

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN UN ALMACEN  
FISCAL AUTORIZADO PARA UNA IMPORTADORA Y  
DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES**

**TESIS**

**PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD  
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**POR**

**ANA MARIA VICENTE HERNANDEZ**

**PREVIO A CONFERIRSELE EL TÍTULO DE  
CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA  
EN EL GRADO ACADÉMICO DE**

**LICENCIADA**

**GUATEMALA, ABRIL 2006**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA**

Decano:	Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Secretario:	Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra
Vocal I:	Lic. Canton Lee Villela
Vocal II:	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal III:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal IV:	P.C. Efrén Arturo Rosales Alvarez
Vocal V:	P.C. José Abraham González Lemus

**PROFESIONALES QUE PRACTICARON**  
**LOS EXAMENES DE AREAS PRÁCTICAS**

Matemática – Estadística:	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
Contabilidad:	Lic. José Adán de León
Auditoria:	Lic. Mibzar Amos Castañon Orozco

**PROFESIONALES QUE PRACTICARON**  
**EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente:	Lic. Guillermo Javier Cuyún González
Examinador:	Lic. Salvador Giovanni Garrido Valdez
Examinador:	Lic. Rolando Ortega Barreda

Guatemala, 31 de octubre de 2005.

Licenciado  
**Eduardo Antonio Velásquez**  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su despacho.

Señor Decano:

De conformidad con la designación que me fue otorgada el 10 de marzo de 2005, según referencia DIC. AUD. 79-2005, procedí a asesorar a la estudiante **Ana María Vicente Hernández**, con carné estudiantil No. 97-14755, durante la investigación para la elaboración de su tesis titulada: **"EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN UN ALMACEN FISCAL AUTORIZADO PARA UNA IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES"**; con relación a lo anterior le informo lo siguiente:

He revisado el trabajo en mención y considero que el mismo satisface los objetivos propuestos de su designación.

Se respetó la forma y contenido que la estudiante realizó, pero se le trasladaron sugerencias relacionadas con el tema, que fueron aceptadas e incluidas en el trabajo.

Con base a lo anterior recomiendo que se acepte el trabajo en mención para sustentar el Examen Privado de Tesis, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciada.

Atentamente,



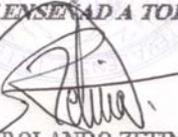
**Lic. Genrry David García de León**  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 7,831

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
VEINTE DE FEBRERO DE DOS MIL SEIS .**

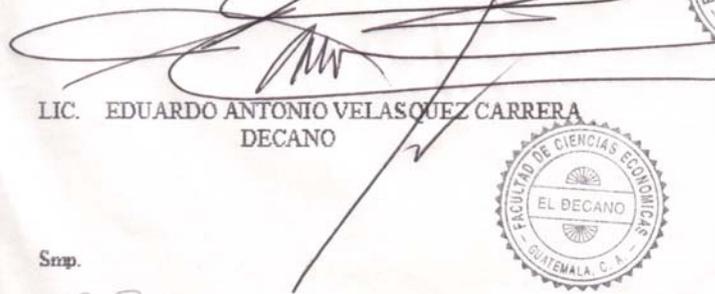
Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.3, Subinciso 6.3.1 del Acta 4-2006 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 16 de febrero de 2006, se conoció el Acta AUDITORIA 195-2005 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 28 de noviembre de 2005 y el trabajo de Tesis denominado: "EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN UN ALMACEN FISCAL AUTORIZADO PARA UNA IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES", que para su graduación profesional presentó la estudiante ANA MARIA VICENTE HERNANDEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑADA A TODOS"

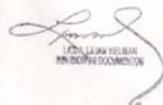
  
LIC. OSCAR ROLANDO ZETINA GUERRA  
SECRETARIO



  
LIC. EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA  
DECANO



Snp.

  
LIC. JUAN VELASQUEZ  
AN DOBRE DOCUMENTOS

## **DEDICATORIA**

- A DIOS TODO PODEROSO:** Dueño de todas las cosas, me ha regalado la vida y hoy me permite alcanzar uno de mis sueños mas anhelados.
- A MIS PADRES:** Anita de Jesús Hernández de Vicente  
Victor Manuel Vicente Santander  
Que con su esfuerzo y dedicación, han sido ejemplo de responsabilidad y entrega, en especial a mi madre que siempre ha estado a mi lado demostrando su amor de una forma extraordinariamente incondicional.
- A MI ESPOSO:** Marvin Jerónimo Flores Ortiz  
Eres la luz de mi vida, gracias por tu amor.
- A MIS HERMANOS:** Dorita, Magaly, Manuel y Glenda  
Por su cariño y apoyo en este reto.
- A MIS SOBRINOS(AS):** Mario, Abner, Alexis, Karol, Diego, Alejandra, Katherine, José, Abraham y Fernanda  
Por sus miradas llenas de esperanza.
- A MI FAMILIA:** En general, pero muy especialmente a Justa y Marcela Debián.
- A MIS MAESTROS(AS)** Gladys de Guzmán, Julia de Guilló, Ángel Ochoa, Corina Interiano, Aura Reynosa, Juan José Rosales y Carlos Hall.
- AGRADECIMIENTO ESPECIAL:** Lic. Jorge A. Corzantes  
Por su tiempo, dedicación, asesoría y apoyo, en el desarrollo de este proyecto.
- A MI ASESOR:** Lic. Genrry García  
Por su importante aporte para la conclusión de este trabajo.
- A MIS AMIGAS(OS):** Lilian Crispin, Mirna Muralles, Bárbara Herrera, Angélica Guillén, Alciohana Morataya, Keren Calito, Wendy Paiz, Virna Álvarez, Haroldo Avalos, Ileana Rosales y Neyra Orellana  
Siempre han sido un apoyo incondicional.

## INDICE

Pág.

Introducción

### CAPITULO I

<b>1.</b>	<b>LA EMPRESA IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES</b>	<b>1</b>
1.1	Aspectos Generales	1
1.1.1	Empresa	1
1.2	Antecedentes del uso de los combustibles	2
1.2.1	Origen y elementos de petróleo	2
1.2.2	Reseña histórica sobre la exploración y explotación del petróleo en Guatemala	4
1.2.2.1	Áreas de mayor explotación y exploración en la actualidad	6
1.3	Definición de una empresa importadora y distribuidora de combustibles	7
1.4	Requisitos legales para la constitución de una importadora y distribuidora de combustibles	8
1.4.1	En el Registro Mercantil	8
1.4.2	En la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)	9
1.4.3	Ante el Ministerio de Energía y Minas	10
1.5	Estructura organizacional general de la empresa distribuidora de combustibles	11

### CAPITULO II

<b>2.</b>	<b>ALMACÉN FISCAL</b>	<b>14</b>
2.1	Definición de almacén fiscal	14
2.1.1	Auxiliares de la función pública aduanera	14
2.1.2	Depósito de aduanas o depósito aduanero	14
2.1.3	Depósitos aduaneros privados de combustibles	14

	Pág.	
2.2	Requisitos legales para autorizar un almacén fiscal	15
2.3	Almacén general de depósito	16
2.4	Diferencia entre almacén fiscal y almacén general de depósito	17
2.5	Tipo de combustibles a comercializar en el almacén fiscal	18
2.5.1	Gasolina Superior	18
2.5.2	Gasolina Regular	19
2.5.3	Avjet	19
2.5.4	Kerosina	19
2.5.5	Diesel	19
2.5.6	Fuel Oil o Bunker	19
2.5.7	Spraytex	19
2.5.8	Características físicas de los tanques de almacenamiento de combustibles	20
2.6	Funciones de un almacén fiscal	21
2.7	Obligaciones fiscales del almacén fiscal	22
2.8	Aspectos generales para operar como almacén fiscal	22
2.8.1	Plazo para operar un depósito aduanero	23
2.8.2	Constitución de una póliza de fianza	23
2.8.3	Delegaciones aduaneras	23
2.8.4	Plazo de almacenamiento	24
2.8.5	Control de ingreso y salida del almacén fiscal	24
2.9	Operaciones autorizadas en un almacén fiscal	24
2.9.1	Procedimiento para ingresar producto al almacén fiscal, proveniente de cualquier país que no pertenezca al territorio centroamericano	25
2.9.2	Procedimiento para ingresar producto al almacén fiscal proveniente de territorio centroamericano	26
2.9.3	Procedimiento para nacionalizar producto	26
2.9.4	Procedimiento para realizar reexportaciones	27

	Pág.	
2.9.5	Procedimiento para venta a empresas maquiladoras	28
2.9.6	Procedimiento para la venta a empresas ubicadas en zonas francas	29
2.9.7	Procedimiento para la venta de diesel a empresas conectadas al sistema eléctrico nacional	30

### **CAPITULO III**

<b>3.</b>	<b>LEYES QUE REGULAN LAS OPERACIONES DE UN ALMACÉN FISCAL Y LA IMPORTACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE COMBUSTIBLES</b>	<b>32</b>
3.1	Leyes Locales	32
3.1.1	Resolución Número 132-2004 (COMIECO XXX), del Consejo de Ministros de Integración Económica	32
3.1.2	Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo Decreto 38-92	33
3.1.3	Impuesto al Valor Agregado, sus Reformas Decreto 27-92 y Acuerdo Gubernativo 311- 97	35
3.1.4	Ley de Hidrocarburos Decreto Ley 109-83	35
3.1.5	Ley de Comercialización de Hidrocarburos Decreto 109-97	35
3.1.6	Acuerdo Gubernativo 447-2001 Reglamento para el funcionamiento de Almacenes Fiscales	38
3.1.7	Ley de Almacenes Generales de Depósito Decreto 1746	38
3.1.8	Acuerdo que aprueba los formatos de pólizas o declaraciones de mercancías para distintos regímenes aduaneros Acuerdo Ministerial 059-2000	38
3.2	Acuerdos Internacionales	40
3.2.1	Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994	40
3.2.2	Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)	41

		Pág.
3.2.3	Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)	42

#### **CAPITULO IV**

<b>4.</b>	<b>CONTROL INTERNO</b>	43
4.1	Definición	43
4.2	Importancia	44
4.3	Objetivos	45
4.4	Características	45
4.5	Elementos	45
4.6	Métodos de evaluación	46
4.7	Pruebas de los controles	46
4.8	Normas Internacionales de Auditoria, aplicables al Control Interno La Norma Internacional de Auditoria No. 400 Evaluación de Riesgo y Control Interno	47

#### **CAPITULO V**

<b>5.</b>	<b>AUDITORIA INTERNA</b>	49
5.1	Definición	49
5.2	Importancia	50
5.3	Objetivos	50
5.4	Función	52
5.5	Independencia del auditor interno	52
5.6	Estándares de Auditoria Interna	52
5.7	Controles Preventivos	53
5.8	Controles Descriptivos	53
5.9	Controles Detectivos	53
5.10	Controles Sustantivos	54

	Pág.	
5.11	Procedimientos Formales	54
5.12	Niveles de Autoridad	54
5.13	Frecuencia Periódica (Predeterminada)	55
5.14	Muestreo Selectivo	55
5.15	Papel del auditor en el cumplimiento del control interno	56

## **CAPITULO VI**

<b>6.</b>	<b>EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN UN ALMACÉN FISCAL AUTORIZADO PARA UNA IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES (APLICACIÓN)</b>	<b>58</b>
6.1	Programa de auditoria para evaluar el control interno en un almacén fiscal autorizado para una importadora y distribuidora de combustibles	59
6.2	Evaluación de controles para minimizar los riesgos fiscales	63
6.2.1	Evaluación de los requisitos que exige la Superintendencia de Administración Tributaria para operar como almacén fiscal	63
6.2.2	Evaluación de los requisitos que exige la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre los productos que se almacenan y comercializan en un almacén fiscal	67
6.3	Evaluación de controles para minimizar los riesgos financieros	88
6.3.1	Evaluación del control de inventarios	88
6.3.2	Evaluación del control de los despachos de producto	92
6.3.3	Evaluación del control de las formas prenumeradas	94
6.3.4	Evaluación del control de las pérdidas y ganancias operacionales en los inventarios de combustibles	99
6.4	Evaluación de los beneficios financieros de operar como almacén fiscal	103
6.4.1	Evaluación de los beneficios financieros de la no erogación de efectivo al momento de las importaciones	103
6.4.2	Evaluación de beneficios por erogación de efectivo al momento del pago	

	Pág.
del Impuesto al Valor Agregado y la recuperación del Crédito Fiscal	105
6.4.3 Evaluación de los beneficios o riesgos financieros por cambios en la legislación guatemalteca, que afecta la distribución de los combustibles	107
6.5 Informe de Auditoria Interna	107
CONCLUSIONES	121
RECOMENDACIONES	123
BIBLIOGRAFIA	125
ANEXOS	

## INTRODUCCION

Guatemala es un país eminentemente importador de combustibles derivados del petróleo, derivado de esto las empresas que se dedican a la importación y distribución de combustibles, solicitaron que se habilitara una figura fiscal, que les permitiera ser más eficientes en sus operaciones comerciales, de ahí surgen los Almacenes Fiscales o Depósitos Aduaneros.

Iniciar operaciones bajo esta figura fiscal implica cambios en la estructura de control interno; por lo cual se identificó la necesidad de desarrollar la presente investigación que lleva como título: **“Evaluación del Control Interno en un Almacén Fiscal Autorizado para una Importadora y Distribuidora de Combustibles”**, cuyo propósito principal consiste en evaluar el control interno de una empresa importadora y distribuidora de combustibles, desde el punto de vista de Auditoria Interna e identificar aquellas áreas que deben ser fortalecidas para evitar contingencias fiscales.

El desarrollo de esta investigación inicia con el Capítulo I, se abarcan temas generales sobre la empresa Importadora y Distribuidora de Combustibles, antecedentes históricos del uso de los combustibles y la exploración y explotación del petróleo en Guatemala.

El Capítulo II, trata todo lo relacionado al termino “Almacén Fiscal”, definición, función, requisitos para su autorización, diferencia entre Almacén Fiscal y Almacén General de Deposito, y se desarrolla un procedimiento administrativo para cada régimen aduanero autorizado para un almacén fiscal, que puede ser utilizados como guía para el desarrollo de las operaciones comerciales.

En el Capítulo III, se desarrolló el marco jurídico aplicable tanto a nivel nacional como internacional, debido a que este tipo de figuras fiscales no sólo facilita el comercio local, sino con otros países de la región.

Aspectos de Control Interno se abordan en el Capítulo IV, adicionalmente se incluye parte del contenido de la Norma Internacional de Auditoría No. 400 “Evaluación de Riesgo y Control Interno”. En el Capítulo V, se trata el tema de Auditoría Interna, la importancia que ésta tiene, sus objetivos, sus estándares y el papel del Auditor en el cumplimiento del control interno.

Concluye la investigación con el Capítulo VI, es la aplicación de la Evaluación del control interno en un Almacén Fiscal autorizado para una importadora y distribuidora de combustibles.

Aspectos de forma que facilitan la comprensión para el lector se incluyen en la tesis, se pueden observar pies de página, que se identifican por dos números, el primero hace relación con el orden alfabético que le corresponde al libro en la bibliografía y el segundo al número de página de donde fue extraída la cita textual que se encuentran al final de cada párrafo que fue copiado textualmente.

## CAPITULO I

### 1. LA EMPRESA IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES

#### 1.1 Aspectos Generales

##### 1.1.1 Empresa

“Las Empresas poseen un patrimonio, dentro del cual están representados los elementos económicos, naturaleza y capital; en ellas prestan servicios personas cuyo esfuerzo es el trabajo. Además, existe una organización, subordinada a una voluntad directiva, que determina el objetivo de la unidad económica, la utilización de los medios para lograrlo y asume la responsabilidad de la misma.” (5:758)

“El conjunto de las operaciones que realizan las empresas puede dividirse en seis grupos:

- 1) Operaciones técnicas (producción, fabricación, transformación).
- 2) Operaciones comerciales (compras, ventas, permutas).
- 3) Operaciones financieras (búsqueda y administración de capitales).
- 4) Operaciones de seguridad (protección de bienes y de personas).
- 5) Operaciones de contabilidad (inventario, balance, precio de costo, estadística, etc.).
- 6) Operaciones administrativas (previsión, organización, mando, coordinación y control).

Estos seis grupos de operaciones o funciones esenciales existen siempre en toda empresa, sea ésta simple o compleja, pequeña o grande.” (10:7)

##### **Empresa Importadora**

Son las empresas que su giro comercial es la internación de bienes o productos procedentes de otros países para comercializarlos en un mercado que les permita obtener ganancias, con el fin de lograr un crecimiento económico.

### **Empresa Distribuidora**

Son aquellas empresas que participan como intermediarias en a la distribución de bienes o productos los cuales pueden ser de origen nacional o extranjero.

### **Comercialización de los Combustibles en el Contexto Nacional**

Guatemala es un país dependiente de los precios internacionales de los derivados del petróleo cuyo constante incremento afecta la economía del país. La factura petrolera para el año 2004 fue de US\$1,047.5 millones.

El consumo total de los derivados de petróleo es de 2,814,000 galones diarios, siendo los combustibles de mayor consumo por la población: Diesel con 946,000 galones, gasolinas con 767,000 galones y Gas Licuado de Petróleo con 307,000 galones diarios.

### **Factores que integran el precio de los combustibles en Guatemala**

- Precios Internacionales
- Tasa de Cambio
- Costos de internación
- Derechos Arancelarios de Importación (Dependiendo de su vigencia)
- Ganancias marginales
- Transporte
- Seguros por transporte
- Impuestos (Impuesto al Valor Agregado)
- Impuesto a la distribución de combustibles, Decreto 38-92 (Dependiendo de su vigencia)

## **1.2 Antecedentes del uso de los combustibles**

### **1.2.1 Origen y elementos de petróleo**

#### **Petróleo**

“Este combustible es el resultado de la putrefacción de organismos acuáticos, vegetales y animales que habitaban en los mares, lagunas o desembocaduras de los ríos. Solamente

se le encuentra en los lugares de origen sedimentario. La materia orgánica se depositó recubierta de sedimentos, quedando progresivamente a mayor profundidad y transformándose en hidrocarburos a través de un proceso de putrefacción protagonizado por bacterias. A medida que los sedimentos se hacen compactos a causa de la presión interna de la corteza terrestre se formó la roca madre y posteriormente, por impregnación, el petróleo empapó las arenas y rocas porosas, que son las rocas almacén, concentrándose y permaneciendo en yacimientos.” (7:2018)

“Líquido natural aceitoso e inflamable, constituido por una mezcla de hidrocarburos que se extrae de lechos geológicos continentales o marítimos. Mediante procesos de destilación, refinación y petroquímica, se obtienen de él diversos productos utilizables con fines energéticos o industriales.” (4:5)

### **Reseña histórica sobre los derivados del petróleo**

“Los derivados del petróleo que se filtraban a través de las capas superficiales de la tierra, tienen una historia muy antigua. Lo que interesa aquí es su aplicación en la era de la Revolución Industrial, que exigía una iluminación mejor como demuestra el estímulo de la industria del gas. Las lámparas de petróleo se perfeccionaron después de 1783 con la introducción de nuevos tipos de pabilo que más tarde recibieron la aportación del quemador circular de petróleo con mecha cilíndrica de cristal, bautizada con el nombre de «Argand» por su inventor. La introducción de la iluminación de gas sirvió únicamente para mostrar las deficiencias de los aceites animales y vegetales que se conocían.

En 1848, el británico James Young empezó a fabricar un lubricante a partir de un brote de petróleo crudo que apareció por un breve tiempo en una mina de carbón. Posteriormente, hizo aceite de parafina destilando un esquisto llamado torbanita, cuyas reservas tampoco duraron demasiado. A fines de la década de 1850 vendía aceite de parafina para iluminación hecho de nafta de alquitrán, mientras que competidores estadounidenses fabricaban el llamado «aceite de carbón» producido con un mineral parecido al asfalto encontrado en Nueva Brunswick, Canadá.

Al mismo tiempo, Abraham Gesner, un médico londinense aficionado a la geología patentó un método de destilación de la roca asfáltica que producía un líquido refinable por tratamiento con ácido sulfúrico y cal, que entonces había que volver a destilar. Este nuevo aceite fue llamado keroseno, y demostró ser sumamente comercial al venderse junto a un nuevo tipo de lámpara con pabito plano y chimenea. La situación, sin embargo, cambiaría radicalmente en 1859 con la perforación del primer pozo de petróleo en Estados Unidos.”(8:9)

### **Hidrocarburos**

“Los compuestos orgánicos que contienen solamente carbono e hidrógeno se llaman hidrocarburos. Éstos son los compuestos orgánicos más sencillos y están formados por cadenas de átomos de carbono unidos entre sí por enlaces covalentes, saturándose las otras valencias del carbono en átomos de hidrógeno.” (6:1178)

#### **1.2.2 Reseña histórica sobre la exploración y explotación del petróleo en Guatemala**

La actividad petrolera en Guatemala se ha llevado a cabo desde hace más de 60 años, contribuyendo a la economía nacional, de tal forma que hoy el petróleo se ha constituido como uno de los principales productos tradicionales de exportación.

La primera legislación sobre la exploración y explotación de hidrocarburos entra en vigencia en 1922. La actividad exploratoria se inició a fines de la década de 1930, cuando la Dirección General de Minería, suscribió un contrato con un grupo subsidiario de la compañía Shell, la región a explorar era el Petén.

En 1948 el consorcio bajo el nombre de Petrolera Petén integrado por Atlantic Co., Tidewater Standar Oil y Ohio Oil Co., iniciaron el primer esfuerzo exploratorio acertado. Sin embargo, en 1949 una nueva legislación petrolera, producto del movimiento de la Revolución de 1944, hace que todas las empresas se retiren.

El 7 de julio de 1955, se emite el Código de Petróleo Decreto 345, y como resultado 29 consorcios presentaron solicitudes para 91 licencias de exploración en 1956.

El primer pozo exploratorio en Guatemala denominado Castillo Armas-1, fue perforado en 1958 por el grupo de Stonry J. Sloane en Morales, departamento de Izabal. El perforador contratado fue Coastal Plains Oil Co., y el pozo fue determinado seco a los 1371 metros de profundidad. Este fue el principio de una concentrada campaña de perforación de 10 pozos exploratorios, que fueron perforados entre 1958 y 1961, de estos el pozo Chinaja-1, perforado por la compañía Ohio Oil Co., descubre petróleo de buena calidad (36.5° API), a la profundidad de 3,048 metros, sin embargo debido a problemas técnicos la compañía abandonó el pozo.

La exploración declinó en 1961 con varias renunciadas y solamente dos pozos exploratorios más fueron perforados: El Canchacán-1 por Signal y La Pita-1 por Esso.

La siguiente fase exploratoria en el país se inició en 1964, cuando Esso y Texaco mostraron interés en la cuenca de Pacífico. Un ciudadano guatemalteco, señor José Abularach, solicitó una concesión continental cerca de la costa del Pacífico, donde perforó el pozo San José-1, mostrando buenos indicios de gas. La compañía Esso adquiere un contrato de exploración en las Costas de Pacífico. Durante 1974 la Universidad de Texas A&M perfora varios pozos estratigráficos en el Cañón de San José como parte del proyecto de Perforación del Fondo Marino (DSDP).

En el marco mundial, las operaciones petroleras fueron afectadas, primero por el embargo petrolero de los países Árabes en 1973 y de ello un alza en el precio internacional del crudo, así como la imposición por parte de la Organización de exportadores de petróleo (OPEP) de cuotas de producción, lo cual establece un racionamiento en el abastecimiento mundial. Como resultado Guatemala pasa a ser considerada por los países industrializados como uno de los prospectos petroleros importantes para su desarrollo. Por consiguiente, en 1974 se publica la Ley del Régimen Petrolífero de la Nación (Decreto 62-74).

La compañía Recursos del Norte y sus asociados iniciaron trabajos para la prospección mineral, específicamente azufre, en el domo salino de Tortugas; sin embargo, las perforaciones exploratorias en los pozos 63-4 y 63-5 produjeron petróleo. Este acontecimiento incentivó la prospección petrolera en esta área y como resultado en 1974,

el Grupo Shenandoah hizo su primer descubrimiento comercial en Guatemala, con el pozo Rubelsanto-1, perforado a una profundidad de 1,624 metros. La prueba de producción que abarcó cuatro zonas de la formación Cobán C, produjo 3,000 barriles al día de petróleo de 30 grados API. En octubre de 1976 el Grupo declara el campo petrolero Rubelsanto como comercial.

En 1978 el consorcio Shenandoah, Saga Petroleum y Basic, inician la construcción del oleoducto Rebersanto-SantoTomás, con una longitud de 235 kilómetros y diseñado para transportar un promedio 35,000 barriles diarios, desde el campo Rubelsanto hacia la terminal de almacenamiento Piedras Negras en el Puerto de Santo Tomás de Castilla con el objetivo de transportar la producción de petróleo para su exportación, iniciando sus operaciones de transporte en Enero de 1980.

Debido al auge manifestado en la exploración y el inicio de la producción de petróleo, aunado al desarrollo económico y estratégico del país, justifican la creación de un ente rector que proponga e implemente las políticas del sector y busque un mejor aprovechamiento de los recursos hidrocarburíferos, mineros y energéticos nacionales, de tal manera que el 1 de julio de 1983 queda instituido el Ministerio de Energía y Minas, que dentro de sus primeras acciones promulga la nueva Ley de Hidrocarburos (Decreto Ley 109-83) y su Reglamento, con el objetivo de contar con una legislación adaptada a los cambios dinámicos de la industria petrolera mundial.

Hoy en día se ha logrado desarrollar una infraestructura que permite el crecimiento sostenido de la industria petrolera, lo que estimula el interés de empresas nacionales e internacionales de invertir en el país.

#### **1.2.2.1 Áreas de mayor explotación y exploración en la actualidad**

En la actualidad existen firmados siete contratos de operaciones petroleras, de los cuales cuatro son de la modalidad de explotación, uno de participación en la producción y dos de opción sísmica.

Los contratos que están desarrollando campos petroleros son tres: El contrato 1-85, tiene cuatro campos (Rubelsanto, Caribe, Chinajá y Tierra Blanca), el contrato 1-91 tiene dos

campos (Chocop y Yalpemech, ambos tienen un crudo entre 14° y 34° API, respectivamente).

El contrato 2-85 tiene veintiocho pozos productores y seis de inyección, con una producción de 25,000 a 16° API.

En Guatemala hay tres tipos de cuencas hidrocarburíferas, las cuales son el resultado de actividad regional geológica y tectónica.

**Cuenca Petén:** Todos los campos petroleros actualmente activos se localizan en esta Cuenca. En su parte norte, la gravedad del petróleo es alrededor de 16° API, mientras que en la parte sur los campos petroleros tienen gravedades del orden de 22° - 38° API.

**Cuenca Amatique:** Existen varios manaderos de petróleo que indican la presencia de hidrocarburos en el subsuelo.

**Cuenca Pacífica:** Esta es una cuenca terciaria de más de 10,000 pies de espesor, donde se han reportado muestras de gas.

Los pozos que mayor producción aportan son los 28 en desarrollo, ubicados en el Campo Xan. Con menor importancia se tienen los del Campo Rubelsanto, Chocop, Chinajá y las Casas.

En la actualidad se han realizado cinco pozos horizontales, tres en el campo XAN y dos en Rubelsanto, con resultados satisfactorios.

Existen alrededor de 100 pozos exploratorios, más de 40 con indicios, los cuales se encuentran sujetos a evaluación.

### **1.3 Definición de una empresa importadora y distribuidora de combustibles**

Es toda persona individual o jurídica que ingresa al territorio nacional productos petroleros por cualquier medio de transporte adecuado, para comercializarlos o venderlos a personas individuales o jurídicas, sin distingo alguno, que posean licencia para transformar, refinar, transportar y operar depósitos, los cuales pueden ser para expender o para consumo propio.

## **1.4 Requisitos legales para la constitución de una importadora y distribuidora de combustibles**

### **1.4.1 En el Registro Mercantil**

Para la inscripción de una sociedad anónima en el Registro Mercantil se necesita la siguiente documentación:

- Formulario de inscripción de sociedades nuevas
- Primer testimonio de Escritura constitutiva (elaborada por un notario activo)
- Constitución de capital mínimo de Q5,000.00
- Q.250.00 de Timbres Fiscales

#### **Costo de inscripción**

- Derecho de inscripción Q.275.00 de base, más el 6 por millar (hasta un máximo de Q.25,000.00)
- Edicto Q.15.00
- Certificación Q.15.00

La documentación anterior deberá presentarse a la ventanilla de “Recepción y Entrega” de documentos del Registro Mercantil, quien traslada los documento al departamento jurídico, éste califica y ordena la inscripción provisional (si la empresa que está solicitando la inscripción llena los requisitos). En caso contrario se deben corregir los errores para seguir el trámite. Este procedimiento de inscripción provisional se hará en un tiempo de 24 horas, luego deberá inscribirse el auxiliar de comercio respectivo.

Seguidamente se hace la emisión del edicto, el cual se publicará en el Diario Oficial en un plazo de 8 días hábiles para oposiciones, si hay oposición se interrumpe el trámite, se busca que las partes para que concilien sus diferencias en el departamento jurídico del Registro Mercantil.

### **Inscripción definitiva**

Transcurridos ocho días hábiles después de la publicación se debe presentar al Registro Mercantil, memorial acompañado de la publicación, el testimonio original y fotocopia de nombramiento del Representante Legal.

Al entregarse la patente de comercio de sociedad, tendrá que adherirse Q.250.00 de timbres fiscales y el testimonio original debidamente razonado según artículo 244 del Código de Comercio.

#### **1.4.2 En la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**

Para la inscripción en la Superintendencia de Administración Tributaria se debe presentar la documentación siguiente:

- Llenar formulario SAT-12 en el cual se debe consignar los datos generales, tanto de la empresa como de su Representante Legal.

Papelería que debe adjuntar al formulario de inscripción:

- Fotocopia de Patente de Comercio y Sociedad.
- Fotocopia de Escritura Pública de Constitución de Sociedad
- Fotocopia del acta notarial del nombramiento del Representante Legal.
- Fotocopia de cédula de vecindad completa del Representante Legal.
- Fotocopia de constancia de Número de Identificación Tributaria (NIT)

Deberá inscribirse a los siguientes impuestos:

- Impuesto al Valor Agregado (IVA) e indicar al régimen al que estará inscrito.
- Impuesto Sobre la Renta (ISR), se debe indicar el tipo de contribuyente, en este caso Persona Jurídica, adicionalmente la forma de pago; la cual puede ser: del 5% definitivo (régimen general) o el 31% (régimen optativo).
- Impuesto Extraordinario y Temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, en el que se debe indicar si la base de cálculo se hará en función de los ingresos o los activos, el que sea mayor.

Como contribuyente tendrá las siguientes obligaciones:

- Habilitar libro de Ventas y Compras, Libro de Diario, Mayor, Balances, Inventario y Actas dentro de los 30 días hábiles a partir de la fecha de inscripción en el Registro Mercantil.
- Autorizar documentos como facturas, facturas especiales, notas de crédito y débito.
- Presentar declaración del pago mensual del Impuesto al Valor Agregado.
- Presentar declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta
- Presentar declaración anual del Impuesto sobre la Renta

### **1.4.3 Ante el Ministerio de Energía y Minas**

Para realizar operaciones como una empresa importadora y distribuidora de combustibles se deben de llenar los requisitos que exige el Ministerio de Energía y Minas, por lo que se debe cumplir con lo siguiente:

#### **Solicitar licencia de importador**

La solicitud de licencia de importador debe tramitarse ante la Dirección General de Hidrocarburos consignando los datos de identificación del solicitante y dirección para recibir notificaciones, acompañando copias legalizadas de:

- Testimonio de la Escritura Constitutiva de la Sociedad
- Acta de nombramiento del Representante Legal de la Sociedad
- Las patentes de comercio de Empresa y de Sociedad
- Constancia de inscripción como contribuyente en la Superintendencia de Administración Tributaria

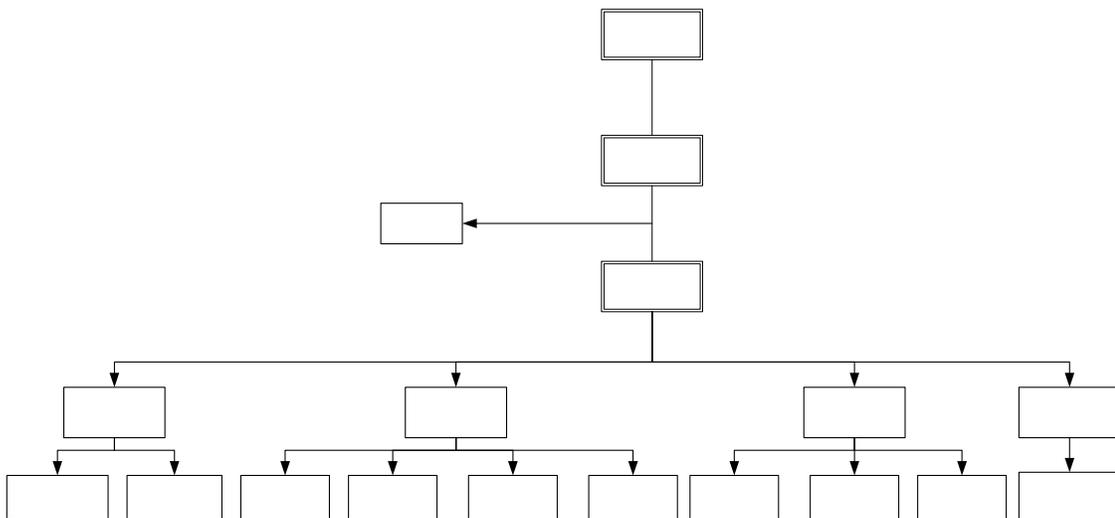
#### **Solicitar licencia de almacenamiento**

La solicitud de licencia para instalar y operar depósito de petróleo y/o productos petroleros para el consumo propio y/o para la comercialización debe tramitarse ante la

Dirección General de Hidrocarburos consignando los datos de identificación del solicitante y dirección para recibir notificaciones, acompañando copias legalizadas de:

- Testimonio de la Escritura Constitutiva de la Sociedad
- Acta de nombramiento del Representante Legal de la Sociedad
- Las patentes de comercio de Empresa y de Sociedad
- Constancia de inscripción como contribuyente en la Superintendencia de Administración Tributaria
- Resolución de aprobación de la autoridad del medio ambiente del estudio de impacto ambiental del proyecto de almacenamiento de petróleo o productos petroleros, cuando la capacidad exceda de los ciento cincuenta y un mil cuatrocientos litros (151,400 litros)
- Título de propiedad o contrato de arrendamiento de las instalaciones
- Documentación técnica sobre las instalaciones

### 1.5 Estructura organizacional general de la empresa distribuidora de combustibles



## **Descripción de las actividades y personas que integran cada unidad de negocios:**

### **Junta General de Accionistas:**

Son todas las personas que tienen participación económica en la Compañía, es decir que han invertido su dinero, el cual se encuentra representado por medio de acciones.

### **Junta Directiva:**

Es el grupo de personas electas por la Junta General de Accionistas para dirigir la entidad.

### **Gerencia General:**

Es la persona electa por la Junta General de Accionistas para dirigir todas las unidades de negocios, la persona electa podrá ser un miembro de la Junta General de Accionistas, también puede ser una persona ajena a ésta.

### **Departamento de Auditoria:**

Es el departamento encargado de evaluar y mejorar los controles internos establecidos y le reporta directamente a la Junta Directiva y a la Gerencia General.

### **Ventas y Mercadeo:**

Es la unidad que tiene a su cargo la venta de los combustibles para los distintos segmentos del negocio, tales como Aviación que atiende al grupo de clientes constituidos por las líneas aéreas, tanto locales como internacionales. El segmento de Combustibles se define así debido a que existe un grupo de vendedores que atiende a los clientes industriales y otro a las estaciones de servicio, cada área requiere especializaciones distintas por parte del personal que lo integra. Lubricantes es el segmento del negocio que distribuye todas las clases de lubricantes que se tienen disponibles para la venta, entre éstas se encuentran aceites para vehículos livianos y pesados, aceites industriales, grasas y refrigerantes.

### **Operaciones y Logística:**

Este departamento tiene la responsabilidad de coordinar las importaciones o compras locales, almacenamiento, administración y control de los inventarios, y distribución de los distintos productos hasta la entrega a los clientes.

**Finanzas y Administración:**

Esta unidad tiene como función coordinar las siguientes áreas: Créditos y Cobros que es donde se analizan y otorgan los créditos y se realizan los cobros a los clientes. Contabilidad procesa toda la información financiera hasta presentar los estados financieros. Tesorería, su función es administrar el efectivo disponible en bancos, para realizar el pago a proveedores locales como del exterior. Planificación tiene a su cargo la elaboración de los presupuestos, para luego presentar mensualmente un análisis sobre la ejecución presupuestaria por cada unidad de negocios.

**Informática:**

En este departamento se desarrollan todos los programas de computación que se utilizan en la Compañía, adicionalmente se le da servicio de mantenimiento a todo el equipo de cómputo instalado y se brinda soporte a los usuarios.

## **CAPITULO II**

### **2. ALMACÉN FISCAL**

#### **2.1 Definición de almacén fiscal**

Son depósitos aduaneros privados autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, en los cuales se pueden almacenar mercaderías con la suspensión temporal de todos los impuestos hasta por un plazo máximo de un año.

##### **2.1.1 Auxiliares de la función pública aduanera**

Son las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participen ante la Superintendencia de Administración Tributaria en nombre propio o de terceros en la gestión aduanera.

##### **2.1.2 Depósito de aduanas o depósito aduanero**

“Es el régimen mediante el cual las mercancías son almacenadas por un plazo determinado, en el lugar habilitado para el efecto, bajo la potestad de la Aduana, con suspensión de derechos e impuestos que correspondan.

Las mercancías en el depósito de aduanas, estarán bajo custodia, conservación y responsabilidad del depositario. Las mercancías durante el plazo de su depósito podrán ser sometidas a reacondicionamiento, reembalaje, análisis o cualquier otra actividad necesaria para asegurar su conservación e identificación, siempre que no se modifique o altere su naturaleza.” (14:243)

##### **2.1.3 Depósitos aduaneros privados de combustibles**

Es toda instalación integrada por uno o más tanques de almacenamiento, tuberías, áreas de recepción y despacho de productos, con sistemas de seguridad industrial, ambiental y demás equipos e instalaciones conexas, destinados para el almacenamiento de combustibles con suspensión de los impuestos que correspondan.

## **2.2 Requisitos legales para autorizar un almacén fiscal**

Los requisitos que deben satisfacerse de acuerdo al artículo 122 del Código Tributario son los siguientes:

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

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona en su nombre.

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

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

La Superintendencia de Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, respeto de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en la ley.

### **Documentos que deben acompañar la solicitud**

Los requisitos que deben satisfacerse, de acuerdo al artículo 122 del Código Tributario son:

- a) Documentación que acredite la representación que se ejercita en nombre del Almacén General de Depósito que la formula, debidamente razonada por el Registro Mercantil.
- b) Fotocopia simple o legalizada del primer testimonio de la Escritura constitutiva de la Sociedad interesada, y sus primeras modificaciones, si las hubiere.
- c) Fotocopias simples o legalizadas de las patentes de empresas y de sociedad, extendidas por el Registro Mercantil.
- d) Certificación de la resolución de la Junta Monetaria que concedió la autorización para operar como almacén general de depósito.
- e) Certificación extendida por el Banco de Guatemala, en la que conste que ha recibido el original de la póliza de seguro a que se refiere el párrafo tercero del artículo 4º. del Decreto 1746 Ley de Almacenes Generales de Depósito.
- f) Dictamen en original, emitido por ingeniero colegiado activo en cuanto a:
  - Para el caso de bodegas, que las mismas están construidas de concreto u otro material semejante, incombustible, que no admita humedad que deteriore las mercancías depositadas, con ventanas, tragaluces y entradas o salidas de aire, debidamente protegidas para evitar la sustracción o ingreso de objetos; o bien que, del estudio de los planos de las instalaciones proyectadas, se pueda deducir que las mismas llenan los requisitos indicados últimamente, y que las instalaciones contarán con plataformas especiales para la atención de contenedores, en un mínimo de cinco.
  - Para el caso de predios, que no necesariamente deban contar con bodegas por el tipo de mercancía a almacenar (vehículos y maquinaria), la dimensión de los mismos, así como la construcción perimetral de éstos.

- g) Constancias emitidas por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social y del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, a través de las dependencias respectivas, que acrediten la seguridad y salubridad de las bodegas o almacenes y predios, en su caso.
- h) Certificación extendida por las autoridades competentes de que se encuentra al día en el pago de todas sus obligaciones tributarias.
- i) Cualquier otro documento en que se funde la solicitud, que se estimaren necesarios, de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

### **2.3 Almacén general de depósito**

Son empresas privadas que tienen el carácter de instituciones auxiliares de crédito, constituidas en forma de sociedad anónima guatemalteca, cuyo objeto es el depósito, la conservación y custodia, el manejo y la distribución, la compra y venta por cuenta ajena de mercancías o productos de origen nacional o extranjero y la emisión de los títulos – valor o títulos de crédito, cuando así lo soliciten los interesados.

Los títulos – valor o títulos de crédito que se pueden emitir son: Certificados de Depósito que acreditan la propiedad y depósito de las mercancías o productos y están destinados a servir como instrumento de enajenación, transfiriendo a su adquirente la propiedad de dichas mercancías o productos, y los Bonos de Prenda que representan el contrato de préstamo con la garantía de las mercancías o productos depositados, y confieren por sí mismos los derechos y privilegios de crédito prendario. Estos documentos serán transferibles por simple endoso.

### **2.4 Diferencia entre almacén fiscal y almacén general de depósito**

Las diferencias entre estas dos figuras fiscales radican en las operaciones comerciales que cada una realiza es por ello que a continuación se mencionan las discrepancias más relevantes.

<b>Almacén Fiscal</b>	<b>Almacén General de Depósito</b>
1. Esta figura se encuentra contenida en el artículo 67 del CAUCA.	1. La Ley de Almacenes Generales de Depósito regula su creación y funcionamiento.
2. Las operaciones comerciales son supervisadas por la Superintendencia de Administración Tributaria.	2. Las operaciones comerciales son supervisadas por la Superintendencia de Bancos.
3. Existe delimitación para el uso de las instalaciones del almacén fiscal, solo lo podrán hacer los usuarios autorizados para el efecto.	3. Estos prestan el servicio de almacenamiento a la entidad que lo solicite.
4. No se emiten certificados de depósito ni bonos de prenda.	4. Se emiten certificados de depósito y bonos de prenda
5. Las Superintendencia de Administración Tributaria a creado “claves” (Tipos de declaraciones) para la recepción, manejo y extracción de las mercancías.	5. Estas claves autorizadas para el almacén fiscal no pueden ser utilizadas en el almacén general de depósito.

## **2.5 Tipo de combustibles a comercializar en el almacén fiscal**

En Guatemala se comercializan diversidad de combustibles derivados del petróleo, pero los que se comercializarán en el almacén fiscal objeto de estudio son los siguientes:

**2.5.1 Gasolina Superior:** Se usa en vehículos con motores de compresión superior a 9:1. La mezcla típica contiene gasolinas provenientes de la desintegradora catalítica. Su octanaje es de 90 a 100 y en algunos países llega a ser hasta de 110. En Guatemala el octanaje no debe ser menor a 95 octanos para esta clase de gasolina.

**2.5.2 Gasolina Regular:** Se usa principalmente en automóviles y camiones que tienen motores con una relación de compresión hasta de 9:1. Esta gasolina es una mezcla de gasolinas provenientes de la desintegradora catalítica. Su octanaje es de 80 a 85. En Guatemala el octanaje debe no ser menor a 88 octanos.

**2.5.3 Avjet:** Es usado en los motores de turbina (jets) empleados hoy en los aviones comerciales, civiles y militares. Es el mismo combustible de las lámparas del siglo pasado, pero con bajo contenido de azufre y baja temperatura de congelación, que se llama turbosina o Avjet.

**2.5.4 Kerosina:** Este producto se utiliza como combustible en las lámparas, su consumo está desapareciendo, ya que la mayoría de lámparas en la actualidad utilizan energía eléctrica. Su distribución se realiza para el área rural del país.

**2.5.5 Diesel:** Consiste en una mezcla compleja de hidrocarburos producidos por destilación de petróleo crudo, se compone predominantemente de hidrocarburos con rangos de ebullición entre 325 – 675 grados Fahrenheit. Este producto es utilizado en los barcos de la marina militar y mercante, en las locomotoras de los ferrocarriles, en los camiones pesados, en los tractores agrícolas, en los generadores de vapor, en los hornos industriales, en la calefacción casera, en pick-ups de motor diesel, etc.

**2.5.6 Fuel Oil o Bunker:** Es un residuo de la destilación del petróleo crudo, cuya viscosidad es conseguida mezclándolo con destilados de gasoil o diesel. En Guatemala, este combustible es utilizado para la producción de energía eléctrica en el sector industrial.

**2.5.7 Spraytex:** “Derivado del petróleo, que ha sido diseñado científicamente para proveer el máximo control sobre plagas y enfermedades sin causar daños fitotóxicos cuando se hace un uso adecuado del mismo. Es una nueva generación de aceites agrícolas

para el uso de la agricultura moderna. Formulado especialmente para la aplicación en musáceas y helicóneas, para el control de plagas y enfermedades fungosas.” (26:444)

Todos los combustibles se comercializan por galón americano equivalente a 3.785 litros y a temperatura ambiente.

### **2.5.8 Características físicas de los tanques de almacenamiento de combustibles**

Las características que deben de tener los tanques de almacenamiento de combustibles de acuerdo con la ley son las siguientes:

- Los tanques de almacenamiento tienen una capacidad superior a cuarenta mil (40,000) galones americanos.
- Todos los tanques instalados deben ser de alta calidad y deben cumplir con ciertas medidas de seguridad, distancias, y sistemas de prevención de contaminación ambiental.

#### **Distancias:**

No podrán instalarse tanques de almacenamiento dentro de áreas urbanas, a excepción de zonas declaradas como industriales dentro de perímetros urbanos.

#### **Dimensiones:**

Las dimensiones de los tanques, accesorios, y el equipo principal y auxiliar para este tipo de depósitos, así como la distancia entre cada uno de estos elementos, son regidos por: El Instituto Americano del Petróleo, Sociedad Americana para Pruebas de Materiales, Asociación Nacional de Protección contra el Fuego y otras entidades de reconocido prestigio internacional relacionadas con seguridad industrial y ambiental en materia de hidrocarburos.

### **Sistemas de prevención de incendios**

- Dos extintores con las características mencionadas anteriormente, por cada tanque instalado, extintores a quince metros como máximo, entre uno y otro, en áreas de descarga, carga y otras importantes; además un extintor por cada doscientos metros cuadrados en áreas aledañas a las anteriores y que sean susceptibles de riesgos de incendios.
- Tanques u otro medio de almacenamiento de agua, para asegurar el suministro continuo de agua a la red contra incendios, durante sesenta minutos como mínimo, conforme a la capacidad máxima de su equipo de bombeo; o bien, veinte minutos si se dispone de un pozo de extracción de agua, exclusivamente para el suministro de dicha red.
- Sistema convencional de disposición agua-espuma, en áreas de almacenamiento, despacho, unidades de consumo y otras de importancia que representen riesgos.
- Rótulos preventivos indicando: prohibido fumar, atienda señales e indicaciones, ingreso, salida de emergencia, prohibido el ingreso sin autorización, y otros que se consideren adecuados para la seguridad de las personas y de los bienes.

### **Sistemas de prevención de contaminación ambiental**

Se deben instalar sistemas de monitoreo de gases o vapores peligrosos, recuperación, tratamiento y disposición de derrames y de aguas servidas.

### **2.6 Funciones de un almacén fiscal**

- Es un auxiliar de la función pública aduanera.
- Facilitar el comercio nacional e internacional.
- Recibir, almacenar, custodiar y conservar las mercaderías depositadas.
- Entregar las mercancías a los depositarios, bajo las distintas modalidades autorizadas para el régimen fiscal.

- Asegurar la efectiva custodia y conservación de las mercancías.
- Ser el responsable ante el Fisco, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras de las mercancías dañadas, perdidas o destruidas en el territorio que ocupa el Almacén; salvo que las circunstancias hubieren sido por casos fortuitos o de fuerza mayor.

## **2.7 Obligaciones fiscales del almacén fiscal**

- Contar con el equipo necesario para efectuar por transmisión electrónica las comunicaciones, registros y consultas necesarias para el cumplimiento de sus funciones.
- Permitir la salida de las mercancías del depósito aduanero, únicamente con la autorización de la autoridad aduanera.
- Informar a la autoridad aduanera de las mercancías dañadas, perdidas o destruidas y demás irregularidades ocurridas durante el depósito. Asimismo, deberá informar sobre las mercancías que hayan causado abandono.
- Llevar y anotar en sus libros y registros información detallada acerca de los depósitos de mercancías.
- Rendir y mantener vigente la garantía de operación.
- Presentar anualmente certificación extendida por las autoridades competentes de que se encuentra al día en el pago de sus obligaciones tributarias.
- Informar a la Intendencia de Aduanas la no llegada de mercancías; para la cual se expidió carta de cupo o de aceptación, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la fecha señalada del arribo.

## **2.8 Aspectos generales para operar como almacén fiscal**

Estos se refieren aspectos que se deben tener presentes al momento de iniciar las operaciones de un almacén fiscal y continuar realizando las mismas en forma legal.

### **2.8.1 Plazo para operar un depósito aduanero**

“El plazo de autorización para establecer y operar un depósito aduanero, será de 15 años prorrogable por periodos iguales y sucesivos a petición del depositario, el cual se concederá previa evaluación por parte del Servicio Aduanero del desempeño de actividades realizadas por el depositario.” (14:272)

### **2.8.2 Constitución de una póliza de fianza**

Previo al inicio de sus operaciones los almacenes fiscales deberán constituir una póliza de fianza no menor a quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria, para responder en cualquier momento por el pago de los derechos arancelarios, impuestos, cargos, recargos, sobrecargos y cualquier servicio aduanero prestado y que se adeude por la mercancía ingresada bajo su custodia.

A partir del segundo año de funcionamiento, la garantía será el resultado del promedio mensual del valor de las mercancías almacenadas durante el año inmediato anterior, multiplicado por el 20%, siempre y cuando sea mayor a quinientos mil quetzales.

### **2.8.3 Delegaciones aduaneras**

Cada Almacén contará con una Delegación Aduanera integrada por lo menos por tres funcionarios, incluyendo en estos al coordinador de la delegación.

Se debe hacer un pago mensual de una cuota de servicios fijada por la Superintendencia de Administración Tributaria. El incumplimiento del pago de dos o más mensualidades, será motivo para suspender la operación del almacén fiscal.

El almacén fiscal está obligado a proporcionar local, mobiliario, equipo de oficina y demás enseres que sean indispensables y necesarios al personal de la Delegación Aduanera, para que pueda desempeñar sus funciones con eficiencia.

El almacén fiscal está obligado a reportar a la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la Intendencia de Aduanas cualquier anomalía o deficiencia en el servicio del personal aduanero.

#### **2.8.4 Plazo de almacenamiento**

El plazo de permanencia de las mercancías, será de un año improrrogable, contado a partir de la fecha de ingreso de las mercancías al almacén fiscal. Vencido ese plazo las mercaderías causarán abandono.

#### **2.8.5 Control de ingreso y salida del almacén fiscal**

Los almacenes fiscales deberán llevar controles de ingreso y salida de mercancías por cada consignatario, mediante sistema de inventario perpetuo que permita, en cualquier momento determinar fácilmente las existencias en presencia del personal de la delegación aduanera.

El almacén fiscal queda obligado a ingresar física y documentalmente a sus bodegas las mercancías que arriben al mismo, requisito sin el cual no se permitirá su salida del almacén.

#### **2.9 Operaciones autorizadas en un almacén fiscal**

Toda mercancía, para ser destinada a un régimen aduanero, deberá ser objeto de una declaración.

Las mercancías en depósito temporal podrán recibir en todo momento y en las condiciones establecidas, cualquier destino aduanero, independientemente de su naturaleza, cantidad, origen, procedencia o destino.

Las operaciones que se realicen en el almacén fiscal no deben alterar o modificar la naturaleza de las mercancías.

Las claves para las declaraciones o regímenes aduaneros que están autorizadas en un almacén fiscal son las siguientes:

- **DA:** Importación o envío a depósito de aduanas o almacén fiscal de mercancías.
- **FA:** Importación o envío a depósito de aduanas o almacén fiscal de mercancías provenientes de Centroamérica.
- **DC:** Extracción para importación temporal con garantía de pago en depósito.

- **DL:** Extracción de mercancías de almacén fiscal o depósito aduanero para importación temporal para perfeccionamiento activo.
- **DP:** Extracción de depósito fiscal para la exposición y venta de mercancías extranjeras (Duty Free)
- **DR:** Extracción del régimen de depósito de aduanas para retorno.
- **DS:** Extracción para importación temporal de insumos por parte de empresas maquiladoras
- **DT:** Transferencia entre depósitos de aduanas.
- **DV:** Extracción para importación temporal de activo fijo por parte de empresas maquiladoras.
- **DZ:** Extracción del depósito de aduanas para envío a zonas francas.
- **DI:** Extracción para importación definitiva.

De las operaciones que se mencionaron anteriormente, solamente algunas serán utilizadas por el almacén fiscal autorizado para una importadora y distribuidora de combustibles; por lo que a continuación se detallan los procedimientos sugeridos, aplicables para cada caso.

### **2.9.1 Procedimiento para ingresar producto al almacén fiscal, proveniente de cualquier país que no pertenezca al territorio centroamericano**

- El régimen aduanero a utilizar es el DA (Importación o envío a depósito de aduanas o almacén fiscal de mercancías).
- Los documentos que acompañarán la declaración son los siguientes:
  - a) Original de la factura comercial
  - b) Original del BL (Bill of Lading)
  - c) Carta de cupo emitida por el almacén fiscal
- El valor de las mercancías será el consignado en la factura comercial, ya que es el valor de la transacción o el precio pagado o por pagar al proveedor en el extranjero y no el que la Intendencia de Aduanas estipule. Esto se encuentra en el

“Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduanero y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración GATT de 1994)”, el cual se encuentra vigente a partir del 21 de noviembre de 2001.

- Se tienen veinte días hábiles para realizar la DA, de lo contrario se deben pagar todos los impuestos a los que estén sujetas las mercaderías importadas. En este caso la clave a utilizar es una DI importación definitiva.

### **2.9.2 Procedimiento para ingresar producto al almacén fiscal proveniente de territorio centroamericano**

- El régimen aduanero a utilizar es el FA (Importación o envío a Depósito de aduanas o almacén fiscal de mercancías provenientes de Centroamérica).
- Los documentos que acompañarán la declaración son los siguientes:
  - d) Original de la factura comercial
  - e) Original del BL (Bill of Lading)
  - f) Carta de cupo, emitida por el almacén fiscal
- El valor de las mercancías será el consignado en la factura comercial, ya que es el valor de la transacción o el precio pagado o por pagar al proveedor en el extranjero y no el que la Intendencia de Aduanas estipule. Esto se encuentra en el “Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduanero y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración GATT de 1994)”.
- Se cuenta con veinte días hábiles para realizar la DA, de lo contrario se deben pagar todos los impuestos a los que estén sujetas las mercaderías importadas. En este caso la clave a utilizar es una DI importación definitiva.

### **2.9.3 Procedimiento para nacionalizar producto**

- El régimen aduanero a utilizar es el DI (Extracción para importación definitiva).
- Se le debe adjuntar copia autenticada de la factura original, con la que ingresó el producto al almacén fiscal.

- Se debe de adjuntar una copia de la DA, de la cual se va a descargar el producto.
- Todas las facturas que descarguen la DI, deben estar referenciadas con el número de declaración.

#### **2.9.4 Procedimiento para realizar reexportaciones**

El CAUCA en su artículo 83 con respecto a este régimen aduanero dice lo siguiente: “Es el régimen que permite la salida del territorio aduanero, de mercancías extranjeras llegadas al país y no importadas definitivamente”.

El procedimiento para realizar las reexportaciones es el siguiente:

- El régimen aduanero a utilizar es el DR (Extracción del régimen de depósito de aduanas para retorno).
- Se debe adjuntar copia autenticada de la factura original, con la que ingresó el producto al almacén fiscal.
- Se debe adjuntar una copia de la DA, de la cual se va a descargar el producto.
- Se debe emitir una factura por cada DR que se realice.
- La factura a utilizar por la importadora y distribuidora de combustibles para realizar la venta, no varía en ninguna característica con las utilizadas para facturar a clientes locales.
- La factura deberá emitirse sin ningún cargo de impuestos, sean estos: aranceles de importación, impuesto de distribución de combustibles e IVA, ya que el producto será consumido en otro país y estuvo únicamente de tránsito en Guatemala.
- Esta factura se puede emitir en dólares, con el amparo del artículo 1 de la Ley de Libre Comercialización de Divisas, el cual dice: “Es libre la disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, compra y pago de y con divisas y serán por cuenta de cada persona individual o jurídica, nacional o extranjera las utilidades, las pérdidas y los riesgos que se deriven de las operaciones que de esa naturaleza realice”.
- El único impuesto que gravará la venta será el Impuesto sobre la Renta.

- Estas ventas se colocarán en la Declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, la casilla de otras ventas exentas.
- En el formulario que se presenta al Ministerio de Energía y Minas denominado “Balance de Productos Petroleros y Derivados del Petróleo” se habilitará una casilla para mostrar las reexportaciones realizadas cada mes.
- El transportista que realice el traslado del producto deberá cancelar una fianza por cada unidad de transporte.
- Se deben de comprar marchamos en la Superintendencia de Administración Tributaria para cada unidad de transporte.
- El transito se realizará por la ruta fiscal autorizada por la SAT.
- Las declaraciones DR deben de ser selladas por la Aduana de Salida, y ésta será archivada conjuntamente con la copia de la factura destinada al Departamento de Contabilidad, para futuras verificaciones fiscales.

### **2.9.5 Procedimiento para venta a empresas maquiladoras**

- El régimen aduanero a utilizar es el DS (Extracción para importación temporal de insumos por parte de empresas maquiladoras).
- Se debe adjuntar copia autenticada de la factura original, con la que ingresó el producto al almacén fiscal.
- Se debe de adjuntar una copia de la DA, de la cual se va a descargar el producto.
- Se debe emitir una factura por cada DS que se realice.
- La factura que utilizará la importadora y distribuidora de combustibles para cobrar el producto despachado, no varía en ninguna característica con las que utiliza para facturar a clientes que no se encontrarán bajo el Decreto 29-89 “Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila”
- La factura deberá emitirse sin ningún cargo de impuestos, sean estos: aranceles de importación, impuesto de distribución de combustibles e IVA, ya que estas empresas están exentas del pago de impuestos, por la compra de insumos para su producción.

- Las empresas que se dedican al fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila para gozar de la exención de impuestos, deben presentar a la empresa importadora y distribuidora de combustibles, los listados autorizados en la resolución de calificación que emite el Ministerio de Economía, sobre la suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado, sobre materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas necesarios para el exportación o reexportación de mercancías producidas en el país.

#### **2.9.6 Procedimiento para la venta a empresas ubicadas en zonas francas**

- El régimen aduanero a utilizar es el DZ (Extracción del depósito de aduanas para envío a zonas francas).
- Se debe adjuntar copia autenticada de la factura original, con la que ingresó el producto al almacén fiscal.
- Se debe adjuntar una copia de la DA, de la cual se va a descargar el producto.
- Se debe emitir una factura por cada DZ que se realice.
- La factura que utilizará la importadora y distribuidora de combustibles para cobrar el producto despachado, no varía en ninguna característica con las que se utilizan para facturar a clientes que no se encuentran bajo el Decreto 22-73 “Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomas de Castilla”.  
Es importante mencionar que esta zona podrá ubicarse, además de Santo Tomás de Castilla, Puerto Barrios, Izabal, en cualquier parte del territorio nacional.
- La factura debe emitirse sin ningún cargo de impuestos, sean estos: aranceles de importación, impuesto de distribución e impuesto al valor agregado, ya que estas empresas están exentas del pago de impuestos, por encontrarse en una zona libre de comercio e industria.
- Las empresas que se encuentren ubicadas en zonas de libre industria y comercio para gozar de la exención de impuestos, deben presentar a la empresa importadora

y distribuidora de combustibles una copia de la autorización para operar e instalarse dentro de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomas de Castilla.

Esta venta se encuentra regulada en el artículo 43 de la Ley; el cual dice lo siguiente: “Podrán entrar a la Zona Libre de Industria y Comercio exentos del pago de derechos, gravámenes e impuestos fiscales y municipales, los lubricantes, combustibles y demás artículos que se consuman en la misma por los comerciantes e industriales que tengan en ella establecimientos y que se destinen a servicio de los mismos...”

### **2.9.7 Procedimiento para la venta de diesel a empresas conectadas al sistema eléctrico nacional**

La Resolución Número 133-2005 (COMIECO XXX), publicada el 14 de Enero de 2005, exonera del pago de derechos arancelarios a las empresas conectadas al sistema eléctrico nacional y que utilizan el diesel para la producción de la energía eléctrica.

El procedimiento es el siguiente:

- Cuando se realice la DA (Importación o envío a depósito de aduanas o almacén fiscal de mercancías), se debe hacer una separación de “parcelas”, indicando la cantidad que se venderá para generación eléctrica, y la que se destinará a los clientes habituales que no gozan de ningún tipo de exoneración, salvo los indicados anteriormente.
- El volumen a declarar para generación eléctrica, se debe indicar por medio de un escrito realizado por un Abogado y Notario.
- Al momento de realizar la venta se debe realizar una DI (extracción para importación definitiva), pero no debe estar gravada con aranceles, ya que debe haber relación con la parcela declarada para generación eléctrica.
- Esta DI debe llevar adjunta copia autenticada de la factura original, con la que ingresó el producto al almacén fiscal.
- Se debe adjuntar una copia de la DA, de la cual se va a descargar el producto.

- La factura a emitir debe ser gravada únicamente al Impuesto al Valor Agregado.
- En caso el producto no fuera utilizado para lo que fue declarado, se realizará una DI para internar el producto, pero con todos los impuestos pagados.

Todas las copias de las facturas que amparen la salida de producto del almacén fiscal, deben contar con una copia del régimen aduanero que validó la salida.

Estos procedimientos se incluyeron debido a la importancia que tienen en las actividades diarias del almacén fiscal.

## **CAPITULO III**

### **3. LEYES QUE REGULAN LAS OPERACIONES DE UN ALMACÉN FISCAL Y LA IMPORTACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE COMBUSTIBLES**

En Guatemala el sector que se dedica a la importación y distribución de combustibles tiene mucha importancia económica, ya que, los impuestos que se recaudan por esta actividad comercial representan un flujo de efectivo muy importante para el Estado.

Es por ello que el Gobierno, ha aceptado convenios internacionales que facilitan las operaciones comerciales, tanto locales como internacionales para estas empresas, ampliando su mercado, debido a que pueden ofrecer mejores precios, es de allí que surge el régimen de almacén fiscal.

#### **3.1 Leyes Locales**

Localmente existen leyes que regulan la comercialización de los combustibles, sin embargo en ocasiones surgen ciertas contradicciones entre una ley y otra, ante estas eventualidades se debe tener presente la jerarquía de las leyes para que éstas no representen ningún tipo de contingencia para las empresas importadoras y distribuidoras de combustibles. Estas leyes regulan la importación, almacenamiento, distribución, exportación y afectan con impuestos su consumo.

##### **3.1.1 Resolución Número 132-2004 (COMIECO XXX), del Consejo de Ministros de Integración Económica**

Esta resolución fue creada por el Consejo de Ministros de Integración Económica luego que el Gobierno de Guatemala expusiera la necesidad de realizar una serie de modificaciones arancelarias que solo serían aplicables en el territorio guatemalteco, a raíz de que quedara sin vigencia los artículos 1 y 3 del Decreto 4-2003, que contienen las Reformas al Decreto 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y

Combustibles Derivados del Petróleo, el cual gravaba la distribución de los combustibles al momento que estos eran despachados al consumidor final.

La Resolución número 132-2004 (COMIECO XXX) con vigencia el 17 de diciembre de 2004 fue creada para gravar la importación de los combustibles únicamente por 3 meses, tiempo en el cual se presentarían todos los recursos legales para poner en vigencia nuevamente el Decreto 38-92.

Los porcentajes de aranceles de importación que gravan la importación de los combustibles a partir de la firma de esta Resolución son los siguientes:

- Gasolina Superior: 40%
- Gasolina Regular: 40%
- Diesel: 15%
- Avjet (Jet A-1) 15%
- Kerosina: 15%
- Fuel Oil Exento

De acuerdo con la Resolución Número 133-2005 (COMIECO XXX), publicado el 14 de enero de 2005, está exento del pago de aranceles de importación el combustible Diesel utilizado para generación eléctrica.

### **3.1.2 Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo Decreto 38-92**

Este Impuesto ha sufrido muchas derogaciones y cambios durante el periodo que ha estado vigente, y la base para su derogación ha sido el hecho de que causa doble tributación, el mismo genera ingresos significativos para el Estado. Actualmente se encuentran derogados los artículos 1 y 3 del Decreto 04-2003 del Congreso de la República que lo reformaba imponiendo nuevos valores en las tasas impositivas que gravaban los distintos combustibles que se distribuyen y consumen en el país.

Originalmente este impuesto fue creado con el propósito de gravar el petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo tanto de origen nacional como importado. El hecho creador de este impuesto se generaba al momento de la salida de los combustibles de las plantas de almacenamiento para su distribución y consumo.

Esta Ley contempla dentro de otros, que serán agentes retenedores las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la importación y distribución de combustibles y detalla las obligaciones que estos tienen ante el Fisco para presentar la liquidación de dicho impuesto.

El Impuesto de Distribución gravaba cada galón americano vendido en el territorio nacional, el cual equivale a 3.785 litros y se aplicaba al momento de la emisión de la factura indistintamente de que ésta fuera al contado o al crédito, y el agente retenedor debía liquidar dicho impuesto en los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente de la aplicación mediante una declaración jurada.

Las tasas vigentes por galón antes de declarar inconstitucional este impuesto el 16 de diciembre de 2004 eran las siguientes:

Gasolina Superior	Q. 4.70
Gasolina Regular	Q. 4.60
Diesel	Q. 1.30
Kerosina (DPK)	Q. 0.50
Kerosina (Avjet)	Q. 0.50
Nafta	Q. 0.50
Fuel Oil Bunker C	Q. 4.00
Fuel Oil P/Generación Eléctrica	Exento
Gas Licuado de Petróleo	Q. 0.50

En el periodo objeto de estudio el impuesto era declarado semanalmente, tal como lo estipulaba la Ley original, pero con las tasas antes mencionadas.

### **3.1.3 Impuesto al Valor Agregado, sus Reformas Decreto 27-92 y Acuerdo Gubernativo 311- 97**

El Impuesto al Valor Agregado grava todas las compras y ventas de productos o servicios en Guatemala y los combustibles no pueden ser la excepción.

Se debe tener presente que, el Gobierno está tratando de restablecer la vigencia del Impuesto a la Distribución de Combustibles Decreto 38-92, el cual al momento de la facturación no debe estar gravado con el Impuesto a Valor Agregado.

La tasa vigente de Impuesto al Valor Agregado es de 12%.

### **3.1.4 Ley de Hidrocarburos Decreto Ley 109-83**

La Ley de Hidrocarburos regula la exploración y explotación del petróleo en Guatemala. Es por ello que se define claramente que todos los yacimientos de hidrocarburos son bienes de la Nación.

Esta Ley proporciona todo el marco legal para la celebración de contratos para operaciones petroleras.

### **3.1.5 Ley de Comercialización de Hidrocarburos Decreto 109-97**

La Ley de Comercialización de Hidrocarburos fue promulgada por el Ministerio de Energía y Minas, a través de la Dirección General de Hidrocarburos y entró en vigencia el 26 de noviembre de 1997, la cual contempla todo lo relacionado con la comercialización de productos derivados del petróleo. Esta ley fue creada con el propósito de evitar los monopolios, oligopolios, así como prácticas privilegiadas, además regula el cumplimiento de las normas de seguridad, protección del medio ambiente, calidad, volúmenes y pesos de despacho de los productos.

Los aspectos más importantes que se mencionan en esta Ley son los siguientes:

- Establece la cadena de comercialización como: Toda actividad relacionada con la importación, exportación, almacenamiento, transporte, envasado, expendio y consumo de petróleo y productos petroleros.

- Libre comercialización, en la cual indica: son libres de participar en todas las actividades de refinación, transformación y de la cadena de comercialización de petróleo y productos petroleros, las personas que cumplan con los requisitos que establecidos en esta ley y su reglamento.
- En el artículo 5, menciona la forma en que los precios de los productos derivados del petróleo, las personas individuales o jurídicas que se dedican a la actividad de refinación, transformación y de la cadena de comercialización, los deben establecer libre e individualmente, los cuales deben reflejar las condiciones del mercado internacional y nacional.
- Establece como entes de comercialización a las personas individuales o jurídicas que se dedican a la importación, refinación y transformación, almacenamiento, transporte, estaciones de servicio o expendios de GLP (gas licuado de petróleo) y exportación; para desarrollar cualquiera de estas actividades se debe de solicitar licencia ante la Dirección General de Hidrocarburos cumpliendo los requisitos establecidos para cada caso.
- Para los otros casos que se debe solicitar licencia ante la Dirección General de Hidrocarburos son:
  - a. Construir y modificar terminales de almacenamiento, refinerías, plantas de transformación, sistemas de transporte estacionario, estaciones de servicio, expendios de GLP y depósitos para consumo propio.
  - b. Importar, construir y reparar cilindros para envasado de GLP, así como el montaje, mantenimiento y reparación de equipo para utilizar GLP en automotores.
  - c. Calibrar tanques estacionarios de almacenamiento, auto-tanques y equipo de despacho o surtidores.
  - d. Almacenamiento temporal, envasado y trasiego.
- Se establecen sanciones por las infracciones que se cometan a la ley, pero esto no exime a las personas individuales o jurídicas de responsabilidad civil y penal. Y la unidad de multa es de Q1,000.00 quetzales.

- Como disposición complementaria se establece la separación de empresas en el artículo 46, que indica que toda persona individual o jurídica debe constituirse en empresa distinta, para poder efectuar cada una de las operaciones de importación, refinación, transformación, almacenamiento, transporte, estación de servicio, expendio de GLP y exportación de petróleo y productos petroleros.
- La venta de combustibles se hará por galón americano equivalente a 3.785 litros. Adicionalmente las ventas del importador, refinador, transformador y almacenador se deben realizar a una temperatura de 60 grados Fahrenheit (60°F) equivalente a quince grados con cincuenta y seis centésimas de grado Centígrado (15.5°C), y para las estaciones de servicio la venta se hará a temperatura ambiente.
- Las personas individuales o jurídicas que realicen actividades de refinación, transformación y de la cadena de comercialización de petróleo y productos petroleros, deben de contar con seguros por daños causados a personas, bienes materiales y medio ambiente, por los montos y características de los riesgos potenciales a que están expuestos.

En esta Ley en particular surge una discrepancia con respecto de las operaciones comerciales que realiza el almacén fiscal, ya que, la actividad de reexportación la cual está contemplada el artículo 83 del CAUCA, no es avalada por la Ley de Hidrocarburos en su artículo 46 indica que deben existir empresas separadas para cada una de las actividades de la cadena de comercialización. Adicionalmente establece una sanción de 100 unidades (Q100,000.00) por realizar alguna de éstas sin la licencia respectiva.

Como se mencionó anteriormente, en estos casos prevalece la supremacía de las Leyes, y el CAUCA es un Código Aduanero que Guatemala suscribió con los países de Centro América, acuerdos internacionales tienen primacía sobre las leyes nacionales toda vez no entren en discordancia con leyes constitutivas.

### **3.1.6 Acuerdo Gubernativo 447-2001 Reglamento para el funcionamiento de Almacenes Fiscales**

El Acuerdo Gubernativo 447-2001 entró en vigencia el 15 de noviembre de 2001 y tiene por objeto regular los requisitos de los almacenes generales de depósito autorizados de acuerdo al Decreto 1746 para operar como almacenes fiscales.

El almacén fiscal autorizado para una empresa importadora y distribuidora de combustibles en ningún momento fue constituido como almacén general de depósito, éste es el Acuerdo utilizado para realizar la solicitud para que el mismo fuera autorizado.

Adicionalmente el Acuerdo establece todos los deberes, derechos y obligaciones que se adquieren al constituir un almacén fiscal; aunque no todos sean de aplicación directa para la figura fiscal adquirida.

### **3.1.7 Ley de Almacenes Generales de Depósito Decreto 1746**

La Ley de Almacenes Generales de Depósito únicamente se menciona como referencia, debido a que esta Ley le dio origen al Acuerdo Gubernativo 447-2001 y puede ser un material de soporte al momento de que exista alguna incertidumbre sobre el manejo y operación de los almacenes fiscales, sin embargo se debe observar que se trata de dos figuras fiscales totalmente distintas.

### **3.1.8 Acuerdo que aprueba los formatos de pólizas o declaraciones de mercancías para distintos regímenes aduaneros Acuerdo Ministerial 059-2000**

El Acuerdo Ministerial 059-2000, tiene por objeto reglamentar el procedimiento de presentación de las pólizas o declaraciones aduaneras que se transmiten electrónicamente.

En el primer artículo, indica que se aprueban los formatos de póliza o declaración de mercancías para los distintos regímenes aduaneros, así también se aprueban los formatos para la rectificación de la póliza o declaración aduanera.

El procedimiento es el siguiente:

En la liquidación electrónica:

- a) Se debe elegir el formato establecido para el régimen aduanero que se desea declarar.
- b) La póliza o declaración aduanera se transmite mediante el sistema electrónico a la Superintendencia de Administración Tributaria.
- c) Se debe determinar la obligación tributaria y no tributaria.
- d) Esta obligación se valida y acepta mediante una firma electrónica para el pago posterior.
- e) El pago debe realizarse el mismo día de aceptación de la póliza, o más tardar el siguiente día hábil.
- f) Si la declaración presenta inconsistencias o errores, se devolverá electrónicamente al correspondiente Agente de Aduanas.
- g) Luego de corregida se debe transmitir nuevamente a la Superintendencia de Administración Tributaria.
- h) Una vez aceptada la declaración aduanera y luego de haber pagado el monto de la obligación tributaria, ésta y las mercaderías pasarán al proceso selectivo y aleatorio, para que se determine si corresponde efectuar la verificación inmediata de lo declarado o se permite el levante sin este proceso.  
En la recepción de importaciones de combustibles la verificación forma parte del proceso de recepción, ya que siempre está presente un delegado de Superintendencia de Administración Tributaria, en la descarga de los mismos.
- i) Los Agentes de Aduanas deben solicitar una clave de acceso al sistema electrónico de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Departamento de Operaciones de la Intendencia de Aduanas.

Este Acuerdo Ministerial facilita y simplifica las operaciones comerciales del almacén fiscal; ya que es necesario realizar declaraciones individuales por los distintos regímenes aduaneros autorizados.

## **3.2 Acuerdos Internacionales**

Guatemala ha suscrito acuerdos para facilitar el comercio internacional; lo cual origina más inversión de capitales extranjeros, como consecuencia de la globalización la cual exige fronteras abiertas y ágiles, debido a todo el comercio que circula por ellas. Derivado de la suscripción de estos acuerdos nace la figura de almacén fiscal, la cual se encuentra contenida dentro del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, que contempla el uso de depósito de aduanas o depósito aduanero.

### **3.2.1 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994**

El Acuerdo de Valoración GATT de 1994, también es denominado Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. El mismo fue adquirido por Guatemala al ser miembro de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y se encuentra vigente desde el 21 de noviembre de 2001. Uno de los aspectos más importantes que se mencionan en este Acuerdo, está definido en el artículo 1 que dice: El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.

Adicionalmente indica: Al determinar si el valor de la transacción es aceptable, el hecho que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor no constituirá motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de la transacción.

Este Acuerdo es muy importante, ya que la Aduana en ningún momento podrá imponer valores en aduana mínimos o valores arbitrarios o ficticios, y esto es una práctica que se desarrolla en la actualidad, por ejemplo, en la compra de productos derivados del petróleo cuando ingresan por la vía marítima, las aduanas imponen un valor de seguro que ya viene incluido en el precio del producto, debido a que el mismo no se describe claramente como tal en la factura comercial, lo cual es interpretado arbitrariamente, pues no significa que no se esté pagando al proveedor en el exterior.

Antes que la aduana modifique el valor de las mercancías debe informarlo al importador, para que se aclaren las dudas de forma escrita, si el producto es de suma urgencia y este

trámite puede demorar la entrega, el artículo 13 da la ventaja de poder presentar una garantía en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

### **3.2.2 Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)**

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano, es el segundo protocolo de modificación, ya que el Comité Aduanero en reunión del 23 de mayo de 1997 dispuso la revisión del CAUCA para modificar las disposiciones que impiden acciones de modernización de los servicios aduaneros, como instrumento de la política centroamericana de apertura comercial y gestión de una mejor inserción en la economía internacional.

El CAUCA da origen a la figura de almacén fiscal, ya que en su capítulo II sobre los Regímenes Aduaneros establece en primera instancia:

- a. Los definitivos: son los que se refieren a la importación y exportación definitiva y sus modalidades.
- b. Temporales o Suspensivos: Son los que integran el tránsito aduanero, importación temporal con reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo, depósito de aduanas o depósito aduanero, exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.

El régimen de almacén fiscal se encuentra contenido en la figura de depósito de aduanas o depósito aduanero el cual está descrito en el artículo 75 de la siguiente forma: “Es el régimen mediante el cual, las mercancías son almacenadas por un plazo determinado, en un lugar habilitado para el efecto, bajo la potestad de la Aduana, con suspensión de derechos e impuestos que correspondan.”(14:243)

El CAUCA define claramente las actividades permitidas, que se pueden desarrollar en un almacén fiscal, dentro de las cuales se encuentra la reexportación, claramente definida en su artículo 83 como “El régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero, mercancías extranjeras llegadas al país y no importadas definitivamente.” (14:245)

Las obligaciones de los regímenes aduaneros, se encuentran establecidas para que las mismas sean cumplidas por las personas individuales o jurídicas, que adopten el régimen que más se adecue a las transacciones comerciales que realizan.

### **3.2.3 Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)**

El reglamento tomó vigencia el 28 de enero de 2003 y tiene por objeto desarrollar las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

En el RECAUCA se puede encontrar la aplicación de lo descrito en el CAUCA, con mayor énfasis a los pasos que se deben seguir para la realización de cualquier actividad autorizada en el mismo.

Para el caso en particular del almacén fiscal, se debe observar lo indicado en los artículos del 36 al 40 referente al depositario aduanero que mencionan los requisitos específicos, obligaciones específicas, actividades permitidas, plazo para operar un depósito aduanero y la cancelación de la autorización.

Es muy importante tomar en cuenta lo relativo al almacenamiento temporal de mercancías que se encuentra contenido en los artículos del 64 al 70, ya que en los mismos se desarrollan los temas para la carga, descarga y transporte de las mercancías; adicionalmente se trata la forma en que se deben manejar los faltantes y sobrantes en la recepción. Como caso especial se menciona, que en los productos a granel, no se requerirá justificación de las diferencias, siempre que éstas no sean mayores al cinco por ciento del peso bruto total. Se hace énfasis en esto derivado de que las mercancías que se depositarán en el almacén fiscal son a granel.

## CAPITULO IV

### 4. CONTROL INTERNO

#### 4.1 Definición

Se presenta la definición de control interno descrita en el resumen en Español del reporte COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), que dice lo siguiente:

“El control interno es un proceso, ejecutado por el consejo de directores, la administración y otro personal de la unidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia en las operaciones
- Confiabilidad en la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

Esta definición refleja ciertos conceptos fundamentales:

- El control interno es un proceso. Constituye un medio para un fin y no un fin en si mismo.
- El control es ejecutado por personas. No son solamente manuales de políticas y formas, sino personas en cada nivel de la organización.
- Del control interno puede esperarse que proporcione solamente seguridad razonable, no seguridad absoluta, a la administración y consejo en una entidad.
- El control interno está engranado para la consecución de objetivos de una o más categorías separadas pero interrelacionadas.” (15:16)

El Control Interno es el plan de organización y todos los métodos y medidas relacionadas con el mismo, que son adoptados por una empresa para salvaguardar su activo, comprobar la exactitud y fiabilidad de sus datos contables, promover su eficiencia operativa y coadyuvar al cumplimiento de las directrices de gestión prescritas.

En un sistema global de control, existen dos aspectos distintos: los controles administrativos y los contables.

**a. Controles Administrativos**

Estos abarcan, pero no se limitan al plan de organización, sino a los procedimientos y registros relativos a los procesos de adopción de decisiones, que llevan a que la dirección autorice las operaciones.

**b. Controles Contables**

Comprenden el plan organizativo y los procedimientos y registros destinados a salvaguardar el activo y la fiabilidad de los registros financieros.

## **4.2 Importancia**

La importancia de tener un adecuado sistema de control interno en las organizaciones se ha incrementado debido a lo práctico que resulta al medir la eficiencia y eficacia al momento de implantarlos, en especial si se desarrollan en las actividades básicas que éstas realizan.

Es importante resaltar, que la empresa que aplica controles internos en sus operaciones crea un ambiente de seguridad y da certeza sobre la situación financiera real, es por ello, que es necesario tener una planificación que sea capaz de verificar que los controles internos se cumplan para darle una mejor visión sobre su gestión.

Por consiguiente, el control interno comprende el plan de organización en todos los procedimientos coordinados de manera coherente a las necesidades del negocio, para proteger y resguardar los activos, y verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables.

El control interno es la base sobre la cual descansa la confiabilidad de un sistema contable y cualquier desviación en el mismo, es un indicativo de que dicho sistema contable no es confiable y la información que presenta puede contener errores e irregularidades. En este sentido, podemos afirmar que un departamento que no aplique controles internos adecuados, puede correr el riesgo de tener desviaciones en sus operaciones, lo que puede representar una crisis operativa.

### **4.3 Objetivos**

El Control Interno tiene los siguientes objetivos genéricos:

- a. Autorización
- b. Registro
- c. Acceso a los activos
- d. Custodia de los activos

### **4.4 Características**

Dentro de las características del control interno se encuentran las siguientes:

- Forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales.
- Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el sistema de control interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización.
- En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato, de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos.
- La unidad de control interno es la encargada de evaluar en forma independiente el sistema de control interno y proponer las recomendaciones para mejorarlo.
- Todas las transacciones deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de tal forma, que permitan preparar informes operativos, administrativos y financieros.

### **4.5 Elementos**

El control interno posee cinco componentes interrelacionados. Los mismos se derivan de la manera en que la Gerencia administra los negocios y son integrados con el proceso de conducción. Estos son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos

- Actividades de control
- Comunicación e información
- Monitoreo

#### **4.6 Métodos de evaluación**

Los controles de un sistema u organización se pueden documentar utilizando las siguientes técnicas:

- Narrativas
- Cuestionarios
- Flujogramas

Las técnicas de evaluación son muy variadas, pero se fundamentan en hacer correlación entre el objetivo de control y el procedimiento en vigor. Los controles pueden clasificarse dependiendo el grado de efectividad en:

- Eficaz
- Ineficaz
- Clave o confiable
- No confiable
- Fuerte
- Débil

#### **4.7 Pruebas de los controles**

Uno de los objetivos primordiales de la Auditoria es la evaluación y prueba de los controles, por lo tanto, una vez evaluados deben hacerse pruebas sobre el cumplimiento de los mismos durante el período auditado. Estas pruebas se llaman de Cumplimiento y pueden realizarse a través de:

- Observación
- Revisión de transacciones
- Pruebas de recorrido por el sistema

## **Proceso de evaluación de los controles**

- Entendimiento
  - ✓ Observaciones
  - ✓ Preguntas
  - ✓ Examen de documentos
  - ✓ Flujogramas
- Evaluación
- Concurrencia de errores “Riesgo”
- Pruebas de cumplimiento
- Conclusión o evaluación de resultados

## **4.8 Normas Internacionales de Auditoría, aplicables al Control Interno**

### **La Norma Internacional de Auditoría No. 400. Evaluación de Riesgo y Control Interno**

Esta contiene los lineamientos para identificar y mantener un adecuado ambiente de control interno, y se citará un resumen de algunas definiciones que se encuentran contenidas en la misma.

### **Riesgo de Auditoría**

Es el riesgo al que el auditor está expuesto cuando da una opinión sobre los estados financieros de forma inadecuada, debido a que éstos presentan errores significativos. El riesgo en auditoría está compuesto por tres elementos importantes que son: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

### **Riesgo Inherente**

Es el riesgo de que una cuenta o una transacción presente información errónea y éste no sea detectada en la revisión de auditoría, su efecto es de importancia relativa y puede cambiar significativamente la opinión dada por el auditor.

**Riesgo de Control**

Es el riesgo de que una cuenta o una transacción presente información incorrecta, y que ninguno de los procedimientos de control establecidos en la Organización sean capaces de detectar esta deficiencia y por lo tanto no es corregida oportunamente.

**Riesgo de Detección**

Es el riesgo de que una cuenta o transacción presente información inadecuada y que los procedimientos aplicados por el auditor en la revisión documental presentada por la administración; no hayan detectado la deficiencia, la cual puede ser de importancia relativa y afectar significativamente la opinión dada por el auditor.

**Sistema de Control Interno**

Son todos los procedimientos y políticas que la Administración de una entidad adopta con el propósito de salvaguardar los activos, evitar fraudes y errores, garantizar la integridad de los registros contables y la preparación oportuna de la información financiera. Es importante mencionar que dichos procedimientos y políticas deben estar escritos para que cumplan el objetivo para el que fueron creados.

## **CAPITULO V**

### **5. AUDITORIA INTERNA**

#### **5.1 Definición**

“La Auditoria Interna forma parte de la estructura organizativa de la empresa y debe estar ubicada organizacionalmente a un nivel jerárquico, que le permita cumplir con los objetivos que se le asignan.

La Auditoria Interna debe mantener independencia con relación a las actividades que audita, por lo tanto, cuando la Auditoria Interna se involucra en el proceso operativo, deja de realizar funciones de auditoria interna y se convierte en una contraloría, control de calidad, supervisión, etc.

En Guatemala, es común encontrar la posición de la Auditoria Interna reportando a Junta Directiva, Gerencia General o Gerencia Financiera; sin embargo, la Auditoria Interna debe reportar a la Junta Directiva, Consejo de Administración o Administrador único para abarcar todas las áreas de la empresa.” (13:4)

Esta evalúa la efectividad de los registros contables y los demás procedimientos que posea una empresa con el propósito de realizar modificaciones en los mismos para hacerlos más eficaces y efectivos, de esa manera evitar irregularidades motivadas por un deficiente control interno de la empresa.

La Auditoria Interna es una herramienta que califica el grado de eficiencia, eficacia y transparencia con que se manejan los recursos de la compañía, así como el cumplimiento de las normas legales, políticas internas y planes de trabajo. Evalúa además la eficiencia de los sistemas administrativos y de control, para de esta manera contribuir al logro de los propósitos fundamentales de la organización.

## **5.2 Importancia**

La Auditoría Interna se orienta hacia aquellos aspectos de tipo financiero, concentrándose en la corrección de los registros contables y verificando que la información sea confiable. Adicionalmente es un instrumento de medición y evaluación de la efectividad de la estructura de control interno en una entidad.

## **5.3 Objetivos**

La Auditoría es una función evaluadora que tiene objetivos de acuerdo con su naturaleza. En el caso de la Auditoría Interna sus objetivos están relacionados con la forma del alcance, es así como tenemos:

### **A. “Garantizar información financiera confiable y oportuna**

El Auditor debe evaluar la efectividad de los controles internos, ya que esto le permitirá garantizar la autenticidad de las transacciones y el adecuado registro de las mismas, a efecto que los estados financieros presenten razonable y oportunamente la situación financiera de la empresa.

La Auditoría Interna por medio de la revisión de la información financiera permite a la administración de la compañía:

- Conocer la precisión y veracidad de la contabilidad
- Verificar el cumplimiento de las políticas y procedimientos contables dictados por la administración, en función de la eficiencia y efectividad.” (13:6)

### **B. “Salvaguarda de los activos**

Un examen adecuado y oportuno de los activos permitirá al auditor interno determinar:

- La propiedad de los activos de la empresa
- La adecuada salvaguarda de los activos contra diferentes riesgos, tales como: robo, incendio, actividades impropias o ilegales y contra siniestros naturales.
- La existencia física de los activos.” (13:6)

### **C. “Promover la eficiencia operativa de la entidad**

Cuando la Auditoria Interna evalúa actividades relacionadas con el uso económico y eficiente de los recursos, promueve la eficiencia operativa de la entidad al identificar situaciones tales como: sub-utilización de instalaciones, trabajo no productivo, procedimientos que no justifican su costo, exceso o insuficiencia de personal. Esto lo logra la auditoria interna cuando:

- Efectúa la evaluación de: estándares que miden si la utilización de los recursos se realizan económica y eficientemente.
- Si el recurso humano ha entendido y cumple con los estándares de operación.
- Si las desviaciones a los estándares se analizan, investigan y toman las medidas correctivas correspondientes.” (13:7)

### **D. “Cumplimiento de objetivos, políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos**

En toda empresa la administración es responsable de fijar objetivos, políticas, planes y procedimientos.

El proceso de determinar objetivos y establecer políticas, planes y procedimientos es parte del proceso integral de la administración de la entidad.

La Auditoria Interna forma parte del proceso administrativo del control y como tal debe conocer los objetivos, políticas, planes y procedimientos determinados por la administración para evaluarlos y verificar su cumplimiento. En ese sentido el auditor interno debe conocer los objetivos y políticas para diseñar las pruebas necesarias y así verificar el cumplimiento de los mismos.” (13:7)

Es necesario que antes de realizar cualquier trabajo de auditoria, se tenga clara comprensión de lo que se quiere alcanzar, así como los procedimientos que pueden ser utilizados para examinar la evidencia disponible.

#### **5.4 Función**

La Auditoría Interna tiene como función fundamental detectar en forma oportuna los errores, irregularidades y desviaciones a las políticas y procedimientos establecidos, para ello es necesario realizar evaluaciones constantes a toda la estructura de control interno y recomendar las medidas correctivas precisas para cada caso en particular.

#### **5.5 Independencia del auditor interno**

Una característica clave de un departamento de Auditoría Interna efectivo, es su independencia, para lograr este objetivo, el auditor interno debe actuar libre de presiones de la Organización que limiten sus áreas de examen.

La independencia de la Auditoría Interna se soporta mediante el acceso libre a los canales directos de reporte sobre los asuntos detectados a la Gerencia Ejecutiva de la Empresa o a la Junta Directiva.

El Auditor Interno debe reportar administrativamente a un ejecutivo que tenga la suficiente autoridad para asegurar absoluta cobertura de auditoría y acción apropiada en respuesta a lo que ha sido detectado por medio de las evaluaciones.

Frecuentemente, el departamento de Auditoría reporta administrativamente al ejecutivo financiero más importante y tiene una relación de línea punteada con el Presidente de la Junta Directiva.

#### **5.6 Estándares de Auditoría Interna**

Son los puntos de comparación que tiene el auditor para poder evaluar si la situación bajo examen, cumple con un patrón determinado y que haya sido establecido antes de ocurrida la circunstancia que se esté evaluando.

Estos estándares pueden ser: Normas de Internacionales de Contabilidad, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, manuales de políticas y procedimiento, en otras palabras, cualquier documento que permita apoyar el informe final del auditor.

## **5.7 Controles Preventivos**

Estos controles forman parte integral del sistema de contabilidad y no tienen ninguna relación con la cantidad de transacciones. Cuando funcionan eficientemente, evitan el costo de rectificar los errores, que en algunas ocasiones puede ser muy alto.

Generalmente los elementos preventivos incluyen:

- Personal capacitado que goce de credibilidad
- Adecuada segregación de funciones
- Autorización apropiada
- Formulación y libros de control adecuados
- Procedimientos de contabilización establecidos correctamente, y
- Control físico sobre activos y documentos importantes que pueden originar movimiento de recursos.

## **5.8 Controles Descriptivos**

Son los tipos de controles que describen narrativamente los procedimientos que se han establecido como guías para la ejecución de tareas o actividades específicas que requieran un estricto seguimiento por parte de todo el personal involucrado. La ampliación de los puntos descritos puede variar dependiendo del nivel de confianza que se desea depositar en dichos controles.

## **5.9 Controles Detectivos**

Son necesarios para evaluar la eficiencia de los controles preventivos, y deben incluir procedimientos que aseguren una acción oportuna, en un error o irregularidad observada. Debe existir un adecuado seguimiento en la implementación del control detectivo, para que se elimine el riesgo detectado. Por lo general, estos controles son más costosos que los preventivos.

### **5.10 Controles Sustantivos**

Por medio de estos controles se obtiene la evidencia de que la información financiera es completa, exacta y válida, así mismo se pueden aplicar en cualquier área de la estructura de control interno que requiera la reconstrucción de información para verificar la eficacia de los controles establecidos.

### **5.11 Procedimientos Formales**

Son los tipos de control que refieren a la necesidad que en todas las organizaciones, la estructura de control interno, transacciones administrativas y financieras, así como hechos significativos deben estar documentados adecuadamente, de igual forma dicha documentación debe estar disponible para su verificación.

La información sobre el Sistema de Control interno debe estar soportada con creación de políticas, con un manual de normas y procedimientos que incluya los objetivos y la estructura de control.

La documentación sobre transacciones administrativas y financieras y hechos significativos debe ser completa y exacta para facilitar su seguimiento y la verificación por parte de directivos o fiscalizadores.

### **5.12 Niveles de Autoridad**

Este tipo de controles, se refiere a la adecuada segregación de funciones que debe existir en la ejecución de cualquier actividad dentro de una compañía que implique transacciones con terceros, así como custodia de activos dentro de la empresa.

Es importante mencionar que el adecuado funcionamiento de cualquier sistema depende de la competencia y honestidad de quienes lo operan, es por ello que es necesario establecer adecuadamente al personal, mantener un entrenamiento continuo y una evaluación constante del carácter de cada individuo.

Para lograr un control efectivo la administración debe establecer requisitos de autorización en cada etapa de los procesos operativos, por lo tanto, cualquier aspecto

importante en la adquisición, custodia y conversión de activos, debe ser amparado por la autorización administrativa.

Existen autorizaciones generales y específicas:

- Autorizaciones Generales: son aquellas que establecen políticas que la empresa debe mantener y que obligan a todos los subordinados.
- Autorizaciones específicas: son aquellas que se requieren para transacciones no rutinarias. También son especiales aquellas que se exigen cuando el objeto que requiere la autorización es de una magnitud excepcional.

### **5.13 Frecuencia Periódica (Predeterminada)**

Se les determina de esta forma a las actividades de monitoreo, evaluación continua o periódica, de la eficacia del diseño y operación de la estructura de control interno establecido por parte de la administración con el fin de determinar el funcionamiento adecuado del mismo, o realizar los cambios que sean necesarios de acuerdo a las condiciones evaluadas.

La información para evaluación y modificación proviene de varias fuentes, tales como: estudios sobre la estructura de control interno existente, informes de auditores internos, informes de excepción sobre actividades de control, informes por parte de dependencias reguladoras, informes del personal operativo y quejas de los clientes sobre cargos en facturación.

### **5.14 Muestreo Selectivo**

Es la actividad que el auditor realiza al momento de estar evaluando una población muy extensa de documentos, en la cual sería imposible evaluar cada elemento y verificar el 100% de sus atributos. Este se divide en dos grandes categorías: estadístico y no estadístico. Los pasos que se deben seguir para realizar el muestreo por cualquiera de los dos métodos mencionados anteriormente son las siguientes:

- Planeación de la muestra
- Selección de la muestra

- Realización de pruebas
- Evaluación de resultados

Planeación la muestra, es asegurarse que las pruebas de auditoria se realizan de tal forma que proporcionen el riesgo de muestreo deseado y reduzcan al mínimo la probabilidad de errores de no muestreo.

Seleccionar la muestra implica decidir cómo escoger un documento de muestra de la población.

La realización de pruebas implica hacer el examen de los documentos seleccionados, evaluando sus atributos, exactitud, aprobaciones, etc. y llegar a conclusiones con base en las pruebas realizadas.

### **5.15 Papel del auditor en el cumplimiento del control interno**

El Contador Público y Auditor, en su función como auditor interno, es empleado de una sola entidad y sus servicios son utilizados por empresas que requieren, aparte de una revisión periódica por medio de los auditores independientes, una verificación continúa de las transacciones realizadas. La auditoria interna es necesaria para la supervisión efectiva de los sistemas de control interno, ya que, la auditoria externa por el tipo de labor que realiza no puede llegar hasta los detalles más mínimos y por otro lado sería prácticamente imposible que conozca a fondo todos los negocios donde lleva a cabo sus trabajos de revisión. A diferencia del auditor interno, que por estar íntimamente ligado con las operaciones de la empresa donde presta sus servicios, se encuentra mejor capacitado para realizar una verificación más acuciosa y eficaz del funcionamiento del sistema de control interno.

Los servicios que puede prestar un departamento de auditoria interna son sumamente variados y de mucha importancia. Sin embargo, es indudable que su misión principal consiste en asegurar que los procedimientos de control interno implementados funcionen siempre en forma eficaz, mediante la supervisión continua y reemplazar cuando sea

necesario, los mecanismos de control establecidos, si estos no cumplen el objetivo para el que fueron creados.

Mediante un programa de trabajo bien elaborado, la auditoria interna tiene la capacidad de prevenir fraudes, cosa que el control interno aislado, por mejor preparado que se encuentre no logrará evitar en su totalidad.

Es por ello que, no existe ninguna duda sobre la necesidad de usar instrucciones escritas y programas de trabajo para el éxito en el desarrollo de las actividades; ya sea un departamento de auditoria interna que conste de numeroso personal o un solo empleado que sea suficiente para atender las labores inherentes a su cargo. De cualquier forma, el uso de programas preparados con anticipación proporciona una guía para que el trabajo resulte eficaz, sobre todo cuando es necesario utilizar auxiliares, a quienes se les encomiendan las distintas secciones de que constan las actividades de la auditoria interna. En resumen, la auditoria interna constituye la mejor salvaguarda para la administración, ya que ésta controla de manera efectiva las actividades que se realizan en una entidad.

## CAPITULO VI

### 6. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN UN ALMACÉN FISCAL AUTORIZADO PARA UNA IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES (APLICACIÓN)

En este capítulo se desarrolla el caso práctico de la investigación, el cual consiste en evaluar el sistema de control interno establecido en un almacén fiscal autorizado para ser operado por una empresa importadora y distribuidora de combustibles. La compañía cuenta con una larga trayectoria en el mercado guatemalteco y es de reconocido prestigio, tanto a nivel nacional como internacional. La evaluación se hará desde el punto de vista de auditoría interna, con el propósito de determinar los riesgos fiscales y financieros a los que la entidad está expuesta, por operar bajo este régimen fiscal y la forma como éstos se pueden minimizar.

#### ANTECEDENTES

<b>Empresa:</b>	Combustibles del Sur, S.A.
<b>Fundación:</b>	22 de abril de 1980
<b>Ubicación:</b>	Puerto de San José, Escuintla
<b>Capacidad Instalada:</b>	2,000,000 galones de Combustible

Esta empresa se dedica a la importación de combustibles, los cuales pueden ser de origen sudamericano, norteamericano, europeo y asiático; el costo de estos productos se compone por:

- El valor CIF (costo del producto, flete y seguro marítimo)
- Los aranceles de importación
- Muellaje (cuando aplique)
- Honorarios profesionales
- Demoras
- Aditivos
- Colorantes

La evaluación se realizará presentando el control interno existente en el almacén fiscal de la importadora y distribuidora de combustibles lo que se comparará con las prácticas actuales desarrolladas por el personal que tiene a su cargo la administración y control de la terminal de almacenamiento, identificando con esto, las áreas de riesgo que pueden ser fortalecidas por la administración.

#### **6.1 Programa de auditoria para evaluar el control interno en un almacén fiscal autorizado para una importadora y distribuidora de combustibles**

Para realizar una auditoria de cualquier tipo, es necesario planificar las actividades que se desarrollarán a lo largo del trabajo, con el propósito de alcanzar los objetivos deseados. Es por ello que para iniciar con la investigación, se presenta el programa de auditoria.

**“Combustibles del Sur, S.A.”  
Departamento de Auditoria Interna  
Programa de Auditoria**

**Evaluación del Control Interno en el Almacén Fiscal Autorizado por la  
Superintendencia de Administración Tributaria  
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

**I. Objetivos**

- a. Evaluar e identificar los requisitos que exige la Superintendencia de Administración Tributaria para operar como almacén fiscal.
- b. Evaluar e identificar los requisitos que exige la Superintendencia de Administración Tributaria respecto de los productos que se almacenan y comercializan en un almacén fiscal.
- c. Evaluar los controles existentes en el área de inventarios, bajo esta nueva modalidad fiscal.
- d. Evaluar los beneficios financieros de operar adecuadamente un almacén fiscal, para la importación y distribución de combustibles.
- e. Verificar que las actividades de la gerencia para mitigar los riesgos sean adecuadas y eficientes en tiempo y costo.

	<b><u>Hecho por</u></b>	<b><u>Ref. Pt's</u></b>
<b>II. <u>Trabajo a Desarrollar:</u></b>		
<b>01. <u>Riesgo:</u></b>		
<b>Exposición a contingencias fiscales por la falta de aplicación y cumplimiento de los requisitos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria para operar como almacén fiscal.</b>		
Documento con cédulas narrativas y/o cuestionarios, la evaluación efectuada a la documentación que valida el cumplimiento de todos los requisitos fiscales.	KCDD	P – 1 P – 2
<b>02. <u>Riesgo:</u></b>		
<b>Falta de cumplimiento a los procedimientos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria para el control de los productos que se ingresan, almacenan y retiran del almacén fiscal.</b>		
Evalúe a través de flujogramas los procedimientos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria para el control de los inventarios en almacén fiscal e identifique los puntos en los que se esté incumpliendo, en caso que aplique, finalmente dé sus conclusiones.	KCDD	P – 3 P – 4 P – 5

	<b><u>Hecho por</u></b>	<b><u>Ref. Pt's</u></b>
<p><b>03. <u>Riesgo:</u></b>  <b>Inadecuado control sobre los inventarios, derivado de la existencia de producto nacionalizado (con impuestos pagados) y pendiente de nacionalizar.</b></p> <p>Documento con cédulas narrativas y/o cuestionarios los controles actualmente establecidos en el área de inventarios para controlar el producto nacionalizado y el que está pendiente de pago de impuestos.</p> <p>Examine físicamente el archivo de las pólizas para manejo de producto, que están autorizadas en un almacén fiscal.</p>	<p>KCDD</p>	<p>P – 6</p>
<p><b>04. <u>Riesgo:</u></b>  <b>Irregularidades en los despachos de combustible.</b></p> <p>Documento a través cédulas narrativas y/o cuestionarios el resultado de la evaluación de riesgos efectuada en las áreas de facturación y despachos</p>	<p>KCDD</p>	<p>P – 7</p>
<p><b>05. <u>Riesgo:</u></b>  <b>Inadecuado control de las formas prenumeradas que originan movimientos en los inventarios.</b></p> <p>A través de cuestionarios, evalúe el control existente sobre las formas prenumeradas que originan movimientos en inventarios.</p>	<p>KCDD</p>	<p>P – 8 P – 9</p>

**Hecho  
por**      **Ref.  
Pt's**

**Pruebas:**

Seleccione un día de facturación de cada mes de enero a diciembre, tome 2 facturas de cada día al azar y verifique que estén ingresadas en el sistema.

**06. Riesgo:**

**Existe riesgo fiscal de que las pérdidas y ganancias que sufren los combustibles no sean reconocidas por las autoridades fiscales, bajo la modalidad de almacén fiscal.**

**Pruebas:**

Determinar la estadística de las pérdidas y ganancias que sufrieron los productos almacenados en el recinto fiscal y presente una cédula narrativa de la forma como se registraron en los libros fiscales.

P – 10

KCDD      P – 11

Documente a través de un cuestionario el proceso completo para reconocer las pérdidas y ganancias operacionales.

**III.** Documentar las posibles desviaciones de control interno, obteniendo el comentario/compromiso del responsable/supervisor(es) o empleados operativos.

**IV.** Como un aporte adicional, en la auditoria se evaluarán los beneficios financieros de operar como almacén fiscal, derivado de una solicitud de la Gerencia General. Se hará a través de cédulas narrativas y adjuntando pruebas financieras que demuestren el resultado de la evaluación.

V. Elaborar el informe de auditoria.

**Hecho por:** Ana María Vicente

**Aprobado por:** Claudio Storm

**Fecha:** 20 de noviembre de 2004

**Fecha:** 26 de noviembre de 2004

## **6.2 Evaluación de controles para minimizar los riesgos fiscales**

Con este punto se busca determinar, si la importadora y distribidora de combustibles ha cumplido con todos los requisitos fiscales que exige la Superintendencia de Administración Tributaria en un almacén fiscal, tales como: Autorización de operaciones, cumplimientos a los procedimientos establecidos y si no existe incumplimiento en el pago de los impuestos respectivos que gravan la importación y distribución de los combustibles, considerando los cambios que éstos sufren constantemente.

### **6.2.1 Evaluación de los requisitos que exige la Superintendencia de Administración Tributaria para operar como almacén fiscal**

A continuación se presenta el resultado de la evaluación del riesgo de “estar expuestos a contingencias fiscales por la falta de aplicación y cumplimiento de los requisitos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria para operar como almacén fiscal”. Como parte del trabajo de auditoria, se verificó personalmente la documentación que valida el cumplimiento de estos requerimientos y se utilizaron cuestionarios y narrativas para realizar la evaluación.

**Evaluación de Requisitos Fiscales para Operar como Almacén Fiscal**

**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

**Control Genérico:** Control y resguardo de los documentos fiscales y legales, que validan las operaciones comerciales que se realizan en un almacén fiscal.

**Objetivo:** Evitar contingencias fiscales por la falta de aplicación y cumplimiento de los requisitos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Identificación del Requisito Fiscal	Respuesta		Resultados
	Si	No	
1-. ¿Tiene una autorización emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria para operar como almacén fiscal?	X		Se verificó este documento, el cual fue publicado en el Diario Oficial el 31 de mayo de 2002. Se adjunta fotocopia como evidencia de la revisión. (Ver anexo 1)
2-. ¿Actualmente, la importadora y distribuidora de combustibles está operando en un período, en el que está autorizada para realizar transacciones como almacén fiscal?	X		La autorización fue emitida hace aproximadamente 2 años y valida la utilización de esta figura fiscal para 15 años, tal como lo indica la ley, pero son renovables a la fecha de vencimiento.
3-. ¿Se cuenta con una Delegación de Aduanas en el almacén fiscal?	X		Únicamente está nombrada una persona como delegada, esto origina ciertas deficiencias en el servicio y control del producto por parte del ente fiscalizador.

Identificación del Requisito Fiscal	Respuesta		Resultados
	Si	No	
4-. ¿Se identificó producto que tenga más de un año de estar almacenado?		X	Debido a la alta rotación de los inventarios, lo cual se pudo comprobar con los registros contables, no existen inventarios almacenados con un periodo mayor a un año.
5-. ¿Los combustibles que son almacenados en el depósito aduanero, cuenta con una declaración que valida su ingreso?	X		Se comprobó que todas las operaciones realizadas en el almacén fiscal, cuentan con una declaración de soporte.
6-. ¿Se cuenta con un control centralizado de todas las declaraciones presentadas a la Superintendencia de Administración tributaria?		X	No se lleva este control, por lo que al momento de una auditoria fiscal, esto dificultaría la integración de los saldos y el manejo que se le ha dado a los productos.
7-. ¿Todas las mercancías que se reciben son ingresadas física y documentalmente al almacén?	X		Se cumple con este requisito, pero además se lograron determinar algunas excepciones, de producto que no se ha ingresado al régimen de almacén fiscal, sino como una importación definitiva. Estas operaciones han sido autorizadas por el Delegado de Aduanas, pero no se cuenta con un documento por escrito que lo valide.
<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	01/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	10/12/2004

**Evaluación de Requisitos Fiscales para Operar como Almacén Fiscal**

**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

**Cédula narrativa de la vigencia de la fianza que debe respaldar las operaciones comerciales que se realizan en un almacén fiscal**

Se verificó el cumplimiento de la obligación que tiene la importadora y distribuidora de combustibles de tener una fianza vigente que garantice el pago de los impuestos ante la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de cualquier eventualidad, sin embargo es conveniente evaluar su valor, debido a que la Ley indica que después del segundo año de operaciones ésta deberá ser emitida por un monto que será el resultado promedio mensual del valor de las mercancías almacenadas durante el año inmediato anterior, multiplicado por el 20% siempre y cuando sea mayor a Q 500,000.00.

**Evaluación de la capacidad instalada en galones de combustible para determinar el valor de la fianza para el próximo año**

No. de Tanque	Producto	Capacidad Total	Total Producto Importado	Total Quetzales
1	Premium	300,000	3,600,000	61,200,000.00
2	Regular	300,000	3,600,000	59,400,000.00
3	Diesel	400,000	4,800,000	69,600,000.00
4	Fuel Oil	400,000	4,800,000	52,800,000.00
5	Avjet	300,000	3,600,000	48,600,000.00
7	Spraytex	300,000	3,600,000	79,200,000.00
	Total	2,000,000	24,000,000	370,800,000.00
Costo promedio mensual de las mercaderías almacenadas				30,900,000.00
Porcentaje que indica la Ley				20%
Valor de la fianza para el próximo año				6,180,000.00
Costo Financiero anual				618,000.00

Conclusión:

Es necesario reevaluar el valor actual de la fianza y se asignará a una persona para que realice este análisis anualmente, con el propósito de cumplir con lo que establece la Ley para evitar contingencias fiscales.

<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	02/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	12/12/2004

### **6.2.2 Evaluación de los requisitos que exige la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre los productos que se almacenan y comercializan en un almacén fiscal**

Para evaluar el riesgo “falta de cumplimiento a los procedimientos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria para el control de los productos que se ingresan, almacenan y retiran del almacén fiscal”, se tomaron los procedimientos emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria; ya que la correcta aplicación de dichos procedimientos elimina el riesgo fiscal en lo concerniente al almacenamiento y comercialización de los productos que se depositan en el almacén fiscal.

**Evaluación del Control sobre los Productos que se Almacenan y Comercializan en un Almacén Fiscal**

**“Procedimientos Establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria”**

**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

**Control Genérico:** Control sobre los productos que se almacenan y comercializan en un almacén fiscal, de acuerdo con lo establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Objetivo:** Cumplir con los procedimientos emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria, para evitar multas y sanciones.

El procedimiento emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria es el siguiente:

**“Procedimiento para Recepción de Combustibles en Depósito Aduanero”**

La Intendencia de Aduanas establece el horario de 8:00 a 17:00 horas, de lunes a domingo para las operaciones de recepción de combustibles en el Depósito Aduanero. Cualquier operación aduanera que se requiera fuera de este horario, debe ajustarse a lo establecido en el Acuerdo de Directorio 11-2001 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1. La empresa interesada a través del Agente Aduanero o Apoderado Especial Aduanero respectivo, deberá transmitir la declaración aduanera clave de régimen DA.
2. La empresa interesada a través de su Representante Legal, Agente Aduanero o Apoderado Especial Aduanero, deberá presentar ante la administración aduanera

correspondiente, la declaración aduanera clave de régimen DA, así como, solicitud para la autorización de la descarga de los combustibles, adjuntando fotocopia de los documentos de soporte correspondiente y la indicación de los tanques de depósito en los cuales se efectuará la descarga.

3. La administración aduanera somete la declaración aduanera clave de régimen DA al módulo selectivo y aleatorio, y procede según sea el resultado del mismo.
4. El Administrador de Aduana o la persona que él designe, autoriza el proceso de descarga de combustibles. Asigna al delegado de la administración de la aduana e informa al delegado de la aduana o depósito aduanero.
5. El delegado de aduana en depósito aduanero y la delegación de la administración de la aduana, previo a la descarga de los combustibles, proceden a verificar que se encuentren marchamos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria en todas y cada una de las entradas a los respectivos tanques de depósito en los que se efectuará la descarga. Verifica así mismo, que el número de marchamo sea el mismo que se consignó en el “Formulario de Medición de Fluidos en Descarga Directa” utilizado en la descarga anterior.
6. El delegado de aduana en depósito aduanero y delegado de la administración de la aduana, colocan marchamos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria en la salida de los respectivos tanques de depósito en los que se efectuará la descarga.
7. El delegado de aduana en depósito aduanero procede a hacer medición inicial del tanque de almacenamiento debiendo dejar constancia del equivalente de dicha medición a 60 grados Fahrenheit en el “Formulario de Medición de Fluidos en Descarga Directa”, de los marchamos respectivos y de los resultados de la

medición realizada. El resultado de la medición deberá ser firmado por el representante de la empresa y los funcionarios aduaneros designados.

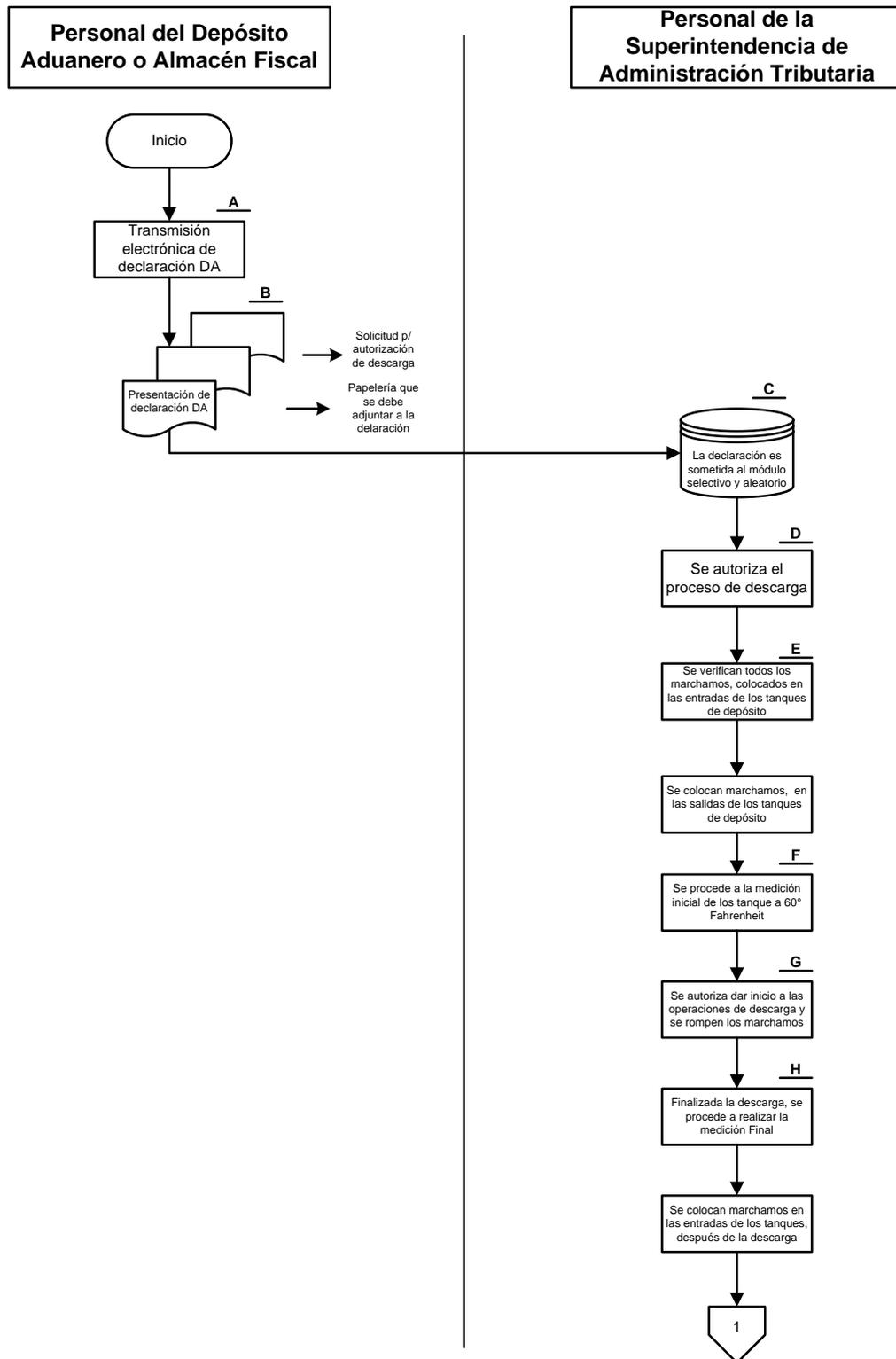
- 8.** Los funcionarios aduaneros designados, finalizada la medición inicial, deberán autorizar el inicio de operaciones de descarga directa del fluido a los depósitos verificados. Permiten que se rompa el marchamo colocado en la entrada del tanque de depósito.
- 9.** Los funcionarios aduaneros designados, finalizada la descarga, realizarán la medición final, debiendo dejar constancia del equivalente de dicha medición a 60 grados Fahrenheit en el “Formulario de Medición de Fluidos en Descarga Directa”. El resultado de la medición deberá ser firmado por el representante de la empresa y los funcionarios aduaneros designados.
- 10.** Los funcionarios aduaneros designados, procederán a colocar marchamos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria en las entradas de los tanques de depósito.
- 11.** El delegado de aduanas en depósito aduanero procede a calcular el volumen descargado en el tanque de depósito en base a la fórmula siguiente:  $\text{Volumen Descargado} = \text{Medida Final a 60 grados Fahrenheit} - \text{Medida inicial a 60 grados Fahrenheit}$ .
- 12.** El delegado de aduana en depósito aduanero comparará el volumen descargado vrs. el volumen consignado en la declaración de aduana clave de régimen DA.
  - 12.1** Si encuentra diferencia entre el volumen descargado y el volumen consignado en la declaración aduanera clave de régimen DA, procede a indicarle

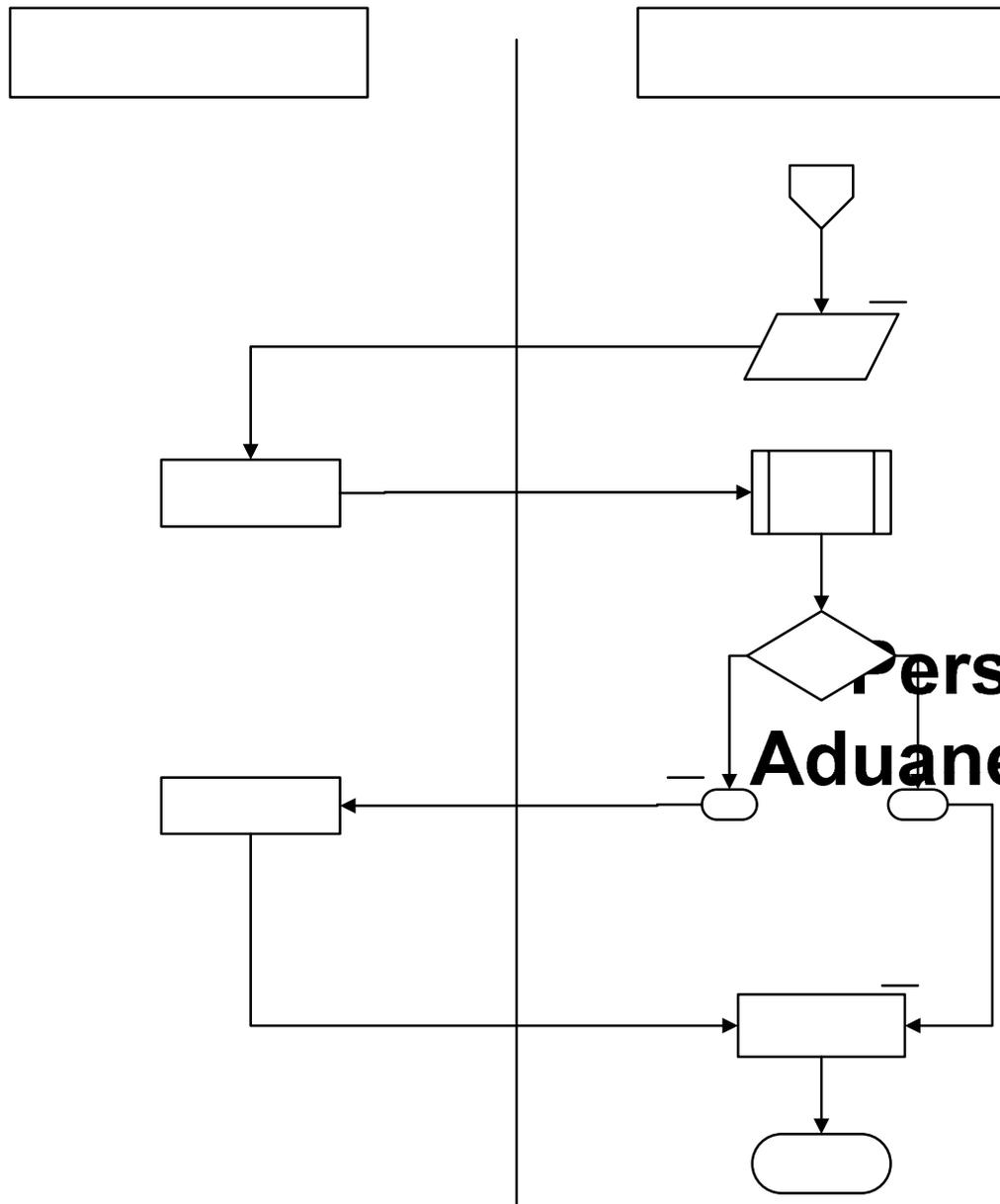
al consignatario que rectifique su declaración original. El interesado presenta la rectificación de declaración aduanera correspondiente.

**12.2** Si no se encuentra diferencia sigue el procedimiento.

**13.** El delegado de aduana en depósito aduanero procede a darle arribo y confirmación de la declaración aduanera clave de régimen DA o su rectificación, según sea el caso.

**Evaluación del procedimiento por medio de flujograma de operaciones:**





## **Conclusiones:**

- A.** El Agente Aduanero es quien transmite la declaración aduanera clave de régimen DA, cuando ha concluido el proceso de descarga del producto y en este momento ya se cuenta con las cantidades de producto recibido en los tanques de almacenamiento.
  
- B.** El Agente Aduanero es el responsable de presentar la documentación que exige la administración aduanera, para las importaciones de producto que ingresan al almacén fiscal; con apoyo del personal administrativo de la importadora y distribuidora de combustibles que tiene a su cargo el manejo y control de los inventarios.
  
- C.** Este es un proceso que es respetado y manejado de acuerdo al resultado del módulo selectivo, el cual puede dar “verde” con lo cual la validación es inmediata o “rojo” lo que implica que se tiene que esperar más tiempo para darle arribo a la “DA”, este es proceso realizado posteriormente a descarga del producto, es por ello que cuando el sistema de aduanas muestra un declaración en “rojo”, únicamente implica tiempo, y no actividad de revisión, tal como lo indica el procedimiento de importaciones de productos que pasan físicamente por las aduanas del país.
  
- D.** Debido a la naturaleza de los productos, primero se descargan y luego se hacen los trámites aduaneros para la emisión de la DA, ya que es necesario presentar ante la Aduana las medidas oficiales del volumen recibido, es por ello que en esta actividad participan: el personal operativo del almacén, un delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria, un representante del Ministerio de Energía y Minas y adicionalmente se contratan los servicios de una empresa

ajena, para que realice las medidas y éstas sean validadas por el resto del personal participante.

- E.** El delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria, no realiza la actividad de colocación de marchamos autorizados en las entradas, ni salidas de los tanques. Los marchamos que se encuentran colocados son los de la empresa encargada de realizar las medidas y los utilizados para resguardo de los productos en el almacén. Por lo que, los puntos 5, 6, 8 y 10 del procedimiento emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria que hacen mención a verificación, colocación y corte de marchamos autorizados, no son ejecutados en las operaciones de recepción de combustibles por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- F.** Se contratan los servicios de una empresa experta en el proceso de recepción de importaciones de combustibles para que realice las medidas y éstas son validadas por el personal operativo del almacén, un delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria y un representante del Ministerio de Energía y Minas.
- G.** Para proceder a la descarga de los combustibles del buque, deben estar presentes todos los involucrados en el proceso y hasta que no se han realizado las actividades previas al inicio de la recepción, no se puede proceder. Este proceso se cumple satisfactoriamente, con la salvedad de que los marchamos que se rompen no son los autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.
- H.** Se contratan los servicios de una empresa experta en el proceso de recepción de importaciones de combustibles para que realice las medidas, tanto iniciales como finales y éstas son validadas por el personal operativo del almacén, un delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria y un representante del Ministerio de Energía y Minas.

- I.** Todos los involucrados en la recepción de los combustibles proceden a realizar los cálculos para determinar el volumen descargado, tanto a 60 grados como a temperatura ambiente. Validada esta información el delegado procede a llenar la forma denominada “Formulario de Medición de Fluidos en Descarga Directa”, éste es firmado por un representante de la empresa, el delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria, el representante del Ministerio de Energía y Minas y por el personal de la empresa independiente que participó en la medición. Con este documento se procede a tramitar la declaración aduanera clave de régimen DA.
- J.** No puede darse discrepancia en la comparación, debido a que primero se realizan las medidas y luego se hacen los trámites para la emisión de la DA, por lo que luego de emitida es transmitida y presentada por el Agente de Aduanas, con toda la documentación que exige la Superintendencia de Administración Tributaria para su validación.
- K.** El delegado de aduanas es a quien se le solicita darle arribo y confirmación a la declaración aduanera clave de régimen DA, para que el producto esté legalmente internado en el almacén fiscal.

<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	13/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	23/12/2004

**Evaluación del Control sobre los Productos que se Almacenan y Comercializan en  
un Almacén Fiscal**

**“Procedimientos establecidos por la Superintendencia de Administración  
Tributaria”**

**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

El procedimiento emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria es el siguiente:

**“Procedimiento para Permanencia de Combustibles en el Depósito Aduanero”**

1. Diariamente por la mañana se debe entregar un reporte de las operaciones de despacho de combustibles realizadas el día anterior. Dicho reporte debe indicar claramente: fecha en la se realizaron las operaciones de despacho, cantidad de despachos, el volumen despachado por vehículo de transporte de combustible (pipa), la indicación de los tanques de depósito de los cuales se realizó el despacho.
2. Actualizar cada día la cuenta corriente de descargas y despachos de combustibles de los tanques de depósito.
3. El delegado de aduana en depósito aduanero debe realizar cada lunes a las 8 horas el inventario del volumen de combustibles almacenado en los tanques de almacenamiento. Para ello debe cumplir con lo siguiente:
  - 3.1 Revisar que estén colocados, marchamos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria en las entradas de los tanques de depósito de combustibles. Verifica así mismo, que el número de marchamo sea el mismo

que se consignó en el “Formulario de Medición de Fluidos de Descarga Directa” utilizado en la descarga anterior.

**3.2** Colocar marchamos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria en las salidas de los tanques de depósito.

**3.3** Realizar la medición de volumen del tanque de depósito de combustible, debiendo dejar constancia del equivalente de dicha medición a 60 grados Fahrenheit en el formulario “Control de Inventario de Combustibles en Tanques de Almacenamiento en Depósito Aduanero”.

**3.4** Supervisar el corte de marchamo en la salida de los tanques de depósito, a fin que el interesado pueda disponer libremente de los combustibles almacenados.

**4.** El delegado de aduana en el depósito aduanero procede a comparar el inventario tomado, con los datos registrados en la cuenta corriente de descargas y despachos de combustibles de los tanques de depósito.

**4.1** Si se encuentra diferencia significativa entre el inventario tomado de los tanques de depósito con los datos registrados en la cuenta corriente de descarga y despacho de combustible de los tanques, el delegado de aduanas procede a informar a la empresa interesada de la diferencia resultante del volumen de combustibles.

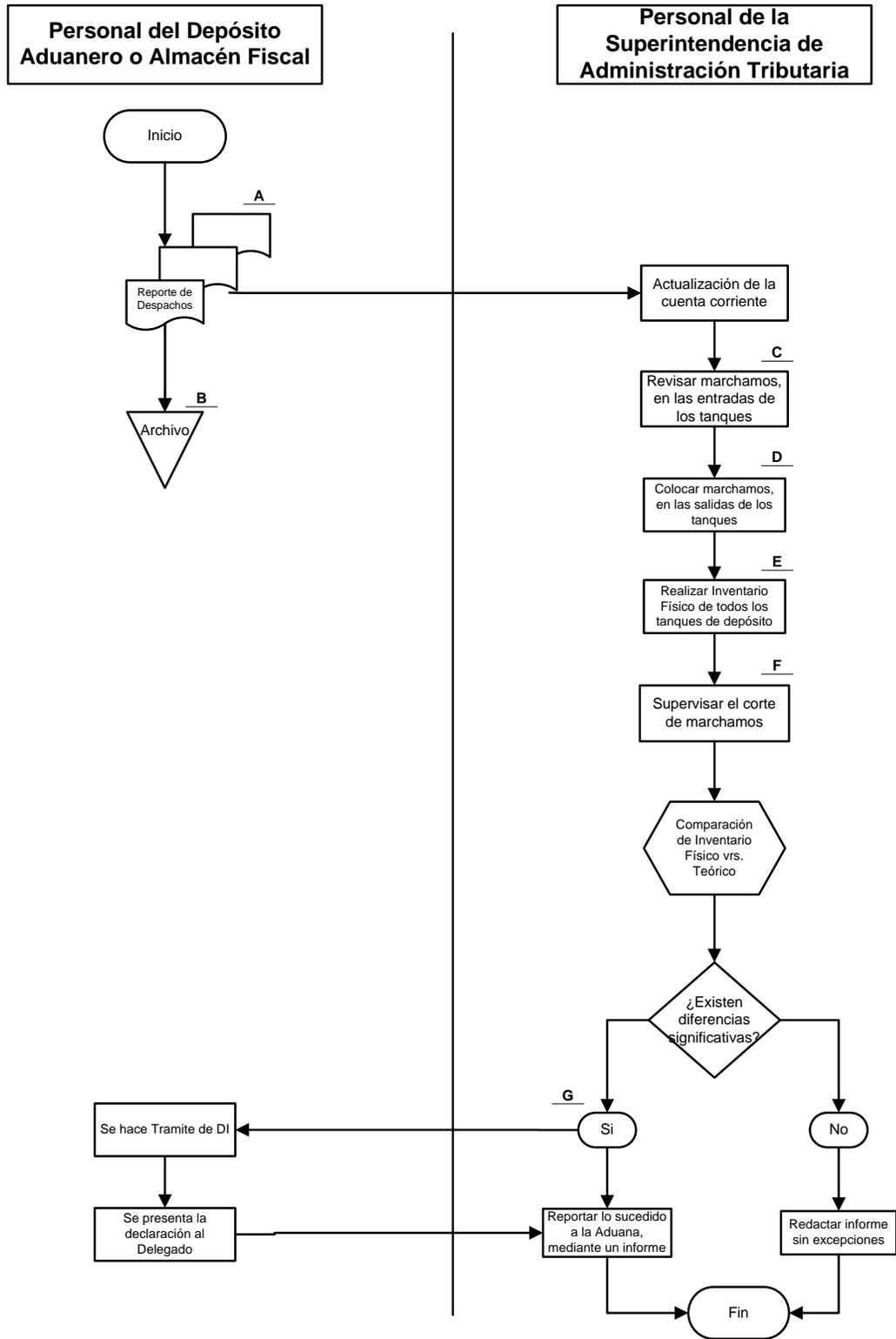
**4.1.1** La empresa interesada a través del Agente Aduanero o Apoderado Especial Aduanero respectivo, deberá transmitir declaración aduanera clave de régimen DI que ampara la totalidad de la diferencia resultante del volumen de combustibles.

**4.1.2** La empresa interesada presenta la declaración aduanera clave de régimen DI, al delegado de aduana quien procede a darle su respectiva extracción del Sistema Informático de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**4.1.3** El Delegado de aduana redacta un reporte dirigido a la administración de la aduana de entrada, indicando la incidencia ocurrida.

**4.2** Si no encuentra diferencia significativa entre el inventario tomado de los tanques de depósito con los datos registrados en la cuenta corriente de descargas y despachos de combustible de los tanques de depósito, redacta reporte indicando que no hay incidencias.

**Evaluación del procedimiento por medio del flujograma de operaciones:**



## **Conclusiones:**

- A.** Se verificó que diariamente se le entrega al delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria en el almacén fiscal, un reporte con el resumen de despachos por producto, además se le entrega una copia de las boletas de despacho. Las deficiencias identificadas son: eventualmente se utilizan boletas del día anterior para despacho de unidades, éstas no identifican el tanque del cual se está despachando producto, lo que puede dar margen a malas interpretaciones por parte de la entidad fiscalizadora, debido al control que deben mantener sobre las existencias individuales de cada tanque de almacenamiento.
- B.** Existe un archivo adecuado de las boletas de despacho, reportes de inventarios, reporte de medidas físicas y copias de facturas; lo que facilita la evaluación de dicha documentación para verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria. Sin embargo, se detectó una deficiencia en el archivo de las declaraciones utilizadas para dar ingreso y salida al producto del almacén fiscal, lo que puede representar un riesgo al momento en que la importadora y distribuidora de combustibles sea sujeta de una revisión fiscal.
- C.** El delegado de la aduana no coloca marchamos autorizados en las entradas de los tanques de almacenamiento, los marchamos encontrados son los utilizados por el personal del almacén fiscal y por la empresa que presta el servicio de descarga del producto, como una entidad independiente.
- D.** Se comprobó que el delegado de la aduana no coloca marchamos autorizados en las salidas de los tanques de almacenamiento.

**E.** Se cumple satisfactoriamente con practicar inventarios físicos, la única observación que se puede hacer, es sobre el horario en el que se llevan a cabo, ya que debido a los horarios de despacho, los inventarios se deben realizar en horas de la madrugada o la noche anterior, sin embargo, las mediciones son coordinadas con el delegado en el almacén fiscal.

En la terminal de almacenamiento como parte de los procedimientos operativos, se debe tomar inventario físico todos los días que se registren movimientos de inventarios, sean éstos entradas o salidas.

**F.** Debido a que no se colocan marchamos autorizados en las salidas de los tanques, no se cumple con el proceso de corte de los mismos.

**G.** Durante el periodo de evaluación no se identificó ningún caso en el que el comparativo de los inventarios a 60 grados Fahrenheit presentara diferencias significativas, sin embargo se evaluaron comparaciones de inventarios a temperatura ambiente, que mostraron sobrantes, por lo que la comercialización de este producto puede significar un riesgo fiscal; no así los faltantes, debido a que estos si cumplieron con el pago de los respectivos impuestos de internación.

En este punto es importante aclarar que la compra del producto se realiza a 60 grados Fahrenheit, sin embargo la comercialización de los productos es a temperatura ambiente, por lo que al momento de la importación se realizan las respectivas conversiones de temperatura para ingresar los productos al sistema de control de inventarios utilizado por la empresa importadora y distribuidora de combustibles.

Por la naturaleza de los productos, estos tienden a expandir su volumen cuando la temperatura incrementa y cuando ésta disminuye se reducen las existencias. Adicionalmente el procedimiento establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria, indica claramente que el control debe ser a 60 grados Fahrenheit, y solo se podrá declarar bajo el régimen DI, el volumen recibido al

momento de la importación, lo que significa que se podrá retirar lo declarado en la DA de la importación a 60 grados. Por lo que se considera que el procedimiento para el manejo de las existencias de los combustibles, establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria para los almacenes fiscales, muestra una dificultad para su cumplimiento en este aspecto.

<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	13/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	23/12/2004

**Evaluación del Control sobre los Productos que se Almacenan y Comercializan en  
un Almacén Fiscal**

**“Procedimientos Establecidos por la Superintendencia de Administración  
Tributaria”**

**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

El procedimiento emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria es el siguiente:

**“Procedimiento para Despacho de Combustibles en el Depósito Aduanero”**

La Intendencia de Aduanas establece el horario de 8:00 a 17:00 horas, de lunes a domingo para las operaciones de recepción de combustibles en el Depósito Aduanero. Cualquier operación aduanera que se requiera fuera de este horario, debe ajustarse a lo establecido en el Acuerdo de Directorio 11-2001 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

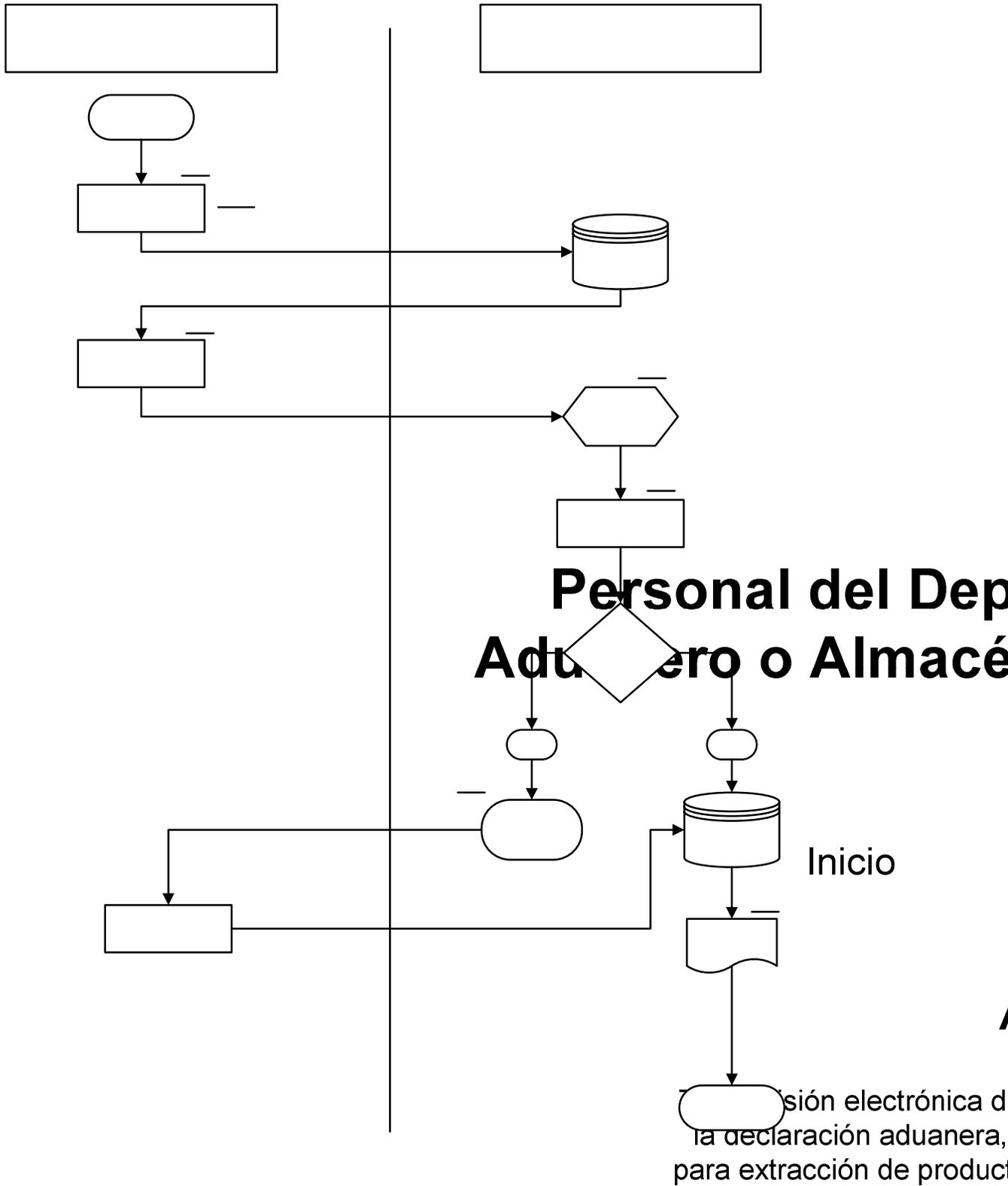
1. El consignatario a través del Agente Aduanero o Apoderado Especial Aduanero respectivo deberá transmitir la declaración aduanera con la clave de régimen que aplique, para cada extracción de producto. Dicha declaración puede ser por uno o por varios vehículos de transporte de combustibles que partan del depósito aduanero.

Es importante recalcar que la totalidad del volumen consignado en una declaración aduanera clave de régimen DA debe ser descargado por declaraciones aduaneras DI, DR, DT, DC, DL, DP, DS, DV y DZ.

2. Si es transmitida una declaración aduanera que ampare varios vehículos de transporte de combustibles, el consignatario debe solicitar autorización para utilizar el Formulario de Descargo Parcial en un Depósito Aduanero, para el control de las extracciones que se realicen con dicha declaración.

- 2.1** Si hay saldo en la declaración aduanera clave de régimen DA, el delegado de aduana procede a darle extracción en el Sistema Informático de la Superintendencia de Administración Tributaria, a la declaración aduanera y autoriza la salida a los medios de transporte.
- 2.2** El delegado de aduana de depósito aduanero autoriza con firma y sello, los formularios de descargo parcial en un depósito aduanero y los entrega al consignatario.
- 3.** Si el interesado presenta una declaración aduanera que ampara la totalidad de combustible que transporta una unidad, el delegado de aduana, verifica que la declaración aduanera clave de régimen DA, tenga saldo para dicha extracción.
- 3.1** Si hay saldo en la declaración aduanera clave de régimen DA, el delegado de aduana procede a darle extracción en el Sistema Informático de la Superintendencia de Administración Tributaria, a la declaración aduanera y autoriza la salida al medio de transporte.
- 4.** Si el volumen de combustible consignado en la declaración aduanera, sobrepasa el saldo existente en la declaración aduanera DA que le da origen, el delegado de aduana impide la salida del medio de transporte. Le informa al interesado, a fin de que presente rectificación de la declaración aduanera por el volumen excedido. Una vez presenta la rectificación, el delegado de aduana procede a darle extracción en el Sistema Informático de la Superintendencia de Administración Tributaria y autoriza la salida del medio de transporte.

**Evaluación del procedimiento por medio del flujograma de operaciones:**



### **Conclusiones:**

- A.** Se verificó que existe un control manual y electrónico sobre las existencias del almacén fiscal por parte de la importadora y distribuidora de combustibles. Adicionalmente, el delegado realiza este mismo control auxiliado con el Sistema Informático de la Superintendencia de Administración Tributaria. Se confirmó que siempre existe una declaración aduanera para la extracción de producto del depósito aduanero, sin embargo la integración de esta información representa un alto grado de dificultad, debido a que no existe ninguna relación entre la declaración de extracción de mercadería y la factura emitida para comercializar el producto, sea este para consumo en el mercado local o internacional, lo que representa un riesgo fiscal.
- B.** No existe evidencia de que se haya solicitado la autorización para la utilización del “formulario de descargo parcial”, específicamente cuando las declaraciones soportan extracción de producto sin identificar la unidad de transporte que lo retirará del almacén fiscal, lo cual representa una deficiencia en la aplicación de los controles solicitados por la Superintendencia de Administración Tributaria. Sin embargo existen los controles manuales ejecutados por cada representante de los involucrados.
- C.** Este control aplica cuando la declaración de extracción no es específica en indicar que unidad de transporte retirará el producto, debido a que cuando solo es para una unidad, el control de extracciones parciales no procede.
- D.** El delegado de aduanas tiene constante comunicación con el responsable del control de los inventarios en el almacén fiscal y con el Agente de Aduanas; con el propósito mantener un adecuado control sobre las existencias de las declaraciones aduaneras clave de régimen DA, y así evitar complicaciones al momento de realizar declaraciones para extraer producto del depósito aduanero.

E. No se detectó ningún caso, en el que se haya solicitado extraer más del producto existente en una declaración aduanera clave de régimen DA.

F. El personal del almacén fiscal no cuenta con copia de estos documentos debido a que el control no es ejecutado adecuadamente.

Hecho por:	KCDD	Fecha:	13/12/2004
Revisado por:	AMVH	Fecha:	23/12/2004

### **6.3 Evaluación de controles para minimizar los riesgos financieros**

Esta evaluación tiene como propósito presentar a la administración una herramienta que le permita visualizar la eficacia de los controles establecidos para minimizar los riesgos financieros como consecuencia del uso y manejo del almacén fiscal, tales como: impuestos pagados que no se puedan recuperar inmediatamente por el cambio de las leyes, o bien si dichos cambios afectan directamente el costo del producto y con ello las ventas se vean afectadas por el inventario no realizado, superando el costo promedio del mercado, lo cual tiene repercusiones en la oferta y la demanda de producto, ya que la importadora y distribuidora de combustibles es menos competitiva con relación al resto de importadores y distribuidores que operan en el país. Por ello es necesario evaluar las áreas más sensitivas dentro de las cuales se pueden mencionar: el área de inventarios, ventas o despachos, control de las formas prenumeradas y manejo de las pérdidas y ganancias de inventarios por evaporación de productos.

#### **6.3.1 Evaluación del control de inventarios**

La evaluación del control de inventarios tiene como objeto minimizar el riesgo de un “inadecuado control sobre los inventarios, derivado de la existencia de producto nacionalizado (con impuestos pagados) y pendiente de nacionalizar”.

Este control es muy importante porque la empresa debe estar en la capacidad de manejar y controlar los dos tipos de inventarios, una debilidad administrativa puede representar riesgos financieros debido a las multas y sanciones de las que se puede ser objeto.

**Evaluación del Control de Inventarios**  
**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

**Control Genérico:** Control de los inventarios tanto con impuestos pagados como pendientes de nacionalización.

**Objetivo:** Controlar y manejar adecuadamente las existencias de inventario con impuestos pagados, ya que cualquier cambio en las leyes puede ser beneficioso o perjudicial para las operaciones financieras.

Controles establecidos en el área de inventarios	Respuesta		Resultados
	Si	No	
1-. ¿Existe un presupuesto de ventas claramente definido?	X		Son manejados dos tipos de presupuesto, el primero es anual que proyecta el resultado que se desea alcanzar en todo el periodo y otro mensual que se proyecta en función del resultado del mes anterior, con el propósito de tener exactamente los volúmenes que se deben importar.
2-. ¿Existe control sobre los inventarios de producto nacionalizado y pendiente de nacionalizar?	X		Al momento de iniciar operaciones como almacén fiscal, en el sistema de control de inventarios y facturación fueron creadas virtualmente dos “terminales” para manejar los inventarios, lo que facilita su control y manejo.

Controles establecidos en el área de inventarios	Respuesta		Resultados
	Si	No	
3-. ¿Ser realizan nacionalizaciones de producto de forma periódica?	X		Está establecido que cada semana se nacionalicen productos para que estén disponibles para la venta, pero debido al ineficiente manejo en el presupuesto de ventas, este proceso no se realiza de una forma adecuada.
4-. ¿Existe una persona dedicada exclusivamente al control de los inventarios en el almacén fiscal?		X	Esto representa un riesgo financiero, porque en determinado momento si no se lleva un adecuado control se puede agotar el inventario que tiene los impuestos pagados, lo que provocaría detener las ventas, o ser sujetos a multas y sanciones por comercializar producto que no ha pagado los respectivos impuestos.
5-. ¿Se realizan inventarios físicos en forma periódica?	X		Se realizan inventarios físicos diariamente como un proceso operativo y mensualmente para propósitos administrativos de cierre contable.
6-. ¿Al iniciar operaciones, se verifican los medidores de despacho, que cuantifican los galones retirados del almacén fiscal para identificar cualquier irregularidad?	X		Diariamente son verificadas las lecturas de los medidores de despacho y se compara la lectura del día anterior con la de inicio, para identificar oportunamente cualquier retiro de producto no autorizado.

Controles establecidos en el área de inventarios	Respuesta		Resultados
	Si	No	
7-. ¿Se cuenta oportunamente con la papelería que exige la Superintendencia de Administración Tributaria para darle ingreso al almacén fiscal al producto importado?	X		Excepto, que se han presentado casos en los que la papelería de los tanqueros ha tardado hasta dos semanas en ser completada, lo que representa deficiencias en el manejo de los inventarios, porque puede originar falta de disponibilidad de producto para abastecer el mercado.
8-. ¿Se verifica diariamente el volumen despachado?	X		Diariamente se verifica el total de galones despachados, que pasaron por los medidores vrs. reporte de facturación.
9-. ¿Son revisadas periódicamente las áreas de despacho, por donde puede haber extracción de producto sin autorización, adicional al área donde se encuentran los medidores de galones despachados?	X		La extracción irregular únicamente puede ser a través de las válvulas de entrada y salida que tienen los tanques de almacenamiento y en éstas áreas hay colocados marchamos de seguridad y periódicamente son verificados.
10-. ¿Es efectivo el control de inventarios de tal manera que demuestre fehaciente y documentalmente el movimiento del almacén?		X	Este control está delegado en distintas personas, esto dificulta la integración de la información, por lo que es muy importante centralizarlo en una sola persona para que sea efectivo.

<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	03/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	13/12/2004

### 6.3.2 Evaluación del control de los despachos de producto

Esta evaluación tiene como objetivo demostrar la efectividad de los controles establecidos para el despacho de los combustibles, y si no existe riesgo de que sea extraído producto del almacén fiscal de forma irregular. Este es un control paralelo al control de inventarios.

“Combustibles del Sur, S.A.”

P - 7

#### Evaluación del Control de los Despachos de Producto

Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004

**Control Genérico:** Control sobre todos los despachos de combustibles que son retirados del almacén fiscal.

**Objetivo:** Garantizar que todos los despachos de combustible han sido debidamente facturados y no existe riesgo de irregularidades en estas operaciones.

Controles establecidos para los despachos de producto	Respuesta		Resultados
	Si	No	
1-. ¿Es entregada una boleta de carga para que proceda el despacho de los productos?	X		A cada unidad que se presenta a cargar producto, se le entrega una boleta, la que indica claramente cuales son los volúmenes y productos a despachar.
2-. ¿Se emite una factura por cada boleta de despacho?	X		Cada boleta de despacho va acompañada por una factura y no se identificaron excepciones.

Controles establecidos para los despachos de producto	Respuesta		Resultados
	Si	No	
3-. ¿El sistema de facturación cuenta con la facilidad de identificar en que momento ya no se cuenta con disponibilidad de producto debidamente nacionalizado, para realizar despachos?		X	El sistema de facturación no trabaja paralelamente con el sistema de control de inventarios, lo cual es una deficiencia de control debido a que no se pueden identificar las existencias de producto nacionalizado y pendiente de nacionalizar de forma automática.
4-. ¿Existe un control cruzado entre las boletas de despacho y el producto facturado?	X		<p>Para verificar que la cantidad despachada por medio de los medidores de despacho, sea la misma que la facturada se siguen los siguientes pasos:</p> <p>1-. Se toma la lectura inicial y final los medidores de despacho colocados en el área de carga, lo que da como resultado cuántos galones fueron despachados.</p> <p>2-. Se tabulan todas las boletas de carga.</p> <p>3-. El sistema de facturación emite un resumen de las ventas efectuadas durante el día.</p> <p>El resultado de estos tres debe ser exactamente el mismo, para garantizar que el volumen retirado fue efectivamente facturado.</p>

Controles establecidos para los despachos de producto				Respuesta		Resultados
				Si	No	
5-. ¿Los camiones cisterna, son revisados al retirarse del almacén fiscal?				X		Todos los camiones sin excepción, deben mostrar la factura como único documento que valida la salida de la terminal, cualquier incumplimiento a este procedimiento debe ser reportado inmediatamente al Gerente del almacén fiscal.
Hecho por:	KCDD	Fecha:	04/12/2004			
Revisado por:	AMVH	Fecha:	14/12/2004			

### 6.3.3 Evaluación del control de las formas prenumeradas

El objetivo de esta evaluación es establecer la forma en que se controlan las formas prenumeradas, específicamente las que originan movimientos en los inventarios, tales como: facturas de venta, boletas de despacho, documentos de ingreso y salida de inventarios, documentos que son utilizados para ajustes, y determinar que no existe riesgo de un inadecuado control en estas formas.

**Evaluación del Control de las Formas Prenumeradas**

**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

**Control Genérico:** Control sobre las formas prenumeradas que son utilizadas en el manejo y control de los inventarios.

**Objetivo:** Garantizar que existe un estricto control sobre todas las formas prenumeradas que originan movimientos en los inventarios de combustibles.

Identificación de los controles establecidos en la emisión y manejo de las formas prenumeradas	Respuesta		Resultados
	Si	No	
1-. ¿Existe control sobre las solicitudes de formas prenumeradas al proveedor?	X		En el departamento de Logística existe una persona, que como parte de sus atribuciones tiene asignado el control de las formas prenumeradas. Por lo tanto, cada vez que es necesario solicitar al proveedor una nueva emisión de documentos, se hace a través de una orden de compra que debe estar aprobada.
2-. ¿Las formas prenumeradas tienen distintos correlativos para cada centro de facturación y operaciones que las utiliza?		X	Existe un solo correlativo general y este es utilizado en los distintos centros lo que dificulta su control, ya que no se puede identificar plenamente el correlativo está siendo utilizado y así evitar irregularidades en su manejo.

Identificación de los controles establecidos en la emisión y manejo de las formas prenumeradas	Respuesta		Resultados
	Si	No	
3-. ¿Tanto el sistema de facturación como el de control de inventarios, están diseñados para emitir un reporte de inconsistencias sobre los documentos físicamente anulados?		X	Los sistemas no están diseñados para llevar este control, el sistema de facturación, lo que señala es el corte del correlativo donde se encuentra un documento anulado, pero esta información no es trasladada al sistema de control de inventarios, por lo que al consultar dicho documento, muestra que no ha sido utilizado.
4-. ¿Existe una adecuada distribución de las copias adjuntas a las formas prenumeradas que originan movimiento de inventarios?	X		<p>La distribución para las facturas, notas de crédito y débito es la siguiente:</p> <p>a) Original: Cliente</p> <p>b) Copia celeste: Contabilidad</p> <p>c) Copia amarilla: Créditos</p> <p>d) Copia Rosada: Terminal de Despacho</p> <p>Para las boletas de despacho:</p> <p>a) Original: Terminal de Despacho</p> <p>b) copia: Delegado de SAT</p> <p>c) copia: Se adjunta a la copia rosada de la factura.</p> <p>Para los documentos que validan los ingresos y ajustes a inventarios:</p> <p>a) Original: Con la transacción</p> <p>b) Copia celeste: Contabilidad</p> <p>c) Copia amarilla: Terminal de Despacho</p>

Identificación de los controles establecidos en la emisión y manejo de las formas prenumeradas	Respuesta		Resultados
	Si	No	
5-. ¿Debido a que no se cuenta con una herramienta en el sistema que controle el correlativo de las formas preimpresas, existe un control manual?		X	El control manual únicamente se realiza con los documentos que respaldan movimientos de inventarios como ingresos y ajustes.  Para el caso de las facturas, notas de crédito y debito, no se lleva un estricto control manual, el indicador para detectar algún error surge al momento de realizar la conciliación de inventarios. Para el caso de las boletas de carga no se lleva ningún control.
<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	05/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	15/12/2004

**Evaluación del Control de las Formas Prenumeradas**

**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

**Muestreo al azar de las facturas que se registran en el sistema de control de inventarios**

Para verificar la repuesta que fue dada en el cuestionario, se procedió a realizar un muestreo al azar utilizando el siguiente criterio:

- Tomar un día de facturación
- Correr los días empezando con el día lunes
- Tomar dos facturas al azar de ese día
- Verificar en el sistema de facturación y control de inventarios el estatus

**Muestreo al Azar**

No.	Mes	Fecha	Dia	Número	Estatus en los Sistemas	
					Facturación	Inventarios
1	Enero	05/01/2004	Lunes	558022	Activa	Activa
2	Enero	05/01/2004	Lunes	558025	Activa	Activa
3	Febrero	03/02/2004	Martes	567245	Activa	Activa
4	Febrero	03/02/2004	Martes	567249	Anulada	Sin registro
5	Marzo	03/03/2004	Miercoles	576253	Activa	Activa
6	Marzo	03/03/2004	Miercoles	576259	Activa	Activa
7	Abril	01/04/2004	Jueves	582389	Activa	Activa
8	Abril	01/04/2004	Jueves	582396	Activa	Activa
9	Mayo	07/05/2004	Viernes	594026	Activa	Activa
10	Mayo	07/05/2004	Viernes	594036	Anulada	Sin registro
11	Junio	05/06/2004	Sábado	600596	Activa	Activa
12	Junio	05/06/2004	Sábado	600601	Activa	Activa
13	Julio	05/07/2004	Lunes	601789	Activa	Activa
14	Julio	05/07/2004	Lunes	601793	Activa	Activa
15	Agosto	03/08/2004	Martes	603356	Activa	Activa
16	Agosto	03/08/2004	Martes	603367	Activa	Activa
17	Septiembre	01/09/2004	Miercoles	604678	Anulada	Sin registro
18	Septiembre	01/09/2004	Miercoles	604685	Anulada	Sin registro
19	Octubre	07/10/2004	Jueves	605189	Activa	Activa
20	Octubre	07/10/2004	Jueves	605198	Activa	Activa
21	Noviembre	05/11/2004	Viernes	606789	Activa	Activa
22	Noviembre	05/11/2004	Viernes	606791	Activa	Activa
23	Diciembre	04/12/2004	Sábado	607980	Activa	Activa
24	Diciembre	04/12/2004	Sábado	607984	Activa	Activa

Resultado de la muestra		
24 registros seleccionados	100%	de la muestra
20 registros correctamente operados	83%	de la muestra
4 registros no operados correctamente	17%	de la muestra

**Conclusión:**

Es necesario hacer correcciones al sistema que controla los registros de inventarios, ya que se considera una debilidad de control que dicho sistema no otorgue estatus de anulado a los documentos que físicamente tienen esta condición, y en determinado momento éstos pueden ser utilizados para retirar producto de la terminal de almacenamiento de forma irregular.

<b>Hecho por:</b>	KCDD	<b>Fecha:</b>	08/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	<b>Fecha:</b>	18/12/2004

**6.3.4 Evaluación del control de las pérdidas y ganancias operacionales en los inventarios de combustibles**

Como se ha venido mencionando, debido a la naturaleza de los combustibles, éstos tienden a evaporar o expandir su volumen influenciados por la temperatura ambiente.

Este tema crea mucha confusión ya que la Superintendencia de Administración Tributaria no reconoce este tipo de variaciones y los procedimientos que han establecido para el control de los inventarios en los almacenes fiscales autorizados para las importadoras y distribuidoras de combustibles, no contemplan la forma en que se deben manejar estas diferencias, debido a que argumenta que la misma cantidad de producto que ingresó al almacén fiscal debe ser retirada.

La compañía tiene como procedimiento reconocer las pérdidas o ganancias operacionales en forma mensual tomando como base las prácticas internacionales utilizadas en el manejo de los combustibles, es por ello que se debe evaluar el efecto que esto tiene ante las autoridades fiscales.

**Evaluación del Control de las Pérdidas y Ganancias Operacionales en los Inventarios  
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

**Control Genérico:** Registrar contablemente las pérdidas o ganancias operacionales que no excedan los porcentajes establecidos por la compañía, y si los excede que éstos contengan una explicación razonable.

**Objetivo:** Reconocer las pérdidas o ganancias de inventarios en el momento que ocurran, cumpliendo con los requisitos fiscales que apliquen.

Identificación de los controles establecidos sobre las pérdidas o ganancias de inventarios operacionales	Respuesta		Resultados
	Si	No	
1-. ¿Se analiza la razonabilidad de los porcentajes de pérdidas o ganancias operacionales?	X		Diariamente se determina el porcentaje de pérdida o ganancia operacional en los inventarios, y si estos no exceden los parámetros establecidos por la compañía se dan como razonables, de lo contrario el Gerente de la terminal debe dar una explicación a la Gerencia General.
2-. ¿Estos ajustes son validados y firmados por las personas responsables?	X		Al momento de reconocer los ajustes estos deben ser firmados únicamente por el Gerente de la terminal y de Logística si están dentro de los parámetros normales, de lo contrario se debe solicitar aprobación al Gerente General.

Identificación de los controles establecidos sobre las pérdidas o ganancias de inventarios operacionales	Respuesta		Resultados
	Si	No	
3-. ¿Se cumple con los requisitos fiscales para el registro contable de las pérdidas operacionales por evaporación?	X		Debido a que la Superintendencia de Administración Tributaria no reconoce las pérdidas por evaporación en los almacenes fiscales, se procede a emitir una factura por el total del producto evaporado a nombre de la compañía bajo la modalidad de consumo propio, con el propósito de cumplir con el pago de los respectivos impuestos.
4-. ¿Se cumple con los requisitos fiscales para el registro contable de las ganancias operacionales?		X	Al igual que las pérdidas operacionales la Superintendencia de Administración Tributaria no reconoce las ganancias. Por lo que este ajuste es ingresado como un inventario disponible para la venta, lo que representa un riesgo fiscal y financiero.
<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	09/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	19/12/2004

**Evaluación del Control de las Pérdidas y Ganancias Operacionales en los Inventarios  
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

Como complemento a la evaluación de los riesgos que representan las pérdidas o ganancias operacionales, se presenta un cuadro analítico de los ajustes que han sufrido los productos durante el periodo 2004.

**Análisis de las Pérdidas o Ganancias Operacionales**

Producto	Galones		Costo en Quetzales	
	Pérdidas	Ganancias	Pérdidas	Ganancias
Superior	(3,600)		(61,200.00)	
Regular	(1,400)		(23,760.00)	
Diesel	3,840	3,840		55,680.00
Fuel Oil	4,800	4,800		52,800.00
Avjet	(2,520)		(34,020.00)	
Spraytex		3,420		75,240.00
Total	1,120	12,060	(118,980.00)	183,720.00

**Conclusión:**

**Pérdidas:** los productos que presentan esta condición son la gasolina superior, regular y avjet, que por su misma condición química tienden a evaporarse con mayor facilidad y no presentan ningún riesgo fiscal debido a que se emitieron facturas mensualmente a nombre de la compañía importadora y distribuidora de combustibles para rebajar los inventarios y pagar los respectivos impuestos.

**Ganancias:** Esta condición la presentan el diesel, fuel oil y spraytex, que por ser productos más pesados tienden a presentar este tipo de resultados. El riesgo que se presenta en este tipo de ajustes es que al momento de una revisión fiscal este volumen de

producto estará de más en las ventas con relación al producto importado, lo que convierte el costo de dicho volumen vendido en no deducible de impuestos.

Es necesario obtener una opinión por escrito por parte de las autoridades fiscales, para evitar multas y sanciones.

<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	10/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	20/12/2004

#### **6.4 Evaluación de los beneficios financieros de operar como almacén fiscal**

La evaluación de los beneficios financieros es un aspecto muy importante que debe ser utilizado para la toma de decisiones, con respecto a las operaciones comerciales que se pueden realizar dentro de un almacén fiscal o depósito aduanero.

Estas evaluaciones fueron incluidas dentro de la investigación para validar o eliminar la premisa de que ésta figura fiscal brinda beneficios financieros.

##### **6.4.1 Evaluación de los beneficios financieros de la no erogación de efectivo al momento de las importaciones**

Esta evaluación consistió en determinar el valor estimado de los impuestos que se debían pagar por cada importación de producto y la forma como la compañía puede pagar este importe, en un promedio de cuatro semanas, lo que le permite tener un mejor control sobre el flujo de efectivo, debido a que de la misma forma como actúa la rotación de los inventarios, se va obteniendo el retorno del efectivo para pagar impuestos cada semana.

**Combustibles del Sur, S.A.**  
**Análisis Financiero**  
**Estimación de Impuestos a pagar por cada Importación**

<b>Producto</b>	<b>Capacidad Total</b>	<b>Costo C.I.F</b>	<b>Total Quetzales</b>	<b>I.V.A</b>	<b>DAI</b>
Superior	300,000	17.00	5,100,000.00	612,000.00	2,284,800.00
Regular	300,000	16.50	4,950,000.00	594,000.00	2,217,600.00
Diesel	400,000	14.50	5,800,000.00	696,000.00	974,400.00
Fuel Oil	400,000	11.00	4,400,000.00	528,000.00	
Avjet	300,000	13.50	4,050,000.00	486,000.00	680,400.00
Spraytex	300,000	22.00	6,600,000.00	792,000.00	739,200.00
<b>Total</b>	<b>2,000,000</b>		<b>30,900,000.00</b>	<b>3,708,000.00</b>	<b>6,896,400.00</b>
Valor de Impuesto al Valor Agregado					3,708,000.00
Valor de Derechos Arancelarios de Importación					6,896,400.00
Total de Impuestos					10,604,400.00
Dividido aproximadamente en 4 semanas					2,651,100.00

**Conclusión:**

El cuadro anterior demuestra que existe un beneficio financiero al operar bajo esta modalidad fiscal, ya que en lugar de pagar aproximadamente Q10,604.400 millones de quetzales al momento de ingresar el producto al país, únicamente se pagará lo que se necesite en ese momento o bien esperar hasta cuando el mercado así lo requiera.

<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	12/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	22/12/2004

#### 6.4.2 Evaluación de beneficios por erogación de efectivo al momento del pago del Impuesto al Valor Agregado y la recuperación del Crédito Fiscal

Debido al volumen de las importaciones, la erogación de efectivo por pago de Impuesto al Valor Agregado representa una cifra muy significativa dentro de los rubros a estimar al efectuar el flujo de caja para tener disponibilidad al momento de realizar los pagos. Se revisaron las declaraciones de IVA antes de iniciar las operaciones como almacén fiscal y en algunos meses éstas mostraron crédito fiscal, lo que demostraba el exceso de pago por concepto de importaciones. Con el beneficio de pagar aproximadamente cada semana, se ha creado un balance en este pago y con ello se obtiene un beneficio financiero.

**Combustibles del Sur, S.A.**  
**Análisis Financiero**  
**Declaraciones de Impuesto al Valor Agregado**  
**(Antes de operar como Almacén Fiscal)**

Producto	Capacidad Total	Costo C.I.F	Total Quetzales	I.V.A
Superior	300,000	17.00	5,100,000.00	612,000.00
Regular	300,000	16.50	4,950,000.00	594,000.00
Diesel	400,000	14.50	5,800,000.00	696,000.00
Fuel Oil	400,000	11.00	4,400,000.00	528,000.00
Avjet	300,000	13.50	4,050,000.00	486,000.00
Spraytex	300,000	22.00	6,600,000.00	792,000.00
<b>Total</b>	<b>2,000,000</b>		<b>30,900,000.00</b>	<b>3,708,000.00</b>
Valor de Impuesto al Valor Agregado por importaciones				3,708,000.00
Valor de Impuesto al Valor Agregado por compras locales				1,340,890.00
Total I.V.A. Crédito				5,048,890.00
Estimación de I.V.A Débito				3,411,360.00
Crédito Fiscal al final de un período				1,637,530.00

**Análisis Financiero**  
**Declaraciones de Impuesto al Valor Agregado**  
**(Operando como Almacén Fiscal)**

<b>Producto</b>	<b>Capacidad Total</b>	<b>Costo C.I.F</b>	<b>Total Quetzales</b>	<b>I.V.A</b>
Superior	300,000	17.00	5,100,000.00	612,000.00
Regular	300,000	16.50	4,950,000.00	594,000.00
Diesel	400,000	14.50	5,800,000.00	696,000.00
Fuel Oil	400,000	11.00	4,400,000.00	528,000.00
Avjet	300,000	13.50	4,050,000.00	486,000.00
Spraytex	300,000	22.00	6,600,000.00	792,000.00
<b>Total</b>	<b>2,000,000</b>		<b>30,900,000.00</b>	<b>3,708,000.00</b>
Valor de Impuesto al Valor Agregado por importaciones				3,708,000.00
Impuesto al Valor Agregado pagado en aproximadamente 3 semanas				2,781,000.00
Valor de Impuesto al Valor Agregado por compras locales				1,340,890.00
Total I.V.A. Crédito				4,121,890.00
Estimación de I.V.A Débito				3,411,360.00
Crédito Fiscal al final de un período				710,530.00

<b>Efectivo disponible para otros propósitos financieros</b>	<b>927,000.00</b>
--	-------------------

**Conclusión:**

Tomando como base el mismo mes en ambos periodos, se determinó un beneficio financiero significativo, ya que el efectivo disponible puede ser utilizado para pago de obligaciones con proveedores y acreedores, minimizando así el uso de otras fuentes de financiamiento.

<b>Hecho por:</b>	KCDD	Fecha:	12/12/2004
<b>Revisado por:</b>	AMVH	Fecha:	22/12/2004

### **6.4.3 Evaluación de los beneficios o riesgos financieros por cambios en la legislación guatemalteca, que afecta la distribución de los combustibles**

La evaluación de este aspecto es muy importante debido al constante cambio que sufre la legislación guatemalteca en materia de impuestos que gravan la distribución de los combustibles.

El mayor beneficio financiero se logra determinar cuando la Ley deja sin efecto el Impuesto de Distribución de Combustibles (Decreto 38-92) y entran en vigencia los aranceles de importación, por la siguiente razón: se cuenta con inventarios que no han sido nacionalizados y al momento de internarlos únicamente están afectos al IVA, por lo que al comercializarlos se puede ofrecer al público mejores precios elevando el volumen de venta y la ganancia marginal por galón.

Cuando el cambio es a la inversa, queda sin efecto el arancel y entra en vigencia el Impuesto de Distribución de Combustibles, el proceso de recuperación de los aranceles es muy lento y está sujeto a una revisión fiscal, en la que se debe demostrar fehacientemente el monto a reclamar con el resultado de la Auditoría Fiscal.

### **6.5 Informe de Auditoría Interna**

El informe es presentado al concluir el trabajo realizado en un área específica, que en este caso es la Evaluación del Control Interno en un Almacén Fiscal Autorizado para una Importadora y Distribuidora de Combustibles, en el que se deben detallar las deficiencias, los hallazgos y las recomendaciones que el auditor detectó, con el propósito de fortalecer el control interno existente.

**Combustibles del Sur, S.A.**  
**Evaluación del Control Interno en el Almacén Fiscal Autorizado por la**  
**Superintendencia de Administración Tributaria**  
**Informe Final**  
**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004**

---

**Introducción:**

En el transcurso de este año se iniciaron operaciones como almacén fiscal en la terminal de almacenamiento de combustibles ubicada en el Puerto de San José, Departamento de Escuintla, luego de la autorización emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Debido al cambio significativo en las operaciones de comercialización y distribución de los combustibles, fue necesario evaluar los controles internos establecidos en la terminal de almacenamiento con el propósito de identificar áreas susceptibles que pudieran representar riesgos fiscales y financieros para la compañía.

**I. Alcance del Trabajo**

Área y Proceso: Evaluación del control interno en la Terminal del Sur, autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria como almacén fiscal

Período cubierto: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2004

**II. Resultado del Trabajo y Evaluación General**

En nuestra opinión consideramos que, de manera general existen condiciones apropiadas para un adecuado sistema de control interno para registrar las operaciones del almacén fiscal. Sin embargo, detectamos algunas excepciones las cuales se describen en el Sumario de Hallazgos.

### **III. Sumario de Hallazgos**

- 1.** No existe un manual de procedimientos para las operaciones del almacén fiscal.

Se identificó que no existe un manual de procedimientos para las nuevas operaciones que están autorizadas en el almacén fiscal, por lo cual existe mucha confusión tanto en el personal operativo como administrativo, debido a la falta de conocimiento en los nuevos procesos.

#### **Recomendación:**

La Gerencia General debe solicitar al departamento de Logística un Manual de Procedimientos que sirva de guía para todo el personal involucrado directa o indirectamente en las operaciones del almacén fiscal.

#### **Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

Al concluir la auditoria, el manual ya había sido emitido y está en proceso de revisión y aprobación.

- 2.** El valor de la fianza actual no se ajusta al valor real de las operaciones comerciales, por lo que debe ser revaluada.

No existe una persona que controle y verifique el cumplimiento de las obligaciones que surgen con el uso del almacén fiscal, es por ello que hasta el momento de realizar la auditoria se identificó la obligación de revaluar la póliza para evitar una contingencia fiscal.

**Recomendación:**

La Gerencia General debe solicitar al Departamento de Finanzas hacer las gestiones necesarias de forma inmediata, para reevaluar el valor de la fianza y así evitar, el cierre de operaciones. La fianza actual está emitida por Q500,000.00 y ésta no cubre la responsabilidad total de la compañía ante las autoridades tributarias.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

La Gerencia Financiera a través de su Tesorero ha iniciado las gestiones para evaluar el valor de la fianza y el Departamento de Logística apoyó con entregar el total de importaciones realizadas en el año y su costo.

**3. La delegación de aduanas en el almacén fiscal no está completa.**

En el Acuerdo emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria, donde autoriza a la compañía operar como almacén fiscal indica: “El Depositario aduanero autorizado por este Acuerdo contará con una Delegación Aduanera, constituida como mínimo por tres funcionarios designados por la Intendencia de Aduanas, incluyendo dentro del mismo al Coordinador de la citada delegación”. Sin embargo, a la fecha únicamente se cuenta con un representante de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Recomendación:**

La Gerencia de la Terminal debe solicitar a la Aduana en Puerto Quetzal, completar el personal asignado para el almacén fiscal, ya que con ello se podrá obtener un mejor soporte en el cumplimiento de los controles establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

Aún no se han iniciado las gestiones necesarias para resolver esta situación.

4. No existe uniformidad en las declaraciones de impuestos para el régimen fiscal adoptado.

Las claves de declaraciones autorizadas para un almacén fiscal son: DA, FA, DR, DI, DZ, entre otras. Sin embargo por emergencias de nacionalizar el producto se ha utilizado la clave ID, que es para importación definitiva, lo cual demuestra inconsistencia en nuestras operaciones.

**Recomendación:**

Eliminar el uso de claves de declaraciones no autorizadas para un almacén fiscal, para evitar confusiones por parte de las autoridades fiscales al momento de ser sujetos de una auditoría.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

El Departamento de Logística tendrá a su cargo el cumplimiento de esta disposición, ya que, este Departamento tiene bajo su responsabilidad la ejecución de los trámites de declaración de impuestos.

5. La falta de personal dedicado a controlar las operaciones del almacén fiscal, origina descontrol en la papelería que se presenta ante al Superintendencia de Administración Tributaria.

No existe un archivo centralizado para todas las operaciones que se realizan en el almacén fiscal, lo que dificulta la evaluación y cumplimiento de los requisitos a los que la compañía está sujeta.

**Recomendación:**

Se debe implementar un control que como mínimo facilite lo siguiente:

Combustibles del Sur, S.A.  
Control de Documentos y Movimientos  
Almacén Fiscal - Terminal Sur

Tipo de Producto: Gasolina Superior

Ingresos				Salidas				Integración de Salidas				Saldo		
Fecha	No. DA	Volumen		Fecha	Clave Póliza	Número	Volumen		Fecha	No. Factura	Volumen		Volumen	
		Ambiente	60 Grados				Ambiente	60 Grados			Ambiente	60 Grados	Ambiente	60 Grados

Debe existir una persona que se encargue de ejecutar este control.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

El Departamento de Logística designará a una persona, que será responsable de implementar y reforzar los controles, iniciará su entrenamiento en enero 2005, será designado uno de los facturadores para esta labor.

- 6. No se cumple con el requerimiento de colocar marchamos en las entradas y salidas de los tanques de almacenamiento.

Como parte de los controles solicitados por la Superintendencia de Administración Tributaria para mantener un adecuado control sobre los inventarios en los almacenes fiscales, se deben colocar marchamos autorizados en

las entradas y salidas de los tanques de almacenamiento, sin embargo este proceso no se está cumpliendo.

**Recomendación:**

Solicitar a las autoridades aduanales en el Puerto de San José, un procedimiento alternativo para cumplir con la colocación de marchamos autorizados en las salidas de los tanques, debido a que por el horario de la Terminal, no es posible que el delegado de aduanas esté presente cuando inician y terminan las operaciones diarias.

En el caso de la colocación de marchamos en las entradas de los tanques, se debe cumplir sin excepción.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

El Gerente de la Terminal con el apoyo de nuestros asesores externos iniciarán las gestiones necesarias para obtener un documento de soporte que valide la forma de operar en el almacén fiscal, y se adquirirán marchamos autorizados para colocarlos en las entradas de los tanques de almacenamiento.

7. Existe utilización de boletas de carga, para despachos de combustibles con fechas anteriores al día de entrega.

Se identificaron boletas de carga de combustibles con fechas anteriores al día de despacho, lo cual causa confusión al delegado de aduanas al momento de recibir estos documentos, por el uso que se les pueda estar dando.

**Recomendación:**

Todas las boletas de carga, que por alguna razón no son utilizadas en el día de emisión, deben ser anuladas física y documentalmente y en la copia que se le entrega al Delegado debe identificarse plenamente como un documento anulado.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

A partir de la presente fecha del Departamento de Logística a través del Centro de Facturación será responsable de establecer que este procedimiento sea cumplido sin excepción.

8. En las boletas de carga no existe referencia de los tanques de los que se está retirando producto.

Como parte de los requerimientos que solicita la Superintendencia de Administración Tributaria, a las factura o en su defecto a la boletas de carga, se les debe colocar el número del tanque de almacenamiento del cual se está retirando producto, con el propósito de mantener un estricto control sobre las existencias.

**Recomendación:**

Debido a las limitaciones del sistema de facturación, no es posible que el número de tanque, del cual se está retirando producto sea impreso en la boleta de carga, por lo que se sugiere que de forma escrita se traslade esta información diariamente al Delegado, para que él pueda realizar la integración de las existencias por tanques.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

La nueva persona encargada de los inventarios en el almacén fiscal será la responsable de trasladar la información requerida por el Delegado.

9. No existe un control automatizado sobre las existencias de inventarios a 60 grados.

Se identificó que para el control de los inventarios a 60 grados se recurre a un control manual utilizando una hoja electrónica, el cual está sujeto a errores por parte del operador.

**Recomendación:**

Solicitar al Departamento de Informática un cambio en la programación del sistema de control de inventarios, que facilite y agilice los controles para determinar las existencias de inventarios a 60 grados, tal como lo realiza con los volúmenes a temperatura ambiente.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

El Departamento de Informática será responsable de ejecutar los cambios en el sistema, sin embargo por las horas hombre que implica el cambio de programación, se estima tenerlo para el mes de marzo 2005.

10. No se ha implementado el control de extracciones parciales que exige la Superintendencia de Administración Tributaria a través del formulario de descarga parcial.

La Superintendencia de Administración Tributaria solicita que se implemente un control de descargos parciales, utilizando el formulario que está establecido para el efecto, sin embargo no se encontró evidencia de su utilización.

**Recomendación:**

Implementar inmediatamente el uso del formulario de descargo parcial, para evitar contingencias fiscales posteriores, en el cual debe indicar claramente lo siguiente: fecha, el número de declaración aduanera utilizada, sea esta DI, DR, DZ, etc., número de factura con la que el producto fue retirado del almacén fiscal y número de unidad que transporta el producto.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

La nueva persona encargada de los inventarios en el almacén fiscal será la responsable de trasladar la información requerida al delegado de aduanas.

**11.** Existe deficiencia en la ejecución del presupuesto de ventas.

No existe una adecuada ejecución presupuestaria de las ventas, lo que dificulta establecer una programación para las nacionalizaciones de producto; esto redundaría en deficiencias en las operaciones diarias, y carga administrativa por el trámite y pago de los impuestos respectivos de forma urgente.

**Recomendación:**

Solicitar al Departamento de Ventas, Logística y Finanzas, su intervención inmediata para mejorar la ejecución presupuestaria de las ventas, ya que debe existir una programación de nacionalizaciones de producto, para tener

disponibilidad de efectivo en las fechas que se establezcan para realizar dicho proceso.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

El Gerente de Ventas será el responsable de coordinar las reuniones que sean necesarias para mejorar este proceso hasta lograr que las nacionalizaciones de producto se realicen semanalmente y así evitar carga administrativa innecesaria, adicionalmente se evitará cualquier contingencia por no contar con producto nacionalizado para realizar las ventas a nuestros clientes.

12. Existe dificultad para obtener la papelería para presentar la DA de una importación ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Cauca indica que se cuenta con 20 días para presentar la papelería correspondiente para realizar la DA, antes de que las mercaderías sean declaradas en abandono, sin embargo en ocasiones el proveedor del exterior se atrasa en entregar la documentación que respalda la importación, lo que representa un riesgo financiero para la compañía.

**Recomendación:**

Solicitar al departamento de Logística, agilizar la documentación de las importaciones y asignar responsabilidad directa sobre la persona que realiza las negociaciones con los proveedores, evitando así la exposición a riesgos financieros innecesarios.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

El Departamento de Logística será responsable de informarles a los proveedores del exterior, de las situaciones a los que estamos sujetos si no se cumple con la presentación de la documentación correspondiente, por lo que la papelería debe ser entregada en la misma fecha del arribo del producto al país.

- 13.** El sistema de control de inventarios no cuenta con la facilidad de registrar documentos anulados.

Se detectó como una debilidad del sistema de control de inventarios, el que no registre documentos anulados, debido a que los mismos pueden ser mal utilizados.

**Recomendación:**

El Departamento de Informática debe realizar los cambios de programación que considere necesarios para eliminar la debilidad de control encontrada, debido al riesgo que ésta representa.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

El Gerente de Informática será responsable de informar a la Gerencia General, cuando esta debilidad en el sistema sea corregida. Este cambio debe estar ejecutado a más tardar la última semana del mes de enero 2005.

- 14.** No se cuenta con una opinión por escrito por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para reconocer las pérdidas y ganancias operacionales en los combustibles.

De acuerdo a los registros del delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria en el almacén fiscal, no han reconocido las pérdidas o ganancias operacionales que sufren los productos por su misma composición química, sin embargo contable y operativamente estos han sido registrados.

Se realizó un análisis del impacto que esto podría tener para la compañía y se determinó que existe mayor riesgo en el registro de las ganancias por la naturaleza de las mismas.

**Recomendación:**

Es necesario plantear a las autoridades fiscales, la forma como los ajustes son determinados, recurriendo a solicitar apoyo legal de los asesores, pues una mala interpretación en este asunto puede traer como consecuencia tipificación de defraudación tributaria.

**Comentarios y acciones tomadas:**

De acuerdo.

El Gerente de la Terminal con el apoyo de los asesores legales, plantearán ante la Superintendencia de Administración Tributaria esta situación por escrito, con el propósito de obtener un documento que respalde las operaciones que hasta la fecha se han registrado y las que se seguirán operando. La fecha de presentación será en la última semana de enero 2005.

**IV. Límites de Nuestro Trabajo**

Considerando que nuestra revisión fue basada en pruebas de auditoria y se tomaron muestras del universo para examinar los procesos y procedimientos, mismas que, pueden no permitir descubrir todas las debilidades sustanciales de control interno, errores, irregularidades o fraudes, si en caso existieran.

**V. Discusión del Reporte**

Este reporte fue discutido el viernes 14 de enero de 2005 con la participación de las siguientes personas:

Claudio Storm	Gerente General
Javier Carrera	Gerente Financiero
Américo Rosales	Gerente de Logística
José Santander	Gerente de Terminal
Marvin Flores	Gerente de Ventas
Lester Ortiz	Gerente de Informática

**Preparado por:** Ana María Vicente Hernández  
Auditora Interna

## CONCLUSIONES

1. Existen riesgos fiscales y financieros en las operaciones comerciales que realiza un almacén fiscal debido a la complejidad y cambio en la estructura de control interno que conllevan las rutinas que en éste se realizan. Dentro de estos se pueden mencionar: riesgo de incumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias, cambio en los procedimientos operativos y administrativos ya establecidos, implementación de nuevos controles, constantes cambios en los impuestos que gravan la importación, distribución y consumo de los derivados del petróleo, así como, no contar con procedimientos claros por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para este tipo de recintos fiscales, entre otros.
2. El papel que juega la auditoría interna cuando se desarrollan proyectos que implican cambios en la estructura de control interno es muy importante, debido a que, se debe actuar de manera oportuna en reforzar los controles internos para evitar deficiencias en las operaciones diarias, así como para la reducción de riesgos.
3. Debido a que los impuestos que gravan la comercialización de los combustibles constituyen un ingreso muy importante para el Estado, la fiscalización a las empresas importadoras y distribuidoras de combustibles es continuo, por parte de las autoridades fiscales, y se debe contar con toda la documentación que valide que todos los procesos realizados en el almacén fiscal han sido transparentes.
4. Los procedimientos emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria son extensos y burocráticos, por lo tanto no se adecuan al nivel de agilidad necesario para las operaciones comerciales que se realizan en los

almacenes fiscales autorizados para las importadoras y distribuidoras de combustibles.

5. El abastecimiento de combustibles en Guatemala es de mucha importancia para la economía del país, por lo tanto, ofrecer productos a costos bajos, es elemental para contribuir con el desarrollo, no obstante, debe resaltarse que los precios internacionales del petróleo tienen un efecto inmutable en la determinación de los precios locales.
  
6. Uno de los retos más importantes que enfrenta la empresa importadora y distribuidora de combustibles es relativo al control de los inventarios, debido a que la temperatura a la que los combustibles son importados, no es la misma con la que éstos son comercializados. Es decir, se importan a 60 grados Fahrenheit, pero son comercializados a temperatura ambiente, derivado de esta situación la Superintendencia de Administración Tributaria solicitó que se implementara un control para cada importación con todas sus salidas únicamente a 60 grados, esto con el propósito de verificar que a todo el producto se le haya dado el manejo adecuado, en este control no se reconocen, ni se estiman los faltantes o sobrantes de los combustibles, a pesar de que su estimación es una práctica mundial.

## RECOMENDACIONES

1. Los riesgos fiscales y financieros se pueden minimizar, para ello la Gerencia General debe cumplir con los lineamientos que la Superintendencia de Administración Tributaria ha emitido para el manejo y control de hidrocarburos en los almacenes fiscales contando en todo momento con el soporte técnico de la Delegación de Aduanas. Por lo tanto, se recomienda aplicar los cambios sugeridos a los procedimientos ya establecidos, implementar los nuevos procedimientos de control y estar capacitados tecnológicamente para los constantes cambios que sufren los impuestos que gravan la importación, distribución y consumo de los derivados del petróleo.
2. Cada vez que se realicen nuevos proyectos dentro de la entidad y que estos impliquen cambios en la forma de hacer negocios, es recomendable que la Gerencia General comunique a todos los involucrados, especialmente al departamento de Auditoría Interna, esto con el objeto de ser proactivos al momento de reforzar los controles internos y evitar riesgos innecesarios.
3. Se recomienda mantener fortalecimiento continuo del control interno en todas las áreas relacionadas al almacén fiscal, para evitar exposiciones a riesgos de incumplimiento fiscal.
4. Es importante que, las compañías que actualmente se dedican a la importación y distribución de hidrocarburos procuren integrarse para brindar capacitación al Personal de Operaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria que se dedica a desarrollar los procedimientos aplicables al control de los combustibles en los almacenes fiscales, el objeto de esta integración es lograr que dichos procedimientos sean razonablemente prácticos y funcionales.

5. Es necesario que la Gerencia General brinde más apoyo e importancia al papel que juega el departamento de Auditoría Interna, otorgándole mayor independencia e involucrándolo en actividades en las que es conveniente mejorar los procesos y procedimientos actuales, con lo cual se tendrá mayor eficiencia.
  
6. Es necesario estandarizar la temperatura a la que los combustibles se comercializan en Guatemala, y la forma más recomendable es establecer que la importación y comercialización sea a 60 grados Fahrenheit, pues es a esta temperatura que se realiza la compra. Adicionalmente se evitarán situaciones tales como, llevar un control extra contable que puede ser objeto de errores, sin dejar de mencionar las ventajas para el consumidor, que adquirirá un galón de combustible indistintamente de la hora en que éste sea comprado en las estaciones de servicio. Debe aclararse, que esto implicaría realizar cambios en los equipos que son utilizados en los expendios y terminales de despacho.

## BIBLIOGRAFIA

1. Arens, Alvin A. -- Auditoria un Enfoque Integral / Alvin A. Arens, James K. Loebbecke. – Mexico: Prentice May Hispanoamericana, S.A., 1996. -- 918 p.
2. Arriaza Paz, Jorge Mario. -- Auditoria de Inventarios en Refinerías de Petróleo; Enfoque del Auditor Interno / USAC, Facultad de Ciencias Económicas. -- Guatemala 1983. --124 p.
3. Beltran Reyes, Erwin Estuardo. -- Factores que Intervienen en la Determinación de Precios de Productos Derivados del Petróleo / USAC, Facultad de Ciencias Económicas. -- Guatemala 2001. – 103 p.
4. Congreso de la República de Guatemala. -- Ley de Comercialización de Hidrocarburos Decreto 109-97. – Guatemala 1997. -- 19 p.
5. Enciclopedia Autodidáctica Océano Color / Volumen 3. -- Barcelona, España: Océano Grupo Editorial, S.A., 1995. -- 560 – 888 p.
6. Enciclopedia Autodidáctica Océano Color / Volumen 4. -- Barcelona, España: Océano Grupo Editorial, S.A., 1995. -- 889 – 1215 p.
7. Enciclopedia Autodidáctica Océano Color / Volumen 7. -- Barcelona, España: Océano Grupo Editorial, S.A., 1995. -- 1745- 2072 p.
8. Enciclopedia ¿Qué Sabes de Ciencias e Inventos? -- Barcelona, España: Ediciones Nauta, S.A., 1978. -- 112 p. (Colección ¿Qué Sabes de Ciencias e Inventos?; No. 2)

9. Escalante Pérez, Fausto Daniel. -- Evaluación de las Características Fisicoquímicas de las Gasolinas, que se comercializan en Guatemala, para conocer su calidad / USAC, Facultad de Ingeniería. -- Guatemala 1998. -- 103 p.
10. Fayol, Henri. -- Administración Industrial y General y Principios de la Administración Científica / Henri Fayol, Frederick Winslow Taylor; trad. Por Constantino Dimitri. -- 11ma. ed. -- Argentina: "El Eteneo" Pedro García, S.A., 1991. -- 92 p.
11. Fernández Díaz, Aurelio. -- Evaluación de un Sistema de Control Interno Contable / Guatemala: Publicaciones Ferdys, S.A.
12. Fuentes Minera, Gustavo Adolfo. -- Control Interno en Inventarios en una Empresa Distribuidora de Combustibles / USAC, Facultad de Ciencias Económicas. -- Guatemala 2001. -- 113 p.
13. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Comisión de Auditoría Interna. / Guía de Auditoría No. 1 conceptos básicos de Auditoría Interna. -- Guatemala 1996. 11 p.
14. Legislación Aduanera 2002 Nacional y Regional / Enseñanzas Técnicas Centroamericanas. -- Guatemala 2002. 762 p.
15. Mantilla B., Samuel Alberto. -- Fundamentos de Control Interno / Samuel Alberto Mantilla B., Sandra Yolima Cante S. -- Colombia, Bogotá 2004. 37 p.
16. Ministerio de Energía y Minas / Dirección General de Hidrocarburos / Suplemento 16 Aniversario / Historia de la Exploración y Explotación Petrolera en Guatemala.

17. Normas Internacionales de Auditoria. -- México, D.F.: Talleres de Equus Impresos, S.A. de C.V. 2000. -- 603 páginas
18. Página Electrónica Geocities / Auditoria / disponible en: <http://www.geocities.com/miguelalatriza/AUDITORIAINTERNA.htm>
19. Pagina Electrónica Geocities / Características del Control Interno / disponible en: <http://www.geocities.com/athens/troy/3728/caracteristica.html>
20. Página Electrónica Gestipolis / Apuntes del Estudiante de Auditoria / disponible en: <http://www.gestipolis.com/recursos4/docs/fin/apuestaud.pdf>
21. Página Electrónica Maestro Hazas / Control Interno / disponible en: <http://www.geocities.com/gehg48/AAcint.html>
22. Página Electrónica Ministerio de Energía y Minas / Dirección General de Hidrocarburos / disponible en: <http://mem.gob.gt/hidrocarburos/index.htm/>
23. Página Electrónica Monografías / Control Interno Informe COSO / disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos12/comcoso/comcoso.shtml>
24. Página Electrónica / Superintendencia de Administración Tributaria/ Regímenes Aduaneros / disponible en: [www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt)
25. Price Waterhouse / Auditoria Interna / Seminario de Capacitación Gerencial
26. Vadeagro Edifarm® / Centroamérica, Panamá y R. Dominicana. – 656 p.

**Anexo sobre la publicación en Diario Oficial, de la habilitación del Almacén  
Fiscal, objeto de estudio.**

**PUBLICACIONES VARIAS**

**CONSEJO NACIONAL DE ÁREAS PROTEGIDAS**

**RESOLUCIÓN No. ALC/54-2003**

REFERENCIA *JAF*

SECRETARÍA EJECUTIVA DEL CONSEJO NACIONAL DE ÁREAS PROTEGIDAS -CONAP- Guatemala, trece de noviembre de dos mil tres.

LA SECRETARÍA EJECUTIVA,

CONSIDERANDO:

Que uno de los objetivos principales del Consejo Nacional de Áreas Protegidas (CONAP) es lograr la conservación de la diversidad biológica del país, adoptando así importancia especial lo que concierne al adecuado manejo, conservación y resaca de las especies de flora y fauna silvestre en peligro de extinción, amenazadas y endémicas, a través de mecanismos que permitan mantener niveles poblacionales viables para su supervivencia en el largo plazo y siendo que en Guatemala existen poblaciones naturales de caoba (Swietenia macrophylla), las cuales tienen potencial para utilización y comercialización internacional en el marco de Planes de Manejo que incorporen adecuadamente las regulaciones de la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres (CITES), la cual fue aprobada mediante el Decreto número 63-79 del Congreso de la República de Guatemala.

CONSIDERANDO:

Que según lo señala el artículo 72 de la Ley de Áreas Protegidas, Decreto 4-89 del Congreso de la República de Guatemala, el Secretario Ejecutivo del Consejo Nacional de Áreas Protegidas ejerce la Representación Legal del referido Consejo, y que el mismo Secretario Ejecutivo representa la Autoridad Administrativa de la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres (CITES), estando facultado para implementar los mecanismos que mejoren el funcionamiento de la Convención, tal y como lo indica el artículo 73 de la misma Ley de Áreas Protegidas, y que al tenor de lo estipulado en el artículo 23 de la referida Ley, los listados de especies de flora y fauna de los Apéndices I y II de la Convención según sean aprobados por las partes contratantes, se consideran oficiales para Guatemala, y siendo que en la doceava Conferencia de las Partes de la referida Convención, celebrada en noviembre de dos mil dos en la ciudad de Santiago, Capital de la República de Chile, se decidió que la especie Caoba (Swietenia macrophylla), fuera incluida dentro del denominado Apéndice II de la CITES, implicando que la utilización de dicha especie debe estar sujeta a regulaciones especiales con el fin de que su comercio sea compatible con su supervivencia.

POR TANTO:

Con base en lo considerado, normas legales citadas, y en lo que establecen los artículos 23, 25, 26, 72 y 73 de la Ley de Áreas Protegidas, Decreto número 4-89 del Congreso de la República de Guatemala; VIII, XI, XV de la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres (CITES), la cual fue aprobada mediante el Decreto número 63-79 del Congreso de la República de Guatemala.

RESUELVE:

- 1) Oficializar el Procedimiento General para la Utilización Comercial de Caoba (Swietenia macrophylla) en el Marco de las Regulaciones Aplicables para las especies incluidas en el Apéndice II de la CITES, cuyos elementos principales son los siguientes:
  - 1.1) Los Planes de Manejo y sus respectivos Planes Operativos Anuales se constituyen en los instrumentos fundamentales para la emisión de Licencias de Manejo Forestal que implican el uso de la especie, por parte de las entidades públicas con responsabilidad en la Administración Forestal, o sea, el CONAP dentro de áreas protegidas y el Instituto Nacional de Bosques -INAB-, dentro de áreas no protegidas. La aprobación de Planes de Manejo Forestal, Planes Operativos y la emisión de Licencias se registrará por los procedimientos institucionales vigentes.
  - 1.2) Toda persona individual o jurídica que posea autorización para el manejo de la especie y que desee exportar los productos obtenidos, deberá contar con el "Permiso CITES" debidamente autorizado por la Autoridad Administrativa de la Convención en Guatemala, lo cual como ya se indicó recae en el Secretario Ejecutivo del Consejo Nacional de Áreas Protegidas (CONAP).
  - 1.3) El CONAP supervisará el producto a exportar en los respectivos sitios de embarque, a fin de verificar que las cantidades que son objeto de comercio, coincidan con los montos autorizados por las Autoridades Competentes. El CONAP informará a los usuarios acerca de los procedimientos específicos a implementar para la realización de esta supervisión.
- 2) De manera estratégica a la aplicación del Procedimiento General para oficializar la aplicación de las presentes disposiciones, el CONAP en coordinación con el INAB, preparará un Manual de Procedimientos Específicos (silviculturales, aduaneros y de exportación), que pondrá a disposición de los usuarios en un plazo de seis meses a partir de la presente fecha. Este Procedimiento también incluirá la forma en que las Autoridades Forestales Nacionales (CONAP e INAB) elaborarán los dictámenes sobre extracciones de la especie.
- 3) La presente Resolución entra en vigor a partir del quince de noviembre de dos mil tres, según la decisión tomada en la doceava reunión de la Conferencia de las Partes celebrada en Santiago de Chile, en noviembre de dos mil dos.

4) NOTIFIQUESE Y PUBLIQUESE.

*[Firma]*  
De Noé Adalberto Alvarado López  
SECRETARÍA EJECUTIVA  
CONAP



PRESIDENCIA DE LA  
REPUBLICA

087144-3

**SAT**  
**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**ACUERDO No. 301-2003**

Guatemala,

EL SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

CONSIDERANDO:

Que conforme al artículo 3 inciso b) del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, es objeto de la SAT, administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza parafiscal o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo a lo establecido en el artículo 23 inciso p) del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Superintendente de Administración Tributaria tiene a su cargo ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con esta Ley, reglamentos tributarios y aduaneros y otras leyes y disposiciones aplicables.

CONSIDERANDO:

Que conforme al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) dentro de los auxiliares de la función pública aduanera, se contempla a los Depositarios Aduaneros, responsables ante el Servicio Aduanero por la custodia y conservación temporal de las mercancías, bajo el control y supervisión de la autoridad aduanera, estableciendo el Reglamento de dicho Código (RECAUCA), que las entidades interesadas en funcionar como auxiliares de la función pública aduanera deben presecutar su solicitud ante la Superintendencia de Administración Tributaria, y cumplidos los requisitos legales reglamentarios establecer bodegas directas que funcionen como Depósitos Aduaneros.

CONSIDERANDO:

Que la entidad mercantil *[Nombre]*, a través del señor *[Nombre]*, quien actúa como Presidente del Consejo de Administración, ha solicitado se le autorice el funcionamiento como Depositario Aduanero Privado, por lo que habiendo cumplido con los requisitos exigidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento, resulta procedente dictar el Acuerdo respectivo.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le otorga el artículo 3 inciso b), 23 inciso p) y 49, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; y 15 primer párrafo del Reglamento de la Superintendencia de Administración Tributaria; y con base a lo dispuesto en el Capítulo II del Título II del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y Sección I y III del Capítulo III del Título II del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

ACUERDA:

Artículo 1. AUTORIZACIÓN. Se autoriza a la entidad *[Nombre]*, Número de Identificación Tributaria (NIT) *[Número]*, con domicilio en la Avenida *[Nombre]*, Ciudad de Guatemala, el establecimiento de un DEPÓSITO ADUANERO PRIVADO, para la recepción, almacenamiento y despacho de combustibles derivados del petróleo, en dieciocho (18) tanques instalados.

Artículo 2. UBICACIÓN. El Depósito Aduanero Privado a que se refiere el artículo anterior, está ubicado en Carretera a Chulamar Municipio del Puerto de San José del Departamento de Escuintla; con un área superficial de 215,483.36 m<sup>2</sup> siendo sus colindancias las siguientes: a) al norte con carretera que de Chulamar conduce al Puerto de San José; b) al Sur con el Canal de Chiquimulilla; c) *[Nombre]* y d) al Oeste con una Propiedad Particular (Viviendas).

Artículo 3. PLAZO DE AUTORIZACIÓN Y OBLIGACIONES PECUNIARIAS. El plazo de la autorización para operar como Depósito Aduanero es de quince años, contados a partir de la fecha de vigencia de este Acuerdo, prorrogables por periodos iguales sucesivos a petición del depositario, la cual se concederá previa evaluación por parte del Servicio Aduanero del desempeño de actividades realizadas por el depositario y siempre que la solicitud de prórroga sea presentada antes del vencimiento del plazo original.

La entidad mercantil *[Nombre]*, quien se confiere la autorización para el establecimiento de Depósito Aduanero Privado en el lugar indicado en este Acuerdo, es responsable pecuniariamente ante el Fisco por las sumas que éste deje de percibir por su actuación culpable o dolosa durante el tiempo que dure la autorización conferida.

Artículo 4. JURISDICCIÓN. El Depósito Aduanero a que se refiere el artículo 1 del presente Acuerdo, estará bajo la jurisdicción de la Aduana Puerto Quetzal, Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

**Artículo 6. INSTALACIONES.** Las instalaciones que albergarán el Depósito Aduanero a que se refiere el artículo 1 de este Acuerdo deberán mantener, como mínimo, los siguientes requerimientos:

- Seguridad para el resguardo de combustibles derivados del petróleo contra robos, incendios, o alteración de los mismos.
- Áreas de trabajo convenientemente iluminadas y ventiladas, las que además de permitir las funciones primarias, deben estar protegidas para evitar que se ingrese o se extraigan combustibles derivados del petróleo.
- Equipos para extinción de fuegos y los que por la naturaleza de los productos a manejarse se requieran.
- Patios de maniobras para los vehículos que transportarán los productos, así como los mecanismos de carga y descarga.
- Las instalaciones de la delegación de aduanas, deberán contar con las mismas características de las oficinas administrativas del complejo, conforme a los requerimientos de la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- El área de almacenaje deberá mantenerse debidamente delimitada, en su caso, por tanques para el almacenamiento de combustibles derivados del petróleo, con proximidad a la delegación aduanera, para facilitar de las operaciones de fiscalización.
- La maquinaria y equipo necesario para atender las operaciones que se realizarán en el Depósito Aduanero.
- Las condiciones de seguridad que sean necesarias para el adecuado resguardo de combustibles derivados del petróleo, entre las cuales debe considerarse personal de seguridad, alarmas contra robos e incendios.

**Artículo 8. OBLIGACIONES.** La entidad mercantil deberá cumplir con las obligaciones generales y específicas contempladas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento en su calidad de Auxiliar de la Función Pública Aduanera y cualquier otra disposición legal o administrativa que en el futuro norme dicha función.

Además queda obligada a:

- Proporcionar a las autoridades competentes cuantos datos e informes se le soliciten sobre el desarrollo de sus actividades, su situación financiera y cualesquiera otros que aquellas consideren necesarias para ejercer el régimen de control que le confiere el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y demás leyes, normas y regulaciones relacionadas.
- Solicitar autorización a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, para ceder, enajenar o gravar total o parcialmente la autorización concedida por este Acuerdo o para transformar la empresa o fusionarla con otra u otras.
- Llevar registros con información detallada acerca de las operaciones efectuadas en el Depósito Aduanero.
- Solicitar autorización a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, para realizar cualquier ampliación o modificación en los locales e instalaciones en los que opere el Depósito Aduanero.

**Artículo 7. PÓLIZA DE FIANZA.** La entidad mercantil deberá constituir una póliza de fianza por cuantales a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria, para responder en cualquier momento y por cualquier causa por el pago de los derechos arancelarios, impuestos, cargos, recargos, sobrecargos o cualquier servicio aduanero prestado y que se adeude por combustibles derivados del petróleo ingresados al Depósito Aduanero autorizado por este Acuerdo y que se encuentren bajo la custodia del Depositario.

El Depositario Aduanero, autorizado en este acuerdo, adquiere calidad de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, y queda obligado a presentar anualmente ante la Intendencia de Aduanas, a partir de la fecha de publicación del presente acuerdo, la renovación de fianza correspondiente y constancia fiscal extendida por la Intendencia de Recaudación y Gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria, podrá requerir que se incremente el monto de la fianza indicada en el párrafo anterior, de acuerdo a las operaciones que se lleven a cabo en el Depósito Aduanero autorizado mediante el presente Acuerdo.

**Artículo 8. OPERACIÓN Y VIGILANCIA.** El recibo y despacho de combustibles derivados del petróleo en el Depósito Aduanero autorizado por este Acuerdo, estará a cargo del personal que al efecto designe la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, y la vigilancia de las actividades del Depositario Aduanero será función de la Aduana Puerto Quetzal, bajo cuya jurisdicción se ubica el mismo.

**Artículo 9. DELEGACIÓN ADUANERA.** El Depositario Aduanero autorizado por este Acuerdo contará con una Delegación de Aduanas, constituida como mínimo, por tres funcionarios designados por la Intendencia de Aduanas, incluyendo dentro del mismo, el Coordinador de la citada delegación.

El Depositario Aduanero, está obligado a reintegrar a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, cada fin de mes, los sueldos, salarios, bonificaciones, vacaciones, aguinaldos y cualquiera otra prestación que la SAT pague a los empleados delegados en el Depósito Aduanero, conforme liquidación que para el efecto le presente la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

El incumplimiento del pago de hasta dos mensualidades por los conceptos a que se refiere este artículo, será motivo suficiente para suspender la operación del Depósito Aduanero, sin ninguna responsabilidad de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- durante el plazo que dure el incumplimiento con la citada obligación, en el entendido que durante ese plazo no se aceptará el traslado de mercancías al Depósito.

La reiteración en el incumplimiento, de esta obligación será motivo para que la Intendencia de Aduanas gestione la cancelación de la autorización conferida al Depositario Aduanero. Se entenderá que exista reiteración cuando en un plazo de doce meses existan dos o más incumplimientos que de origen a la suspensión indicada.

El Depositario Aduanero queda obligado a proporcionar mobiliario, equipo de oficina e informático necesario para las operaciones del mismo demás enseres que sean indispensables y necesarios al personal de la Delegación Aduanera, para que pueda desempeñar sus funciones con eficiencia.

El Depositario Aduanero deberá comunicar directamente a la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, cualquier anomalía o deficiencia que observe en el servicio, de parte del personal aduanero. La Intendencia de Aduanas a través del Departamento que corresponda, de acuerdo a la denuncia, investigará la misma y, de establecer responsabilidad del personal de la delegación aduanera, recomendará las medidas legales y administrativas que procedan.

**Artículo 10. CONTROLES.** El Depositario Aduanero autorizado por este Acuerdo, deberá llevar controles de recepción y salida de combustibles derivados del petróleo, mediante un inventario perpetuo, que permita en cualquier momento la fácil determinación de las existencias.

A dichos controles tendrá acceso la Delegación Aduanera, por medio de la instalación del software (Sistema de Computación Automatizado denominado Topch TMS-5) creado para tal efecto, en el equipo de cómputo que le será asignado.

La Intendencia de Aduanas establecerá los requisitos mínimos que deberá cumplir el Depositario Aduanero autorizado, en cuanto al equipo necesario para efectuar por transmisión electrónica las comunicaciones, registros y consultas necesarias para el cumplimiento de sus funciones conforme a lo establecido en el inciso a) del artículo 14 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).

**Artículo 11. CANCELACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN.** La autorización para operar el Depósito Aduanero podrá ser cancelada por el Servicio Aduanero en cualquiera de los siguientes casos:

1. Por la reincidencia en el incumplimiento de las obligaciones contraídas por el depositario aduanero, en la custodia de las mercancías pendientes del pago de las obligaciones tributarias. Se considera que existe reincidencia, cuando el depositario incumple la misma obligación por más de dos ocasiones, en un período de un año, contados a partir de la fecha en que la resolución administrativa adquirió el carácter de firme.
2. Por haber sido condenado por los delitos de contrabando o defraudación fiscal el depositario aduanero o cualesquiera de sus funciones o empleados, sin beneficio directo o indirecto del depositario.
3. Por la reincidencia en el incumplimiento del depositario aduanero, en el pago de las obligaciones tributarias por lo que este obligado a responder, de conformidad a la legislación tributaria.

**Artículo 12. CESE DE OPERACIONES.** La autorización para operar el Depósito Aduanero cesará por las causas siguientes:

1. Por vencimiento del plazo de la autorización para operar el Depósito Aduanero, sin que se haya solicitado la prórroga.
2. Por renuncia voluntaria del depositario, en cuyo caso deberá ser debidamente justificada y aceptada por la autoridad aduanera.

**Artículo 13. SANCIONES.** La Superintendencia de Administración Tributaria, mediante la Intendencia de Aduanas, podrá imponer las sanciones administrativas que correspondan, cuando el Depósito Aduanero autorizado en el presente acuerdo, infrinja o viole la legislación y normativa vigente y futura aplicable, sin perjuicio de las acciones legales que pudieran corresponder.

**Artículo 14. OPERACIONES ADUANERAS.** El Depositario Aduanero se registrará, para las operaciones aduaneras y demás trámites correspondientes, así como para el traslado al depósito, vigilancia, plazos y retiros de mercancías, por lo que al efecto determinen el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), su Reglamento (RECAUCA) y demás leyes y normas vigentes y futuras aplicables.



El Depositario Aduanero autorizado, deberá instalar el equipo de cómputo necesario para la realización de las operaciones señaladas en el párrafo anterior, así como los módulos en las bodegas, conforme a las características que al efecto le señale la Intendencia de Aduanas de la SAT.

El Depositario Aduanero para poder realizar las operaciones contempladas en el artículo 76 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y 32 de su Reglamento, deberá solicitar autorización a la Administración de la Aduana Puerto Quetzal. La citada Aduana deberá ejercer el control necesario a través de la delegación aduanera correspondiente.

Artículo 15. REQUISITO PREVIO AL INICIO DE OPERACIONES. El Depósito Aduanero iniciará sus operaciones como tal, al momento que la Intendencia de Aduanas de la SAT haya asignado a la delegación de aduanas respectiva, que la entidad mercantil cuente con el equipo y los programas necesarios para efectuar la transmisión electrónica de las operaciones que realizará, así como la demás información requerida; haya constituido a entera satisfacción de la SAT, la garantía a que se refiere el artículo 7 de este Acuerdo y se haya designado un área apropiada para el funcionamiento del personal de la delegación de Aduanas.

La Superintendencia de Administración Tributaria, mediante la Intendencia de Aduanas, habiendo asignado la delegación Aduanera, deberá realizar una resolución de inicio de operaciones para el Depósito Aduanero.

Artículo 16. INTERPRETACIÓN Y CASOS NO PREVISTOS. Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, la facultad de interpretar el presente Acuerdo, así como resolver los casos no previstos en el mismo y las dudas que puedan presentar en cuanto a su aplicación.

Artículo 17. VIGENCIA Y PUBLICACIÓN. El presente Acuerdo empezará a regir al día siguiente a su publicación en el Diario Oficial.

COMUNIQUESE

LICENCIADO MARCO TULLIO ABADIO MOLINA  
SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



**CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD**

**EXPEDIENTE**

Of. 2°. Secretaría.

Asunto: Inconstitucionalidad General Parcial. Solicitante: APOLO EDUARDO MAZARIEGOS GONZALEZ. Norma Impugnada: Tercer párrafo, primer y segundo región, del artículo 14 de la Ley Orgánica del Ministerio Público contenida en el Decreto 40-94 del Congreso de la República de Guatemala, en la frase que dice "En el caso de la comisión de un delito, el Fiscal General será suspendido, previa declaratoria que ha lugar el antejulio..."

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, veinticinco de noviembre de dos mil tres.

Se tiene a la vista la acción de Inconstitucionalidad General Parcial del Tercer párrafo, primer y segundo región, del artículo 14 de la Ley Orgánica del Ministerio Público contenida en el Decreto 40-94 del Congreso de la República de Guatemala, en la frase que dice "En el

caso de la comisión de un delito, el Fiscal General será suspendido, previa declaratoria que ha lugar el antejulio...", promovida por Apolo Eduardo Mazariegos González.

**CONSIDERANDO**

Que en el presente caso se dan los elementos necesarios previstos en el artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad (Inconstitucionalidad notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables) para decretar la suspensión provisional del Tercer párrafo, primer y segundo región, del artículo 14 de la Ley Orgánica del Ministerio Público contenida en el Decreto 40-94 del Congreso de la República de Guatemala, en la frase que dice "En el caso de la comisión de un delito, el Fiscal General será suspendido, previa declaratoria que ha lugar el antejulio..."

**CITA DE LEYES**

Artículo citado y 139 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

**POR TANTO**

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: I) Se decreta la suspensión provisional del Tercer párrafo, primer y segundo región, del artículo 14 de la Ley Orgánica del Ministerio Público contenida en el Decreto 40-94 del Congreso de la República de Guatemala, en la frase que dice "En el caso de la comisión de un delito, el Fiscal General será suspendido, previa declaratoria que ha lugar el antejulio..." II) Se da audiencia por quince días comunes al Congreso de la República de Guatemala, fiscal General y Jefe del Ministerio Público y al Ministerio Público. III) Notifíquese y publíquese en el Diario Oficial.

MARCO TULLIO ABADIO MOLINA  
PRESIDENTE

CIPRIANO FRANCISCO SOTO TOBAR MAGISTRADO      JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ MAGISTRADO

RODOLFO ROHRMOSER VALDEAVELLANO MAGISTRADO      SAUL JUSTINO HERRERA MAGISTRADO

FRANCISCO JOSÉ PALMERO TELERA MAGISTRADO      GLORIA MELBA DE AGUILAR MAGISTRADA

MARTÍN RAMÓN GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ SECRETARIO GENERAL A.I.

## Glosario de Términos

<b>Término</b>	<b>Definición</b>
API:	Instituto Americano del Petróleo (American Petroleum Institute)
Compresión:	Es cuando el cigüeñal hace subir el émbolo, el cual comprime fuertemente la mezcla carburante en la cámara de combustión, en los motores.
Densidad API	Es una escala especial adoptada por el Instituto Americano del petróleo, es principalmente usado para petróleos líquidos. Es una escala arbitraria, relacionada con la gravedad específica.
Motores de combustión interna:	Son los que usan comúnmente los automóviles. Se llaman también motores de explosión.
Octano:	Característica importante de la gasolina. Es la capacidad antidetonante que debe tener el combustible para que no genere detonaciones en la cámara de combustión y se puede regular su encendido a través de la chispa producida por la bujía que está coordinada con el mecanismo de sincronización del motor.