base a la renta neta, y en el Decreto 26-92 se hace en base a la renta bruta del trimestre, lo que al final redunda en un pago igual o mayor tomando en cuenta que las ventas brutas se pueden incrementar mensualmente.
  
6. Las Pérdidas y Ganancias de capital a pesar de que ofrecen una reducción de diecinueve puntos sobre el impuesto a pagar, no constituye un total beneficio fiscal, pues se perdió el derecho a compensar las pérdidas en el tiempo que fuera necesario, ya que ahora existe un límite de cinco años.
  
7. En el rubro de depreciaciones se comprobó que efectivamente constituye beneficio fiscal directo, en primer lugar porque no genera ningún costo para las empresas y en segundo lugar los activos estarán registrados a valores actuales.

8. La compensación de Pérdidas es un beneficio más que obtuvo el sector empresarial, pues en este caso el Estado compartirá además de las ganancias, también de las pérdidas del giro normal de las actividades de las empresas.
  
9. Derivado del análisis que se hizo al comparar la nueva ley del Impuesto a la distribución de Petróleo Crudo y Combustibles, con el Sobrecargo Compensatorio se logró determinar que las compañías petroleras si tendrán problemas de liquidez, el cual se presenta al pagar el impuesto en forma semanal, y no quince días después del mes de la recaudación como anteriormente se venía realizando.



## RECOMENDACIONES

1. Se le recomienda al Ministerio de Finanzas Públicas, que planifique adecuadamente su compañía publicitaria (escrita, televisada, radial, etc), previo a que entren en vigencia nuevas leyes y que sea permanente durante el primer año de vigencia de las mismas con la finalidad de que los contribuyentes se familiaricen con los procedimientos de las leyes que comprenda un nuevo régimen tributario.
  
2. Se le recomienda al Ministerio de Finanzas Públicas que previo a realizar modificaciones o emitir nuevas leyes, debe capacitar a los servidores públicos, para que puedan orientar oportunamente a los contribuyentes.
  
3. Tanto las empresas petroleras, como las de otros sectores, no deben confiarse en que los problemas fiscales se resuelvan en la medida en que vayan ocurriendo, pues las consecuencias pueden ser muy desagradables, por tal razón se recomienda que las mismas eleven el nivel de capacitación fiscal a sus empleados, para que se encuentren acordes a los

últimos cambios en las leyes, y poder ofrecer una mejor asesoría a su empresa.

4. A las compañías petroleras se les recomienda evaluar profesionalmente cualquier oferta fiscal, pues deben de tomarse en cuenta muchos elementos antes de tomar una decisión, para prevenir casos como por ejemplo el de la Revaluación de Activos fijos, que por simple inspección se ve muy atractiva, pero al profundizar en su análisis resulta que el retorno de la inversión no es apropiado.



## BIBLIOGRAFIA

## LEYES

- Impuesto de Gasolina a favor de las municipalidades  
Decreto Ley No. 580 (derogado).
  
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto del  
Congreso No.59-87 (derogado).
  
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto del  
Congreso No. 97-84 (derogado).
  
- Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres  
Fiscales Decreto No. 61-87 (derogado).
  
- Ley del Impuesto al consumo de productos derviados  
del Petróleo, Decreto Ley No. 58 (derogado).
  
- Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto No. 26-92.
  
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No.  
27-92.

- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto No.37-92.
- Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, Decreto No.38-92.
- Sobrecargo Compensatorio, Decrto Ley Nos. 31-79 y 39-82.

#### REGLAMENTOS

- Acuerdo Gubernativo No. 450-88, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (derogado).
- Acuerdo Gubernativo No. 448-88, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (derogado).
- Acuerdo Gubernativo No. 449-88, Reglamento de la Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales (derogado).
- Acuerdo Gubernativo No. 624-92, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Acuerdo Gubernativo No. 509-92, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
  
- Acuerdo Gubernativo No. 737-92, Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.
  
- Acuerdo Gubernativo No.508-92, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.

#### TESIS

Rodas De León, Enrique Jacobo. PRINCIPALES  
CARACTERISTICAS DEL SISTEMA IMPOSITIVO DE GUATEMALA  
Y LA APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.  
Guatemala, marzo 1984. Universidad Rafael  
Landivar, Facultad de Ciencias Económicas. P.83-87

#### REVISTAS

Instituto de Contadores Públicos y Auditores. AUDITORIA  
Y FINANZAS No. 62, junio 1987. P.31-35

**DICCIONARIOS**

**Grupo Editorial Océano**

**Diccionario de la Lengua Española**

**Ediciones Océano, España 1985**