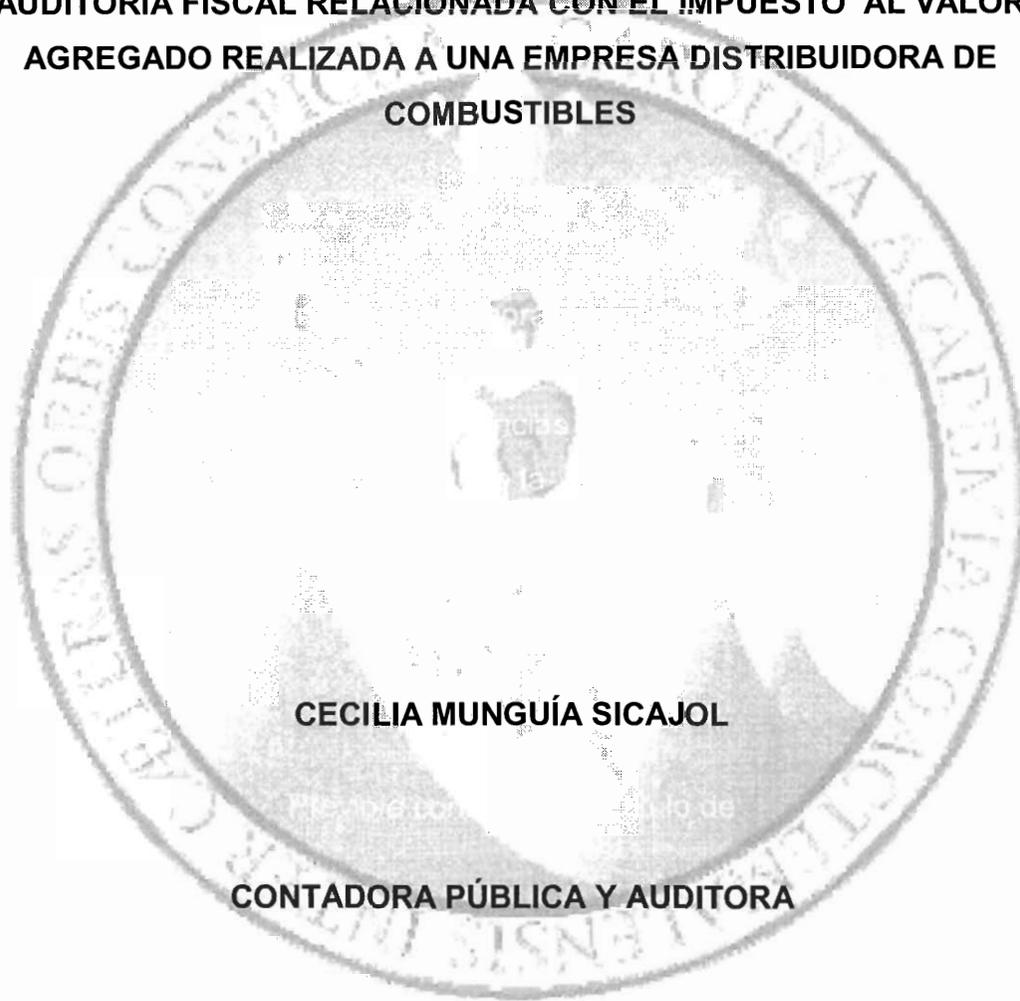


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**AUDITORÍA FISCAL RELACIONADA CON EL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO REALIZADA A UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE  
COMBUSTIBLES**



**CECILIA MUNGUÍA SICAJOL**

**CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2009**

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

**AUDITORÍA FISCAL RELACIONADA CON EL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO REALIZADA A UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE  
COMBUSTIBLES**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la  
Facultad de Ciencias Económicas  
de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**CECILIA MUNGUÍA SICAJOL**

Previo a conferírsele el título de

**CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**

En el grado académico de

**LICENCIADA**

Guatemala, Agosto 2009

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1°.	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2°.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3°.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4°.	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chijal
Vocal 5°	P.C. José Antonio Vielman

**PROFESIONALES QUE PRACTICARON LOS EXÁMENES DE ÁREAS  
PRÁCTICAS BÁSICAS**

Matemáticas- Estadística:	Lic. Jorge Oliva Ordóñez
Contabilidad:	Lic. Cesar Armando Donis Díaz
Auditoría:	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas

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

Presidente:	Lic. Salvador Giovanni Garrido Valdéz
Examinador:	Lic. Olvio Adolfo Cifuentes Morales
Examinador:	Lic. Edgar Ranulfo Valdés Castañeda

**Lic. MSc. Albaro Joel Girón Barahona**  
**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**  
**Colegiado No. 1047**  
**MASTER EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

Guatemala,  
17 de julio de 2008

Licenciado  
José Rolando Secaida Morales  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la designación para asesorar a Cecilia Munguía Sicajol, en su trabajo de tesis denominado "AUDITORÍA FISCAL RELACIONADA CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO REALIZADA A UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES", me permito informarle que, de conformidad con la revisión efectuada, el trabajo indicado llena los requisitos que el reglamento establece.

El trabajo referido constituye un valioso aporte para los profesionales de las ciencias económicas y para todas aquellas personas interesadas en los temas fiscales. Además, en vista de la trascendencia del tema en el esquema empresarial de nuestro país, la investigación realizada reviste particular relevancia. En tal virtud, en opinión del suscrito, el trabajo presenta una investigación cuya actualidad y calidad, reúne los requisitos académicos necesarios que el caso amerita.

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo realizado sea aprobado para su presentación por Cecilia Munguía Sicajol, en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contadora Pública y Auditora en el grado de Licenciada.

Atentamente,



Lic. MSc. Albaro Joel Girón Barahona



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
VEINTIUNO DE JULIO DE DOS MIL NUEVE.**

Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.1 del Acta 15-2009 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 14 de julio de 2009, se conoció el Acta AUDITORIA 103-2009 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 26 de mayo de 2009 y el trabajo de Tesis denominado: "AUDITORIA FISCAL RELACIONADA CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO REALIZADA A UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLES", que para su graduación profesional presentó la estudiante CECILIA MUNGUÍA SICAJOL, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALE  
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES  
DECANO



Smp.

*Envid*  
REVISADO

## **ACTO QUE DEDICO**

- A Dios:** Sobre todas las cosas y por su inmensa misericordia
- A mis Padres:** Francisca Sicajol y José Alberto Munguía, por su apoyo
- A mis hermanos:** Efraín Munguía y José Luis Munguía, por su apoyo
- A mis Sobrinos:** Dany, Kimberly, Ingrid, Vicente y Luis
- A mi cuñada:** Guadalupe Ortiz, por su apoyo moral
- A mi tío:** Efraín Sicajol, con cariño
- A mis Amigos:** Letty Yaque, Flor Guerra, Zully Tobar, Erika Ramírez, Gustavo Sánchez, Rossana Pinto, Darío Mayen, Víctor Herrera, Claudia Grijalva, Rossana Solís, por estar presentes en los momentos difíciles.
- A mi asesor:** Lic. Alvaro Girón Barahona, por su aporte en la realización del presente trabajo.
- A:** Lic. Luis Francisco de Leon y Lic. Víctor Hugo Estrada, por el apoyo brindado
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala
- A:** Usted especialmente

# Í N D I C E

No.	DESCRIPCIÓN	Pág.
	Introducción	
<b>CAPÍTULO I</b>		
<b>EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTIBLES</b>		
1.1	Empresa o estación de servicio o gasolinera	1
1.1.1	Definición	1
1.2	Generalidades	2
1.2.1	Categorías de las estaciones de servicio	2
1.2.2	Ubicación de las instalaciones de las estaciones de servicio	2
1.2.3	Almacenamiento de los productos petroleros	3
1.2.4	Seguros por riesgos potenciales en las estaciones de servicio	3
1.2.5	Exhibición de precios de combustibles	3
1.2.6	Otras generalidades de las estaciones de servicio	4
1.3	Leyes específicas que las regulan	5
1.3.1	Ley de Comercialización de Hidrocarburos	5
1.3.2	Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo	6
1.3.3	Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria	11
1.3.4	Ley del Impuesto Sobre la Renta	12
1.3.5	Ley del Impuesto de Solidaridad	15
1.3.6	Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos	16
1.3.7	Instituciones que supervisan a las estaciones de servicio	16
1.4	Combustible	17
1.4.1	Definición de combustible	17
1.4.2	Gasolinas	17
1.4.3	Clasificación de las gasolinas	18
<b>CAPÍTULO II</b>		
<b>LOS TRIBUTOS</b>		
2.1	Definiciones	22
2.1.1	Tributo	22
2.1.1.1	Tributos	22
2.2	Clasificación	22
2.2.1	Impuestos	22
2.2.1.1	Clases de impuestos	23

<b>2.2.2</b>	Arbitrios	23
<b>2.2.3</b>	Contribución especial	23
<b>2.2.4</b>	Contribución por mejoras	23
<b>2.3</b>	Obligación tributaria	24
<b>2.3.1</b>	Definición	24
<b>2.3.2</b>	Características	24
<b>2.3.3</b>	Naturaleza	24
<b>2.3.4</b>	Clasificación de las obligaciones tributarias	25
<b>2.3.5</b>	Sujetos de la obligación tributaria	25
<b>2.3.6</b>	Elementos de la obligación tributaria	28
<b>2.3.7</b>	Formas de extinción de la obligación jurídica tributaria	30
<b>2.4</b>	Código Tributario	33
<b>2.5</b>	Ley del Impuesto al Valor Agregado	34
<b>2.6</b>	Obligaciones tributarias relacionadas con la Ley del Impuesto al Valor Agregado que deben cumplir las empresas distribuidoras de combustibles	38

### **CAPÍTULO III AUDITORÍA FISCAL**

<b>3.1</b>	Definición	41
<b>3.2</b>	Objetivo	41
<b>3.3</b>	Características	42
<b>3.4</b>	Importancia	43
<b>3.5</b>	Planeación de la auditoría	43
<b>3.5.1</b>	Aspectos generales de la planeación	44
<b>3.5.2</b>	Proceso de la planeación	44
<b>3.6</b>	Programa de auditoría	45
<b>3.7</b>	Etapas de la auditoría	45
<b>3.7.1</b>	Estudio general de la empresa	45
<b>3.7.2</b>	Ejecución	46
<b>3.7.3</b>	Finalización	46
<b>3.8</b>	Procedimientos y técnicas de auditoría	47
<b>3.9</b>	Normas básicas para la ejecución de la auditoría	52
<b>3.9.1</b>	Definición de normas de auditoría	52
<b>3.9.2</b>	Clasificación	52
<b>3.9.2.1</b>	Normas personales	52
<b>3.9.2.2</b>	Normas de ejecución del trabajo	54
<b>3.9.2.3</b>	Normas del dictamen	56
<b>3.10</b>	Papeles de trabajo	57
<b>3.10.1</b>	Objetivo de los papeles de trabajo	57
<b>3.10.2</b>	Contenido	58
<b>3.10.3</b>	Normas para su elaboración	59
<b>3.11</b>	El Contador Público como consultor fiscal	61
<b>3.12</b>	Control Interno	62

**CASO PRÁCTICO**  
**AUDITORÍA FISCAL RELACIONADA CON EL IMPUESTO AL VALOR**  
**AGREGADO REALIZADA A UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE**  
**COMBUSTIBLES**

<b>4.1</b>	Antecedentes de la Empresa "Gasolinera El Tanque Lleno"	67
<b>4.2</b>	Propuesta de Servicios	68
<b>4.3</b>	Carta de autorización	71
<b>4.4</b>	Carta de compromiso	72
<b>4.5</b>	Requerimiento de Información	73
<b>4.6</b>	Planificación de auditoría	74
<b>4.7</b>	Programa de auditoría	80
<b>4.8</b>	Papeles de trabajo	85
	Conclusiones	111
	Recomendaciones	112
	Bibliografía	113
	Anexos	114

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo dar a conocer los aspectos importantes relacionados con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que deben de tomar en cuenta las empresas que se dedican a la venta de combustibles por medio de estaciones de servicio, derivado de que las mismas realizan operaciones gravadas por la mencionada ley.

Asimismo, se conocerán los factores que influyen en la determinación de la obligación tributaria por lo que la investigación se divide en cuatro capítulos los cuales se describen a continuación brevemente:

Capítulo I contiene una descripción de lo que constituye una estación de servicio y los productos que puede tener en venta, así como los requerimientos que deben de cumplir para ser comercializadores de productos petroleros y las diferentes leyes a los cuales se encuentran sujetos.

Capítulo II, contiene una descripción, definiciones y aspectos generales de la tributación en Guatemala, así como la descripción de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Capítulo III, comprende desde la definición de la auditoría fiscal, los objetivos y las etapas que comprende una auditoría fiscal así como las técnicas y procedimientos aplicados en la ejecución de la misma.

Capítulo IV, se desarrolla el caso práctico, que se refiere a la realización de una auditoría fiscal, relacionada con la Ley del Impuesto al Valor Agregado a una

empresa que se dedica a la venta de combustibles para automotores, por medio de estaciones de servicio.

Finalmente se incluyen las conclusiones y las respectivas recomendaciones, así como la bibliografía que sirvió como fuente de consulta para la realización de la presente investigación.

# **CAPÍTULO I**

## **Empresas Distribuidoras de Combustibles**

### **1.1 Empresa o Estación de Servicio o Gasolineras**

#### **1.1.1 Definición**

Es el “establecimiento que posee instalaciones y equipos en condiciones aptas para almacenar y expender principalmente combustibles derivados del petróleo, para uso automotriz, además, posee equipo para el acopio de aceites lubricantes usados”. (02: 03)

Se le denomina también gasolineras a las empresas que únicamente tienen venta de combustibles por medio de bombas expendedoras para automotores y no prestan ningún otro tipo de servicio.

Las estaciones de servicios son establecimientos que además de vender combustibles para vehículos también prestan servicio de lavado, engrasado, cambio de aceite y otros servicios relacionados.

#### **1.2 Generalidades**

Las estaciones de servicios para iniciar sus operaciones deben tener una licencia para instalar y operar depósitos de productos petroleros como gasolinas, kerosinas y diesel, para la venta al público, la cual debe tramitarse ante la Dirección General de Hidrocarburos. Asimismo, en sus instalaciones deben de incluir un área de administración y sala de ventas, tanques de almacenamiento y descarga de combustibles, islas y bombas de despacho al público, pista de circulación de vehículos y otros servicios conexos para el automovilista y deben

de utilizar como unidad de medida para la venta de combustibles, el galón americano equivalente a tres litros con setecientos ochenta y cinco milésimas de litro (3.785 Lts).

### **1.2.1 Categorías de las estaciones de servicio**

Las estaciones de servicios están clasificadas en categorías A y B; la categoría A están aquellas instalaciones cuya capacidad de almacenamiento de productos petroleros, sea menor o igual a ciento cincuenta y un mil cuatrocientos (151,400) litros equivalentes a cuarenta mil (40,000) galones y en categoría B, si excede a dicho volumen. (14: 08)

### **1.2.2 Ubicación de las instalaciones de las estaciones de servicio**

Las estaciones de servicios no pueden ubicarse a menos de 1000 metros de establecimientos educativos, debidamente autorizados y de fábricas, almacenes o venta de pólvora, salitre y productos pirotécnicos, a partir de los linderos del área del tanque. (14:49)

Los terrenos donde se instalarán estaciones de servicios para uso automotor, tendrán frente a calles y avenidas, las dimensiones necesarias para permitir que las unidades automotores se abastezcan de combustibles dentro de los linderos del terreno, y con el mismo propósito, los surtidores o bombas de despacho deben ubicarse dentro del mismo terreno, como mínimo tres (3) metros de distancia de los linderos adyacentes a calles o avenidas. (14: 49)

### **1.2.3 Almacenamiento de los productos petroleros**

Para el almacenamiento de productos (Combustibles) se debe contar con licencia de operación de terminal de almacenamiento o licencia de operación de depósitos, la que debe tramitarse ante la Dirección General de Hidrocarburos, del Ministerio de Energía y Minas.

Dicha licencia tiene una duración de cinco años, la que puede ser renovada por otros cinco años a solicitud de la persona interesada.

### **1.2.4 Seguros por riesgos potenciales en las estaciones de servicio**

Las personas que realicen actividades de refinación transformación y de la cadena de comercialización de petróleo y productos petroleros, deben contar un seguro por daños causados a personas, bienes materiales y medio ambiente, por los montos y características de los riesgos potenciales a que están expuestas las actividades de refinación, transformación y comercialización de petróleo y productos petroleros. Las pólizas de seguros deben presentarse en fotocopia legalizada ante la Dirección para su registro, conforme a su período de vigencia.

### **1.2.5 Exhibición de precios de los combustibles**

En las estaciones de servicio para uso automotor deben colocar rótulos que indiquen los precios de los combustibles que se expenden por servicio completo, y a la par de estos se colocarán rótulos con los precios de los combustibles que se expenden por autoservicio en el caso que exista; incluyendo el respectivo octanaje de las gasolinas. Estos rótulos se instalarán en lugares visibles, respecto a las vías principales de acceso y será de un tamaño que permitan la lectura normal a la distancia de 50 metros.

### Ejemplo de una exhibición de precios en las estaciones de servicio



#### **1.2.6 Otras generalidades de las estaciones de servicio**

Asimismo las estaciones de servicio deben estar inscritas ante el Registro Mercantil como empresas mercantiles conforme a lo que establece el Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio e inscritas ante la Administración Tributaria como personas individuales o jurídicas.

Actualmente en Guatemala hasta junio de 2008, se encuentran instaladas y registradas ante el Ministerio de Energía y Minas 1,211 estaciones de servicio clasificadas por marcas y se han consumido durante el semestre del año 2008, un total de 2,362.70 barriles de gasolina superior, 4,365.41 barriles de gasolina regular, 366.66 de kerosina y 4,365.41 diesel, según información del Ministerio de Energía y Minas y el departamento de Análisis Económico, de las Estadísticas de Hidrocarburos del primer semestre de año 2008.

### **1.3 Leyes específicas que las regulan**

#### **1.3.1 Ley de Comercialización de Hidrocarburos**

La Ley de Hidrocarburos creada a través del Decreto número 109-97, por el Congreso de la República de Guatemala, establece principios simples y precisos cuyos objetivos son propiciar el establecimiento de un mercado libre de competencia en materia de petróleos y derivados, agilizar los procedimientos relativos para autorizaciones y funcionamiento de las diversas actividades de la industria del petróleo, velar por el cumplimiento de normas que fomenten y aseguren la comercialización evitando las conductas contrarias a la libre y justa competencia; velar por el cumplimiento de normas que protejan la integridad física de las personas, sus bienes y su medio ambiente y establecer parámetros para garantizar la cantidad y la calidad de los productos. Entre las principales previsiones de la ley para garantizar la competencia se mencionan las siguientes: otorgamiento de la licencia sobre bases objetivas y no discriminatorias en todas las actividades de cadena de procesamiento y comercialización; no existen límites de distancia mínima para las estaciones de servicio; establecimiento libre de precios; incluyendo fletes internos, no hay impuestos específicos para el transporte de petróleo o sus derivados y se obliga a los agentes a vender sus productos a cualquier gente que los demande. La Ley de Comercialización de Hidrocarburos también tipifica prácticas comerciales restrictivas, como la negación a vender, cuotas discriminatorias, concentración de precios y otras.

### **1.3.2 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo**

Esta ley está contemplada en el Decreto número 38-92 del Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas en la cual en su artículo 15, último párrafo indica que el monto determinado en concepto de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, no formará parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, en el momento de los despachos o salidas de los productos para su distribución que realicen los contribuyentes y/o agentes retenedores a que se refiere el artículo 8 de la referida Ley, ni en importaciones y ventas al consumidor final.

#### **1.3.2.1 Hecho generador del impuesto**

El impuesto se genera en el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadoras, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su distribución en el territorio nacional por cualquier medio de transportación o conducción. (03:02)

#### **1.3.2.2 Contribuyentes o agentes retenedores**

Son contribuyentes o agentes de retención las personas individuales o jurídicas distribuidoras de combustibles autorizadas legalmente para operar en el país.  
(03:08)

### **1.3.2.3 Obligaciones de los agentes retenedores**

Los agentes retenedores o contribuyentes están obligados a:

- ✓ Registrarse como contribuyentes y agentes retenedores del impuesto ante la Administración Tributaria, cumpliendo para el efecto con los requisitos establecidos en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.
- ✓ Emitir factura comercial o documento equivalente por cada uno de los despachos de combustible que efectúen.
- ✓ Actuar como agentes de percepción del impuesto cuando realicen actos gravados, aplicándolo, recaudándolo y enterándolo a las cajas fiscales en la forma establecida en la Ley y su Reglamento.
- ✓ Registrar en detalle las operaciones sujetas al impuesto y las exentas del mismo, asentándolas en sus respectivos libros de contabilidad.
- ✓ Presentar la liquidación el impuesto y enterar el mismo en la forma y el plazo establecido.

### **1.3.2.4 Base Imponible**

La base para el cálculo se fijará de conformidad con el galón americano de 3.785 litros a la temperatura ambiente. (03:12)

### **1.3.2.5 Tasa del Impuesto**

Los productos afectos al Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo están gravados con las siguientes tasas específicas, por galón americano de 3.785 litros: (03: 04)

Gasolina superior	Q. 4.70
Gasolina regular	Q. 4.60
Gasolina de aviación	Q. 4.70
Diesel y gas oil	Q.1.30
Kerosina (DPK)	Q.0.50
Kerosina para motores de reacción	Q.0.50
Gas licuado de petróleo	Q.0.50

### **1.3.2.6 Monto del impuesto**

El monto del impuesto será el producto resultante de aplicar a la base imponible la tasa de impuesto que corresponda conforme a lo que establece el artículo 12 "A", de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.

#### **1.3.2.6.1 Aplicación y percepción del impuesto**

El impuesto será aplicado por los agentes retenedores al efectuar las entregas de combustibles a expendedores (gasolineras), consumidores a granel y/o a cualquier adquirente.

En el caso de entregas a importadores, distribuidores o transformadores, el impuesto se aplicará al adquirente de los productos afectos y el impuesto pagado lo recuperará éste cuando efectúe la entrega de combustibles a expendedores (gasolineras), consumidores a granel y/o a cualquier adquirente.

Dicho impuesto será percibido y retenido por el agente retenedor, independiente de si las ventas se efectúen al crédito o mediante pago al contado, debiendo ser enterado.

El monto del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, no formará parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, en el momento de los despachos o salidas de los productos para su distribución que realicen los contribuyentes y/o agentes retenedores a que se refiere el artículo 8 de la presente Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, ni en las importaciones y ventas al consumidor final.

#### **1.3.2.7 Liquidación del impuesto**

“En el transcurso de los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente a la aplicación del impuesto y en formularios que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, el agente retenedor deberá presentar una declaración jurada, conteniendo la liquidación del impuesto correspondiente a la semana calendario anterior, enterado a las cajas fiscales o bancos del sistema habilitados el valor del mismo”. (03:16)

#### **1.3.2.7.1 Declaración informativa mensual**

“Los importadores, distribuidores y expendedores de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, deberán presentar ante la Administración Tributaria, cada mes, una declaración jurada en la que se detallan las compras, ventas, incluso las realizadas a las entidades exentas y los saldos del mes anterior, de tales productos. Dicha declaración deberá presentarse por vía electrónica o en su defecto, a través de los formularios que proporcione la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los diez días (10) primeros días calendario del mes siguiente al mes que se declara”. (03: 05)

#### **1.3.2.8 Declaración Jurada de la Liquidación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo**

“La liquidación del impuesto tendrá el carácter de declaración jurada y, además, de la información general del agente retenedor, deberá contener como mínimo para cada producto afecto los volúmenes de combustibles despachados, el valor de los mismos, el impuesto recaudado y el valor de las exenciones aplicadas”. (03: 17)

##### **1.3.2.8.1 Control y fiscalización**

Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, el control y la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para el efecto, podrá mantener uno o más delegados en cada uno de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores almacenadores distribuidores, refinerías o plantas de transformación, que certifiquen toda salida de los productos afectos a la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles

Derivados del Petróleo de los referidos depósitos. El reglamento establecerá las normas y procedimientos para el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 19 de la ley antes mencionada. (03:19)

El incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, será sancionado de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y otras leyes aplicables.

El uso o consumo de combustibles exentos para actividades o fines distintos a los que motivaron su otorgamiento, se tipificará como un caso especial de defraudación tributaria, que establece el Decreto Número 17-73 del Congreso de la República, Código Penal.

### **1.3.3 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y su reglamento**

Esta ley está contemplada en el Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, en la cual en su artículo 4, establece que en el caso de la adquisición de combustible que sea pagado con tarjetas de crédito o de débito, el agente de retención retendrá el uno punto cinco por ciento (1.5 %) sobre el valor total de la transacción, siempre que en el precio de venta, también esté incluido el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. El monto de lo retenido, se aplicará al pago del Impuesto al Valor Agregado a que está afecta la venta de dicho producto.

Si se compra combustible con tarjeta de crédito o de débito, el agente de retención deberá retener el 1.5% del valor total de la factura, incluyendo el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, el cual debe de ser aplicado al pago del Impuesto al Valor Agregado que corresponde a la venta efectuada.

#### **1.3.3.1 Retenciones en la adquisición de combustibles**

En el caso de compra de combustibles, los operadores de tarjetas de crédito o de débito, únicamente procederán a retener a sus afiliados el uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre el valor total de la compra pagada con tarjeta de crédito o de débito. Los operadores de tarjeta de crédito o débito, de común acuerdo con los establecimientos afiliados, implementarán los mecanismos necesarios a efecto de identificar este tipo de consumos y aplicar el porcentaje antes indicado. (13:24)

Por lo descrito en el párrafo anterior, debe aplicarse el porcentaje del 1.5% al valor total de la venta que se haya efectuado siempre y cuando el pago el adquirente del combustible lo haya realizado con tarjeta de crédito o débito.

#### **1.3.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Esta ley esta contemplada en el Decreto 26-92, del Congreso de la República de Guatemala y afecta a las personas individuales o jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador.

Por lo mencionado en el párrafo anterior, se concluye que este impuesto grava la renta de fuente guatemalteca, la cual es todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes y derechos de cualquier naturaleza invertidos y utilizados en la República de Guatemala, o que tengan su origen en actividades de cualquiera que sea la nacionalidad.

#### **1.3.4.1 Personas Afectas:**

Están afectos al impuesto sobre la renta, todas las personas individuales o jurídicas, domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en dicho país, independientemente de su nacionalidad o residencia.

#### **1.3.4.2 Exenciones:**

Entre las personas o entes que están exentos del Impuesto Sobre la Renta, pueden mencionarse:

Las rentas que obtengan organismos del Estado

Las rentas obtenidas por las universidades legalmente constituidas

Las rentas obtenidas por las municipalidades

Los importes recibidos por concepto de herencias, legados, donaciones, dividendos, jubilaciones, pensiones y montepíos.

Los aguinaldos hasta por un cien por ciento del sueldo mensual. (06:14)

### **3.1.4.3 Regímenes del Impuesto:**

Con las últimas reformas realizadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establecieron dos regímenes, el general y el optativo.

El primero es aquel régimen en el cual se pueden afiliarse todas las personas individuales o jurídicas constituidas bajo el amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala y también todas las personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento y los que obtengan ingresos por concepto de dietas, para determinar el impuesto en este régimen, las personas afectas deben aplicar a su renta imponible un porcentaje mensual equivalente al 5%. La renta imponible de este régimen la constituye la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas. El impuesto en este régimen se determina y paga de forma mensual. (06:41)

En el régimen optativo pueden afiliarse todas las personas individuales y jurídicas, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios y entes afectos al impuesto en mención, que desarrollan actividades mercantiles, aplicando a la renta imponible un porcentaje anual equivalente al 31%; la renta imponible para este régimen resulta de restarle al total de renta bruta, los costos y gastos deducibles y sumarle los costos y gastos no deducibles. El impuesto en este régimen se determina y paga en forma anual, en períodos que inician el 1 de enero de un año y finaliza el 31 de diciembre del mismo año. (06:57)

Los contribuyentes afectos al pago de éste impuesto, además de liquidarlo anualmente en este segundo régimen, deberán realizar tres pagos trimestrales o

pagos a cuenta del impuesto, en los siguientes períodos de enero a marzo, de abril a junio y de julio a septiembre.

### **1.3.5 Ley del Impuesto de Solidaridad**

Creada a través del Decreto número 73-2008, por el Congreso de la República de Guatemala; el cual establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fidecomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operan el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos.

En el caso de las gasolineras que generan ingresos por la venta de combustibles y que obtienen un margen bruto superior al 4%, deben pagar el Impuesto de Solidaridad del 1%, trimestralmente sobre la base imponible ya sea entre la cuarta parte del monto del activo neto ó la cuarta parte de los ingresos brutos; y el caso que activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicaran la base imponible de la cuarta parte de los ingresos brutos. (05:01)

### **1.3.6 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos**

Esta estipulada en el Decreto número 37-92, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, la que establece en su artículo 3 que “Es sujeto pasivo del Impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento”

La Tarifa del impuesto es del (3%). El impuesto se determina aplicando la tarifa de los actos y contratos afectos que se deriven de algunas transacciones que necesiten ser efectuadas por medio de contratos que pudieran realizar las estaciones de servicios. (07:05)

### **1.3.7 Institución que supervisa a las estaciones de servicios**

#### **1.3.7.1 Ministerio de Energía y Minas**

El Ministerio de Energía y Minas es el órgano del gobierno a través del cual se planifica y se realizan las actividades en materia de minas, hidrocarburos y energía en general y en consecuencia tiene como objetivo fundamental la conservación aprovechamiento, desarrollo y control de los recursos energéticos y mineros, así como el control y fiscalización de las industrias mineras, petroleras y petroquímicas.

Es el encargado de dictar las políticas del sector de hidrocarburos, por medio de la **Dirección General de Hidrocarburos**, que supervisa y propone las normas para todas las actividades relacionadas con hidrocarburos. Además, esta

Dirección tiene el mandato de promover el desarrollo racional de los yacimientos de los hidrocarburos y proponer políticas petroleras.

Asimismo tiene las tareas de inspección, fiscalización, control, registro, información y otorgamiento de permisos y autorizaciones para todas las etapas del sector petrolero. También realiza monitoreos de los precios de los hidrocarburos con el propósito de informar al público y vigilar las condiciones de competencia en el mercado de hidrocarburos.

## **1.4 Combustible**

### **1.4.1 Definición de combustible**

Combustible es cualquier material capaz de liberar energía cuando se cambia o transforma su estructura química. Supone la liberación de una energía de su forma potencial a una forma utilizable (por ser una reacción química, se conoce como energía química). En general se trata de sustancias susceptibles de quemarse, pero hay excepciones que se explican a continuación.

### **1.4.2 Gasolinas**

Este producto es usado en los motores que usan candelas o bujías, para producir la combustión. La gasolina se obtiene del petróleo en una refinería. En general se obtiene a partir de la nafta de destilación directa, que es la fracción líquida más ligera del petróleo (exceptuando los gases). La nafta también se obtiene a partir de la conversión de fracciones pesadas del petróleo (gasoil de vacío) en unidades de proceso denominadas FCC (craqueo catalítico fluidizado) o

hidrocráquer (Procedimientos de calor y presión que transforma los hidrocarburos en menos peso molecular y punto ebullición).

La propiedad más importante de una gasolina es su comportamiento durante la combustión (es decir al detonar), propiedad que es medida por su número de octanos, su comportamiento en un motor viene cifrado en laboratorio por diversos índices de octano que miden la resistencia a la detonación y al autoencendido. La gasolina es natural incolora, pero el aspecto amarillento, rojo o azul de un carburante, conseguido por adición de un colorante artificial, facilita el control de la misma.

### **1.4.3 Clasificación de las gasolinas**

#### **Gasolina Superior**

Gasolina que entre otras características el número de octános por el método Pesquisa (RON) es 95 como mínimo y es de color rojo, además no contiene plomo como aditivo para aumentar esta propiedad, pero contiene cantidades inherentes de plomo en un máximo de 0.013 de gramos de plomo por litro ( g Pb/1 de combustible).

#### **Gasolina Regular**

Consiste principalmente en cadenas rectas y ramificadas de hidrocarburos paranífcos, olifenas, cicloparafinas y aromáticos (hidrocarburos saturados). Se compone de 87 octanos mínimo, es color anaranjado.

#### **Gasolina de Aviación**

Combustible utilizado en las aeronaves cuyos motores con pistón, su octanaje es de 100/130 octanos.

**Kerosina o Queroseno**

Una de las fracciones del petróleo natural, obtenido por refinación y destilación de color azul, que se destina al alumbrado y se usa como combustibles en los propulsores de chorro.

**Diesel**

Es un derivado del petróleo formado por una mezcla compleja de distintos tipos de hidrocarburos (parafínicos, nafténicos, oleofínicos aromáticos y poli aromáticos), cuyo rango de destilación (ebullición) varía entre 80 °C y 400 °C el número de cetano (hidrocarburo parafínico de 16 átomos de carbono) es de 45 mínimo.

Los hidrocarburos presentes en este combustible son de carácter saturado como los parafínicos, nafténicos, así como, aromáticos y de carácter mixto. Tiene resistencia baja al autoencendido, es decir, se enciende por compresión y su tensión superficial baja permite la fácil pulverización en los inyectores, su bajo contenido de azufre admite la utilización de lubricantes con bajo contenido de alcalinidad.

Se utiliza en motores de autoencendido por compresión, motores utilizados en el transporte pesado, en sector naviero de cabotaje, turbinas de generación eléctrica, motores estacionarios de diverso tipo utilizados en la industria, en calderos para la generación de vapor, etc.

Con la teoría de este capítulo, se establece que es una estación de servicio, que no es más que una gasolinera que vende varios de tipos de combustibles para vehículos y que las mismas están regidas por el Ministerio de Energía y Minas que es la institución encargada de dictar las políticas de este sector por medio de la

Dirección General de Hidrocarburos, quien supervisa y propone todas las normas relacionadas con hidrocarburos.

Además esta Dirección, también vela porque en las gasolineras el producto que está a la venta, cumpla con las especificaciones de calidad de cada tipo de combustibles, para ello utilizan un laboratorio móvil en la que ingenieros de la Dirección General de Hidrocarburos hacen pruebas de la calidad de los productos. Estas estaciones de servicios deben cumplir con todas las disposiciones contempladas en la Ley de Comercialización de Hidrocarburos y su reglamento, en donde se describe todos los requisitos que debe tener una empresa que desee iniciar operaciones con respecto a la distribución de combustibles, asimismo con las medidas de seguridad que deben cumplir cuando ya están funcionamiento.

Las personas individuales o jurídicas que comercializan combustibles se encuentran afectas a Ley a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, debido que deben aplicar el impuesto al efectuar la entrega de combustibles a los consumidores finales, ya que el mismo se les aplica cuando el importador les entregan el combustible. También deben informar a la Administración Tributaria cada mes por medio de una declaración jurada (Formulario SAT 6021) el detalle de las compras y ventas, incluso las realizadas a entidades exentas y los saldos del mes anterior de los productos.

Cabe mencionar que las estaciones de servicios están obligadas a cumplir con lo dispuesto en el Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, derivado que están afectas por las retenciones que

les hacen las empresas operadoras de tarjetas de crédito y débito ya que les retienen el 1.5% por cada venta de combustibles que realicen por medio de tarjetas de crédito o débito.

Adicionalmente se mencionan los tipos de combustibles que las gasolineras tienen a la venta, (gasolina superior, gasolina regular, combustible diesel y el querosén) así como las definiciones de cada uno de los productos y la composición química.

## **CAPÍTULO II**

### **Los Tributos**

#### **2.1 Definiciones**

##### **2.1.1 Tributo**

Es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público. (15:40)

##### **2.1.1.1 Tributos**

Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (01:01)

#### **2.2. Clasificación**

El Código Tributario en su artículo 10, divide los tributos en

- ✓ Impuestos
- ✓ Arbitrios
- ✓ Contribuciones especiales
- ✓ Contribuciones por mejoras

##### **2.2.1 Impuestos**

Son impuestos las prestaciones generalmente en dinero, o en especie, exigidas por el Estado, en virtud de su imperio, a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible. (15:44)

El Código Tributario guatemalteco en su artículo 11, define al impuesto como el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

## **2.2.1.1 Clases de Impuestos**

### **2.2.1.1.1 Directos**

Son los que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras persona sino incide directamente en su propio patrimonio. (08:110)

### **2.2.1.1.2 Indirectos**

Son aquellos que gravan la riqueza no por su existencia en si, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata. En este impuesto se percibe con ocasión de ciertos actos de la vida económica y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente y aún más no le interesa conocerlo.

En este tipo de impuestos, el sujeto está legalmente obligado a pagar el impuesto, sujeto pasivo, lo traslada a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga. (08:112)

## **2.2.2 Arbitrios**

Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. (01: 15)

### **2.2.3 Contribución especial**

En esta categoría se agrupa tributos de distinta naturaleza, que se caracterizan por contribuir prestaciones obligatorias, debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.(15:51)

### **2.2.4 Contribución por mejoras**

Es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y que tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado. (01:13)

## **2.3 Obligación tributaria**

### **2.3.1 Definición**

La obligación constituye el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y que conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.(01:15)

### **2.3.2 Características**

La relación jurídica tributaria se entabla entre personas.

Lleva implícito una obligación de dar, hacer o no hacer algo.

La relación Jurídico Tributaria tiene su fuente en la ley, la que señala sus elementos.

La Relación Jurídico Tributaria es autónoma respecto a otras instituciones del Derecho Público.

### **2.3.3 Naturaleza**

La relación jurídica tributaria corresponde a una rama del Derecho Público independientemente que tenga actos del Derecho Privado o no constituye una institución autónoma, y que corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros, consecuencia del acaecimiento del hecho generador, su naturaleza por lo tanto es de derecho público.(10:90,91)

## **2.3.4 Clasificación de las Obligaciones Tributarias**

### **2.3.4.1 Obligaciones tributarias principales o sustantivas**

La obligación tributaria principal, también conocida como obligación tributaria material o sustantiva, es aquella que consiste en dar una suma de dinero, establecida por la ley, conforme al principio de capacidad de pago, a favor de un ente público, para el sostenimiento de sus gastos; es decir que la obligación tributaria principal, es el tributo, entendido éste como obligación.

Este tipo de obligaciones nacen de la realización del hecho generador del impuesto y extinguen con el pago del mismo.

### **2.3.4.2 Obligaciones tributarias formales**

Las obligaciones tributarias formales, son aquellas obligaciones no pecuniarias de hacer o realizar determinados actos o actuaciones que pueden tener un carácter independiente o accesorio respecto a las obligaciones pecuniarias.

## **2.3.5 Sujetos de la Obligación Tributaria**

### **2.3.5.1 Sujeto Activo**

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. (01:16)

El Estado actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como el Organismo Legislativo que emite Leyes Tributarias, el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo, y el Organismo Judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial.(10:93)

### 2.3.5.2 Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o responsable. (01:18)

Se dice en términos generales que es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por ley a satisfacer el tributo, y que comúnmente se le denomina contribuyente; pero también existen otras personas obligadas, a satisfacer el tributo o a cumplir una determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley los obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto Sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco.(10:136)

**El sujeto pasivo se divide en: contribuyentes y responsables**

#### ✓ Contribuyentes

##### Obligados por deuda propia

Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. (01:18)

##### Por situaciones especiales

Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que en adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales o materiales, los sujetos que cada caso se indica:(01:22)

<u>Situación</u>	<u>Responsables</u>
Fideicomisos	El fiduciario
Contrato de Participación	El gestor

Copropiedad	Los copropietarios
Sociedades de hecho	Los socios
Sociedades Irregulares	Los socios
Sucesiones Indivisas	El albacea, administrador o herederos

### ✓ Responsables

#### **Obligados por deuda ajena**

Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. Es asimismo, responsable toda persona sujeta por ley al cumplimiento de las obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos (01: 19)

#### **Responsables por representación**

Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo en caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o disponga. (01: 20)

#### **Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y servicios**

Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes. (01:20)

### **Agente de retención o de percepción**

Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria. (01: 21)

### **2.3.6 Elementos de la obligación tributaria**

Los elementos constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría tener existencia la Relación-Jurídico Tributaria, son los siguientes:

#### **2. 3. 6.1 Elemento personal**

El elemento personal de la relación jurídica tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma.

#### **2.3.6.2 Elemento hecho imponible o hecho generador**

El hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. (01:23)

El hecho imponible o generador es la hipótesis legal condicionante tributaria, esto quiere decir que el hecho es hipotético descrito en la ley tributaria, con una descripción que permite conocer con certeza cuáles hechos situaciones en el momento de realizarse dan surgimiento a la obligación jurídico tributaria, como por ejemplo la venta o permuta como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado. (10:95)

### **2.3.6.3 Elemento objetivo u objeto impositivo**

Los tributos en general tienen finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero por parte del sujeto activo de la relación jurídica tributaria para satisfacer sus necesidades financieras y políticas, todas las leyes tributarias tienen debidamente identificado este elemento.(10:97)

### **2.3.6.4 Base imponible**

“Cuando el hecho imponible o hecho generador acaece tácticamente surge la potencial consecuencia de que el objeto pasivo pague al fisco una suma de dineraria denominada “IMPORTE TRIBUTARIO”, pero para precisar la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo u objeto impositivo, pues dependiendo del valor a la renta, al patrimonio al capital, a los servicios prestados etc, para así con posterioridad poder determinar el monto del impuesto a pagar, así por ejemplo, en la venta de un inmueble, es preciso establecer el valor de la venta, para que con base en el mismo establecer el monto del impuesto a pagar de conformidad con la ley del Impuesto al Valor Agregado”. (08:142)

#### **2.3.6.5 Elemento cuantitativo**

Sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación de tipo fiscal correspondiente y por ello se le define como: “El parámetro que se utiliza para determinar el monto del impuesto que el sujeto pasivo debe pagar al sujeto activo, el que generalmente se determina en un tanto por ciento”. (08:142)

#### **2.3.6.6 Elemento temporal**

Cada impuesto tiene establecido en la ley las fechas o épocas de pago, las cuales es necesario que sean del conocimiento del sujeto pasivo para prepararse para el oportuno cumplimiento de la obligación a así evitar el pago de multas e intereses. El elemento temporal es importante para establecer el momento en que los impuestos pueden ser exigidos por el fisco. (08:143)

### **2.3.7 Formas de extinción de la obligación jurídico tributaria**

#### **2.3.7.1 El Pago**

Es la forma ideal de cumplimiento de una obligación tributaria y se da por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita. Pero más específicamente significa el cumplimiento de dar, con muy escasas excepciones, en dinero.

#### **2.3.7.2 Compensación**

Se compensarán de oficio a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescriptos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la

Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre la cuenta corriente. (01:45)

#### **2.3.7.3 Confusión**

El artículo 1495 del Código Civil y 45 del Código Tributario definen esta figura como la reunión en una misma persona de la calidad de deudor y acreedor, extinguiéndose de esa forma la obligación tributaria.

Esta figura se da en el caso de que el Estado reúna las calidades de deudor y acreedor, o sea de sujeto pasivo y a la vez sujeto activo, en sí mismo, dando como resultado la no generación de tributo.

#### **2.3.7.6 Condonación o Remisión**

La condonación o remisión es el acto por medio del cual el acreedor libera de la deuda al deudor (1489 del Código Civil y 46 del Código Tributario). No puede existir condonación por una decisión administrativa, dado que, partiendo de la base que la creación de los tributos compete con exclusividad al Congreso de la República, es obvio que únicamente ese Organismo del Estado, puede condonar una obligación tributaria, a través de la ley.

#### **2.3.7.5 Prescripción**

El autor italiano Mario Pugliese indica: "Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley".

Dicha figura está contenida en el artículo 47 en el Código Tributario y establece que el derecho de la Administración Tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, será de cuatro años. En igual plazo, los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la Administración Tributaria.

Desde otra perspectiva, la prescripción extintiva o liberatoria a la que se refiere el Código Tributario, puede considerarse como un castigo a la Administración Tributaria o al contribuyente, que siendo titular de un adeudo tributario, un crédito fiscal, o pudiendo efectuar verificaciones, rectificaciones u otros aspectos referidos en la ley, no lo hace dentro del plazo fijado en la misma, castigando la pasividad en la cobranza de adeudos. Y su efecto es dejar sin efecto todo el tiempo transcurrido antes de que ocurra el acto u hecho que interrumpe la prescripción. En el ámbito de obligaciones tributarias prescritas, pueden generarse responsabilidades de carácter administrativo, laboral y penal por parte de servidores públicos responsables de dicha situación.

Nuestra legislación contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la Administración Tributaria. En este caso el plazo para la prescripción será de ocho años.

Se estima conveniente enumerar y comentar los actos que efectuados interrumpen la prescripción extintiva, que establece el Código Tributario en su artículo 50:

La determinación de la obligación tributaria, ya sea se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria.

La notificación de la resolución que confirme ajustes, intereses, recargos y multas.

La interposición del recurso de revocatoria.

El reconocimiento expreso o tácito de la obligación.

La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable.

La notificación de la demanda (juicio económico coactivo).

El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.

Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.

Puede darse el hecho que ya consumada la prescripción de una obligación tributaria, el deudor cumple con la obligación, sin alegar prescripción.

Dicha figura se nombra Renuncia a la Prescripción y está establecida en el artículo 51 del Código Tributario.

#### **2.4. Código Tributario**

Este Código esta contemplado en el Decreto número 6-91, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, el cual contiene todas las normas tributarias que originan los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, así como el marco sancionatorio de las infracciones formales y sustantivas que puedan cometer los contribuyentes.

## **2.5. Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Contenida en el Decreto número 27-92, emitido por el Congreso de la República de Guatemala y es el impuesto que se paga en las operaciones que se realizan en la venta o permuta de bienes muebles e inmuebles, la prestación de servicios, las importaciones, arrendamientos, donaciones entre vivos de bienes, etc. el cual es pagado por el comprador mediante la tarifa del 12% aplicada a cada transacción gravada que se realiza.

### **2.5.1 Contribuyente al Impuesto al Valor Agregado**

Es toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado. (04:124)

### **2.5.2 Hecho generador del Impuesto**

El hecho generador del impuesto se da cuando se realizan operaciones de:

- 1) Venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos,
- 2) Prestación de servicios, por importaciones
- 3) Las importaciones
- 4) El arrendamiento de bienes muebles o inmuebles
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.

6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sea de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea su naturaleza de la empresa.

7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delito contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policíacas y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

8) La venta o permuta de bienes inmuebles.

9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

### **2.5.3 Exenciones Generales**

Importaciones de bienes muebles efectuadas por:

- Cooperativas
- Importación temporal
- Viajeros
- Diplomáticos y Organismos Internacionales
- Exportaciones
- Servicios del sector financiero formal
- Transferencia de dominio de bienes

- Aportes a sociedades
- Fusión de sociedades
- Herencias, legados y donaciones
- Títulos de crédito
- Pagos por cuotas a asociaciones y fundaciones
- Ventas al menudeo que no excedan de Q.100.00 en carnes, pescado, frutas o verduras, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales.

#### **2.5.4 Exenciones Específicas**

Centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a la matrícula de inscripción, colegiaturas, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que no sea prestado por terceras persona.

- ✓ Las universidades autorizadas para funcionar en el país
- ✓ La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco
- ✓ El instituto Guatemalteco de Seguridad Social
- ✓ Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, incluidos en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento de reciprocidad.

- ✓ Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

### **2.5.5 Débito Fiscal y Crédito Fiscal**

- ✓ **Débito Fiscal:** Es la suma del impuesto cargado por el contribuyente, en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo.
- ✓ **Crédito Fiscal:** Es la suma del impuesto cargado al contribuyente, por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.

### **2.5.6 Documentos Utilizados en el Impuesto al Valor Agregado**

- ✓ Facturas
- ✓ Notas de débito y de crédito
- ✓ Facturas especiales
- ✓ Constancias de exención

Los documentos mencionados serán autorizados por medio de las imprentas autorizadas y registradas en el registro fiscal de imprentas conforme a lo que establece los artículos 15, 16, 17, y 18, del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado reformados por los artículo 38, 39 y 40 del Decreto número 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

### **2. 5. 7 Tasa del Impuesto**

La tasa a aplicar es el 12% sobre la base imponible, el cual deberá estar incluido siempre dentro del precio de venta o en el valor de los servicios.

## **2.6 Obligaciones tributarias relacionadas con la Ley del Impuesto al Valor Agregado que deben cumplir las empresas distribuidoras de combustibles**

- ✓ Toda persona individual o jurídica que tenga un establecimiento comercial y que realice operaciones comerciales gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe inscribirse en la Administración Tributaria como contribuyente del Impuesto.
- ✓ Debe emitir facturas, autorizadas, por la Administración Tributaria por ventas o servicios prestados, como mínimo en original y copia, el original será entregado al adquirente y la copia quedara en poder del emisor.
- ✓ Exigir facturas y documentos autorizados en las compras y servicios recibidos, y que las mismas cumplan con todos los requisitos que establece el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ Llevar y mantener al día un libro de compras y uno de ventas debidamente autorizados y operados conforme a lo establece el reglamento de la Ley en mención.
- ✓ Presentar mensualmente declaración y pagar el impuesto determinado por las operaciones realizadas durante un período impositivo mensual que corresponda.

Como todo contribuyente las personas que se dedican a la distribución de combustibles por medio de estaciones de servicio están sujetas a la legislación vigente en Guatemala, las cuales están contempladas principalmente en el Código

Tributario que establece, las normas relativas a las leyes específicas que regulan a las empresas que operan legalmente en el territorio guatemalteco.

Toda empresa debe estar inscrita como contribuyente ante la Administración Tributaria y cumplir con las obligaciones tributarias a las que se encuentran afectas en las diferentes leyes tributarias como, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto de Solidaridad, entre las principales.

Derivado que esta investigación se relaciona con el Impuesto al Valor Agregado, puede decirse que este es un impuesto indirecto que grava la venta de bienes y servicios y su tarifa se paga sobre la base imponible, la cual deberá estar incluida dentro del precio de venta o en el valor de los servicios y su tarifa es del 12%.

Todas las personas jurídicas e individuales que realicen operaciones gravadas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado se consideran contribuyentes y están obligadas a emitir facturas, asimismo exigir las mismas en las compras de mercaderías o servicios adquiridos, también deben de registrar sus operaciones en los Libros de Compras y Servicios Recibidos, de Ventas y Servicios Prestados, registrando notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, dichas operaciones deben registrarse en los libros de contabilidad y mantener al día los registros de las operaciones contables, para no caer en una infracción de carácter formal que tiene una sanción establecida en el artículo 94 numeral 4), del Código Tributario de cinco mil quetzales de multa cada vez que sea fiscalizado el contribuyente y no tenga sus registros al día.

Por lo anteriormente descrito las empresas, deben cumplir con todas las obligaciones tributarias relacionadas con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y presentar la declaración y recibo de pago mensual por las operaciones realizadas durante el período impositivo que se trate en el plazo establecido para evitar sanciones estipuladas en el Código Tributario en cuando la omisión de pago de tributos y la presentación extemporánea de declaraciones, asimismo deben archivar por cuatro años los documentos relacionados con el negocio, informar de cualquier cambio o modificación a la Administración Tributaria dentro de los 30 días hábiles siguientes.

## **CAPÍTULO III**

### **Auditoría Fiscal**

#### **3.1 Definición**

Es el proceso sistemático a través del cual se verifica si se han cumplido los aspectos relacionados con las obligaciones tributarias de acuerdo con las leyes que les son aplicables, y se analizan las posibles contingencias en que podrían incurrir las empresas por la forma en realizan y documentan sus transacciones y presentan sus declaraciones de impuestos. (Pág. 19:46)

La auditoría tributaria o fiscal, en particular, consiste en la investigación selectiva de las cuentas de balance, de las cuentas de resultados, de la documentación, registro y operaciones efectuadas por una empresa, tendientes a comprobar que las bases afectas a tributos que se hayan determinado de acuerdo con las normas técnicas que regulan la contabilidad y cumpliendo con las disposiciones legales contenidas en el Código de Comercio, Código Tributario y demás leyes impositivas que corresponda aplicar.

#### **3.2 Objetivo**

El objetivo de la Auditoría Fiscal es la evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, determinadas por la empresa, conforme a la legislación vigente.

Entre otros objetivos están:

- ✓ Verificar la correcta determinación de las obligaciones tributarias y evitar que los clientes incurran en alguna infracción de carácter fiscal.

- ✓ Verificar si las bases imponibles declaradas por la empresa son correctas conforme a la legislación tributaria vigente.
- ✓ Detectar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y realizar las recomendaciones necesarias para prevenir los riesgos derivados de posibles incontinencias fiscales.
- ✓ Obtener evidencia necesaria y suficiente sobre si la compañía efectúa correctamente las declaraciones de impuestos devengados, si han sido calculados cumpliendo con las normas establecidas por la legislación tributaria y si dichas declaraciones han sido pagados en los plazos previstos, no existiendo riesgos por contingencia fiscales o si existen han sido debidamente provisionados.

### **3.3 Características**

- ✓ Debe de ser desarrollada por una persona que reúna determinadas características, pues el nivel de especialización que se requiere es alto, sobre todo con relación al área tributaria; sin dejar de mencionar la ética profesional, la que debe estar presente en cada una de las actividades que realice.
- ✓ Una especial vulnerabilidad de la entidad auditada a recibir un informe con salvedades, derivado de las consecuencias económicas que puede acarrear frente a la Administración Tributaria.
- ✓ La base o fundamento de la auditoría, la constituye la legislación vigente en los períodos objeto de revisión.

### **3.4 Importancia**

Es importante porque es el medio por el cual el cual, las empresas que la ponen en practica, detectan los riesgos de carácter fiscal que pueden tener, por una incorrecta determinación de las obligaciones tributarias.

### **3.5 Planeación de la auditoría**

El propósito de la Norma de Auditoría Internacional de Auditoría 300, es establecer normas y lineamientos sobre las consideraciones y actividades aplicables para planear una auditoría de estados financieros, esta NIA se enmarca en el contexto de auditorías recurrentes. Además de los asuntos que el auditor considera en los trabajos iniciales de auditoría. (09:248)

La planeación de auditoría es el proceso de identificar lo que debe hacerse por quién y cuándo. Aun cuando la planeación debe completarse antes de iniciar el trabajo de campo, el auditor debe estar preparado para modificar los planes originales si durante la aplicación de los procedimientos de auditoría se encuentra ante circunstancias no previstas o elementos no conocidos previamente. Las razones de los cambios significativos deben ser documentadas.

“Planear el trabajo de Auditoría, es establecer objetivos y procedimientos de Auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que se dará a esas pruebas, en qué oportunidad se van aplicar y cuales son los papeles de trabajo en que se van registrar sus resultados”. (11: 65)

### **3.5.1 Aspectos generales de planeación**

En todo trabajo de auditoria resultará de mucho beneficio para el auditor como para el cliente, comentar los planes de trabajo y tomarse el tiempo necesario para hacerlo bien, sobre todo a lo que se refiere a la definición de los objetivos y al establecimiento de los plazos de trabajo, de modo que el auditor sepa cuando disponer de los reportes, de la información financiera y del personal del cliente y este último puede saber los requerimientos del auditor para programar adecuadamente las actividades de su personal, sin afectar seriamente el trabajo rutinario.(11:66)

### **3.5.2 Proceso de planeación**

Planear una auditoría implica establecer una estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptable bajo.

El proceso de planeación, generalmente comprende:

- Conocimiento del Cliente y el medio en que opera
- Identificación de las áreas significativas de auditoría
- Decisión preliminar en relación al grado de confiabilidad que se piensa depositar en los controles internos.
- Consideración de los asuntos administrativos
- Documentación y divulgación de auditoria.

### **3.6 Programa de auditoría**

Es una lista detallada y explicada de los procedimientos específicos que deben ejecutarse en el curso de un trabajo de Auditoría y que proporcionan una base para asignar y planear el trabajo a realizarse en las áreas a examinar.

### **3.7 Etapas de la Auditoría**

#### **3.7.1 Estudio general de la empresa**

En esta etapa el auditor debe conocer todos los elementos estructurales más importantes relacionados con la empresa, para interiorizarse con aquellos aspectos más importantes que se relacionan con la empresa objeto de auditoría.

(17: 55)

#### **El estudio general de la empresa comprende**

Analizar todo su sistema administrativo, para conocer los objetivos, políticas, estructura de recursos y sistemas de información. Así como determinar los antecedentes a examinar, es decir conocer los elementos disponibles para ser sometidos a investigación, prueba y establecer la situación tributaria, en otras palabras, las obligaciones tributarias de la empresa.

#### **Orientación de la auditoría**

En la etapa de orientación de la auditoría, el auditor deberá establecer los criterios y pautas que empleará para desarrollar su trabajo y determinará las muestras. En esta etapa se establecen los criterios que debe utilizar. Por ello se debe considerar lo siguiente:(17: 58)

- El marco de referencia como el tipo de auditoría y procedimiento tributario

- Las pautas de orientación como análisis del control tributario interno, índices tributarios y análisis de antecedentes.

### **3.7.2 Ejecución**

#### **Ejecución de la auditoría**

Esta etapa corresponde al momento en que el auditor recoge todas las evidencias comprobatorias que respaldarán las pruebas realizadas a las operaciones registradas en la contabilidad y que amparan las conclusiones determinadas en el informe final. (Pág. 17:61)

La ejecución del examen requiere de dos cosas.

- Desarrollo por áreas
- Uso de papeles de trabajo

### **3.7.3 Finalización**

#### **Informe final**

La conclusión de la auditoría se da a conocer los resultados que se obtuvieron durante la auditoría mediante un informe de acuerdo a la propuesta de servicios.

La norma internacional de auditoría 800, establece normas y lineamientos en conexión con los trabajos de auditoría con propósito especial, sin embargo esta se refiere a dictámenes emitidos por el auditor, por lo no es aplicable en todo su contexto para la emisión de un informe de auditoría fiscal, únicamente pueden tomarse de base las consideraciones generales que establece esta norma, como la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo que va a ser desarrollado en un trabajo de auditoría con propósito especial variara las circunstancias.

Es el documento que contiene la información sobre la situación de la empresa en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluyendo, los hallazgos, el problema detectado, la contingencia fiscal y las recomendaciones que indiquen la forma de corregir el problema.

“En esta etapa el Contador Público y Auditor da a conocer a quien le ordenó realizar la auditoría, los resultados obtenidos, tanto de las observaciones, los efectos tributarios que se originan de las mismas, las conclusiones y recomendaciones que deban hacerse para corregir todas las diferencias y errores encontrados”. (Pág. 17:63)

### **3.8 Procedimientos y técnicas de auditoría**

#### **3.8.1 Procedimientos**

Es el conjunto de técnicas de investigación que utiliza el auditor para realizar el examen de auditoría. (Pág. 11:75)

Proceso sistemático ejecutado por el auditor con el objeto de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de una serie de acciones, tareas o gestiones. Este conjunto de acciones puede visualizarse en forma general o en forma específica, nos referimos a procedimientos generales cuando se trata de diseñar cada una de las etapas que ejecuta el auditor para enfocar, desarrollar e informar una auditoría tributaria en cambio constituyen procedimientos específicos aquellos que se aplican o utilizan para examinar una determinada partida, hecho o circunstancia. (17:53)

### **Oportunidad de los procedimientos**

Es la época en que han de aplicarse los procedimientos al estudio de partidas específicas, por ejemplo, la fecha en que han de arquear el efectivo, la fecha en que han de solicitar confirmaciones de adeudos, la fecha en que han de presenciar los inventarios de mercancías, etc.

#### **3.8.2 Técnicas**

Métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para lograr la información y evidencias necesarias para sustentar sus conclusiones. (18: 30)

Se definen como las tareas rutinarias, gestiones o métodos necesarios para obtener material de evidencia respecto a los resultados de un balance o un registro.

La realización de dichas técnicas permite cerciorarse de la autenticidad y correcta contabilización de las operaciones y del correcto cumplimiento de las normas y procedimientos las cuales se aplicarán según la pertinencia del caso hasta lograr la convicción del auditor respecto de un determinado hecho o circunstancia que se examina.

Dependiendo del tipo de empresa, el auditor dispone de una serie de técnicas de auditoría que se mencionan a continuación:

##### **3.8.2.1 Observación**

Acción mediante la cual el auditor estudia y advierte, en forma apreciativa los hechos o acontecimientos y circunstancias en que éstas se desarrollan y en las distintas funciones o gestiones de la empresa auditada.

El auditor debe utilizar permanentemente esta técnica, en los aspectos siguientes:(18:31)

- ✓ Procesos Productivos
- ✓ Controles de existencias
- ✓ Control Interno
- ✓ Procedimientos administrativos
- ✓ Sistemas de archivos
- ✓ Condiciones de trabajo
- ✓ Injerencia de los propietarios en la toma de decisiones
- ✓ Existencia de sucursales, bodegas o agencias, etc.
- ✓ Los hechos, acontecimientos o circunstancias observadas por el auditor deben ser ratificados mediante la aplicación de alguna otra técnica con el objeto de corroborar la naturaleza y conclusiones previas obtenidas por el profesional

### **3.8.2.2 Indagación**

Investigación que hace el auditor sobre determinados puntos con base a preguntas que realiza a personas de la empresa auditada.

Esta técnica permite formarse una opinión respecto a la empresa, hecho o asunto determinado, sin embargo, las conclusiones o juicios necesariamente exigen una comprobación o evidencia que lo respalde suficientemente, lo que se logrará mediante la aplicación de otras técnicas según sea el caso.(18:33)

Entre algunos ejemplos se pueden mencionar:

- ✓ Existencia de planes y manuales de ventas
- ✓ Sistemas de costos

- ✓ Política de compra y de venta
- ✓ Organización de la empresa
- ✓ Rendimientos y mermas

### **3.8.2.3 Inspección**

“Es la verificación, por el propio auditor, de la existencia física de bienes materiales, títulos de crédito u otros documentos que constituyen parte del activo o de las obligaciones de la firma auditoria”. (18:32)

Mediante esta técnica es posible comprobar la existencia física y el estado, entre otras, de las siguientes partidas:

- ✓ Bienes del activo físico
- ✓ Documentos representativos de créditos
- ✓ Títulos valores
- ✓ Documentos representativos de adquisiciones y/u obligaciones

### **3.8.2.4 Confirmación o cruce de información**

“Es la acción tendiente a asegurarse de la ocurrencia o no de un hecho o asunto, mediante la obtención de un pronunciamiento de terceras personas ajenas a la empresa, que conocen la naturaleza del hecho o circunstancia que le permite al auditor formarse un juicio cierto y estable”. (18: 34)

Esta técnica permite obtener un resultado sólido y objetivo a lo que se está examinado y la forma práctica de materializarlo, la cual puede ser verbal o escrita.

Sin lugar a dudas que el resultado más confiable es la respuesta escrita del tercero, que confirma el hecho o circunstancia, en cuyo caso se logra mediante la circularización.

En efecto, la respuesta escrita involucra un cierto grado de responsabilidad, por cuanto la persona que suscribe dicha respuesta tendrá la preocupación de entregar información correcta.

La confirmación puede ser positiva o negativa, dependiendo de si el auditor en la solicitud de confirmación, suministra o no información acerca del hecho o circunstancia no está conforme con la información de sus registros.

Por otra parte, puede ser directa o indirecta dependiendo de si el auditor, en la solicitud de confirmación, suministra o no información acerca del hecho o circunstancia que desea comprobar y la tercera persona da respuesta confrontando dicha información con sus propios registros, entregando al auditor la información de sus registros, para que este último proceda a verificarlos.

La técnica de confirmación es uno de los más confiables para el auditor, por cuanto que la comprobación de la información se encuentra respaldada con los registros de terceras personas que lo certifican y lo documentan.

#### **3.8.2.5 Análisis**

Es el estudio crítico de ciertos hechos que permiten llegar a la conclusión de que la información sujeta a esta técnica, es correcta o no.

Consiste en separar elementos y agruparlos de acuerdo a su naturaleza u origen de tal forma que del examen practicado por el auditor se forma un juicio conceptual sobre el saldo o movimiento de un registro o cuenta. (18:36)

#### **3.8.2.6 Cálculo aritmético**

Es la verificación de las operaciones aritméticas efectuados por la empresa auditada, mediante el recálculo realizado por el auditor, entre algunos ejemplos

tenemos las multiplicaciones de unidades por precios unitarios en existencia (Libros de Inventario), sumas de las columnas de libros o remuneraciones, tarifas de impuesto sobre base imponible en las declaraciones.(18:37)

### **3.9 Normas Básicas para la ejecución de Auditoría**

#### **3.9.1 Definición de Normas de Auditoría**

Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y el trabajo que desempeña.

#### **3.9.2 Clasificación**

##### **3.9.2.1 Normas Personales**

Son las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría.

**Las normas personales se refieren a:**

**El auditor deberá poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada**

El Contador Público y Auditor es un técnico en la materia contable y en auditoría. Este calificativo lo obliga a que posea una preparación permanente, lo que significa que además de la instrucción académica que posee, debe estar al día en todos los conceptos relacionados con su campo, a efecto de poder sostener constantemente su calidad profesional.

En otras palabras es indispensable que mantenga actualizados sus conocimientos de acuerdo con las necesidades de la profesión. En relación con la capacidad profesional intervienen dos elementos, su preparación técnica según se comentó antes y su práctica profesional en el campo de trabajo. Es indudable que la práctica constante de cualquier actividad, permite que la persona que la realice se

convierta en especialista. El entrenamiento técnico básico se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que culmina con la obtención de título de Contador Público, debe complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un período razonable.

**Deberá observar diligencia profesional en la ejecución y en la elaboración del informe**

Al decir que el Contador Público y Auditor deberá ser diligente, se refiere a que tanto el trabajo que ha de realizar como su consecuente informe debe ser efectuado con todo el cuidado y habilidad que las circunstancias los requieran. La razón de lo anterior es evidente por cuanto como profesional en la rama contable, debe de estar atento siempre en su trabajo ya que la disciplina y los procedimientos de contabilidad no siguen un patrón estrictamente rígido y en consecuencia, los riesgos de cada trabajo deben evaluarse y ponderarse atinadamente.

El auditor deberá de desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero poniendo toda su capacidad y habilidad profesional con buena fe e integridad.

**Deberá adoptar una actitud independiente**

El contador Público y Auditor no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse, que influyan sobre su juicio objetivo y por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias pueda establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y razonabilidad.

La independencia consiste en que el Contador Público y Auditor ha de basarse en hechos objetivos para emitir una opinión sobre la información examinada. Asimismo, la independencia no sólo debe existir de hecho, sino también de apariencia. Con lo anterior se quiere indicar que cuando un Contador Público y Auditor involucra su nombre en algún dictamen, debe estar convencido que a todas las esferas a donde éste llegue, se desliga al ente como tal, del profesional, porque si pone en duda su independencia, se estaría dudando también de todo trabajo por él realizado.

### **3.9.2.2 Normas de Ejecución del Trabajo**

Las normas de ejecución del trabajo van dirigidas a lograr que el Contador Público y Auditor reúna los elementos suficientes de juicio que le permitan evidenciar en sus papeles de trabajo, todas aquellas situaciones encontradas durante el examen, llevado a cabo a través de los procedimientos que hubiera considerados necesarios en las circunstancias, las cuales servirán de base para la elaboración del informe, las cuales se mencionan a continuación:

- 1.** El auditor debe obtener el conocimiento suficiente de la estructura del control interno, para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 2.** Deberá hacer una oportuna planeación del trabajo y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares de auditoría.

En la actualidad, el éxito de cualquier empresa está sujeto a la oportuna planeación y a la adecuada supervisión. Esta situación aplica igualmente al trabajo del auditor. La planeación responde a las cuatro preguntas básicas de cualquier

organización: Qué, Cómo, Cuándo y Dónde. Con base a la evolución del control interno el auditor podrá darse cuenta de la forma en que opera su cliente y por lo tanto, podrá planear el tipo de examen que le sea solicitado, para determinar:

Qué trabajo será necesario desarrollar para satisfacerse de la información que se va presentar.

Cómo enfocará sus pruebas para lograr un factor sorpresa deseado a bien que le permita cumplir con sus objetivos.

- ✓ En cuántas localidades será necesario efectuar el trabajo para lograr una visión de conjunto.
- ✓ En ocasiones será necesario que el auditor se auxilie de asistentes que efectuarán el trabajo de rutina, el cual no requiere directamente de su intervención, ni de su capacidad técnica. Sin embargo, el auditor siendo responsable directo del trabajo ante el cliente, deberá supervisar en forma adecuada a sus asistentes para cerciorarse que los objetivos fijados por él están siendo observados.

### **3. Deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente**

La evidencia comprobatoria en auditoría está representada por los elementos de juicio obtenidos por el auditor durante el desarrollo de su trabajo. Sin embargo, para cumplir a cabalidad con los objetivos deseados se hace necesario que la evidencia cumpla con los requisitos de ser suficiente y competente. En términos generales, la suficiencia se refiere a aquella evidencia con la cual el auditor se considera satisfecho moralmente para cumplir con los alcances fijados de acuerdo al tipo de examen requerido por su cliente. La cantidad de la evidencia a obtener

variará por lo tanto, en un examen especial limitado a ciertas áreas en que no se requiere una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto, de aquella que se considere necesaria para emitir una opinión. A la vez, la competencia de la evidencia será también requerida ya que ésta deberá ser parte importante en relación con lo examinado. Por consiguiente, debido a que una auditoría concluye sobre una certeza razonable, no exacta, deberá examinarse aquellas partidas que tengan una importancia relativa que permita minimizar el riesgo probable que se asume en un examen.

### **3.9.2.3 Normas del Dictamen**

El dictamen debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las normas de información financieras.

El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las que los principios de contabilidad no han sido observados en el período sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, incluyendo un párrafo explicativo en su dictamen.

Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que el dictamen se indique lo contrario.

El dictamen debe contener ya sea una expresión de opinión sobre los estados financieros, tomados en su conjunto, o una aseveración de que una opinión no puede ser expresada.

Cuando una opinión global no puede ser expresada, se debe establecer las razones para ello.

En todos los casos en que el nombre del auditor esté asociado con los estados financieros, el dictamen debe contener una explicación clara de la índole de la auditoría y del grado de responsabilidad del auditor.

### **3.10 Papeles de Trabajo**

Los papeles de trabajo son elementos de apoyo para la realización de una auditoría y en ellos se deben registrar los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, los datos e informaciones obtenidas, los resultados y conclusiones alcanzadas en el desarrollo de la misma. Por lo tanto, constituyen la evidencia documental obtenida mediante la cual se sustenta el informe final del auditor tributario, constituyendo la base de información para prepararlo y sustentarlo.

(Pág.18:39)

Los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo y proporcionan evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor. (09:162)

#### **3.10.1 Objetivos de los papeles de trabajo**

El auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcione evidencia de que su trabajo se llevó de acuerdo a normas de auditoría

Los papeles de trabajo de auditoría constituyen una compilación de toda evidencia obtenida por el Auditor y cumple con varios objetivos. (12: 62)

- ✓ Facilitar la preparación del informe de auditoría
- ✓ Comprobar y explicar en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.

- ✓ Coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría
- ✓ Actuar como guía en auditorías subsecuentes.
- ✓ Resumir las cuentas, incluyendo los cambios más importantes experimentando durante el ejercicio; y servir de fundamento al ser objeto de revisión el trabajo realizado.

### **3.10.2 Contenido**

El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para que proporcionen una comprensión global de la auditoría

No existe una forma estándar para su preparación y su contenido tiende a variar de acuerdo a las circunstancias de la auditoría tributaria; sin embargo, deben incluir como mínimo la siguiente información:

- ✓ Datos generales del cliente
- ✓ Informaciones y hechos concretos determinados durante la auditoría.
- ✓ El examen del trabajo efectuado.
- ✓ Las fuentes de información.
- ✓ Conclusiones a las que se llega.

En cada uno de los papeles de trabajo debe anotarse el nombre del cliente, número de identificación tributaria, nombre del rubro o cuenta verificado, el período o períodos auditados y la fecha de ejecución de la auditoría tributaria.

Los papeles de trabajo deben identificarse completamente, de manera que al hacer referencia a ellos en el informe de auditoría, se localicen con facilidad.

Es menester que las cédulas de auditoría se preparen con especial cuidado, haciendo uso de marcas de auditoría y cruces o referencias.

La preparación de las cédulas de auditoría debe ser clara, veraz, legible, sin tachaduras, ni borrones de ninguna clase, a fin de facilitar las labores de supervisión y análisis de los mismos.

### **3.10.3 Normas para su elaboración**

Para la elaboración de los papeles de trabajo, el auditor independiente, debe tomar muy en cuenta, primeramente el aspecto ético, descrito en las Normas de Ética Profesional para los graduados en Contaduría Pública y Auditoría, que en su numeral 3.3.1 literal d) indica: “El Contador Público y Auditor debe establecer sus propios procedimientos de control de calidad y documentarlos. Los papeles de trabajo deberán evidenciar el cumplimiento de los procedimientos establecidos para garantizar la calidad de los trabajos.” Además, en el numeral 4.1, señala que el: “El Contador Público y Auditor tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo, los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que le sean requeridos, de acuerdo con la ley o por autoridad competente”; es decir, que los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial.

Por aparte, el auditor independiente, debe observar lo indicado en la Norma Internacional de Auditoría 230, esta norma define “documentación” como los papeles de trabajo preparados u obtenidos por el auditor y conservados por él

para ayudar a la planificación, realización, supervisión procedimientos brindan la evidencia de auditoría más confiable con respecto a ciertas afirmaciones.

Para la preparación de los papeles de trabajo, debe tomarse en cuenta lo siguiente:

**Cuidado en la preparación.** No existen reglas que rijan la preparación, pero se debe consignar en ellas:

Todos los datos importantes de la auditoría que se practica.

Todos los datos necesarios para justificar una partida en el informe.

Todos los datos e informaciones para una investigación futura. Identificar la fuente de información.

Explicar las marcas de auditoría. Señalar, si es el caso, el criterio de selección de la muestra examinada.

Reflejar además de las observaciones, las conclusiones y resultados obtenidos.

**Aspectos físicos.** Su presentación debe ser impecable desde el punto de vista de la claridad y orden, de manera que quede reflejado el carácter, precisión y escrupulosidad de quien los elaboró.

**Cuidado de los papeles de trabajo.** Estos deben de guardarse cuidadosamente en el curso de la auditoría tributaria y conservarse meticulosamente después de terminada.

**Rubricación de los papeles de trabajo.** Todos deben de llevar la firma y las iniciales del auditor que practicó la auditoría, y la fecha, para definir responsabilidades.

### **3.11 El Contador Público y Auditor como Consultor Fiscal**

La auditoría fiscal es una de las especialidades que puede tener el Contador Público y auditor, para la prestación de sus servicios, como consultor fiscal, en la cual su participación otorga apoyo para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas que lo contratan, para lo cual deberá tener un amplio conocimiento de las leyes tributarias y experiencia que le permitan definir criterios en cuanto a la aplicación de la legislación tributaria.

#### **✓ Contador Público y Auditor**

Se puede definir al contador público como el profesional dedicado a aplicar, manejar e interpretar la contabilidad de una organización o persona, con la finalidad de producir informes para la gerencia y para terceros, que sirvan a la toma de decisiones.

También puede decirse que es el profesional experto en problemas contables en todo tipo de institución. Su preparación cubre los campos de la auditoría e impuestos, sistemas de procesamiento de información contraloría y finanzas y pronostica resultados sobre la base del principio de revelación y equitativa.

#### **✓ Consultaría**

Es el servicio profesional que consiste en la deliberación, conferir, considerar, discutir, someter un consejo sobre la dirección, organización, inversión de las operaciones financieras de una empresa o negocio.

### ✓ **Consultor Fiscal**

Es el profesional que analiza las operaciones tributarias, para lo cual debe poseer una amplia experiencia entorno de las diversas actividades de las empresas tanto económicas como financieras y fiscales.

La consultaría fiscal esta basada en los años de experiencia adquirida por parte del Contador Público y Auditor independiente en los servicios prestados a una diversidad de clientes y de diferentes actividades económicas, haciendo que la consultaría fiscal sea de calidad.

El cambio constante de las leyes ha originado a las empresas la necesidad de llevar a acabo una constante revisión y actualización de las políticas fiscales, por lo que el Contador Público y Auditor independiente especializado en el área fiscal adquiere cada día más importancia para la prestación de sus servicios como consultor fiscal.

### **3.12 Control Interno**

El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría. El auditor usa el entendimiento del control interno para identificar los tipos de representaciones erróneas potenciales, considerar factores que afectan a los riesgos de representación errónea de importancia relativa, y diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoria.

(09:213)

En actualidad el control interno se basa en el informe COSO, que es el resultado de la investigación de un grupo de trabajo integrado por la Comisión Treadway con el objetivo de definir un nuevo marco conceptual de Control Interno capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que se utilizan sobre este tema.

En Estados Unidos de América, el Informe COSO ha permitido que académicos, legislativos, directores de empresas, auditores internos y externos y líderes empresariales tengan una referencia conceptual común de lo que significa el Control Interno, no obstante las diferentes definiciones y conceptos que sobre este tema existen.

Los controles internos fomentan la eficiencia, reducen el riesgo de pérdida de valor de los activos y ayudan a garantizar la confiabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las leyes y normas vigentes.

En sentido amplio, se define como: un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- ✓ Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- ✓ Confiabilidad de la información financiera.
- ✓ Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

El Control Interno es un proceso, un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.

El Control Interno lo llevan a cabo las personas, no se trata solamente de manuales de políticas e impresos, sino de personas en cada nivel de la organización.

El Control Interno sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la Dirección y al Consejo de Administración de la Entidad.

El Control Interno esta pensado para facilitar la consecución de objetivos propios de cada entidad.

### **Componentes del Control Interno**

El Control Interno consta de cinco componentes relacionados entre sí, se derivan de la manera en que la dirección dirige la empresa y están integrados en el proceso de dirección, los componentes del Control son:

- ✓ Ambiente de Control
- ✓ Evaluación de Riesgos
- ✓ Actividades de Control
- ✓ Información y Comunicación
- ✓ Supervisión.

Los cuales se detallan a continuación:

### ✓ **Ambiente de Control**

El entorno de control aporta el ambiente en el que las personas desarrollan sus actividades y cumplen con sus responsabilidades de control, marca la pauta del funcionamiento de una organización e influye en la percepción de sus empleados respecto al control.

Para evaluar el entorno de control, el evaluador debe considerar cada factor del ambiente de control a la hora de determinar si éste es positivo. Algunos aspectos son altamente subjetivos y obligan a que se formule una opinión subjetiva, generalmente inciden de forma significativa en la eficacia del ambiente de control.

### ✓ **Evaluadores de Riesgos**

Toda entidad debe hacer frente a una serie de riesgos tanto de origen interno como externo que deben evaluarse. Una condición previa a la evaluación de los riesgos es el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización que sean coherentes entre sí. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de los objetivos y, en base a dicho análisis, determinar la forma en que los riesgos deben ser administrados y controlados, debido a que las condiciones económicas, industriales, normativas continuarán cambiando, es necesario disponer de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados con el cambio.

### ✓ **Actividades de Control**

Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las instrucciones de la dirección, ayudan a asegurar que se tomen las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de la entidad.

### ✓ **Información y comunicación**

Hay que identificar, recopilar y comunicar información pertinente en tiempo y forma que permitan cumplir a cada empleado con sus responsabilidades.

Los sistemas de información generan informes, que contienen información operativa, financiera y la correspondiente al cumplimiento, que posibilitan la dirección y el control del negocio.

Debe haber una comunicación eficaz en un sentido amplio, que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la organización, de arriba hacia abajo y a la inversa.

### ✓ **Supervisión**

Los Sistemas de Control Interno requieren supervisión, es decir, un proceso que compruebe que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continua, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas. La supervisión continua se da en el transcurso de las operaciones, incluye tanto las actividades normales de dirección y supervisión, como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones.

## **CAPÍTULO IV**

### **Caso Práctico**

#### **Auditoría fiscal relacionada con el Impuesto al Valor Agregado realizada a una empresa distribuidora de combustibles**

Las estaciones de servicios o gasolineras están afectas al Impuesto al Valor Agregado, ya que realizan actividades comerciales gravadas por la ley del Impuesto al Valor Agregado, mencionada ley; y por las operaciones comerciales afectas y exentas deben emitir factura, autorizadas por la Administración Tributaria, en donde deberá incluir el impuesto y pagarlo en la declaración mensual cuando y como corresponda.

La auditoría fiscal es una herramienta que se utilizará en el presente caso práctico para determinar si la empresa en mención ha cumplido con sus obligaciones tributarias, relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado y plantear la recomendaciones que se consideren necesarias y evitar ajustes en caso de una revisión fiscal por parte de la Administración Tributaria.

#### **4.1 Antecedentes del establecimiento “Gasolinera El Tanque Lleno”**

El establecimiento denominado “Gasolinera El Tanque Lleno” es una empresa comercial que inició operaciones mercantiles desde el año de 2000, en la cabecera departamental de Zacapa y es propiedad del señor Boris Sandoval Guerra.

La empresa se rigen con las leyes tributarias establecidas en Guatemala, asimismo está sujeta a la fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria y a la supervisión de la Dirección General de Hidrocarburos, del Ministerio de Energía y Minas, en cuanto a la seguridad industrial y las licencias de operación y la comercialización de combustibles.

Se encuentra registrada ante la administración tributaria bajo el NIT: 125423-0, con domicilio fiscal 3ª. Avenida 00-50 zona 1, Zacapa, Zacapa, donde se encuentran las oficinas centrales y la gasolinera que esta ubicada en instalaciones propiedad del señor Sandoval Guerra.

La gasolinera cuenta con cuatro bombas despachadoras de combustibles y cuatro tanques y distribuye los combustibles de gasolina súper, gasolina regular y diesel, tiene cuatro tanques con capacidad de almacenamiento de 3000 galones, por cada tipo de combustible, los cuales se encuentran autorizados por la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas de Guatemala.

El personal que labora en la gasolinera esta compuesta por la contadora Rossana Solís, y dos auxiliares de contabilidad, Juan Ramón Cruz y Zoila Paz, en la pista de despacho, laboran 4 personas que despachan el combustible y tienen a cargo la facturación del combustible vendido.

La mencionada empresa está afiliada en el Régimen General del Impuesto al Valor Agregado, además está afecta al Impuesto Sobre la Renta en el régimen optativo.

El alza al precio del galón de gasolina y diésel, es derivado del incremento al petróleo a nivel internacional, lo que ha incidido en el período del 2008, en una baja en las ventas de combustibles.

#### **4.2 Propuesta de Servicios**

La propuesta de servicios debe ser presentada de acuerdo a la actividad económica que desempeña el cliente. Para las gasolineras que se dedican exclusivamente a la venta de combustibles, su principal fuente de ingresos es la venta de combustibles, por lo que se encuentran sujetas a cumplir con las obligaciones tributarias formales y sustantivas de acuerdo a la legislación tributaria guatemalteca.

A continuación se ilustran ejemplos de los documentos relacionados con una auditoria fiscal del Impuesto al Valor Agregado realizado a una empresa que se dedica a la venta de combustibles por medio de una estación de servicio.

Ramírez Guerra & Asociados  
Contadores Públicos y Auditores

Guatemala 05 de enero de 2009

Señor  
Boris Sandoval Guerra  
**Gasolinera "El Tanque Lleno"**  
Propietario

Estimado señor Sandoval:

Atendiendo su fina invitación a continuación tenemos el agrado de presentar nuestra propuesta de servicios de Auditoría Fiscal relacionada con la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, relacionadas con la Ley del Impuesto al Valor Agregado para los períodos impositivos comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008.

### **1. Nuestros Servicios**

El trabajo a realizar será el análisis de las cifras reportadas en las Declaraciones y Recibos de Pago del Impuesto al Valor Agregado, que se presentaron a la Administración Tributaria, para determinar la correcta determinación de las obligaciones tributarias, y el correcto registro en los libros de Compras y Servicios Recibidos, y Ventas y Servicios Recibidos, así como la contabilización de las operaciones en los libros contables.

El análisis que se, realizará a las operaciones que se relacionen con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, será en una sola visita estimada en el mes de febrero del año en curso. En caso de tener confirmación de la realización de la revisión fiscal, se le solicitará la información que se considere necesaria que sirva de base para la realización de las pruebas que sustentaran el trabajo de auditoría.

Revisaremos, como parte de los procedimientos de auditoría, el cumplimiento de presentación de las declaraciones de impuestos y el cumplimiento de sus deberes formales. Este procedimiento no pretende encontrar la totalidad de errores, sino verificar la razonabilidad del cumplimiento fiscal.

## 2. Informe de Resultados

El resultado de la auditoría, será reflejado en un informe que contenga las inconsistencias encontradas, así como el efecto fiscal que se pueda generar cada una de ellas, asimismo se presentaran las recomendaciones pertinentes en cada caso, en reunión con la persona que sea asignada para la presentación del informe.

## 3. Honorarios

Nuestros honorarios se fijan por ejercicio económico y se determinan tomando en cuenta las horas/hombre incurridas en el cumplimiento de nuestros programas de trabajo, calculadas a tasas de facturación actuales acordes con la clasificación del profesional que intervenga en el examen.

El importe a facturar es Q17,500.00, pagaderos de la siguiente manera 50% al inicio del trabajo y el otro 50% a la entrega del informe, dicho valor incluye la papelería y útiles que utilice en la revisión.

Agradecemos la oportunidad que nos brindan de poder ofrecerles nuestros servicios profesionales y les garantizamos que sus asuntos merecerán nuestra mayor atención y esfuerzos.

Esperando poder servirle y sin otro particular.

Atentamente,

  
Cecilia Munguía Sicajol  
Socio Director

### 4.3 Carta de Autorización



Guatemala, 02 de febrero de 2009

Licenciada  
Cecilia Munguía Sicajol  
Ramírez Guerra & Asociados

Respetable Licenciada Munguía

Conforme a la propuesta de servicios recibida de tan prestigiosa firma, he decidido conjuntamente con el gerente de la compañía en contratar los servicios de auditoría fiscal, para la revisión del período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008.

No nos resta más que informales que la gerencia está en la disposición de brindarles la documentación y cooperación necesaria del personal administrativo de la gasolinera.

Para el efecto les informamos que adjunto a la presente encontrará un detalle de las Declaraciones y Recibos de Pago del Impuesto al Valor Agregado presentadas a la Administración Tributaria; además se ha girado instrucciones al contador para que les proporcione toda a la información conforme ustedes la requieran.

Atentamente,

  
Boris Sandoval Guerra  
Propietario

#### 4.4 Carta de Compromiso

Una carta de compromiso documenta y confirma la aceptación del auditor nombrado para realizar el trabajo asignado con el objetivo y alcances necesarios para realizar una auditoría fiscal, el grado de responsabilidad del auditor para el cliente y la forma de cualquier dictamen.

*Ramírez Guerra & Asociados  
Contadores Públicos y Auditores*

Guatemala, 10 de febrero de 2009

Señor

Boris Sandoval Guerra  
Gasolinera "El Tanque Lleno"  
Propietario

Estimado Señor,

En relación a la solicitud que se nos hizo para auditar el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, relacionado con las operaciones de la empresa, que se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado. Por este medio tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación y compromiso. Nuestra auditoría se realizará con el objetivo de expresar una opinión del cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado de su establecimiento.

Efectuaremos la auditoría basados en la información que se nos proporcione, tomando en cuenta la legislación tributaria vigente al 31 de diciembre de 2008 y la aplicación de acuerdo a la naturaleza de las operaciones comerciales que realizan.

Para el mejor desempeño de nuestro trabajo requerimos contar con la más amplia colaboración por parte de los ejecutivos y empleados, de quienes habremos de requerir el suministro de información y la preparación de ciertos trabajos sobre operaciones y cifras indispensables para la realización de la auditoría en aquellos aspectos que representen un ahorro significativo de tiempo y esfuerzos.

Nuestros honorarios, serán facturados conforme se avanza en el trabajo, al inicio, al final, contra entrega, están basados en el tiempo invertido por las personas asignadas al trabajo más gastos en los que se incurra por su cuenta. Las tarifas individuales por hora varían de acuerdo al grado de responsabilidad y la experiencia y habilidad requeridas.

Agradecemos la oportunidad que nos brindan de poder ofrecerles nuestros servicios profesionales y les garantizamos que sus asuntos merecerán nuestra mayor atención y esfuerzos.

Esperamos que esta propuesta sea de su conformidad. De ser así, agradeceríamos hacernos llegar una copia firmada de la presente propuesta en todas sus hojas en señal de conformidad, lo antes posible.

Sin otro particular al cual hacer referencia, atentamente

  
Cecilia Munguía Sicajol  
Socio Director

#### 4.5 Requerimiento de Información

En el presente documento se solicita la información necesaria para realizar el trabajo de auditoría fiscal relacionada con el Impuesto al Valor Agregado realizada a una gasolinera.

*Ramírez Guerra & Asociados*  
Contadores Públicos y Auditores

#### Requerimiento de Información Auditoría Fiscal

Empresa: Gasolinera "El Tanque Lleno"  
Propietario: Boris Sandoval Guerra  
NIT: 123435-0  
Período: De enero a diciembre de 2008  
Fecha Estimada: Del 02 al 13 de febrero de 2009  
Solicitado por: Cecilia Munguía Sicajol

Descripción	Si	No	N/A
1. Declaraciones y Recibos de Pagos Mensuales del Impuesto al Valor Agregado	✓		
2. Correlativos de copias de facturas de ventas, facturas especiales, notas de débito y crédito.	✓		
3. Originales de facturas de compras y servicios recibidos.	✓		
4. Libro de Compras y Servicios Recibidos, en forma manual o computarizados	✓		
5. Libro de Ventas y Servicios Prestados en forma manual o computarizados	✓		
6. Libros de contabilidad en forma manual o computarizada.	✓		
7. Integración de la toma física de los inventarios iniciales y finales	✓		
8. Declaraciones jurada informativas mensuales del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo Combustibles Derivados del Petróleo	✓		
9. Formas de facturas no utilizadas	✓		

## 4.6 Planificación de la Auditoría

La planificación del trabajo con enfoque fiscal tiene como objetivo desarrollar la estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza y oportunidad y el alcance esperado de la auditoría; así como determinar quienes son los responsables del desarrollo del trabajo y como llevará a cabo.



Ramírez Guerra & Asociados  
Contadores Públicos y Auditores

### Planificación de Auditoría

Empresa: Gasolinera "El Tanque Lleno"  
NIT: 123435-0  
Período: De enero a Diciembre de 2008

### Planificación técnica

#### 1.- Generalidades de la Empresa

La Empresa Gasolinera "El Tanque Lleno", fue constituida en la República de Guatemala, municipio de Zacapa, de acuerdo con las leyes mercantiles del país, inicio actividades a partir del 8 de octubre de 2000. Su actividad principal es la venta de combustibles a automotores por medio de una estación de servicio.

La gasolinera se encuentra ubicada en el municipio de Zacapa, del Departamento de Zacapa. Las oficinas administrativas se encuentran ubicadas en 3era avenida 00-50 zona 1, de la ciudad de Zacapa. Al 31 de diciembre de 2008, la Compañía posee 8 empleados.

#### 2.- Objetivo de la Auditoría

Nuestro trabajo consistirá en la realización de la auditoría fiscal relacionada con el Impuesto al Valor Agregado de la Empresa Gasolinera el Tanque Lleno, propiedad del señor Boris Sandoval Guerra por el año que terminará el 31 de diciembre de 2008 de acuerdo con la Normas Internacionales de Auditoría

El propósito de nuestra Auditoría será la verificación de la correcta determinación de las obligaciones tributarias formales y sustantivas relacionadas con el **Impuesto al Valor Agregado**; y la contabilización y documentación que respalde las operaciones comerciales realizadas por la empresa, durante los períodos comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008. Nuestra capacidad para presentar los resultados de la revisión dependerá de los hechos y circunstancias a la fecha de nuestro informe. Si por algún motivo, estamos imposibilitados para completar la Auditoría o no podemos formular un informe, es importante que los hechos sean documentados adecuadamente, de manera que podamos conversar con la alta gerencia y considerar el asunto al emitir el informe como el resultado de este compromiso.

Planificaremos y realizaremos la Auditoría para obtener una seguridad razonable sobre la correcta determinación de las obligaciones tributarias relacionadas con el **Impuesto al Valor Agregado**.

### 3. - Período Contable

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008.

### 4. Fechas Claves

Visita preliminar	10 de febrero de 2009
Inicio de trabajo de campo	16 de febrero de 2009
Finalización del trabajo de campo	24 de febrero de 2009
Elaboración del Informe	02 de marzo de 2009
Discusión del informe	04 de marzo de 2009
Entrega del informe	05 de marzo de 2009

### 5. Entorno al Control Interno

Se verificará los controles establecidos por la empresa para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por medio de cuestionario de control interno.

### 6. Personal de empresa

El personal de la empresa encargada de proporcionar la información será la contadora la Licenciada Rossana Solís y el auxiliar de contabilidad Juan Ramón Cruz.

### 7. Tiempo estimado y delimitación del área de trabajo

El trabajo de campo se desarrollara en las oficinas de la empresa con la duración 56 horas hombre con una visita inicial preliminar de 4 horas

### Planeación Administrativa

#### 8. Personal asignado a la auditoría

El equipo de trabajo esta conformado por los siguientes profesionales

Puesto	Nombre	Iniciales
Socio Director	Licda. Cecilia Munguía Sicajol	
Supervisor	Lic Gustavo Sánchez	GS
Auditor de Campo	Licda. Silvia Verónica Valle	SVV

#### 9.- Honorarios

Nuestros honorarios se fijan por ejercicio económico y se determinan tomando en cuenta las horas/hombre incurridas en el cumplimiento de nuestros programas de trabajo, calculadas a costo por hora hombre, más la papelería y útiles de oficina, y gastos de transporte.

Ramírez Guerra & Asociados  
Contadores Públicos y Auditores

Costo de auditoría	Q 11,900.00
Papelería y útiles	Q. 350.00
Gastos de transporte	Q. 1,250.00
Viáticos	Q. 1,400.00
Gtos Administrativos	Q 1,500.00
Gtos de Viaje	Q 600.00
Imprevistos	Q. 500.00
<b>Total</b>	<b>Q 17, 500.00</b>

### Horas hombres asignadas

Área o Extensión	Socio H.H	Supervisor H.H	Auditor H.H	Total Horas Hombre
Conversaciones Preliminares	1	1		2
Visita Preliminar	1	1	2	4
Realización de Planeación			2	2
Cuestionarios			1	1
Preparación de programas		3	3	6
Ejecución de la auditoría		8	56	64
Realización del Informe		2	4	6
Revisión de informe		2		2
Discusión del Informe	1	1		2
Entrega del Informe	2			2
<b>Total Horas Hombre</b>	<b>5</b>	<b>18</b>	<b>68</b>	<b>89</b>
Costo por Hora Hombre	<b>Q 300.00</b>	<b>Q.200.00</b>	<b>Q 100.00</b>	
<b>Total de costo hombre</b>	<b>Q.1,500.00</b>	<b>Q. 3,600.00</b>	<b>Q.6,800.00</b>	<b>Q11,900.00</b>

H.H=Horas Hombre

Es necesario que las horas sean controladas diariamente, de manera que se asegure la facturación correspondiente al cliente.

### 10.- Informe a entregar

El resultado de la auditoría, será reflejado en un informe que contenga las inconsistencias encontradas, así como el efecto fiscal que se pueda dar generar cada una de ellas, asimismo se presentaran las recomendaciones pertinentes en cada caso, en reunión con la persona que sea asignada para la presentación del informe el 05 de marzo de 2009.

		<b>PT</b>		<b>C-1</b>		
		Iniciales	Fecha			
		Preparo	SVV	04/02/2009		
		Revisó				
EMPRESA: <b>GASOLINERA EL TANQUE LLENO</b>						
<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO</b>						
<b>AUDITORIA FISCAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008</b>						
NO	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS	Ref
<b>Aspectos Formales</b>						
1	La empresa lleva de forma adecuada los libros siguientes:					
2	Libro Mayor	X				
3	Libro de Balance	X				
4	Libro de Ventas y Servicios Prestados	X				
5	Libro de Compras y Recibidos		X		No se verifica el orden de operación de las facturas.	DF-1
6	Están debidamente autorizados y habilitados	X				
<b>Declaraciones</b>						
1	¿Existe una persona de encargada de revisar las declaraciones antes de ser presentadas a la SAT?		X		Solo se preparan y se presentan	DF-1
2	Se verifica el calendario tributario para la presentación oportuna de las declaraciones mensuales del IVA	X				
3	Se archivan adecuadamente las declaraciones	X				
<b>Ventas</b>						
1	¿Se hace alguna prueba en todas las facturas para verificar la exactitud aritmética?		X		No solo se saca el reporte del sistema ya sumado.	DF-1
2	¿Se una revisión de las facturas emitidas contra el Libro de Ventas y Servicios Prestados?	X				
3	¿Se concilian mensualmente las declaraciones y el libro de ventas y servicios prestados?		X		Se verificada cada 3 meses	DF-1
4	¿Se verifican los correlativos de las facturas de ventas emitidas y anuladas?		X		Solo se tiene el reporte del sistema de facturas.	DF-1
5	¿Se verifica que las facturas anuladas contengan todas sus copias?	X				
6	¿Se verifican los correlativos de las facturas de ventas emitidas y anuladas?	X				
7	¿Las facturas de ventas se encuentran debidamente autorizadas por la Administración Tributaria?	X				
8	Existe algún control sobre entregas parciales de ventas			X		

N/A = No aplica

**Procedimiento:**

Se realizaron entrevistas al personal que opera la contabilidad, para el presente cuestionario.

			<b>PT</b>	<b>C-2</b>	
				Iniciales	Fecha
			Preparo	SW	04/02/2009
			Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA EL TANQUE LLENO

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO  
AUDITORIA FISCAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008**

NO	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS	REF.
	<b>Compras</b>					
	¿Se verifica que las facturas de compras cumplan con todos los requisitos establecidos por la Ley del IVA, para la procedencia del crédito fiscal.		X		Únicamente se operan las facturas sin revisión previa.	DF-1
	¿Se verifica que las compras mayores a Q50,000.00, tengan archivado el comprobante de pago?	X				
	¿Se verifica que el Libro de compras se opere conforme lo establece la Ley del IVA?		X		No se realiza ninguna revisión	DF-1
	¿Se cotejan las facturas de compras y los registros del Libro de Compras y Servicios Recibidos?		X		No se hace ninguna comparación	DF-1
	¿Se verifica los cálculos aritméticos del Libro de Compras y Servicios Recibidos.	X				
	¿Se verifica que todas las compras y servicios recibidos registrados en el Libro de Compras se encuentren soportados con la documentación correspondiente.	X				
	¿Se contabiliza el crédito fiscal como una cuenta por cobrar?	X				
	<b>Aspectos Tributarios</b>					
	¿Se hacen conciliaciones entre los libros de Compras y Servicios Recibidos con las Declaraciones mensuales del Iva?		X			DF-1
	¿Se hacen conciliaciones entre los libros de Ventas y Servicios Prestados con las Declaraciones mensuales del Iva ?.		X			DF-1
	¿Conocen las personas encargadas de preparar las declaraciones las obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado ?.	X				
	¿Existe algún asesoramiento fiscal?		X			DF-1
	¿Se maneja información fiscal actualizada conforme a la legislación vigente?	X				
	¿Se maneja las operaciones a través de una estrategia fiscal?		X			DF-1
	¿Se capacita el personal en materia tributaria?		X			DF-1
	¿Se actualiza la información de la empresa anualmente ante el Registro Tributario Unificado?.	X				

N/A = No aplica

**Procedimiento:**

Se realizaron entrevistas al personal que opera la contabilidad, para el presente cuestionario.

		PT	DF-1
		Iniciales	Fecha
	Preparo	SVV	04/02/2009
	Revisó		
EMPRESA:	GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"		
NIT:	125423-0		
PERIODO:	DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008		
Cédula:	Deficiencias de Control Interno		
NO	PREGUNTA	Referencia	
	<b>Descripción del punto de Deficiencia</b>		
	<b>Aspectos Formales</b>		
	No se verifica que los documentos operados en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, se operen correctamente como los establece la Ley y el reglamento del Impuesto al Valor Agregado.	<b>C-1</b>	
	<b>Declaraciones</b>		
	No existe una revisión de las declaraciones previo a ser presentadas a la Administración Tributaria	<b>C-1</b>	
	<b>Ventas</b>		
	No se verifica la sumatoria de las facturadas de ventas emitidas, unicamente se confía en los calculos aritmeticos del sistema.	<b>C-1</b>	
	No se concilian en forma periódica las ventas y las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.	<b>C-1</b>	
	No se verifican los correlativos de las facturas de ventas emitidas y anuladas.	<b>C-1</b>	
	<b>Compras</b>		
	No se verifica que las facturas de compras cumplan con todos los requisitos establecidos en la Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado para efectos de la procedencia del crédito fiscal.	<b>C-2</b>	
	No se hace una revisión del Libro de Compras para verificar que este operado conforme a la Ley del IVA.	<b>C-2</b>	
	No se coteja el Libro de Compras contra la documentación de soporte del crédito fiscal	<b>C-2</b>	
	<b>Aspectos Fiscales</b>		
	No se comparan los libro de compras y ventas contra las declaraciones del IVA.	<b>C-2</b>	
	No existe una estrategia fiscal para la operatoria contables de las operaciones	<b>C-2</b>	
	No hay capacitación para el personal encargado de la preparación de las declaraciones de impuestos.	<b>C-2</b>	

**Fuente:** Cuestionarios de Control Interno

**Procedimiento:**

En base a los cuestionarios de control interno, se determinaron las deficiencias detalladas en el presente cuadro.

## 4.7 PROGRAMA DE AUDITORIA

**PROGRAMA DE TRABAJO**  
Auditoría Fiscal del Impuesto al Valor Agregado

**Empresa:** Gasolinera El Tanque Lleno  
**NIT:** 123435-0  
**Período:** Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008  
**Fecha de inicio** 15 de febrero de 2009

No.	Procedimientos y alcance de la revisión	Hecho por	Revisado por	Tiempo	Ref
	<b>Elaboración y envío de la información requerida</b>				
	Para la revisión de las obligaciones tributarias de la empresa, se necesita que el requerimiento de información , incluya toda la información de las operaciones relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado, efectuadas durante el año 2008	SVV		3 H.H	
	<b>Reconocimiento de las instalaciones y personal a cargo de la contabilidad</b>				
	Para el desarrollo de la auditoría fiscal se necesita de la colaboración del personal que elabora las declaraciones y opera los libros contables.	SVV		2 H.H	
	<b>Trabajo de Campo</b>				
	El trabajo de auditoría fiscal del Impuesto al Valor Agregado, se desarrollara en las instalaciones de la gasolinera y se analizaran las operaciones afectas a este impuesto, así como las obligaciones formales, para lo cual se analiza lo siguiente:	SVV		40 H.H	
<b>ÁREA</b>	<b>DEBERES FORMALES</b>				
I	<b>OBJETIVOS:</b> Verificar la presentación y pago oportuno de las declaraciones mensuales y recibos de pago mensuales del Impuesto al Valor Agregado del período objeto de revisión.	✓			
II	<b>ALCANCE:</b> Determinar los aspectos formales de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, así como de los libros de Compras y Servicios Recibidos y Ventas y Servicios Prestados.	✓			
III	<b><u>PROCEDIMIENTOS</u></b>				
1	Verificar la presentación y pago oportuno de las declaraciones y recibos de pago mensuales del Impuesto al Valor Agregado del período objeto de revisión.	SSV	GS	1:00 H.H	DF-1
2	Verificar que el Libro de Ventas y Servicios Prestados se encuentren habilitado por la Administración Tributaria.	SSV	GS	1:00 H.H	DF-2

**PROGRAMA DE TRABAJO**  
**Auditoría Fiscal del Impuesto al Valor Agregado**

**Empresa:** Gasolinera El Tanque Lleno  
**NIT:** 123435-0  
**Período:** Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008  
**Fecha de inicio:** 15 de febrero de 2009

No.	Procedimientos y alcance de la revisión	Hecho por	Revisado por	Tiempo	Ref
3	Verificar que el Libro de Compras y Servicios Recibidos se encuentre habilitado por la Administración Tributaria.	SVV	GS	1:00 H.H	DF-3
4	Verificar que los Libros de Contabilidad se encuentren autorizados por el Registro Mercantil y habilitados por la Administración Tributaria.	SVV	GS	1:00 H.H	
5	Verificar que las facturas de ventas estén debidamente autorizadas y que hayan sido impresas por una imprenta registrada en el Registro Fiscal de Imprentas.	SVV	GS	1:00 H.H	

**PROGRAMA DE TRABAJO**  
Auditoría Fiscal del Impuesto al Valor Agregado

Empresa: Gasolinera El Tanque Lleno  
 NIT: 123435-0  
 Período: Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008  
 Fecha de inicio: 15 de febrero de 2009

No.	Procedimientos y alcance de la revisión	Hecho por	Revisado por	Tiempo	Ref
<b>ÁREA</b>	<b>VENTAS Y DEBITO FISCAL</b>				
I	<b>OBJETIVOS:</b> Verificar que las ventas de bienes, los servicios prestados y los debitos generados, deben estar debidamente documentados y declarados correctamente, en el período impositivo correspondiente conforme a lo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.	✓			
II	<b>ALCANCE:</b> Revisar el registro de las operaciones en el Libro de Ventas y Servicios Prestados y en los libros contables; verificar las declaraciones del IVA y la documentación que respalda las ventas locales, servicios prestados.	✓			
III	<b>PROCEDIMIENTOS</b>				
1	Solicite al contribuyente mediante requerimiento de información la documentación necesaria para la realización de la auditoría				
2	Verifique el Libro de Ventas y Servicios Prestados se encuentre operado al día en el período objeto de revisión y registrado en la forma que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.	SVV	GS	3:00 H.H	DF-3
3	Compruebe que las operaciones registradas en el libro de ventas y servicios prestados coincida con las ventas y débito fiscal reportado en las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado	SVV	GS	2:00 H.H	A.1.1
4	Verifique que las facturas de ventas emitidas por el contribuyente se encuentren registrados en el libro de ventas y servicios prestados, revisando montos, correlativos y fechas de emisión y de registro.	SVV	GS	3:00 H.H	A.1
5	Revise que los valores reportados en las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado de débito fiscal, se encuentre debidamente contabilizado en el libro diario.	SVV	GS	2:00 H.H	A.1.1.1
6	Verifique que el combustible vendido a través de cupones, vales haya sido debidamente facturado.				N/A
7	Compruebe que las bonificaciones otorgadas a sus clientes se encuentren debidamente facturadas				N/A

**PROGRAMA DE TRABAJO**  
**Auditoría Fiscal del Impuesto al Valor Agregado**

**Empresa:** Gasolinera El Tanque Lleno  
**NIT:** 123435-0  
**Período:** Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008  
**Fecha de inicio:** 15 de febrero de 2009

No.	Procedimientos y alcance de la revisión	Hecho por	Revisado por	Tiempo	Ref
<b>ÁREA</b>	<b>COMPRAS Y CRÉDITO FISCAL</b>				
I	<b>OBJETIVOS:</b> Verificar que las compras y servicios recibidos y los créditos fiscales generados, deben de estar debidamente documentados y declarados correctamente, en el período impositivo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado	✓			
II	<b>ALCANCE:</b> Revisar el registro de las operaciones en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y en los libros contables; verificar que el crédito fiscal reportado en las declaraciones del IVA, se encuentre respaldado con la documentación legal correspondiente.	✓			
III	<b>PROCEDIMIENTOS</b>				
1	Verifique que el Libro de Compras y Servicios Recibidos se encuentre operado al día en el período objeto de revisión y registrado en la forma que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.	SVV	GS	1:00 H.H	DF-2
2	Compruebe que las operaciones registradas en el Libro de Compras y Servicios Recibidos coincida con las compras netas y el crédito fiscal reportado en las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.	SVV	GS	2:00 H.H	A.2.1
3	Verifique que el Libro de Compras y Servicios Recibidos se encuentre operado al día en el período objeto de revisión y registrado en la forma que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.	SVV	GS	3:00 H.H	A.2
4	Verifique que el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo no forme parte del crédito fiscal.	SVV	GS	1:00 H.H	A.2
5	Realice cruce de información de las facturas que tenga un crédito fiscal riesgoso, como alteración de montos, fechas, nombre del contribuyente, número de Identificación Tributaria				N/A
6	Solicite información a los principales proveedores del contribuyente con el objeto de verificar si la totalidad de las compras fueron declaradas.	SVV	GS	4:00 H.H	A.1.2.1 A.1.2.1.1
7	Si determina compras no declaradas, verifique que se encuentren en el inventario, de lo contrario obtenga un margen de ganancia y aplíquelo a las compras no declaradas y obtenga las ventas dejadas de facturar.	SVV	GS	1 H.H	A.1.2.1.1
8	Comprobar si las notas de crédito fueron rebajadas en forma oportuna.	N/A			

**PROGRAMA DE TRABAJO**  
Auditoría Fiscal del Impuesto al Valor Agregado

Empresa: Gasolinera El Tanque Lleno  
 NIT: 123435-0  
 Período: Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008  
 Fecha de inicio: 15 de febrero de 2009

No.	Procedimientos y alcance de la revisión	Hecho por	Revisado por	Tiempo	Ref
<b>ÁREA</b>	<b>COMBUSTIBLES</b>				
I	<b>OBJETIVOS:</b> Verificar que la totalidad de los galones de combustibles vendidos por la empresa hayan sido facturados.	✓			
II	<b>ALCANCE:</b> Determinar mediante la revisión de los cortes de bombas de combustibles, la cantidad de los galones vendidos.	✓			
<b>III</b>	<b>PROCEDIMIENTOS</b>				
1	Verificar los tipos de combustibles que expende el contribuyente y la cantidad de bombas de despacho, así como los tanques de almacenamiento y la capacidad de cada uno de ellos.	SVV	GS	3:00 H.H	A.1.2
2	Verificar con los proveedores de combustibles del , información acerca de la cantidad de galones de combustibles comprados por la empresa.	SVV	GS	2:00 H.H	A.1.2.1
3	Comparar la información proporcionada por los proveedores de combustibles contra lo reportado como compras de combustibles por la empresa.	SVV	GS	2:00 H.H	A.1.2
4	Verificar la cantidad de tanques utilizados por la empresa para el almacenamiento de combustibles.	SVV	GS	1:00 H.H	A.1.2.1
5	Verificar la cantidad de bombas de despacho para cada tipo de combustible.	SVV	GS	1:00 H.H	A.1.2.1
6	Verificar la autorización por parte de la Dirección General de Hidrocarburos de la cantidad de tanques autorizados para el almacenamiento de combustibles.	SVV	GS	1:00 H.H	A.1.2.1
7	Verificar mediante los cortes de bombas de combustibles que la totalidad de los galones vendidos se haya facturado.	N/A			
8	Realizar el movimiento de galones por medio de los inventarios y compras de combustibles.	SVV	GS	3:00 H.H	3:00 H.H

## 4.8 Papeles de Trabajo

### INDICE DE PAPELES DE TRABAJO

Descripción	PT
Centralizadora del Impuesto al Valor Agregado	<b>A</b>
Comparación del Libro de Compras y Servicios Recibidos y Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado	<b>A.1</b>
Comparación del Libro de Compras y Servicios Recibidos y Documentación de soporte	<b>A.1.1</b>
Verificación de la contabilización de las Compras y Servicios Recibidos y Crédito fiscal	<b>A.1.2</b>
Comparación del Libro de Ventas y Servicios Prestados y Declaraciones Mensuales del Impuesto al Valor Agregado	<b>A.2</b>
Comparación del Libro de Ventas y Servicios Prestados y Facturas de Ventas	<b>A.2.1</b>
Detalle de facturas de ventas no declaradas	<b>A.2.1.1</b>
Verificación de la contabilización de las ventas y débito fiscal	<b>A.2.2</b>
Verificación de los galones de combustibles	<b>A.3</b>
Integración de las declaraciones informativas de combustibles	<b>A.3.1</b>
Detalle de compras de combustibles de febrero de 2008	<b>A.3.2</b>
Revisión de Presentación y pago oportuno del Impuesto al Valor Agregado	<b>DF-1</b>
Revisión del libro de ventas y servicios prestados	<b>DF-2</b>
Revisión del libro de compras y servicios recibidos	<b>DF-3</b>

											PT		A	
											Iniciales		Fecha	
											Preparo		25/02/2009	
											Revisó			
EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"														
NIT: 125423-0														
PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008														
<b>CENTRALIZADORA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b>														
(Cifras Expresadas en Quetzales)														
Períodos 2008	Según Declaraciones del IVA				Ajustes					Saldos Ajustados				
	Ventas	Débito Fiscal	Compras	Crédito Fiscal	Ventas	Débito Fiscal	Compras	Crédito Fiscal	Ref.	Ventas	Débito Fiscal	Compras	Crédito Fiscal	
Enero	793,705.00	95,245.00	764,648.00	91,758.00			134,000.00	18,060.78	A-1	793,705.00	95,245.00	630,648.00	75,677.24	
Febrero	955,162.00	114,819.00	923,871.00	110,864.00	42,000.00	5,040.00			A-2-1	955,162.00	114,819.00	923,871.00	110,864.00	
Marzo	1,082,268.00	129,872.00	1,177,522.00	141,302.00						1,082,268.00	129,872.00	1,177,522.00	141,302.00	
Abril	1,971,038.00	116,525.00	929,021.00	111,482.00						1,971,038.00	116,525.00	929,021.00	111,482.00	
Mayo	1,725,675.00	207,081.00	1,687,703.00	202,524.00						1,725,675.00	207,081.00	1,687,703.00	202,524.00	
Junio	1,314,917.00	157,790.00	1,279,102.00	153,492.00						1,314,917.00	157,790.00	1,279,102.00	153,492.00	
Julio	1,309,812.00	157,153.00	1,273,942.00	152,873.00	25,000.00	3,000.00			A-2-1	1,334,812.00	160,153.00	1,273,942.00	152,873.00	
Agosto	1,225,716.00	147,086.00	1,184,267.00	142,112.00						1,225,716.00	147,086.00	1,184,267.00	142,112.00	
Septiembre	1,078,902.00	129,468.00	1,032,442.00	123,893.00						1,078,902.00	129,468.00	1,032,442.00	123,893.00	
Octubre	919,004.00	110,280.00	868,945.00	104,273.00	50,000.00	6,000.00			A-2-1	969,004.00	116,280.00	868,945.00	104,273.00	
Noviembre	1,778,623.00	93,435.00	723,550.00	86,826.00			260,991.00	31,318.92	A-1	1,778,623.00	93,435.00	462,559.00	55,507.08	
Diciembre	876,959.00	105,235.00	850,325.00	102,039.00						876,959.00	105,235.00	850,325.00	102,039.00	
Totales	15,031,581.00	1,563,789.00	12,695,338.00	1,523,438.00	117,000.00	14,040.00	394,991.00	47,399.68		15,106,581.00	1,572,789.00	12,300,347.00	1,476,038.32	
	A.2	^	A.1	^									^	

**Fuente:** Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado y papeles de trabajo.

**Conclusión:** Se determinaron diferencias de crédito fiscal por Q47,399.68, los cuales se derivan que no se rebajaron las notas de crédito en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado; y las diferencias de débito fiscal por Q14,040.00, se debe a facturas de ventas no declaradas, por lo que las diferencias determinadas se darán a conocer al propietario de la empresa dentro del informe de auditoría.

PT A.1

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	16/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**COMPARACIÓN DEL LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS Y DECLARACIONES DEL IVA**

(Cifras Expresadas en Quetzales)

Periodos 2008	Libro de Compras y Servicios Recibidos		Ref.	Declaraciones del IVA		Diferencias	
	Compras	Crédito Fiscal		Compras	Crédito Fiscal	Compras	Crédito Fiscal
Enero	L 730,648.00	87,677.00		D 864,648.00	103,757.76	134,000.00	16,080.76
Febrero	923,871.00	110,864.00	A-3-2	923,871.00	110,864.00	0.00	
Marzo	1,177,522.00	141,302.00		1,177,522.00	141,302.00	0.00	
Abril	929,021.00	111,482.00		929,021.00	111,482.00	0.00	
Mayo	1,687,703.00	202,524.00		1,687,703.00	202,524.00	0.00	
Junio	1,279,102.00	153,492.00		1,279,102.00	153,492.00	0.00	
Julio	1,273,942.00	152,873.00		1,273,942.00	152,873.00	0.00	
Agosto	1,184,267.00	142,112.00		1,184,267.00	142,112.00	0.00	
Septiembre	1,032,442.00	123,893.00		1,032,442.00	123,893.00	0.00	
Octubre	868,945.00	104,273.00		868,945.00	104,273.00	0.00	
Noviembre	662,559.00	79,507.08		923,550.00	110,826.00	260,991.00	31,318.92
Diciembre	850,325.00	102,039.00		850,325.00	102,039.00	0.00	
Totales	12,600,347.00	1,512,038.08		12,995,338.00	1,559,437.76	394,991.00	47,399.68
	^			A ^			A

**Fuente:** Libro de Compras y Servicios Recibidos y Declaraciones y Recibos de Pago del Impuesto al Valor Agregado

**Procedimiento:** Se realizó la comparación del Libro de Compras y Servicios Recibidos y las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los período comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008.

**Conclusión:** Se determinó que las cifras registradas en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportadas en las Declaraciones Mensuales del Impuesto al Valor Agregado, son razonables, excepto las registradas en los meses de enero y noviembre, derivado que el registro de las compras es menor a las reportadas en las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado, debido a que en las declaraciones no fueron rebajadas las notas de crédito Nos. 23 y 28 del proveedor Gasolinas y Mas, S.A. por lo que corresponde realizar el ajuste a los meses mencionados.

## PT      A.1.1

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	16/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

### COMPARACIÓN DEL LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS Y DOCUMENTACIÓN DE SOPORTE

(Cifras Expresadas en Quetzales)

Periodos 2008	Libro de Compras y Servicios Recibidos			Facturas de Compras		Notas de Crédito	Diferencias	
	Compras	Crédito Fiscal	Notas de Crédito/ crédito fiscal	Compras	Crédito Fiscal	Crédito Fiscal	Compras	Crédito Fiscal
Enero	730,648.00	87,677.00	16,080.76	730,648.00	87,677.00	16,080.76	0.00	0.00
Febrero	923,871.00	110,864.00		923,871.00	110,864.00		0.00	0.00
Marzo	1,177,522.00	141,302.00		1,177,522.00	141,302.00		0.00	0.00
Abril	929,021.00	111,482.00		929,021.00	111,482.00		0.00	0.00
Mayo	1,687,703.00	202,524.00		1,687,703.00	202,524.00		0.00	0.00
Junio	1,279,102.00	153,492.00		1,279,102.00	153,492.00		0.00	0.00
Julio	1,273,942.00	152,873.00		1,273,942.00	152,873.00		0.00	0.00
Agosto	1,184,267.00	142,112.00		1,184,267.00	142,112.00		0.00	0.00
Septiembre	1,032,442.00	123,893.00		1,032,442.00	123,893.00		0.00	0.00
Octubre	868,945.00	104,273.00		868,945.00	104,273.00		0.00	0.00
Noviembre	662,559.00	79,507.08		662,559.00	79,507.08		0.00	0.00
Diciembre	850,325.00	102,039.00	31,318.92	850,325.00	102,039.00	31,318.92	0.00	0.00
Totales	<b>12,600,347.00</b>	<b>1,512,038.08</b>	<b>47,399.68</b>	<b>12,600,347.00</b>	<b>1,512,038.08</b>	<b>47,399.68</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>

A-1-2

A-1-2

**Fuente:** Libro de Compras y Servicios Recibidos y documentación de soporte de las compras.

**Procedimiento:** Se realizó la comparación de las facturas de compras con los registros del Libro de Compras

**Conclusión:** Se determinó que las facturas que soportan las compras y notas de crédito se registraron, correctamente, por lo que las cifras, registradas en el Libro de Compras y Servicios se consideran razonables, las notas de crédito reflejadas corresponden a un descuento sobre compras que le hiciera el proveedor Gasolinas y Mas, S.A.

## PT A.1.2

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	27/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**VERIFICACIÓN DE LA CONTABILIZACIÓN DE LAS COMPRAS Y CRÉDITO FISCAL**

(Cifras expresadas en Quetzales)

Periodos 2008	Compras según Libro Mayor		Libro de Compras y Servicios Recibidos			Diferencias	
	Compras Gravadas	Crédito Fiscal	Compras Gravadas	Crédito Fiscal	Crédito Fiscal de Notas de crédito	Compras Gravadas	Crédito Fiscal
Enero	L 730,648.00	87,677.00	730,648.00	L 87,677.00	16,080.76	0.00	16,080.76
Febrero	923,871.00	110,864.00	923,871.00	110,864.00	0.00	0.00	0.00
Marzo	1,177,522.00	141,302.00	1,177,522.00	141,302.00	0.00	0.00	0.00
Abril	929,021.00	111,482.00	929,021.00	111,482.00	0.00	0.00	0.00
Mayo	1,687,703.00	202,524.00	1,687,703.00	202,524.00	0.00	0.00	0.00
Junio	1,279,102.00	153,492.00	1,279,102.00	153,492.00	0.00	0.00	0.00
Julio	1,273,942.00	152,873.00	1,273,942.00	152,873.00	0.00	0.00	0.00
Agosto	1,184,267.00	142,112.00	1,184,267.00	142,112.00	0.00	0.00	0.00
Septiembre	1,032,442.00	123,893.00	1,032,442.00	123,893.00	0.00	0.00	0.00
Octubre	868,945.00	104,273.00	868,945.00	104,273.00	0.00	0.00	0.00
Noviembre	662,559.00	79,507.08	662,559.00	79,507.08	0.00	0.00	0.00
Diciembre	850,325.00	102,039.00	850,325.00	102,039.00	31,318.92	0.00	31,318.92
<b>Totales</b>	<b>12,600,347.00</b>	<b>1,512,038.08</b>	<b>12,600,347.00</b>	<b>1,512,038.08</b>	<b>47,399.68</b>	<b>0.00</b>	<b>47,399.68</b>

Λ

A-1-1

Λ

A-1-1

Fuente: Libro de Compras y Servicios Recibidos y Servicios Prestados y Libro Mayor

**Procedimiento:** Se realizó la comparación entre los registros en Libro Mayor y el Libro de Compras

**Conclusión:** De la verificación efectuada a la contabilización de las compras y crédito fiscal, se determinó que no se contabilizó, crédito fiscal que corresponde a notas de crédito por descuentos.

**PT      A.2**

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	18/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**COMPARACIÓN DEL LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS Y DECLARACIONES DEL IVA**

(Cifras Expresadas en Quetzales)

Períodos 2008	Libro de Ventas y Servicios Prestados		Declaraciones del IVA		Diferencias	
	Ventas	Débito Fiscal	Ventas	Débito Fiscal	Ventas	Débito Fiscal
Enero	793,705.00	95,244.60	793,705.00	95,244.60	0.00	0.00
Febrero	955,162.00	114,619.44	955,162.00	114,619.44	0.00	0.00
Marzo	1,082,268.00	129,872.16	1,082,268.00	129,872.16	0.00	0.00
Abril	1,971,038.00	236,524.56	1,971,038.00	236,524.56	0.00	0.00
Mayo	1,725,675.00	207,081.00	1,725,675.00	207,081.00	0.00	0.00
Junio	1,314,917.00	157,790.04	1,314,917.00	157,790.04	0.00	0.00
Julio	1,309,612.00	157,153.44	1,309,612.00	157,153.44	0.00	0.00
Agosto	1,225,716.00	147,085.92	1,225,716.00	147,085.92	0.00	0.00
Septiembre	1,078,902.00	129,468.24	1,078,902.00	129,468.24	0.00	0.00
Octubre	919,004.00	110,280.48	919,004.00	110,280.48	0.00	0.00
Noviembre	1,778,623.00	213,434.76	1,778,623.00	213,434.76	0.00	0.00
Diciembre	876,959.00	105,235.08	876,959.00	105,235.08	0.00	0.00
<b>Totales</b>	<b>15,031,581.00</b>	<b>1,803,789.72</b>	<b>15,031,581.00</b>	<b>1,803,789.72</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
	^		^	^		

**A**

**Fuente:** Libro de Ventas y Servicios Prestados y Declaraciones y Recibos de Pago del Impuesto al Valor Agregado

**Procedimiento:** Se realizó la Comparación del Libro de Ventas y las Declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.

**Conclusión:** Se determinó que los valores registrados en el Libro de Ventas y Servicios Prestados, se trasladaron correctamente a las Declaraciones Mensuales del Impuesto al Valor Agregado, por lo que el resultado de esta prueba se considera razonable.

## PT A.2.1

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	04/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**COMPARACIÓN DEL LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS Y FACTURAS DE VENTAS**

(Cifras Expresadas en Quetzales)

Períodos 2008	Libro de Ventas y Servicios Prestados		Facturas de Ventas					Diferencias	
	Ventas	Débito Fiscal	Serie	De No.	A la No.	Ventas	Débito Fiscal	Ventas	Débito Fiscal
Enero	793,705.00	95,244.60	A	5,350	6,001	793,705.00	95,244.60	0.00	0.00
Febrero	955,162.00	114,619.44	A	6,002	6,555	997,162.00	119,659.44	42,000.00	5,040.00
Marzo	1,082,268.00	129,872.16	A	6,556	7,200	1,082,268.00	129,872.16	0.00	0.00
Abril	1,971,038.00	236,524.56	A	7,201	7,800	1,971,038.00	236,524.56	0.00	0.00
Mayo	1,725,675.00	207,081.00	A	7,801	7,860	1,725,675.00	207,081.00	0.00	0.00
Junio	1,314,917.00	157,790.04	A	7,861	7,900	1,314,917.00	157,790.04	0.00	0.00
Julio	1,309,612.00	157,153.44	A	7,901	8,200	1,334,612.00	160,153.44	25,000.00	3,000.00
Agosto	1,225,716.00	147,085.92	A	8,201	8,600	1,225,716.00	147,085.92	0.00	0.00
Septiembre	1,078,902.00	129,468.24	A	8,601	8,702	1,078,902.00	129,468.24	0.00	0.00
Octubre	919,004.00	110,280.48	A	8,703	8,790	969,004.00	116,280.48	50,000.00	6,000.00
Noviembre	1,778,623.00	213,434.76	A	8,791	8,800	1,778,623.00	213,434.76	0.00	0.00
Diciembre	876,959.00	105,235.08	A	8,801	9,001	876,959.00	105,235.08	0.00	0.00
Totales	15,031,581.00	1,803,789.72			✓	15,148,581.00	1,817,829.72	117,000.00	14,040.00

A.2

A.2.1.1

A.2.1

**Fuente:** Libro de Ventas y Servicios Prestados y Declaraciones y Recibos de Pago del Impuesto al Valor Agregado.

**Procedimiento:** Se cotejaron las facturas físicamente contra los registros mensuales del Impuesto al Valor Agregado, verificando los rangos existentes, asimismo se verificó que las facturas anuladas estuvieran con su original y sus copias.

**Conclusiones:**

- 1.-En el mes de febrero no se declarado la factura número Serie A 6450, por valor de Q42,000.00, que corresponde a 2000, galones de diesel vendidos al Cliente, Cafesa, S.A.
- 2.-En el mes de julio de 2008, no se declararon las facturas Seria A número 7,950 y 8130, las cuales se emitieron por transporte de combustible diesel a la Finca Los Tulipanes.
- 3.-En el mes de octubre de 2008, no se declararon las facturas Seria A número 8725, 8730, 8750 y 8789 las cuales se emitieron por transporte de combustible diesel a la Finca Los Tulipanes y Finca la Cosecha.

**PT A.2.1.1**

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	18/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**DETALLE DE FACTURAS DE VENTAS Y SERVICIOS NO DECLARADAS**

(Cifras expresadas en Quetzales)

Período / Fecha	Serie	Número	Emitida a		Total	Base Imponible / Valor Neto	Débito Fiscal	Descripción de la venta o el servicio
			Nombre	NIT				
✓								
Febrero 2008 20/02/2008	A	6450	Cafesa, S.A	868989-3	47,040.00	42,000.00	5,040.00	Venta de 2000 galones de diesel
Subtotal					47,040.00	42,000.00	5,040.00	
							^	
Julio 2008								
14/07/2008	A	7950	Finca los Tulipanes	9431739-6	14,000.00	12,500.00	1,500.00	Por servicio de transporte de combustible a la Finca los Tulipanes
31/07/2008	A	8130	Finca los Tulipanes	9431739-6	14,000.00	12,500.00	1,500.00	
✓					28,000.00	25,000.00	3,000.00	
Subtotal								^
Octubre 2008								
Sin fecha	A	8725	Finca los Tulipanes	9431739-6	14,000.00	12,500.00	1,500.00	Por servicio de transporte de combustible a las fincas
Sin fecha	A	8730	Finca la Cosecha	3431739-J	14,000.00	12,500.00	1,500.00	
Sin fecha	A	8750	Finca los Tulipanes	9431739-6	14,000.00	12,500.00	1,500.00	
Sin fecha	A	8789	Finca la Cosecha	3431739-J	14,000.00	12,500.00	1,500.00	
✓								
Subtotal					112,000.00	50,000.00	6,000.00	
							^	
Total					187,040.00	117,000.00	14,040.00	


**A.2.1**

Fuente: Duplicados de las facturas de ventas emitidas

**Observaciones:**

- 1.- La factura no declarada por la venta de 2000 galones de combustible diesel no fue declarada debido a que se había sido extraviada por la persona que despacha el combustible; sin embargo la misma fue encontrada un mes después.
- 2- Las facturas emitidas por la prestación de servicios por transporte de combustibles no fueron declaradas, debido a que fue un servicio adicional que prestó la empresa, por lo que dichas facturas no fueron trasladadas a contabilidad por parte de la secretaria.

**PT                    A.2.2**

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	18/02/2009
Revisó		

EMPRESA : GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**VERIFICACIÓN DE LA CONTABILIZACIÓN DE LAS VENTAS Y DÉBITO FISCAL**

(Cifras expresadas en Quetzales)

Períodos 2008	Ventas según Libro Mayor		Libro de Ventas y Servicios Prestados		Diferencias	
	Ventas Gravadas	Débito Fiscal	Ventas Gravadas	Débito Fiscal	Ventas Gravadas	Débito Fiscal
Enero	L 793,705.00	95,245.00	793,705.00	L 95,245.00	0.00	0.00
Febrero	955,162.00	114,619.00	955,162.00	114,619.00	0.00	0.00
Marzo	1,082,268.00	129,872.00	1,082,268.00	129,872.00	0.00	0.00
Abril	971,038.00	116,525.00	971,038.00	116,525.00	0.00	0.00
Mayo	1,725,675.00	207,081.00	1,725,675.00	207,081.00	0.00	0.00
Junio	1,314,917.00	157,790.00	1,314,917.00	157,790.00	0.00	0.00
Julio	1,309,612.00	157,153.00	1,309,612.00	157,153.00	0.00	0.00
Agosto	1,225,716.00	147,086.00	1,225,716.00	147,086.00	0.00	0.00
Septiembre	1,078,902.00	129,468.00	1,078,902.00	129,468.00	0.00	0.00
Octubre	919,004.00	110,280.00	919,004.00	110,280.00	0.00	0.00
Noviembre	778,623.00	93,435.00	778,623.00	93,435.00	0.00	0.00
Diciembre	876,959.00	105,235.00	876,959.00	105,235.00	0.00	0.00
<b>Totales</b>	<b>13,031,581.00</b>	<b>1,563,789.00</b>	<b>13,031,581.00</b>	<b>1,563,789.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
	Λ	Λ	Λ	Λ	<b>A.2.1</b>	

Fuente: Libro de Ventas y Servicios Prestados y Libro Mayor

**Procedimiento:** Se cotejaron los registros contables de las ventas y débito fiscal registrado en el Libro Mayor y el Libro de Ventas y Servicios Recibidos.

**Conclusión:** Se determinó que las ventas registradas en el Libro de Ventas y Servicios Prestados, se contabilizaron en su totalidad, por lo que los valores contabilizados se consideran razonables.

**PT A.3**

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	19/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**VERIFICACIÓN DE LOS GALONES DE COMBUSTIBLES VENDIDOS**

Periodos 2008	(Cifras Expresadas en Quetzales)			Total Galones	Ref
	Combustible Super Galones	Combustible Regular Galones	Combustible Diesel Galones		
<b>Facturas de Compras</b>					
Enero	16,000	18,500	25,000	59,500.00	
Febrero	14,000	16,000	20,000	50,000.00	A-3-2
Marzo	16,500	20,500	21,000	58,000.00	
Abril	19,500	15,000	15,000	49,500.00	
Mayo	18,500	24,500	22,000	65,000.00	
Junio	16,000	18,000	23,000	57,000.00	
Julio	18,000	20,000	25,000	63,000.00	
Agosto	17,500	21,000	18,000	56,500.00	
Septiembre	16,500	15,000	21,000	52,500.00	
Octubre	16,000	18,000	25,000	59,000.00	
Noviembre	14,000	22,000	30,000	66,000.00	
Diciembre	17,000	28,000	30,000	75,000.00	
<b>Totales</b>	<b>199,500</b>	<b>236,500</b>	<b>275,000</b>	<b>711,000.00</b>	
<b>(+) Inventario Inicial</b>	1,500	1,800	5,000	8,300.00	
Galones Disponibles para la venta	<b>201,000</b>	<b>238,300</b>	<b>280,000</b>	<b>719,300.00</b>	
<b>(-) Inventario Final</b>	5,000	8,000	10,000	23,000.00	
Total de galones vendidos según auditoría	196,000	230,300	270,000	696,300.00	
Galones vendidos según declaraciones informativas mensuales de combustibles presentadas a la SAT	194,500	229,500	265,400	689,400.00	A.3.1
Diferencia	<b>1,500</b>	<b>800</b>	<b>4,600</b>	<b>6,900.00</b>	

**Fuente:** Facturas de compras, integración de las tomas físicas de inventario al inicio y al final del período y las declaraciones informativas mensuales de combustibles.

**Conclusión:** Existe una diferencia entre lo determinado según auditoría y lo reportado en las declaraciones informativas de combustibles presentadas a la SAT, de 1,500 galones de gasolina súper, 800 galones de gasolina regular y 4,600 galones de combustible diesel, dicha diferencia se debe a la evaporación del combustible, por los galones reportados en las Declaraciones Informativas, se consideran razonables.

**PT A.3.1**

	Iniciales	Fecha
Preparo	CMS	04/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"

NIT: 125423-0

PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**INTEGRACIÓN DE LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS**

Periodo 2008	Código de Formulario	No, de Formulario	Fecha de Presentación	Galones <i>vendida</i>			Total de Galones
				Gasolina Super	Gasolina Regular	Galones de Diesel	
Enero	SAT 6021	19671715	15/02/2008	5,950	17,500	23,000	56,450.00
Febrero	SAT 6021	24219212	11/03/2008	13,900	16,000	18,500	48,400.00
Marzo	SAT 6021	25386591	19/04/2008	15,500	18,500	17,700	51,700.00
Abril	SAT 6021	25839973	11/05/2008	18,000	14,500	14,750	47,250.00
Mayo	SAT 6021	25386545	09/06/2008	18,250	22,500	21,350	62,100.00
Junio	SAT 6021	16362096	07/07/2008	15,900	16,500	23,000	55,400.00
Julio	SAT 6021	16281418	09/08/2008	18,000	20,000	23,266	61,266.00
Agosto	SAT 6021	15483869	08/09/2008	16,500	21,000	17,855	55,355.00
Septiembre	SAT 6021	16275347	08/10/2008	16,500	15,000	21,000	52,500.00
Octubre	SAT 6021	17000348	10/11/2008	15,000	18,000	24,979	57,979.00
Noviembre	SAT 6021	16594165	09/12/2008	14,000	22,000	30,000	66,000.00
Diciembre	SAT 6021	18101856	11/01/2009	17,000	28,000	30,000	75,000.00
<b>TOTAL</b>				<b>194,500</b>	<b>229,500</b>	<b>265,400</b>	<b>689,400.00</b>

**A-3**

Fuente: Declaraciones Informativas mensuales presentadas a la SAT

**Procedimiento:** Se tabuló el total de galones vendidos por la gasolinera mediante la información de las declaraciones informativas mensuales de los combustibles.

**Conclusión:** Se determinó que el total de galones vendidos de combustibles durante el período de enero a diciembre de 2008 es de, 689,400.00 galones.

PT A.3.2

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	20/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**DETALLE DE COMPRAS DE COMBUSTIBLES EN GALONES SEGÚN FACTURAS DE COMPRAS DE FEBRERO 2008**

FECHA	No. FACTURA	COMBUSTIBLE SUPER	COMBUSTIBLE REGULAR	COMBUSTIBLE DIESEL	IMPUESTO, DECRETO 38-92	TOTAL AFECTO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Q.	BASE IMPONIBLE	CREDITO FISCAL
		GALONES	GALONES					
<b>FEB.2008</b>								
02/02/2008	D-851		1,800	3,000.00	12,180.00	90,821.66	80,912.20	9,709.46
04/02/2008	D-889	2,000	1,000	1,500.00	15,950.00	97,395.20	86,960.00	10,435.20
07/02/2008	D-729	2,000	1,500	2,000.00	18,900.00	101,158.40	90,320.00	10,838.40
09/02/2008	D-781		1,500	1,000.00	8,200.00	54,090.40	48,295.00	5,795.40
11/02/2008	D-4368	2,000	1,500	2,000.00	18,900.00	101,159.40	90,320.00	10,838.40
15/02/2008	D-971		1,200	3,000.00	9,420.00	93,528.96	83,508.00	10,020.96
18/02/2008	A-20741	2,000	2,000	3,500.00	23,150.00	163,475.20	145,960.00	17,515.20
17/02/2008	A-20754	2,000	2,000	1,500.00	20,550.00	118,328.00	105,850.00	12,678.00
18/02/2008	A-20771			1,500.00	1,950.00	34,036.80	30,390.00	3,646.80
21/02/2008	D-920		1,500	1,000.00	8,200.00	54,225.92	48,418.00	5,809.92
22/02/2008	D-957	2,000			9,400.00	42,425.80	37,880.00	4,545.80
23/02/2008	D-4846		2,000		9,200.00	41,865.80	37,380.00	4,485.80
23/02/2008	A-56266	2,000			9,400.00	42,425.80	37,880.00	4,545.80
<b>Totales</b>		<b>14,000</b>	<b>16,000</b>	<b>20,000.00</b>	<b>165,400.00</b>	<b>1,034,735.74</b>	<b>923,871.20</b>	<b>110,864.54</b>

A-3

A-1

**Fuente:** Facturas de compras de combustibles que se tuvieron a la vista.

**Observación:** Del total de facturas de compras que se tuvieron a la vista, se tabularon de muestra el mes de febrero de 2008.

**Procedimiento:** Determinar si los registros del Libro de Compras, se encuentran documentados mediante la muestra seleccionada del mes de febrero, en donde se cotejó el total de facturas de compras y los registros del libro de compras del mismo período.

**Conclusión:** Se determinó que el contribuyente durante el mes de febrero de 2008, compró 14,000 galones de gasolina súper, 16,000 galones de gasolina regular y 20,000 galones de combustible diesel, que hacen el valor total en compras de combustible de Q.923,871.20, que fueron registradas correctamente en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, además se determinó que el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, fue separado correctamente, por lo que la prueba realizada se considera razonable.

**PT                      D.F.1**

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	22/02/2009
Revisó		

EMPRESA : GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"

NIT:            125423-0

PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**REVISION DE PRESENTACION Y PAGO OPORTUNO DE  
DECLARACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

PERIODO	CODIGO DE FORMULARIO	No. DE FORMULARIO	FECHA DE PRESENTACION	BANCO O LUGAR DE PRESENTACION	TOTAL PAGADO Q.
Enero 2008	<b>D</b> SAT 2159	3026923	25/02/2008	Banco de America	3,487.00
Febrero 2008	SAT 2159	3026920	31/03/2008	Banco de America	2,473.00
Marzo 2008	SAT 2159	3026919	29/04/2008	Banco de America	0.00
Abril 2008	SAT 2159	3026917	31/05/2008	Banco de America	0.00
Mayo 2008	SAT 2159	3026916	29/06/2008	Banco de America	0.00
Junio 2008	SAT 2159	4351898	27/07/2008	Banco de America	0.00
Julio 2008	SAT 2159	4351929	29/08/2008	Banco de America	2,567.00
Agosto 2008	SAT 2159	4351927	28/09/2008	Banco de America	3,634.00
Septiembre 2008	SAT 2159	4935076	28/10/2008	Banco de America	4,378.00
Octubre 2008	SAT 2159	5144211	30/11/2008	Banco de America	4,941.00
Noviembre 2008	SAT 2159	2005265	30/12/2008	Banco de America	5,857.00
Diciembre 2008	SAT 2159	2005366	31/01/2009	Banco de America	3,200.00
<b>TOTAL</b>					<b>30,537.00</b>
					^

**Fuente:** Declaraciones y recibos de pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado.

**Procedimiento:** Se verificó que las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado se presentaron oportunamente a la Administración Tributaria.

**Conclusión:** Las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado fueron presentadas oportunamente.

**PT D.F.2**

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	22/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**REVISION DEL LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS**

LIBRO	SI	NO
Debidamente Habilitados	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Operados Correctamente	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Coinciden Con Declaración	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cálculos Aritméticos Correctos	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Registros operados al día	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Fuente:** Libro de ventas y servicios prestados y declaraciones y recibos de pago mensual del IVA.

**Procedimiento:** Verificar que el Libro de Ventas y Servicios Prestados se encuentre operado correctamente como lo establece la Ley y el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

**Conclusión:** El libro de ventas y servicios prestados se encuentra operado correctamente.

**PT D.F.3**

	Iniciales	Fecha
Preparo	SVV	23/02/2009
Revisó		

EMPRESA: GASOLINERA "EL TANQUE LLENO"  
 NIT: 125423-0  
 PERIODO: DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008

**REVISION DEL LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS**

LIBRO	SI	NO
Debidamente Habilitados	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Operados Correctamente	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Coinciden Con Declaración	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cálculos Aritméticos Correctos	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Registros operados al día	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Fuente:** Libro de compras y servicios recibidos y declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.

**Procedimiento:** Se procedió a verificar que los registros del Libro de Compras y Servicios Recibidos se encuentren operados conforme a lo que establece la Ley y el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

**Conclusión:** El Libro de Compras y Servicios Recibidos, no se encuentra operado en orden cronológico como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debido a que las facturas de compras registradas en los meses de abril y junio de 2008, no se operaron en orden de fechas, y por tal situación el Código Tributario en su artículo 94 numeral 5) establece que llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos a los que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas, con una sanción de Q1,000.00 en cada vez que se establezca la infracción.

## 4.9 Cedula de Marcas

**MARCAS DE AUDITORÍA**

1	<b>PT</b>	= Papeles de trabajo
2	<b>F</b>	= Folio
3	<b>FP</b>	= Fotocopias proporcionadas
4	✓	= Verificado
5	∧	= Sumado
6	↳	= Va al folio o PT
7	←	= Viene del folio o PT
8	✗	= Cálculo incorrecto
9	⊖	= Cotejado contra documento
10	Ⓧ	= Cotejado contra declaración
11	Ⓛ	= Cotejado contra libro



#### **4. 10 Informe de Resultados:**

Señores:

**Boris Sandoval Guerra**  
Gasolinera "El Tanque Lleno"  
Propietario

#### **Respetable señor Sandoval**

Atentamente se presenta el informe sobre la evaluación de las obligaciones tributarias del establecimiento Gasolinera "El Tanque Lleno", correspondiente a los períodos de enero a diciembre de 2008, así como el cumplimiento de los deberes formales conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Nuestra revisión se realizó con base a las normas internacionales de auditoría y al conocimiento e interpretación de la legislación vigente al período revisado. Realizando con una planificación adecuada para obtener pruebas razonables de que las obligaciones de tributarias no contienen errores e irregularidades, y se tomo en cuenta la legislación vigente durante el período revisado, teniendo énfasis en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Nuestras pruebas se efectuaron sobre muestras selectivas de la información proporcionada.

Este informe presenta las deficiencias observadas en las diferentes áreas, relacionadas con las obligaciones tributarias y el cumplimiento de los deberes formales exigidos por la legislación, así como también las correspondientes recomendaciones que a nuestro criterio deben ser tomadas en cuenta para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

**Impuesto al Valor Agregado****Crédito fiscal declarado de más****Procedimiento**

Se realizó la tabulación de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, correspondientes a los períodos impositivos de enero a diciembre de 2008, en las cuales se verificó que se hayan presentado en forma oportuna, y que los valores reportados en las mismas coincidan con las registradas en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y que se hayan contabilizado correctamente.

**Situación detectada**

Se determinó que existe una diferencia de compras por Q 394,991.00 y crédito fiscal por Q47,399.68, entre lo registrado en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y las Declaraciones Mensuales del Impuesto al Valor Agregado, que corresponden a los meses de enero y noviembre de 2008, la diferencia se deriva que el crédito fiscal reportado en las declaraciones de lo período mencionados no se rebajo las notas de crédito números 23 y 28, del proveedor Gasolinas y Mas, Asimismo dicho crédito no fue contabilizado.

**Efectos Fiscales**

En caso de una revisión por parte de la Administración Tributaria podrían considerarse como créditos fiscales improcedentes por no rebajar notas de crédito fiscal por descuentos sobre compras, de conformidad con lo que establece los artículos 15, 17, del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, y el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; lo que conlleva a una multa del 100%.

Este mismo hecho incide en el Impuesto Sobre la Renta, debido a que las notas de crédito, son descuentos sobre compras que afectan el costo de ventas, por lo esto incide en costos y gastos, que serían considerados como no deducibles, por no rebajar los descuentos sobre compras.

Las facturas no declaradas se detallan a continuación:

Período / Fecha	Serie	Número	Emitida a		Total	Base Imponible / Valor Neto	Débito Fiscal	Descripción de la venta o el servicio
			Nombre	NIT				
<b>Febrero 2008</b>								
20/02/2008	A	6450	Cafesa, S.A	868989-3	47,040.00	42,000.00	5,040.00	Venta de 2000 galones de diesel
<b>Subtotal</b>					<b>47,040.00</b>	<b>42,000.00</b>	<b>5,040.00</b>	
							^	
<b>Julio 2008</b>								
14/07/2008	A	7950	Finca los Tulipanes	9431739-6	14,000.00	12,500.00	1,500.00	Por servicio de transporte de combustible a la Finca los Tulipanes
31/07/2008	A	8130	Finca los Tulipanes	9431739-6	14,000.00	12,500.00	1,500.00	
<b>Subtotal</b>					<b>28,000.00</b>	<b>25,000.00</b>	<b>3,000.00</b>	
							^	
<b>Octubre 2008</b>								
Sin fecha	A	8725	Finca los Tulipanes	9431739-6	14,000.00	12,500.00	1,500.00	Por servicio de transporte de combustible a las fincas
Sin fecha	A	8730	Finca la Cosecha	3431739-J	14,000.00	12,500.00	1,500.00	
Sin fecha	A	8750	Finca los Tulipanes	9431739-6	14,000.00	12,500.00	1,500.00	
Sin fecha	A	8789	Finca la Cosecha	3431739-J	14,000.00	12,500.00	1,500.00	
<b>Subtotal</b>					<b>112,000.00</b>	<b>50,000.00</b>	<b>6,000.00</b>	
							^	
<b>Total</b>					<b>187,040.00</b>	<b>117,000.00</b>	<b>14,040.00</b>	

## Efectos Fiscales

En caso de una revisión por parte de la Administración Tributaria podrían considerarse como débito fiscal omitido por facturas de ventas no declaradas, de conformidad con lo que establece los artículos 11, 14, 19 y 40 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que conlleva a una multa del 100%.

El no declarar las facturas detalladas en el cuadro anterior, también incide en el Impuesto Sobre la Renta, debido a que se da una omisión de ingresos por facturas de ventas no declaradas.

Al omitir ingresos también incide en la determinación del Impuesto Solidaridad para el cálculo del impuesto a pagar en el año 2009.

**Recomendación:**

Rectificar las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los meses de abril, julio y octubre de 2008, con el objeto de reportar las ventas no declaradas y corregir los folios del Libro de ventas.

**Libro de Compras****Procedimiento**

Se verificó que el Libro de Compras y Servicios Recibidos, se haya operado correctamente conforme a lo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

**Situación detectada**

Se determinó que el Libro de Compras y Servicios Recibidos, en los meses de abril y junio de 2008, no está operado conforme a lo que establece el artículo 37 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, debido a que las facturas de compras no se operaron conforme a la fecha de emisión.

**Efecto Fiscal**

En una eventual revisión de la Administración, podría considerarse el hecho, de que el Libro de Compras y Servicios Recibidos no esta operado en forma cronológica como lo establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículo 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sancionarse conforme lo estipula el Código Tributario en su artículo 94, numeral 5), por llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obliga el Código Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas, imponiendo una sanción de Q1,000.00, cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establece la infracción.

**Recomendación**

Para evitar el pago de sanciones corregir los folios del Libro de Compras y Servicios Recibidos, de los meses de abril y junio de 2008, con el objeto de operar las facturas de compras en orden cronológico.

**Control Interno****Aspectos Formales****Situaciones detectadas**

No se verifica que los documentos operados en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, se operen correctamente como los establece la Ley y el reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

**Recomendación**

Implementar en forma computarizada el registro del Libro de Compras y Servicios Recibidos, para poder revisar, que las facturas se operen en orden cronológico.

**Declaraciones Mensuales del Impuesto al Valor Agregado**

No existe una revisión de las declaraciones previo a ser presentadas a la Administración Tributaria.

**Recomendación**

Cotejar las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, contra los Libros de Compras y Ventas, para evitar diferencias entre lo registrado en los libros y lo reportado en las declaraciones, para evitar posibles diferencias que generan infracción fiscal.

**Ventas**

- ✓ No se verifica la sumatoria de las facturas de ventas emitidas, únicamente se confía en los cálculos aritméticos del sistema.
- ✓ No se concilian las ventas registradas en el libro de ventas y las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ No se verifican los correlativos de las facturas de ventas emitidas y anuladas.

**Recomendaciones**

- ✓ Realizar la verificación de las sumatorias de las facturas de ventas, y cotejarlas contra el Libro de Ventas y Servicios Prestados, para determinar que los cálculos aritméticos, sean correctos.
- ✓ Realizar comparaciones de los registros del Libro de Ventas y Servicios Recibos y las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ Verificar los correlativos de las facturas de ventas emitidas contra las registradas en el Libro de Ventas, para evitar facturas no declaradas.

**Compras**

- ✓ No se verifica que las facturas de compras cumplan con todos los requisitos establecidos en la Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado para efectos de la procedencia del crédito fiscal.
- ✓ No se hace una revisión del Libro de Compras para verificar que este operado conforme a la Ley del IVA
- ✓ No se coteja el Libro de Compras contra la documentación de soporte del crédito fiscal

**Recomendaciones**

Realizar verificaciones de las facturas de compras que cumplan con los requisitos de procedencia del crédito fiscal, establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y reformado por el artículo 41, de la Ley de la Disposiciones Legales

para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria en donde se indican los requisitos siguientes:

- Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de crédito impresas por imprentas inscritas en el Registro Fiscal de imprentas.
- Que los documentos estén a nombre del contribuyente y que contengan el número de identificación tributaria.
- Que el documento indique en forma detallada la compra.
- Que se encuentre registrado en el Libro de Compras y Servicios Recibidos.
- Que el crédito fiscal se encuentre registrado en la contabilidad como una cuenta por cobrar.
- ✓ Realizar revisiones de los registros del Libro de Compras y Servicios Recibidos, contra las facturas de compras, para verificar que el crédito fiscal este debidamente documentado.

#### **Aspectos Fiscales**

- ✓ No se comparan los libros de compras y ventas contra las declaraciones del IVA.
- ✓ No existe una estrategia fiscal para la operatoria contable de las operaciones.
- ✓ No hay capacitación para el personal encargado de la preparación de las declaraciones en a la legislación tributaria.

#### **Recomendaciones**

- ✓ Realizar las comparaciones los registros de los Libros de Compras y Ventas contra las declaraciones del IVA, para evitar diferencias.
- ✓ Implementar controles de contra revisiones que permitan verificar la correcta contabilización de las operaciones conforme a la Legislación Fiscal.
- ✓ Capacitar al personal que labora en el área fiscal para que se mantenga actualizados en las leyes, através de los cursos que imparte la Administración Tributaria, para el beneficio de la empresa.

**Cuantificación de Impuestos y Multas en caso de no realizar las rectificaciones de las declaraciones y de ser fiscalizados por la Administración Tributaria.**

No.	Descripción	Impuesto Omitido	Multa del 100%	Total a Pagar	Base Legal
	<b>Impuesto al Valor Agregado</b>				
1.-	Crédito Fiscal no procedente por no rebajar notas de crédito.	Q. 47,399.98	Q. 47,399.98	Q.94,799.96	Artículos, 16 y 17, del IVA
2.-	Débito Fiscal omitido por facturas de ventas no declaradas.	Q. 14,040.00	Q. 14,040.00	Q. 28,080.00	Artículos 10, 14, 40 de la Ley del IVA.
	<b>Impuesto Sobre la Renta</b>				
3	Costo de Ventas Q394,991.00 X 31%=	Q122,447.21	Q. 122,447.21	Q 244,894.42	Artículo 38 de la Ley ISR
4	Omisión de ingresos Q117,000.00 X 31%=	Q 36,270.00	Q 36,270.00	Q 72,540.00	Artículos 58, 59, 88 y 89 del Código Tributario
	<b>Deber Formal</b>				
5	Multa por llevar o mantener los libros y registros contables en forma o lugar distintos de los que obliga el Código de Comercio y las respectivas leyes específicas.		Q 1,000.00	Q 1,000.00	Artículo 94 numeral 5) del Código Tributario
	<b>TOTAL A PAGAR DE IMPUESTOS Y MULTAS</b>	<b>Q 220,157.19</b>	<b>Q.221,157.19</b>	<b>Q. 441,314.38</b>	

Los impuestos detallados en el cuadro generarían un proceso administrativo, para el cobro de los impuestos no percibidos por el Estado; lo que implicaría un gasto adicional para la empresa.

Si las declaraciones son rectificadas, la Administración Tributaria, le aplicara las rebajas de multas contempladas en el Código Tributario, las cuales se reducirán hasta un 25% del monto original.

Atentamente,

  
Licda. Cecilia Munguía Sicajol  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No 3456

## CONCLUSIONES

1. La auditoría fiscal es una herramienta que las empresas pueden utilizar, preventivamente, para determinar si están cumpliendo adecuadamente con las obligaciones tributarias y evitar multas o ajustes, por determinaciones incorrectas en el pago de los impuestos.
2. Las empresas que se dedican a la venta de combustibles para automotores por medio de estaciones de servicios, deben tomar en cuenta que en todas las operaciones comerciales que realizan están afectas a las diferentes leyes tributarias vigentes y deben cumplir con las mismas, asimismo, también están sujetas a ser supervisadas por la Dirección General de Hidrocarburos, dependencia del Ministerio de Energía y Minas.
3. Derivado de la auditoría fiscal realizada al establecimiento Gasolinera “El Tanque Lleno”, se determinó que la empresa tiene omisión de Impuesto al Valor Agregado, por crédito fiscal no procedente, de notas de crédito no rebajadas y débito fiscal omitido por facturas de ventas no declaradas, asimismo, se detectó que el Libro de Compras y Servicios Recibidos no está operado conforme lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en caso de ser objeto de auditoría por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, se generarían multas innecesarias para la empresa, por lo que la contratación de la consultoría fue en beneficio, de la empresa para minimizar los riesgos fiscales que ascienden a la cantidad de Q441,314.38.
4. Como resultado de la revisión efectuada se concluye que la empresa necesita implementar procedimientos de control tributario, para minimizar los riesgos de carácter fiscal y evitar sanciones por determinaciones incorrectas de las obligaciones tributarias.

## RECOMENDACIONES

1. Que las estaciones de servicios, utilicen la auditoría fiscal, como una herramienta preventiva, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los períodos no prescritos, con el objeto de detectar, si el pago de los impuestos realizados, se determinaron de una forma correcta.
2. Es importante que las empresas que venden combustibles, por medio de gasolineras, establezcan e implementen procedimientos y mecanismos necesarios basados en ley, es decir un control interno tributario que facilite el cumplimiento óptimo y oportuno de sus obligaciones tributarias y minimizar todo riesgo de infracciones, ajustes y sanciones formuladas por la Administración Tributaria.
3. Dar seguimiento a las recomendaciones relacionadas con las acciones que debería de tomar el propietario del establecimiento, para prevenir, detectar y corregir todas aquellas situaciones que puedan presentar alguna contingencia fiscal.
4. Concientizar al personal encargado del área fiscal, acerca de la importancia del adecuado oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales que se tienen, así como los riesgos que se generan en una eventual revisión por parte de la Administración Tributaria.
5. Evaluar la necesidad de la contratación de consultaría fiscal, para verificar la correcta determinación de las obligaciones tributarias, que el costo beneficio en la presente revisión asciende a 96.03%, de ahorro en relación a la determinación de los impuestos y multas determinados.

## BIBLIOGRAFÍA

1. CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA/ **Código Tributario**, Decreto, 6-91 y sus reformas. 98 p.
2. CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA/ **Ley de Comercialización de Hidrocarburos**, Decreto, 109-97. 19 p.
3. CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA/ **Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo**, Decreto, 38-92 y sus reformas. 15p.
4. CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA/ **Ley del Impuesto al Valor Agregado**, Decreto, 27-92 y sus reformas. (Tuncho Granados, Cinco Leyes, 2005). 39 p.
5. CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA/ **Ley del Impuesto de Solidaridad**, Decreto 73-2008. 5p
6. CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA/ **Ley del Impuesto Sobre la Renta**, Decreto 26-92. 46p
7. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA/ **Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos**, Decreto 37-92. 23p
8. CHICAS, Raúl Antonio/**Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**, Guatemala Colección "Textos Jurídico No. 12", Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala Marzo de 2,000. 283 p.
9. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES/ **Normas Internacionales de Auditoria Pronunciamientos Técnicos**, Edición Septiembre 2006, Talleres Equus Impresos, S.A. de C.V. 997p
10. MONTERRESO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth / **Derecho Financiero Parte II Derecho Tributario**, Guatemala, C.A. Comunicación Gráfica G & A, Tercera Edición, 2004.
11. PERDOMO SALGUERO MARIO LEONEL / **Procedimientos y Técnicas de Auditoría I**, Ediciones Contables Administrativa –ECA-, Edición 2005, Guatemala. 169 p.

12. PEREZ OROZCO, GILBERTO ROLANDO/ **Normas y Procedimientos de Auditoría II**, Impresos Industriales, S.A., Primera Edición, Guatemala julio 2000. 201 p.
13. REGLAMENTO DE LA LEY DENOMINADA DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA,/ **Acuerdo Gubernativo número 425-2006**. 15 p.
14. REGLAMENTO A LA LEY DE COMERCIALIZACION DE HIDROCARBUROS/ **Acuerdo Gubernativo número 522-99**. 40p.
15. SPISSO Rodolfo R. y Germán J. BIDART CAMPOS/**Derecho Constitucional Tributario** Buenos Aires Argentina. Talleres Gráficos de Mac Tomas, Murguiondo 2160-(1440) Segunda Edición año 2,000. 685p.
16. SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA/ **Cuaderno Apuntes Curso de Fiscalización y Auditoría Tributaria**. 104 p.
17. SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SAT/ **Curso de Auditoría Tributaria**, Guatemala 2000. 173 p.
18. SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA/ **Intendencia de Fiscalización, Curso de Auditoría Fiscal** . 183 p.
19. UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA/ **Auditoría Fiscal en una Empresa Dedicada al Arrendamiento de Oficinas/2008**. 184p