

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



**METODOLOGÍA PARA EL ADECUADO CUMPLIMIENTO DE LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ESTACIONES DE SERVICIO EN EL
MUNICIPIO DE GUATEMALA**

LICDA. RITA MARÍA CRUZ GUDIEL

GUATEMALA, JUNIO DE 2019

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



**METODOLOGÍA PARA EL ADECUADO CUMPLIMIENTO DE LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ESTACIONES DE SERVICIO EN EL
MUNICIPIO DE GUATEMALA**

Informe final de tesis para la obtención del Grado Académico de Maestro en Ciencias, con base en el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Asesor:

MSc. JOSÉ RUBÉN RAMÍREZ MOLINA

Autor:

LICDA. RITA MARÍA CRUZ GUDIEL

GUATEMALA, JUNIO DE 2019

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III: Vacante
Vocal IV: Br. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V: P. C. Omar Oswaldo García Matzuy

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN GENERAL DE TESIS SEGÚN
EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente: MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Secretario: MSc. Rosa Ferdinanda Solis Monroy
Vocal I: Dr. Edelberto Cifuentes Medina

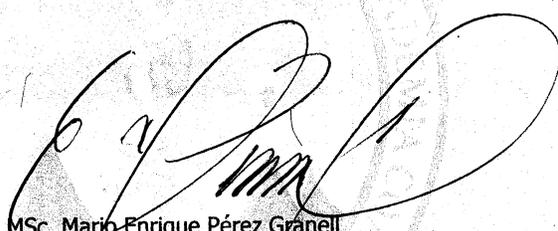
ACTA/EP No. 0558

ACTA No. 44-2018

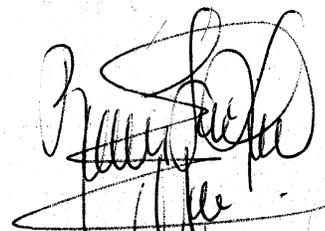
En el Salón No. 2 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **5 de noviembre** de 2018, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** de la Licenciada **Rita María Cruz Gudiel**, carné No. **100014089**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"METODOLOGÍA PARA EL ADECUADO CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ESTACIONES DE SERVICIO EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **70** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 45 días calendario.

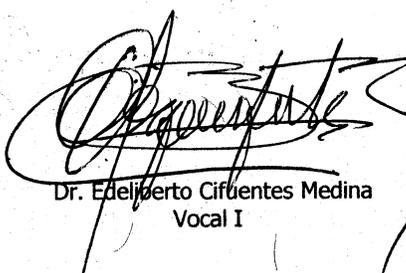
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los cinco días del mes de noviembre del año dos mil dieciocho.



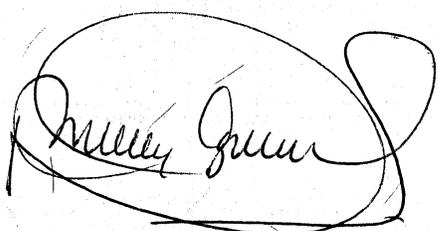
MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Presidente



MSc. Rosa Ferdinanda Solis Monroy
Secretaria



Dr. Edelberto Cifuentes Medina
Vocal I



Licda. Rita María Cruz Gudiel
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante Rita María Cruz Gudiel, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 10 de enero de 2,019.

(f)

MSC. Mario Enrique Pérez Granell
Presidente



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

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

J.D-TG. No. 0398-2019
Guatemala, 23 de abril de 2019

Estudiante
Rita María Cruz Gudiel
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 07-2019, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 09 de abril de 2019, que en su parte conducente dice:

"QUINTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

5.1 Graduaciones

5.1.1 Elaboración y Examen de Tesis

Se tienen a la vista providencias y oficios de la Escuela de Administración de Empresas y de Estudios de Postgrado; documentos en los que se informa que los estudiantes que se listan a continuación, aprobaron el Examen de Tesis, por lo que se trasladan las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis y expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1°. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis. 2°. Autorizar la impresión de tesis y la graduación a los siguientes estudiantes:

Escuela de Estudios de Postgrado

Maestría en Consultoría Tributaria:

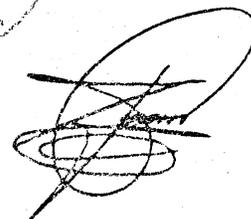
Ref. 16- 2019	Rita María Cruz Gudiel	100014089	METODOLOGÍA PARA EL ADECUADO CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ESTACIONES DE SERVICIO EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA
---------------------	---------------------------	-----------	---

3°. Manifestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación".

"D Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO

m.ch



ACTO QUE DEDICO

A Dios Todopoderoso

Por todas las bendiciones recibidas,
especialmente por la sabiduría que me
regala para alcanzar este éxito.

A la Virgen Santísima

Por cubrirme siempre con su Manto de
Misericordia.

A mi Papá

Medardo Cruz (+)

Por ser el mejor papá del mundo, y porque
estoy segura de que en el más allá está
gozando de este triunfo.

A mi Mamá

Julia Etelvina

Por su apoyo y esfuerzo incondicional.

A mi Esposo

Cesar Augusto

Por estar conmigo en los momentos más
difíciles. Con especial cariño a sus hijos
José Carlos y Cesar Antonio.

A mis Hermanos

Oscar Eduardo, Maritza Ivonne, Sergio
Alfonso y Rosalinda

Por compartir este momento tan especial.

A mis sobrinos

Barbara, Melissa, Jennifer, Adrián, Adriana
y Jhuliann Oscar Matías

Como un ejemplo, que con esfuerzo y
dedicación se alcanzan las metas.

A mis demás familiares

Con mucho cariño, especialmente a la Licda. Marlen del Rosario y Claudia Lorena Archila, por ser como mis hermanas.

A mis amistades

Por sus muestras de cariño y apoyo, especialmente a la Licda. Celeste Velásquez.

A la Escuela de Estudios de Postgrado

Por la formación Académica a nivel de Maestría.

A la Universidad de San Carlos de Guatemala

Por brindarme nuevamente la oportunidad de una educación integral y profesional.

Catedráticos, Asesores y consejeros de la Maestría de Consultoría Tributaria,
Mil gracias por su apoyo.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 Antecedentes del sector de combustibles en Guatemala.....	1
1.1.1 Características de las estaciones de servicio.....	2
1.1.2 Infraestructura de las estaciones de servicio	5
1.2 Antecedentes de la legislación aplicada a la comercialización de combustibles en Guatemala	8
1.3 Antecedentes de bancarización en materia tributaria.....	11
1.4 Antecedentes del incumplimiento tributario en las estaciones de servicio	14
2. MARCO TEÓRICO	15
2.1 Estaciones de servicio	15
2.1.1 Categoría de las estaciones de servicio	16
2.1.2 Licencia de las estaciones de servicio	16
2.1.3 Protección del medio ambiente.....	17
2.1.4 Seguros por riesgos potenciales en las estaciones de servicio	18
2.1.5 Exhibición de precios de los combustibles	18
2.2 Sistema tributario de Guatemala.....	19

2.2.1	Importancia de un sistema tributario	19
2.2.2	Tributos que integran el sistema tributario	20
2.2.3	Relación jurídico tributaria	21
2.2.4	Principios constitucionales del sistema tributario	27
2.3	Obligaciones tributarias que rigen el sector de combustibles en las estaciones de servicio.....	32
2.3.1	Ley de actualización tributaria Libro I ISR.....	32
2.3.2	Ley del impuesto al valor agregado IVA	35
2.3.3	Ley del impuesto de solidaridad ISO	38
2.3.4	Ley del impuesto a la distribución de combustibles IDP	39
2.4	Acceso a la información bancaria de los contribuyentes	40
2.4.1	Objetivos del acceso a la información bancaria	41
2.4.2	Alcance del acceso a la información bancaria.....	41
2.4.3	Procedimiento para la obtención de la información bancaria	41
3.	METODOLOGÍA.....	43
3.1	Definición del problema	43
3.2	Delimitación del problema	43
3.3	Justificación del problema.....	43
3.4	Objetivos	44

3.4.1	Objetivo general.....	44
3.4.2	Objetivos específicos	44
3.5	Hipótesis.....	44
3.5.1	Especificación de variables	45
3.6	Sujetos del estudio	45
3.7	Método científico	46
3.8	Técnicas de investigación aplicadas	46
3.8.1	Técnicas de investigación documental	46
3.8.2	Técnicas de investigación de campo.....	47
3.8.3	Resumen del procedimiento.....	47
4.	DEBIDO CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y REGISTRO CONTABLE DE LAS CUENTAS BANCARIAS EN LAS ESTACIONES DE SERVICIO	48
4.1	Análisis de la información obtenida en las entrevistas.....	70
5.	METODOLOGÍA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	72
5.1	Procedimiento para cumplir con las obligaciones tributarias	72
5.1.1	Cálculo del IVA e IDP en las estaciones de servicio	75
5.1.2	Presentación informativa de galones	78
5.1.3	Presentación declaración mensual del IVA.....	81

5.1.4 Integración del Costo de Ventas	84
5.1.5 Aspectos a considerar en el Impuesto sobre la Renta.....	85
5.1.6 Impuesto de solidaridad y su aplicación	92
5.1.7 Obligación de reportar cuentas bancarias en la contabilidad	93
CONCLUSIONES	96
RECOMENDACIONES	97
BIBLIOGRAFÍA	98
ANEXOS	104
ÍNDICE DE TABLAS.....	117
ÍNDICE DE GRÁFICAS	119
ÍNDICE DE FIGURAS	120
GLOSARIO	121

RESUMEN

El contenido del presente informe es el resultado de la investigación realizada sobre el tema “Metodología para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala”.

La mayor concentración de estaciones de servicio está en el departamento de Guatemala, donde circula el mayor porcentaje de parque vehicular del país, cuenta con 334 estaciones, seguido por Quetzaltenango con 96 y Escuintla con 81. En el municipio de Guatemala el total de estaciones de servicio es de 161.

Entre las principales empresas del sector de combustibles se mencionan las siguientes: UNO Guatemala, S.A., pertenece al Grupo Terra, es una de las empresas más grandes de Centroamérica; UNOPetrol Guatemala, S.A., comprometida a mantener los más altos estándares de seguridad, higiene y la protección al medio ambiente, es licenciataria de Shell; Blue Oil Guatemala, ingresó al mercado administrando una terminal de productos limpios gasolina y diésel. Puma Energy Guatemala, S.A., líder en el mercado de abastecimiento de combustibles y lubricantes para la aviación y a su vez, cuenta con una red de venta minorista en expansión de 234 estaciones de servicio; Chevron Guatemala, Inc., es una empresa subsidiaria de Chevron Corporation, una empresa de energía que en Guatemala comercializa combustibles a través de una red de 105 estaciones de servicio.

El sector objeto de estudio son las estaciones de servicio que trabajan de forma independiente, conocidas también con el nombre de estaciones de servicio de bandera blanca, en el municipio de Guatemala. Cada vez son menos las estaciones operadas de esta forma porque han tenido la necesidad de vender sus establecimientos a marcas reconocidas.

El problema que afrontan las estaciones objeto de estudio consiste en la dificultad que tienen para cumplir con el adecuado manejo de las obligaciones tributarias, relativo al ISR, IVA, ISO e IDP, asimismo con las cuentas bancarias de las empresas individuales y jurídicas, las cuales no se encuentran debidamente registradas en la contabilidad, afectando la elaboración de las conciliaciones bancarias; los egresos contables no cuentan con la documentación de respaldo, lo que ocasiona posibles sanciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La presente investigación se realizó con base en la utilización del método científico. Se utilizaron las fases del método deductivo, que va de lo general a lo particular. Fase indagatoria: Por medio de la cual se consultaron los documentos que permitieron obtener la información necesaria para la investigación. Fase demostrativa: Se comprobaron las variables expuestas en la hipótesis, confrontada la realidad, con los procesos de análisis, síntesis, abstracción, comparación.

El trabajo de campo se desarrolló con una muestra no probabilística de 30 estaciones de servicio debidamente inscritas en la Superintendencia de Administración Tributaria.

La propuesta que se plantea es una metodología de lineamientos operativos que deben atender para que las obligaciones tributarias las cumplan adecuadamente. Los resultados más importantes y principales conclusiones de la investigación realizada se presentan a continuación. De las personas entrevistadas el 100% cumplen con la licencia de operación, conocen el hecho generador de los impuestos, lo cual es una ventaja, pero el resultado más importante radica en que el 57% no tienen registradas las cuentas bancarias en los libros de contabilidad, hay una gran deficiencia en este punto, conocen del tema, pero se resisten a llevar un orden bancario.

INTRODUCCIÓN

El sector objeto de estudio en la presente investigación son las estaciones de servicio independientes denominadas también de bandera blanca en el municipio de Guatemala.

El problema de investigación de interés general que ha enfrentado el sector de las estaciones de servicio se refiere al incorrecto manejo de las obligaciones tributarias, relativo al ISR, IVA, ISO e IDP, así como la falta de registro en la contabilidad de las cuentas bancarias e inversiones, y la carencia de conciliaciones bancarias.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación tributario en el sector de las estaciones de servicio, consiste en establecer una metodología de procesos operativos para la aplicación de los impuestos relativo al ISR, IVA, ISO e IDP y registrar adecuadamente las cuentas bancarias en la contabilidad, para cumplir con los requisitos y las obligaciones tributarias.

La justificación demuestra la importancia de evitar sanciones como resistencia a la acción fiscalizadora y la necesidad de contar con la información financiera sin inconvenientes.

El objetivo general de la investigación en relación directa con el problema principal se plantea de la siguiente manera: Diseñar una metodología para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, relativo al ISR, IVA, ISO e IDP, así como el debido registro contable de las cuentas bancarias e inversiones que tengan en los distintos bancos o grupos financieros de la república de Guatemala, para que la información financiera a la que tenga acceso la Superintendencia de Administración Tributaria sea transparente, certera y evitar sanciones en relación con la resistencia a la acción fiscalizadora.

Los objetivos específicos de la investigación son los siguientes: 1) Determinar si existe el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionado con los impuestos ISR, IVA, ISO e IDP; 2) Comprobar si registran las cuentas bancarias e inversiones en la contabilidad; 3) Establecer los lineamientos operativos en una metodología adecuada para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La hipótesis formulada, expone la propuesta de solución al problema: La implementación de la metodología de procesos operativos para la ejecución de los tributos relativos al ISR, IVA, ISO e IDP, así como el debido registro de las cuentas bancarias e inversiones en la contabilidad, incrementa el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias y evita ser sancionados por resistencia a la acción fiscalizadora.

La presente tesis consta de los siguientes cinco capítulos:

Capítulo I contiene antecedentes, expone el marco referencial teórico y empírico de la investigación.

Capítulo II abarca el marco teórico, contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación y la propuesta de solución al problema.

Capítulo III abarca la metodología, contiene la explicación en detalle del proceso realizado para resolver el problema de investigación.

Capítulo IV contiene el análisis e interpretación de la información recopilada y las gráficas estadísticas.

Capítulo V, presenta la metodología a seguir para el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada.

1. ANTECEDENTES

Los Antecedentes exponen el marco referencial teórico y empírico de la investigación denominada “Metodología para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala” en orden lógico de lo ocurrido en el desarrollo teórico y en la práctica social, hasta llegar al momento espacial y temporal del tema desarrollado.

1.1 Antecedentes del sector de combustibles en Guatemala

La primera estación de servicio fue construida en 1907 por la empresa Standard oil of California, en el estado de Washington, colocó avisos en las rutas, propagando sus estaciones de servicio.

En esos años la gasolina llegaba a Guatemala por vía marítima en barcos, importada en latas de 5 galones y toneles, comercializada en las calles por donde circulaban los primeros vehículos. Urrutia (2011) señala que con el auge de vehículos surge la primera gasolinera en el año 1923. Fue Walter Frank Siebold procedente de la ciudad de Milwaukee, Wisconsin, quien estableció la primera expendedora de gasolina, llamada “El Cielito”, ubicada en la falda del cerro del Cielito, donde se ubica la Tipografía Nacional y la Iglesia de Nuestra Señora de los Remedios "El Calvario" y fue la primera en ofrecer servicio nocturno en toda Centroamérica (párr.3).

“En el año de 1939, en la Ciudad de Quetzaltenango Juan Bautista Gutiérrez Blanco, Benito Gutiérrez Álvarez y Manuel de Jesús Gutiérrez Álvarez, fundan la primer gasolinera y venta de repuestos en dicho departamento” (Urrutia, 2011, párr.10).

Con el paso del tiempo y la demanda de los combustibles, la Compañía Americana Shell inicio sus operaciones en Guatemala, en 1941, abriendo las primeras estaciones de servicio y de combustibles Shell (Urrutia, 2011, párr.11).

1.1.1 Características de las estaciones de servicio

En todo negocio, los propietarios o personas jurídicas desean desarrollarse y alcanzar el éxito de la empresa, incrementando las ventas, que las ganancias sean más sustanciales, para así cumplir con las expectativas de accionistas, inversionistas, empleados, consumidores finales y de la sociedad en general. Las estaciones de servicio también desean estos parámetros de incremento de ganancias, adquiriendo otros establecimientos o construyendo nuevas empresas.

Existen estaciones abanderadas o de bandera que celebran un contrato de exclusividad y suministro con alguna distribuidora de combustible. Estos contratos contemplan la exclusividad de suministro de productos a la estación, una reposición mínima de las existencias y la aplicación de la identidad visual de la marca por un período establecido. Y estaciones de servicio de bandera blanca que no está vinculada a ninguna distribuidora. Este concepto no es nuevo, lo utilizan establecimientos que venden combustible en el mundo entero incluyendo el mercado guatemalteco (Gilbarco, 2017, párr.5).

1.1.1.1 Estaciones de servicio abanderadas

La bandera funciona como una especie de franquicia, en la que el dueño del establecimiento celebra un acuerdo con una empresa propietaria de la marca para vender productos, que cuentan con la calidad de un proveedor ya garantizado en el mercado.

Ventajas

Las ventajas de las estaciones abanderadas radican en la relación comercial que se obtiene mediante la firma de un contrato con la empresa distribuidora donde disponen de:

- 1 Orientación y apoyo financiero. Las estaciones cuentan con asistencia técnica, con recomendación de proveedores, financiamiento de la distribuidora vinculada, en la compra de productos y equipos.
- 2 Calidad del producto. Las empresas propietarias de las banderas invierten en investigación y tecnología para garantizar la calidad de los combustibles, que sean más eficientes y con menos impacto en el medio ambiente.
- 3 Publicidad. Las actividades de marketing y publicidad son una gran ventaja que garantiza atracción de clientes potenciales.
- 4 Inteligencia de negocios. Las empresas vendedoras de combustible, son especialistas en la distribución, conocen el mercado y las necesidades del consumidor (Gilbarco, 2017, párr.9).

Desventajas

- 1 Exclusividad. Estar ligado a un proveedor significa tener que aceptar los precios que él estipula y aceptar los términos de negociación. Esta realidad hace que la estación no tenga la posibilidad de buscar precios más apropiados a la situación financiera.
- 2 Competencia. Al firmar un contrato de negocios con una empresa distribuidora, las estaciones deben ajustarse a los precios acordados, y de

esta forma pueden perder clientes que buscan precios más bajos, donde son superadas por la competencia.

1.1.1.2 Estaciones de servicio de bandera blanca

Se consideran estaciones de servicio de bandera blanca aquellas que no involucran a ninguna distribuidora en su proceso de apertura, lo que le confiere autonomía en la búsqueda de los proveedores y libertad para gestionar en sus establecimientos. No tienen ninguna obligación contractual con la distribuidora. Lo que le confiere flexibilidad para negociar precios más baratos (Gilbarco, 2017, párr.18).

Ventajas

La ventaja principal para las estaciones de servicio de bandera blanca consiste en no tener una relación comercial contractual con ninguna distribuidora. Otras ventajas son:

- 1 Libertad para gestionar. Pueden gestionar sin la intervención de grandes proveedores de marcas reconocidas, pueden elegir el portafolio de productos y servicios que ofrecerán en las estaciones.
- 2 Precios más bajos. Tienen libertad para buscar el proveedor que les ofrezca el mejor precio.

Desventajas

Se mencionan algunas desventajas:

- 1 Dificultad en las negociaciones. En las etapas donde incrementan los precios, las distribuidoras no se arriesgan a negociar con las estaciones de bandera blanca, sino les dan prioridad a las otras abanderadas.

- 2 Problemas financieros. Las estaciones sin bandera no cuentan con apoyo financiero.
- 3 Desconfianza. Puede existir duda de la procedencia de los combustibles, al no contar con una marca reconocida.

El negocio de las estaciones de servicio independientes, conocidas también como de bandera blanca en Guatemala, han disminuido, cada vez son menos las estaciones operadas de esta forma porque han vendido sus establecimientos a marcas reconocidas o han adquirido franquicias internacionales. Estas estaciones han pasado de representar el 65% a un 61%, según lo informó el director de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas en una entrevista publicada (Periódico de Guatemala, 2017, p.1).

En el municipio de Guatemala se encuentran operando 161 estaciones de servicio, de las cuales se considera que 98 corresponden a estaciones de bandera blanca, las cuales representan el 61% (Ministerio de Energía y Minas, 2017, p.1)

1.1.2 Infraestructura de las estaciones de servicio

El sector de distribución de combustibles ha sido de gran importancia económica para la recaudación del Estado. Según información obtenida del Ministerio de Energía y Minas, Dirección General de Hidrocarburos. (2018) “El mercado guatemalteco de combustibles se cubre con 1,339 estaciones de servicio vigentes a nivel nacional. La mayor concentración de estaciones de servicio está en el departamento de Guatemala, donde circula el mayor porcentaje de parque vehicular del país, cuenta con 334 estaciones, seguido por Quetzaltenango con 96 y Escuintla con 81” (p. 29).

A continuación se presenta la infraestructura de las estaciones de servicio a nivel nacional:

Tabla 1
Infraestructura de las estaciones de servicio
Año 2017

Departamento	Estaciones Vigentes	Porcentaje
Guatemala	334	24,94%
Quetzaltenango	96	7,17%
Escuintla	81	6,05%
Huehuetenango	78	5,83%
Petén	76	5,68%
San Marcos	73	5,45%
Quiché	61	4,56%
Jutiapa	53	3,96%
Alta Verapaz	52	3,88%
Suchitepéquez	47	3,51%
Santa Rosa	46	3,44%
Izabal	42	3,14%
Chimaltenango	41	3,06%
Zacapa	39	2,91%
Chiquimula	36	2,69%
Retalhuleu	34	2,54%
Sacatepéquez	30	2,24%
Totonicapán	29	2,17%
Baja Verapaz	25	1,87%
Sololá	25	1,87%
Jalapa	21	1,57%
El Progreso	20	1,49%
Total	1339	100,00%

Fuente: Departamento de Gestión Legal, Dirección General de Hidrocarburos, Ministerio de Energía y Minas.

La Dirección General de Hidrocarburos cumple con la obligación de recopilar y monitorear los precios en el mercado nacional. Derivado de ello se presenta la siguiente tabla de precios promedio anuales para la venta al consumidor final, donde se refleja un incremento de las gasolinas superior y regular, así como el combustible diésel durante el año 2017 en comparación con el año anterior.

Tabla 2
Precios promedio anuales al consumidor final
2013 a 2017

Producto	2013 Q/Galón	2014 Q/Galón	2015 Q/Galón	2016 Q/Galón	2017 Q/Galón
Gasolina superior	34.12	32.35	23.42	21.47	23.32
Gasolina regular	32.68	30.86	21.94	19.98	21.95
Combustible diésel	30.61	28.83	18.80	16.03	18.03
Gas licuado de petróleo	19.31	23.12	14.21	15.81	17.90

Fuente: Información proporcionada por Dirección General de Hidrocarburos.

Entre las principales empresas del sector de combustibles se mencionan las siguientes:

UNO Guatemala, S.A., pertenece al Grupo Terra, es una de las empresas más grande de Centroamérica en cubrir todas las necesidades de productos derivados del petróleo. Es un negocio que se fundamenta en los principios de la responsabilidad social empresarial (Uno, 2018, párr.1).

UNOPetrol Guatemala, S. A. está comprometida a mantener los más altos estándares de seguridad, higiene y la protección al medio ambiente en el desarrollo de sus actividades, siendo una de las compañías de derivados del petróleo más grande de Centroamérica, con el prestigio internacional de la marca Shell como importante activo. UNOPETROL GUATEMALA S.A. es licenciataria de Shell y usa sus marcas bajo licencia de Shell (Shell Guatemala, s/f, párr. 1).

Blue Oil Guatemala: “Con la creación de Blue Oil Guatemala en el año 2005, el grupo Blue Oil ingresó al mercado de este país administrando un terminal de productos limpios (gasolina y diesel). De esta forma el grupo consolidó su posición

en la región y ese mismo año Blue Oil Guatemala se convirtió en la primera empresa del grupo en América Central” (Blue Oild, s.f, párr. 1).

Puma Energy Guatemala, S.A.: “es un actor clave en Guatemala. Líder en el mercado de abastecimiento de combustibles y lubricantes para la aviación y, a su vez, cuenta con una red de venta minorista en expansión de 234 estaciones de servicio. Cuenta con cuatro terminales, dos en Puerto San José, una en Puerto Santo Tomás y Terminal de Asfalto, adquirida en junio de 2013. La terminal más nueva se encuentra en Zolic, Santo Tomás de Castilla, y tiene una capacidad de 55 000 m³. Esta terminal se diseñó con el fin de facilitar las importaciones y exportaciones en América Central” (Guatemala-Puma Energy, 2017).

Chevron Guatemala, Inc.: Es una empresa subsidiaria de Chevron Corporation, una empresa de energía que en Guatemala comercializa combustibles a través de una red de 105 estaciones de servicio o gasolineras dispersas en todo el país y atiende los principales segmentos de la industria Guatemalteca, vendiendo y suministrando aceites y lubricantes y Fuel Oil a través de la marca Chevron. En el año 2001 se fusionó con Texaco Inc (Grupo Lucalza Guatemala, 2018).

1.2 Antecedentes de la legislación aplicada a la comercialización de combustibles en Guatemala

Es importante conocer que la comercialización de los combustibles, conlleva normas aplicadas a la distribución de los mismos. Por lo anterior se presenta los antecedentes de las diferentes leyes que han normado la actividad de distribución de combustibles.

En la República de Guatemala, el 3 de julio de 1963, se emite el Decreto Ley No. 58, donde se manifiesta que el desarrollo de la Industria de Transformación de Petróleo en el territorio nacional, hará disminuir la importación de gasolina,

kerosene, diesel oil, bunker oil, gases naturales y otros productos cuyo resultado será la reducción de los derechos de importación, por tal circunstancia se hace necesario adoptar una política tributaria que proteja la industria nacional. Se establecen impuestos sobre el consumo nacional de los productos derivados del petróleo (Decreto-Ley No. 58, 1963, art.1).

En el Decreto Ley No. 293 del 17 de noviembre de 1964, se exonera a las personas individuales o jurídicas dedicadas a la generación y venta de energía eléctrica que prestan un servicio público a las poblaciones del país (Decreto-Ley No. 293, 1964, art.1).

El 7 de abril de 1982 en Decreto Ley No. 18-82, se adiciona al artículo 2, indica que el impuesto correspondiente se calculará tomando el volumen de los combustibles con la unidad de medida denominada galón americano equivalente a 3.785 litros, a la temperatura ambiente.

A consecuencia de las modificaciones que se efectuaron en el Decreto Ley No. 58, se actualizó e integró en un solo cuerpo legal, en el Decreto No. 38-92 del Congreso de la República, Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, el 8 de junio de 1992.

El Decreto No. 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, ha sufrido varias reformas. El artículo 13 contemplaba las tasas del impuesto. Fue reformado por el artículo 1 del Decreto No. 134-96, el cual incrementaba las tarifas. El artículo 2 del Decreto No. 123-97 modificó nuevamente las tasas. El artículo 3 del Decreto No. 33-2001 dolarizó las tasas. Posteriormente el artículo 3 del Decreto No. 33-2001 del Congreso de la República, se declaró inconstitucional según expediente 1538-2001 de la Corte de Constitucionalidad el 18 de diciembre 2002, por ocurrir en múltiple tributación, ya que el mismo hecho generador en la importación, gravaba el impuesto al valor

agregado y el impuesto a la distribución de petróleo crudo y sus derivados, siendo atribuible al mismo sujeto pasivo, por el mismo sujeto con poder tributario, y por el mismo evento o periodo de imposición.

El artículo 7 del Decreto 11-2003 del Congreso de la República, que modifica, al adicionar el artículo 12 "C", del Decreto 38-92 del Congreso de la República, fue declarado inconstitucional según expediente 684-2003 de la Corte de Constitucionalidad el 10 de octubre de 2003, el argumento interpuesto por la Cámara de Industria fue que viola los artículos 239, 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente lo relacionado al producto Fuel Oil (Bunker C), ya que con la emisión y la entrada en vigencia de la norma objetada se están vulnerando los principios de legalidad, capacidad de pago, seguridad jurídica, por un lado se está creando una múltiple tributación y por otro, se fijan nuevos impuestos sobre productos ya gravados, lo cual aumenta en forma desmedida los gastos de los guatemaltecos en detrimento de la economía familiar (Constitución de la República de Guatemala, 1985, art. 243).

El artículo 3 del Decreto No. 4-2003 del Congreso de la República, reformó el artículo 13 del Decreto No. 38-92, el cual a su vez había sido modificado por el Decreto No. 33-2001 del Congreso de la República. Este artículo quedó sin vigencia, en virtud de la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad dentro del expediente 1538-2001, publicada en el diario oficial el 18/12/2002. En consecuencia el Congreso no podía modificar una ley que ya había sido derogada (Congreso de la República de Guatemala, 2003, art. 3).

En este sentido el precepto impugnado viola el principio de legalidad, establecido en el artículo 154 de la Constitución Política de la República, el cual establece que "los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujeto a la ley y jamás superiores a ella". Por lo anterior se declaró acción de inconstitucionalidad de los artículos 1 y 3 del Decreto 4-2003

promovida por Sergio Fernando Morales Alvarado, en su calidad de Procurador de los Derechos Humanos, en expediente 361-2003 de la Corte de Constitucionalidad, publicado en Diario oficial el 16 de diciembre de 2004 (Constitución de la República de Guatemala, 1985, art.154).

El Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto No. 38-92 del Congreso de la República se encuentra vigente, ya que el artículo 1 del Decreto No. 38-2005 publicado en el Diario Oficial el 26 de mayo de 2005, lo reforma en su artículo 2 en relación al hecho generador del impuesto, puesto que el estado requiere contar con los recursos financieros que le permitan cumplir sus objetivos (Congreso de la República de Guatemala, 1992).

1.3 Antecedentes de bancarización en materia tributaria

La bancarización en materia tributaria se encuentra vigente desde el año 2006. Se estableció en el artículo 20 del Decreto No. 20-2006 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, donde indicaba lo siguiente: Artículo 20. Efectos tributarios. Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a cincuenta mil quetzales (50,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo. Dichos pagos también podrán realizarse utilizando tarjeta de crédito o de débito, independientemente de la documentación legal que corresponda (Congreso de la República de Guatemala, 2006, art. 20).

Las operaciones que generen obligación tributaria y que se realicen por medio de permuta, mutuo de bienes no dinerarios y otro tipo de actos en los que no pueda utilizarse los medios de pago establecidos por el sistema bancario, deberán

formalizarse en escritura pública (Congreso de la República de Guatemala, 2006, art 20).

El artículo 21 del Decreto No. 20-2006 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria indicaba que se debía conservar los archivos contables por el plazo de cuatro años, estados de cuenta bancarios, así como de tarjetas de crédito, o cualquier documentos que comprobara la operación bancaria efectuada. Las personas obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, debían registrar los pagos efectuados (Congreso de la República de Guatemala, 2006, art. 21).

Posteriormente el Decreto No. 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, en el artículo 27 reformó el artículo 20 del Decreto No. 20-2006, el cual cambiaba el monto de bancarización de Q50,000.00 a Q30,000.00. El artículo estableció lo siguiente:

Artículo 20. Efectos tributarios. Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, a partir de treinta mil Quetzales (30,000.00), deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema (Congreso de la República de Guatemala, 2012, art. 27).

Para efectos de este artículo, se entenderá que existe una sola operación cuando se realicen pagos a un mismo proveedor durante un mes calendario, o bien cuando en una operación igual o superior al monto indicado en el párrafo anterior, el pago se efectúe parcialmente o se fraccione el mismo. En ambos casos deben utilizar los medios indicados, de lo contrario el gasto no se considerará deducible y tampoco generará derecho a crédito fiscal.

El artículo 79 del Decreto No. 22-2014 pretendió establecer nuevamente el monto de bancarización en Q50,000.00, pero su objetivo no se concretó debido a que en

la redacción mencionó que se reforma el Decreto 20-2009 en lugar de mencionar Decreto No. 20-2006.

El artículo 27 del Decreto No. 4-2012 fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad, lo que produjo que el 4 de octubre de 2012, la Corte de Constitucionalidad lo dejara en suspenso. La misma Corte declaró sin lugar la acción de inconstitucionalidad y revocó la suspensión (Corte de Constitucionalidad, expediente 2836-2012).

Con la reforma del artículo 63 del Decreto No. 10-2002 Ley de bancos y grupos financieros, reformado por el Decreto No. 37-2016 Fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, artículo 48, indica la confidencialidad de operaciones, donde los directores, gerentes, representantes legales, funcionarios y empleados de los bancos, no podrán proporcionar información a ninguna persona, individual o jurídica, pública o privada, que tienda a revelar el carácter confidencial de la identidad de los depositantes de los bancos, instituciones financieras y empresas de un grupo financiero.

Se exceptúa de dicha confidencialidad a la Junta Monetaria, al Banco de Guatemala, a la Superintendencia de Bancos y a la Superintendencia de Administración Tributaria, quienes no podrán revelar la información a que se refiere dicho artículo.

A partir del 23 de febrero 2017 la Superintendencia de Administración Tributaria tiene acceso a la información bancaria y financiera en poder de terceros, por lo que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, deben registrar sus cuentas bancarias e inversiones en los registros contables, asimismo documentar todas sus operaciones (Congreso de la República de Guatemala, 2016, art. 62).

1.4 Antecedentes del incumplimiento tributario en las estaciones de servicio

El problema que tienen las estaciones de servicio para cumplir con sus obligaciones se origina en la legislación aplicada a la comercialización, así como la falta de cultura tributaria.

Uno de los problemas de la liberación de los combustibles en 1996 fue que las compañías más grandes incrementaron sus estaciones de servicio en puntos estratégicos, los cuales perjudicaron las gasolineras de bandera blanca. Las empresas de alto poder económico han comprado gasolineras manejadas individualmente, lo cual es una desventaja para el comerciante individual, quien no cuenta con recursos para competir (Hernández, 2001, p. 9).

Esta situación repercute en la baja de los márgenes de ganancia y la necesidad de disminuir costos, al mismo tiempo no se cuenta con la capacidad económica para contar con asesores que los orienten en el cumplimiento de sus obligaciones.

Siendo los impuestos una de las fuentes de ingreso más importantes para el estado, el cual tiene el objetivo de satisfacer las necesidades de los ciudadanos, existen contribuyentes que no se preocupan en cumplir adecuadamente el pago de los tributos, porque lamentablemente en muchas ocasiones el gobierno no demuestra transparencia y eficiencia en el gasto público lo que ocasiona falta de cultura tributaria.

Por esta razón la Superintendencia de Administración Tributaria promueve la cultura tributaria la cual considera como una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal. Actualmente brinda diferentes modalidades de capacitación y formación a ciudadanos que deseen fortalecer sus conocimientos tributarios (Superintendencia de Administración Tributaria, [SAT], 2018, párr. 1).

2. MARCO TEÓRICO

El Marco Teórico contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación relacionada con Metodología para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala.

2.1 Estaciones de servicio

Estación de servicio o gasolinera 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” (Ley de comercialización de hidrocarburos, 1997, art. 3).

Los productos que más venden en una estación de servicio son los combustibles superior y regular, así como diésel, aceites lubricantes, aditivos y otros. Debido a la competencia de precios y reducción de márgenes de ganancia, algunos propietarios ofrecen servicios menores de taller, tiendas de conveniencia y transporte de combustibles, con el objetivo de aprovechar al máximo el uso de sus instalaciones.

Expendedor: “Es toda persona individual o jurídica autorizada para operar una o más estaciones de servicio o expendios de GLP” (Ley de comercialización de hidrocarburos, 1997, art. 3).

Gasolineras son 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 servicio son establecimientos que adicional a vender combustibles para vehículos también prestan servicios de lavado, engrasado, cambio de aceite y otros servicios relacionados (Mungía, 2009, p. 1).

Las estaciones de servicio 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. En sus instalaciones deben de incluir un área de administración y sala de ventas, tanques de almacenamiento y descargas de combustibles, islas y bombas de despacho al público, pista de circulación de vehículos y otros servicios conexos para el automovilista (Ley de comercialización de hidrocarburos, 1997, art. 24).

Deben utilizar como unidad de medida para la venta de combustibles, el galón americano equivalente a 3.785 litros a la temperatura ambiente (Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, 1992, art. 12 "A").

2.1.1 Categoría de las estaciones de servicio

El Acuerdo gubernativo, No. 522-99 Reglamento a la ley de comercialización de hidrocarburos, art. 8, establece que las estaciones de servicio tendrán la siguiente clasificación: "Categoría A-1, aquellas instalaciones para consumo propio cuya capacidad de almacenamiento de petróleo y/o productos petroleros sea menor o igual a seiscientos (600) galones. Categoría A, aquellas instalaciones cuya capacidad de almacenamiento de petróleo y/o productos petroleros, sea mayor de seiscientos (600) galones y hasta cuarenta mil (40,000) galones. Categoría B, aquellas instalaciones cuya capacidad de almacenamiento de petróleo y/o productos petroleros, sea mayor a cuarenta mil (40,000) galones".

2.1.2 Licencia de las estaciones de servicio

Como señala el Acuerdo gubernativo, No. 522-99 Reglamento a la ley de comercialización de hidrocarburos, art. 26 "La persona interesada en instalar y operar instalaciones de estación de servicio, expendio de GLP para uso automotor o envasado en cilindros metálicos portátiles, previamente deberá obtener la

respectiva licencia; cumpliendo con lo establecido en la Ley y el presente Reglamento. En las estaciones de servicio y expendios de GLP para uso automotor, deberán venderse los productos al detalle, al público en general”.

El Decreto 109-97, Ley de comercialización de hidrocarburos establece en el artículo 24. “LICENCIA DE ESTACIÓN DE SERVICIO Y DE EXPENDIO DE GLP para las estaciones de servicio, así como para los expendios de GLP, se debe solicitar licencia para instalar y operar depósito de productos petroleros para la venta al público, tramitándose ante la Dirección, conteniendo los datos de identificación del solicitante y dirección para recibir notificaciones, acompañando copias legalizadas de documentos citados en dicho artículo”.

2.1.3 Protección del medio ambiente

El medio ambiente está formado por elementos naturales y artificiales, son modificados por la acción humana. Es el entorno que condiciona la forma de vida de la sociedad, por eso es importante la protección del medio ambiente, que permita reducir la contaminación, ahorrar energía y conservar los diferentes recursos naturales (Ecología y cuidado del medio ambiente, s.f, párr. 3).

El decreto 109-97 Ley de Comercialización de Hidrocarburos, artículo 44, contiene la protección del medio ambiente y señala: “CALIDAD DE LOS COMBUSTIBLES. En las especificaciones de calidad del aceite combustibles para motores diesel, para uso automotriz, el contenido de azufre en ningún caso debe exceder las cinco décimas por ciento en masa, el contenido de agua y sedimento no debe exceder las cinco centésimas en porcentaje en volumen y la temperatura máxima al recuperar el noventa por ciento de su destilación no debe exceder los trescientos cincuenta grados centígrados; para las gasolinas de uso automotriz el contenido de azufre no debe exceder las quince centésimas en porcentaje en masa y el contenido del plomo no debe exceder las trece milésimas de gramo por litro.

En las publicaciones anuales de la nómina de productos, la Dirección debe actualizar los valores de estas y otras sustancias, así como las propiedades físico-químicas de los productos petroleros, con el propósito de proteger la vida y el ambiente”.

“Legislación aplicable. En la planificación y operación de proyectos de refinación, transformación y la cadena de comercialización de petróleo y productos petroleros, se deben acatar las leyes sobre protección ambiental” (Ley de Comercialización de Hidrocarburos, 1997, art. 45).

El Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales, Acuerdo Ministerial No.199-2016, en el artículo 1 contiene el listado taxativo de proyectos, obras, industrias o actividades, donde indica en la fila No. 251 diseño, construcción y operación de gasolineras, como categoría de alto a moderado impacto ambiental potencial.

2.1.4 Seguros por riesgos potenciales en las estaciones de servicio

El Acuerdo gubernativo No. 522-99 señala que: “Los titulares de las licencias para efectuar operaciones relacionadas con la refinación, transformación, procesamiento, tratamiento, reciclaje, almacenamiento, transporte, estación de servicio y expendio de petróleo y/o productos petroleros, deben contratar seguros por los riesgos potenciales a los que está expuesto el desarrollo de sus actividades. Los seguros se contratarán con empresas aseguradoras que operen legalmente en el país, y deben cubrir las responsabilidades por daños a terceros, a bienes materiales y al medio ambiente”. (Reglamento de la ley de comercialización de hidrocarburos, 1999, art. 59).

2.1.5 Exhibición de precios de los combustibles

El manejo de precios en Guatemala no depende totalmente de los importadores, porque ellos compran en un mercado internacional, donde la oferta y demanda la determinan los gobiernos de los países pertenecientes a la Organización de

Países Exportadores de Petróleo (OPEP). Es por esta razón que la inestabilidad política de estos países incide de manera directa en el precio del crudo, que es el primero en la cadena de valores que encierra el precio de los combustibles.

El Acuerdo gubernativo, No. 522-99 Reglamento a la ley de comercialización de hidrocarburos (1999, art. 64) indica que “En las estaciones de servicio y expendios de GLP para uso automotor, debe colocarse rótulos que indiquen los precios de los combustibles que se expenden por servicio completo, y a la par de éstos, se colocarán rótulos con los precios de los combustibles que se expenden por auto servicio 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 serán de un tamaño que permitan la lectura normal a la distancia de 50 metros” (Reglamento a la ley de comercialización de hidrocarburos, 1999, art. 64).

2.2 Sistema tributario de Guatemala

Los recursos que el Estado necesita para garantizar a todos los habitantes del país, la salud, educación, seguridad y tranquilidad, provienen en su mayoría de los impuestos pagados por la población.

2.2.1 Importancia de un sistema tributario

Un sistema tributario constituye una estructura institucional legalmente establecida, que define el conjunto de normas tributarias, principios, que permita incrementar la recaudación, disminuir los costos de administración y fiscalización, con el fin de obtener los recursos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines y promover el crecimiento económico.

“Todos los países necesitan contar con un sistema tributario que les permitan obtener los ingresos necesarios para el funcionamiento del aparato estatal, atención de las necesidades sociales de carácter público y cumplimiento de la política social y económica del estado” (Lemus, 2014, p. 33).

2.2.2 Tributos que integran el sistema tributario

Los sistemas tributarios son diferentes pero tienen características en general. Cada sistema impositivo responde a ciertos factores de la sociedad a la que pertenece.

El Decreto No. 6-91 indica que los “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (Código Tributario, 1991, art. 9).

Con respecto a las clases de tributos señala que: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras” (Código Tributario, 1991, art. 10).

2.2.2.1 Impuestos

El Decreto No. 6-91 dice lo siguiente: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” (Código Tributario, 1991, art. 11).

Los impuestos se dividen en directos e indirectos:

- 1 Impuestos directos: son los impuestos que soporta directamente el contribuyente y que no pueden ser trasladados a otra persona, es aplicado al patrimonio o riqueza, son progresivos, es decir, a más ingreso más impuesto. Entre estos impuestos están: Impuesto sobre la renta, sobre circulación de vehículos, sobre inmuebles, impuesto de solidaridad y herencias, legados y donaciones.
- 2 Impuestos indirectos: son los que se trasladan a otra persona, son independientes de la situación personal de cada contribuyente. Se mencionan los siguientes: Impuesto al valor agregado, distribución de

petróleo, distribución de bebidas alcohólicas, al tabaco, distribución de cemento.

2.2.2.2 Arbitrios

Como Arbitrio se entiende “El impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades” (Código Tributario, 1991, art. 12).

2.2.2.3 Contribución especial y contribución por mejoras

Dentro de la legislación guatemalteca está regulado lo siguiente: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales” (Código Tributario, 1991, art. 13).

“Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado” (Código Tributario, 1991, art. 13).

2.2.3 Relación jurídico tributaria

El Decreto 6-91 del Congreso de la República, contempla en el artículo 14 la definición de obligación tributaria y lo expone como: “un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales (Código Tributario, 1991, art. 14).

El vínculo jurídico regido por medio de leyes está indicado en la Constitución Política de la República de Guatemala el cual señala: “Corresponde con

exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, art. 239).

2.2.3.1 Sujeto activo

La obligación tributaria se crea entre el Estado y un sujeto pasivo, como lo referencia el Decreto 6-91: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo” (Código Tributario, 1991, art. 17).

El sujeto activo se constituye como el ente que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo. Puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma, es decir, cualquier ente de carácter público que se encuentre facultado conforme la ley, para cobrar tributos.

El Decreto No. 1-98, señala lo siguiente: “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios” (Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, art. 1).

Asimismo la citada ley establece entre sus objetos: “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la

evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes” (Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, art. 3).

2.2.3.2 Sujeto pasivo

El artículo 18 del Decreto No. 6-91 señala lo siguiente: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable” (Código Tributario, 1991, art. 18).

En general el sujeto pasivo del tributo es el sujeto que ha dado nacimiento a la obligación, pero en ciertos casos particulares, la ley tributaria atribuye la condición de sujeto pasivo obligado al pago de la prestación a persona distinta del primero.

“Obligaciones de los sujetos pasivos. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso” (Código Tributario, 1991, art. 23).

2.2.3.3 Hecho generador de la obligación tributaria

“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” (Código Tributario, 1991, art. 31).

Es la relación jurídica o de hecho que la ley establece y que al ser realizada por un sujeto pasivo, genera la obligación tributaria.

“La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando "hecho imponible", debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales” (Villegas, 2001, p. 272).

El contribuyente tiene que cumplir con las obligaciones tributarias que están establecidas en la ley. El incumplimiento de las obligaciones, conlleva a que la administración tributaria imponga alguna sanción administrativa, multa e incluso inicie algún juicio para garantizar que el sujeto pasivo acate las obligaciones.

Todo contribuyente debe de cumplir con dos tipos de obligaciones, formales y materiales. Las obligaciones formales las establece el artículo 112 del Código Tributario “Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:

a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.

b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.

c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.

d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.

2. *Derogado.

3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.

5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.

6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.

7. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código”.

Las obligaciones materiales se refieren al pago de los impuestos. El artículo 36 del Decreto No. 6-91 Código tributario establece: “Efecto del pago y medios de garantizarlo. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere”.

2.2.3.4 Infracciones tributarias

Las infracciones tributarias se constituyen en el momento en que el contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales ya sean sustantivas o formales. Es importante mencionar que algunas de las infracciones establecidas en el ordenamiento jurídico tributario de Guatemala, tienen la calidad de responsabilidades administrativas, por lo cual se emplea el procedimiento administrativo para su ejecución.

El Decreto No. 6-91 conceptualiza las infracciones tributarias como “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal,

constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal” (Código Tributario, 1991, art. 69).

En los casos de infracciones tributarias, las sanciones serán impuestas por los propios órganos administrativos, mientras que los delitos serán sancionados por los órganos judiciales competentes.

Algunas infracciones tributarias son la mora, la omisión de tributos, resistencia a la acción fiscalizadora, entre otras (Código Tributario, 1991, art. 71).

Se considera importante describir la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, la cual se encuentra en el Decreto No. 6-91 donde indica: “Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero” (Código Tributario, 1991, art. 93).

También constituye resistencia cualquier acción u omisión que le obstaculice el acceso a los libros, documentos y archivos, que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección de cualquier local, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias (Código Tributario, 1991, art. 93).

La sanción corresponde a multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal (Código Tributario, 1991, art. 93).

El Decreto No. 17-73 del Congreso de la República establece como delito la Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, el cual señala: “Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables” (Código Penal, 1973, art. 358 “D”).

El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise. (Código Penal, 1973, art. 358 “D”).

Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional (Código Penal, 1973, art. 358 “D”).

2.2.4 Principios constitucionales del sistema tributario

De conformidad con el artículo 135 de la Constitución de la República de Guatemala, son deberes de los guatemaltecos, contribuir con los gastos públicos, en forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes. De aquí se deriva el poder tributario, el cual está limitado por los principios constitucionales. “Corresponde al

Congreso de la República decretar, reformar y derogar las leyes” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, art. 171).

2.2.4.1 Principio de legalidad

“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, art 239).

El artículo 239 tiene estrecha relación con el Artículo 171 inciso c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica que entre otras atribuciones del Congreso está la de “Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”.

El principio de legalidad debe estar normado en la ley, tener vigencia dentro de un ordenamiento jurídico y certeza jurídica.

2.2.4.2 Principio de capacidad de pago

La Carta Magna señala que el principio de capacidad de pago debe ser justo y equitativo. “Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, art 243).

Este principio pretende resaltar que el impuesto establecido esté ligado con los ingresos económicos y poder adquisitivo que perciba el contribuyente, dependiendo su capacidad de pago, y así evitar que el fisco grave la mayor parte o totalidad de las rentas de los contribuyentes.

Es importante mencionar que este principio tiene relación con el principio de igualdad, porque existe una gran diferencia entre los pequeños y grandes contribuyentes, toda vez que dependiendo del capital económico que posea cada uno de ellos, así será su capacidad contributiva ante la administración tributaria.

2.2.4.3 Principio de igualdad

La Constitución Política de la República de Guatemala (1985), refiere: En el artículo 4. Que todos los seres humanos son iguales y que por lo mismo tienen los mismos derechos y responsabilidades. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. En el artículo 135. Que todos deben de contribuir con la carga de los gastos públicos.

2.2.4.4 Principio de justicia y equidad

Todos los contribuyentes deben de participar con sus impuestos, para cumplir con el gasto público. Según los ingresos de cada persona, así será la proporción de impuestos que le correspondan. El principio de justicia y equidad busca congruencia de las responsabilidades de cada persona, como de la capacidad de pago.

En el artículo 243 de la Constitución Política de la República (1985) señala en el primer párrafo que “el sistema tributario debe ser justo y equitativo”, para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.

2.2.4.5 Principio de no confiscación

Confiscar es privar a una persona de sus bienes y aplicarlos al fisco, de manera que un tributo es confiscatorio cuando la carga es tan excesiva que priva a las personas de sus bienes. Con este principio se trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico (Monterroso, 2005, pág. 54).

El Derecho Tributario se encuentra inspirado en el principio de no confiscación el cual se encuentra establecido en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1985). El artículo 41 establece: “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”. El artículo 243 señala: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”. Un tributo es confiscatorio siempre y cuando atente contra la capacidad de pago del contribuyente, o que afecte en gran medida su riqueza o sus bienes. Asimismo las multas no deben ser mayores al monto del impuesto dejado de pagar.

2.2.4.6 Principio de no doble o múltiple tributación

Este derecho constitucional contiene lo siguiente: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco” (Constitución Política de la República de Guatemala 1985, art 243).

El Estado debe cuidar para que un mismo hecho generador de un tributo no sea gravado dos o más veces, así también velar para que un ente impositivo no establezca dos o más gravámenes sobre un mismo hecho generador, en un mismo período fiscal, dentro del territorio nacional (Constitución Política de la República de Guatemala 1985, art 243).

2.2.4.7 Principio de irretroactividad de la ley tributaria

Está contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), el cual establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo (Constitución Política de la República de Guatemala 1985, art 15).

El Código Tributario (1991) contempla que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro, y que tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes (Código Tributario, 1991, art. 66).

Se basa en que una ley no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia atrás de un hecho ocurrido cuando no estaba vigente.

2.3 Obligaciones tributarias que rigen el sector de combustibles en las estaciones de servicio

Las principales obligaciones tributarias que todo contribuyente individual o jurídico inscrito legalmente, para desempeñar la actividad del sector de las estaciones de servicios, son las siguientes:

2.3.1 Ley de actualización tributaria Libro I ISR

El impuesto sobre la renta es el tributo que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país (Ley de actualización tributaria, 2012, art.1).

El decreto No. 10-2012 del Congreso de la República, Ley de actualización tributaria, Libro I Impuesto sobre la renta, señala los siguientes artículos, importantes mencionar para este estudio:

Tabla 3
Generalidades de la ley de actualización tributaria

Base Legal	Concepto	Descripción
Título I Disposiciones Generales Capítulo único establecimiento general del impuesto Artículo 1	Objeto del impuesto	El impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.
Artículo 2	Categorías de rentas según su procedencia	Se gravan las siguientes rentas: 1) Las rentas de las actividades lucrativas. 2) Las rentas del trabajo. 3) Las rentas del capital y las ganancias de capital. El impuesto se liquida en forma separada.
Artículo 3	Ámbito de aplicación	Quedan afectas las rentas obtenidas en territorio nacional.

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República, Ley de actualización tributaria, Libro I Impuesto sobre la renta.

Las rentas de fuente guatemalteca son las rentas gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, se mencionan las siguientes:

Tabla 4
Rentas de fuente guatemalteca

Base Legal	Concepto	Descripción
Artículo 4	Rentas de fuente guatemalteca	<p>1. Rentas de actividades lucrativas: todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad. Rentas provenientes de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala. b) La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala. d) El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes. <p>2. Rentas del trabajo: las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.</p> <p>3. Rentas de capital: establece como rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en el país.</p>

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República, Ley de actualización tributaria, Libro I Impuesto sobre la renta.

El hecho generador del impuesto lo constituye la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, residentes en Guatemala (Ley de actualización tributaria, 2012, art. 10).

Entre otras generalidades del impuesto sobre la renta están los regímenes, así como los costos y gastos deducibles y no deducibles, los cuales se encuentran en los siguientes artículos de la ley:

Tabla 5
Regímenes del impuesto sobre la renta

Base Legal	Concepto	Descripción
Título II Rentas de las actividades lucrativas Capítulo IV Regímenes de actividades lucrativas Sección I Regímenes Artículo 14	Regímenes para las rentas de actividades lucrativas	1) Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. 2) Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.
Título II Rentas de las actividades lucrativas Capítulo IV Regímenes de actividades lucrativas Sección III Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas Artículo 21	Costos y gastos deducibles	1. El costo de producción y de venta de bienes. 2. Los gastos incurridos en la prestación de servicios. 3. Los gastos de transporte y combustibles 4. Los sueldos, salarios, aguinaldos, otras remuneraciones en dinero. Así como cuotas patronales del Igss, viáticos, donaciones, indemnizaciones, arrendamientos, depreciaciones y amortizaciones, entre otros.
Artículo 23	Costos y gastos no deducibles	Los que no hayan tenido su origen en el negocio, que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no sean acreditadas con la planilla del IGSS, sumas retiradas en efectivo, entre otros.

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República, Ley de actualización tributaria, Libro I Impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes sujetos al régimen de utilidades de actividades lucrativas aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%), asimismo deben realizar pagos trimestrales como lo indica el artículo 38. Pueden optar por realizar cierres contables parciales de sus actividades de cada trimestre o sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas en el trimestre respectivo (Ley de actualización tributaria, 2012, art. 38).

El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y lo enterará dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda y la liquidación definitiva del impuesto se realiza con la presentación de la declaración jurada anual (Ley de actualización tributaria, 2012, art. 38).

“Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas”. (Ley de actualización tributaria, 2012, art. 43).

El artículo 44 menciona que “Los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, serán los siguientes:

Tabla 6
Tipos impositivos del régimen opcional simplificado sobre ingresos

Rango de renta imponible mensual	Importe Fijo	Tipo impositivo de
Q. 0.01 a Q.30,000.00	Q.0.00	5% sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00

Fuente: Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República, Ley de actualización tributaria, Libro I Impuesto sobre la renta, art. 44.

El artículo 45 define que el período de liquidación es mensual (Ley de actualización tributaria, 2012, art. 45).

2.3.2 Ley del impuesto al valor agregado IVA

El impuesto al valor agregado es el que genera más ingreso para el Estado, lo paga toda persona individual o jurídica que compra algún bien o adquiere un servicio (SAT, 2018, párr. 12).

A continuación, se indican algunos artículos del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del impuesto al valor agregado:

Tabla 7
Generalidades de la ley del impuesto al valor agregado

Base Legal	Concepto	Descripción
Título I Normas Generales Capítulo I de la materia del Impuesto Artículo 1	De la materia del impuesto	Se establece un impuesto al valor agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.
Capítulo II Definiciones Artículo 2	Definiciones	<p>Por venta: todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en territorio nacional.</p> <p>Por servicio: la acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión, entre otros, siempre y cuando no sea en relación de dependencia.</p> <p>Por importación: la entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros para el uso o consumo definitivo en el país.</p> <p>Por exportación: la venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para el uso o consumo en el exterior. Exportación de servicios: la prestación de servicios en el país a usuarios que no tienen residencia en el mismo.</p> <p>Por nacionalización: Se produce en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación.</p> <p>Por contribuyentes: Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estados y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, entre otros.</p> <p>Por período impositivo: Un mes calendario.</p>

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El hecho generador del impuesto lo regula el artículo 3 donde señala la venta o permuta de bienes muebles, la prestación de servicios en el territorio nacional, las importaciones, el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, entre otros (Ley del impuesto al valor agregado, 1992, art. 3).

Entre otras generalidades del IVA se señalan las siguientes:

Tabla 8
Otras generalidades de la ley del impuesto al valor agregado

Base Legal	Concepto	Descripción
Título II Del Impuesto Capítulo V De la tarifa del impuesto Artículo 10	Tarifa única	Los contribuyentes afectos a esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible, deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o servicios.
Título II Del Impuesto Capítulo VII Del débito fiscal Artículo 14	Del débito fiscal	Es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo.
Título II Del Impuesto Capítulo VIII Del crédito fiscal Artículo 15	Del crédito fiscal	Es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.
Título III De la Administración del Impuesto Capítulo II De los documentos por ventas o servicios Artículo 29	Documentos obligatorios	Los contribuyentes están obligados a emitir los siguientes documentos: facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida de inventario, así como notas de débito, notas de crédito, otros documentos autorizados por la Administración Tributaria.
Título III De la Administración del Impuesto Capítulo IV De la declaración y Artículo 40	Declaración y pago del impuesto	Los contribuyentes deberán presentar dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto.

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El régimen de pequeño contribuyente está regulado en el artículo 45 donde indica que las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) en un año calendario pueden inscribirse en dicho régimen.

El Decreto 27-92 Ley del impuesto al Valor Agregado (1992, art. 47) indica que “la tarifa aplicable en el Régimen de Pequeño Contribuyente será de cinco por ciento (5%) sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestación de servicios que

obtenga el Contribuyente inscrito en este régimen, en cada mes calendario”. (Ley del impuesto al valor agregado, 1992, art. 47).

2.3.3 Ley del impuesto de solidaridad ISO

Las personas individuales y jurídicas afiliadas al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos, tienen la obligación del pago del impuesto de solidaridad. A continuación algunos artículos que la norma detalla:

Tabla 9

Generalidades de la ley del impuesto de solidaridad

Base Legal	Concepto	Descripción
Artículo 3	Hecho generador	La realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios.
Artículo 4	Exenciones	Entre las exenciones se encuentran los sujetos pasivos que inicien actividades empresariales, durante los primeros cuatro trimestres de operación.
Artículo 6	Período impositivo	El período es trimestral y se computará por trimestre calendario.
Artículo 7	Base imponible	La que sea mayor entre: a) La cuarta parte del monto del activo neto o b) la cuarta parte de los ingresos brutos.
Artículo 8	Tipo impositivo	El tipo impositivo es del uno por ciento (1%).
Artículo 10	Pago del impuesto	El impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario.
Artículo 11	Acreditación	a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. b) Los pagos trimestrales del impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad.

2.3.4 Ley del impuesto a la distribución de combustibles IDP

El impuesto sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, están afectos por la distribución dentro del territorio nacional (Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, 1992, art. 1)

Las tasas del impuesto son las siguientes:

Tabla 10
Tasas del impuesto a la distribución de combustibles

Producto	Tasa
Gasolina superior	Q4.70
Gasolina regular	Q4.60
Gasolina de aviación	Q4.70
Diesel y gas oil	Q1.30
Kerosina (DPK)	Q0.50
Kerosina para motores de reacción (Avjet turbo fuel)	Q0.50
Nafta	Q0.50
Gas licuado de petróleo (gas propano, butano, metano y similares) a granel y en carburación	Q0.50

Fuente: Decreto No. 38-92 del Congreso de la República, Ley del IDP, artículos 12 "A" y 12 "B".

La base de cálculo se fijará de conformidad con el galón americano de 3.785 litros, a la temperatura ambiente.

Otra de las obligaciones consiste en presentar una declaración de los movimientos mensuales en galones donde la ley indica lo siguiente: "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 detallen las compras, ventas, incluso las realizadas a 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 (10) primeros días calendario del mes siguiente al mes que se declara”. (Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, 1992, art. 16 “A”).

Cabe destacar que el monto del Impuesto a la distribución de Petróleo Crudo y Combustible Derivados del Petróleo, no formará parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado (Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, 1992, art. 15).

2.4 Acceso a la información bancaria de los contribuyentes

Como lo regula el Decreto 37-2016 Ley para el fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria (2016, art. 1) busca incrementar los controles internos de la SAT dirigidos a su propio personal, así como también tener herramientas que le permitan adentrarse más a fondo en la revisión de las cuentas de los contribuyentes.

Además, regula las reformas a la Ley Orgánica de la SAT (1998, art. 21 bis) donde señala que el Directorio ya no tiene la función de conocer ni resolver los recursos administrativos, le compete exclusivamente a un nuevo ente como lo es El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.

Entre las modificaciones está la Ley de Bancos (2002, art. 63) se refiere a que dichas entidades pueden proporcionar información bancaria a la SAT. Por tal motivo se deben implementar nuevas medidas de control bancario y contabilizar toda información financiera y llevar conciliaciones bancarias. En el Código Tributario (1991, art. 93) destaca la sanción de resistencia a la acción fiscalizadora, como lo es, el no reportar en la contabilidad las cuentas bancarias del contribuyente, y así mismo se establece que la SAT está facultada para pedir la revelación de información bancaria de los contribuyentes, a través de juez competente.

2.4.1 Objetivos del acceso a la información bancaria

A continuación, se citan algunos de los objetivos que tiene la SAT al requerir la información de los movimientos bancarios:

- 1 Cumplimiento de estándares internacionales.
- 2 Evitar la competencia desleal.
- 3 Eliminar progresivamente la economía informal.
- 4 Combatir el lavado de dinero u otros ilícitos.
- 5 Incrementar la recaudación tributaria.

2.4.2 Alcance del acceso a la información bancaria

La Superintendencia de Administración Tributaria puede requerir a las entidades sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos, cooperativas de ahorro y crédito, entidades de microfinanzas, información sobre movimientos bancarios, transacciones, inversiones, activos disponibles u otras operaciones, bajo la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución de la República (Ley para el fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la SAT, 2016, art. 52).

2.4.3 Procedimiento para la obtención de la información bancaria

Para iniciar el proceso de obtención de la información financiera, la Superintendencia de Administración Tributaria debe tener una duda razonable, concepto que menciona la ley, pero no lo describe.

Según el criterio de SAT tendrá duda razonable por alguna denuncia donde no se emitan facturas, el resultado de un proceso de fiscalización o inconsistencias como: diferencias ingresos IVA e ISR; variación de ingresos y egresos de un

período a otro; pérdidas operacionales consecutivas; empresas sin realidad económica; importaciones no declaradas en el IVA.

El Decreto No. 37-2016, Art. 52, adiciona el artículo 30 “C” al Decreto No. 6-91 Código Tributario (1991), donde indica el procedimiento para requerir la información financiera. Se muestra a continuación de forma resumida:

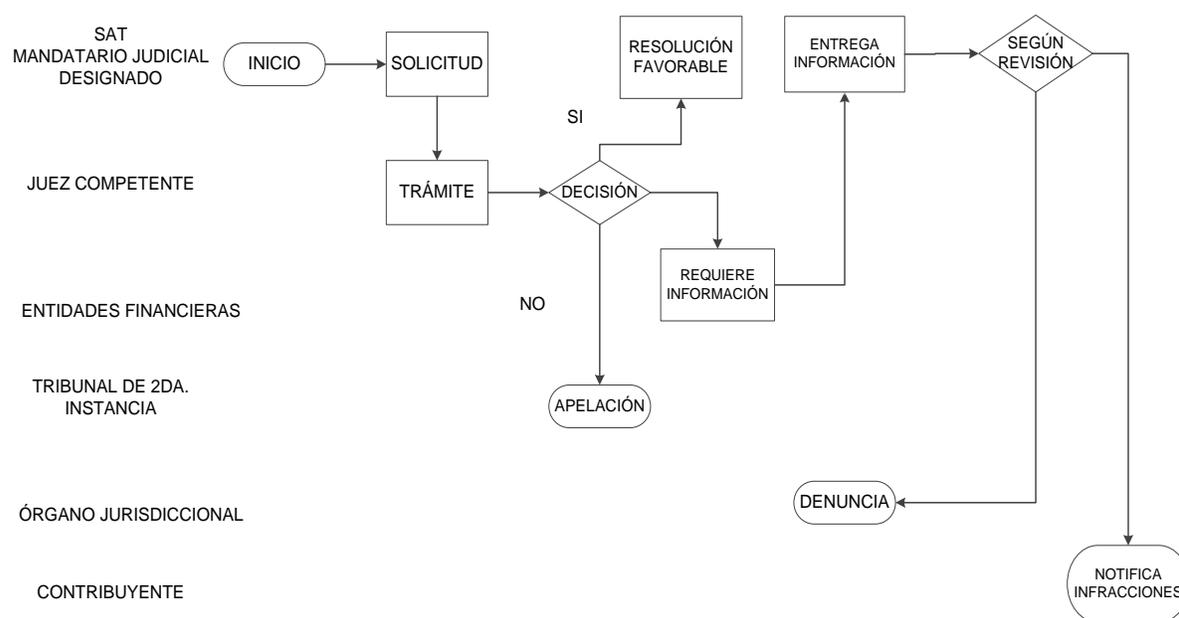


Figura 1. Procedimiento para obtener la información financiera

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 37-2016 del Congreso de la República, Ley para el fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la SAT, art. 52.

El 9 de agosto de 2018 fue publicado en el Diario de Centro América, el expediente No. 3267-2018 que contiene la resolución de la Corte de Constitucionalidad, de suspender de manera provisional el artículo 52 del Decreto No. 37-2016 del Congreso de la República, el cual adicionó el artículo 30 “C” al Decreto No. 6-91 del Código Tributario (Corte de Constitucionalidad, expediente 3267-2018). (Anexo 1).

3. METODOLOGÍA

Este capítulo contiene la metodología de investigación que explica en detalle de qué y cómo se hizo para resolver el problema de la investigación relacionado con el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio de combustibles.

3.1 Definición del problema

El problema de investigación tributario identificado para el sector de las estaciones de servicio, que laboran de forma independiente, se refiere a que tienen dificultad para cumplir con la ejecución de las obligaciones tributarias, relativo al ISR, IVA, ISO e IDP, así como la falta del registro contable de las cuentas bancarias, afectando la elaboración de conciliaciones bancarias, lo que ocasiona posibles sanciones.

3.2 Delimitación del problema

- 1 Unidad de análisis: empresas del sector comercial de combustibles en el municipio de Guatemala.
- 2 Ámbito geográfico: municipio de Guatemala.
- 3 Período histórico: año 2013 al 2017.

3.3 Justificación del problema

La justificación demuestra la importancia y necesidad de cumplir con las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio que tienen bajo su responsabilidad el manejo operacional y legal del negocio, para evitar sanciones como resistencia a la acción fiscalizadora y contar con la información financiera sin inconvenientes.

3.4 Objetivos

Los objetivos constituyen los propósitos o fines de la investigación relacionada con metodología para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala.

3.4.1 Objetivo general

Diseñar una metodología para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, relativo al ISR, IVA, ISO e IDP, así como el debido registro contable de las cuentas bancarias e inversiones que tengan en los distintos bancos o grupos financieros de la república de Guatemala, para que la información financiera a la que tenga acceso la Superintendencia de Administración Tributaria sea transparente, certera y evitar sanciones en relación con la resistencia a la acción fiscalizadora.

3.4.2 Objetivos específicos

- 1 Determinar si existe el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionado con los impuestos ISR, IVA, ISO e IDP.
- 2 Comprobar si registran las cuentas bancarias e inversiones en la contabilidad.
- 3 Establecer los lineamientos operativos en una metodología adecuada para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.5 Hipótesis

La implementación de la metodología de procesos operacionales para la ejecución de los tributos relativos al ISR, IVA, ISO e IDP, así como el debido registro de las cuentas bancarias e inversiones en la contabilidad, incrementa el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias y evita ser sancionados por resistencia a la acción fiscalizadora.

3.5.1 Especificación de variables

La especificación de variables de la hipótesis es la siguiente:

Variables independientes

- 1 Metodología que utilizan las estaciones de servicio para el cumplimiento de impuestos.
- 2 Registro contable de cuentas bancarias.
- 3 Leyes tributarias vigentes.

Variables dependientes

- 1 Transparencia en operación
- 2 Evita omisos
- 3 Evita sanciones
- 4 Presentaciones en tiempo
- 5 Tener certeza tributaria

3.6 Sujetos del estudio

La población total para el presente estudio fue de 98 estaciones de servicio independientes que operan en el municipio de Guatemala, según las estadísticas de la Dirección General de Hidrocarburos. La elección de la muestra no probabilística se eligió con base en el criterio del investigador, se dirigió a gerentes financieros y contadores de 30 estaciones de servicio en el municipio de Guatemala. La muestra estaba constituida de la siguiente forma:

1	Gerentes financieros	7
2	Contadores	23
	Total sujetos	30

3.7 Método científico

El método científico es el fundamento de la presente investigación con un enfoque cuantitativo. Se utilizaron las fases del método deductivo, que va de lo general a lo particular.

- 1 Fase indagatoria: Por medio de la cual se consultaron los documentos que permitieron obtener la información necesaria para la investigación.
- 2 Fase demostrativa: Se comprobaron las variables expuestas en la hipótesis, confrontada la realidad, con los procesos de análisis, síntesis, comparación.
- 3 Fase expositiva: Se desarrolló a través del trabajo de investigación presentado en el informe de tesis.

Se inició con la información general de las estaciones de servicio objeto de estudio; los resultados obtenidos de los cuestionarios y las boletas de entrevistas se tabularon en hojas electrónicas y se analizaron los aspectos más importantes. Se clasificó la información atendiendo las variables del estudio y por último se redactó el informe final con base en el análisis de los datos, adicional las conclusiones y recomendaciones.

3.8 Técnicas de investigación aplicadas

Las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas en la presente investigación, permitieron recopilar, analizar y organizar la información relacionada con el tema objeto de estudio.

3.8.1 Técnicas de investigación documental

Se realizó una revisión bibliográfica y se utilizaron las técnicas de lectura analítica, subrayado, resumen, citas, en libros, revistas, manuales, tesis, informes y otros documentos de forma física, digital, visual y auditiva, lo que permitió documentar la información como referencia técnica dentro del marco teórico.

3.8.2 Técnicas de investigación de campo

Las técnicas de investigación de campo que se utilizaron para confirmar la hipótesis fueron:

- 1 El cuestionario: documento en el cual se recopiló la información por medio de preguntas concretas (abiertas y cerradas) aplicadas a la muestra establecida, considerando la investigación de 30 estaciones de servicio independientes. (Anexo 2).
- 2 La entrevista: se auxilió de un modelo de entrevista estructurada que se trasladó a gerentes y contadores de la muestra de las estaciones de servicio, con lo cual se obtuvo información relacionada con los registros contables y obligaciones tributarias. (Anexo 3).

3.8.3 Resumen del procedimiento

Se recopiló la información de los cuestionarios y de las entrevistas realizadas a las 30 estaciones de servicio independientes (de bandera blanca), objeto de estudio que se ubican en el municipio de Guatemala. En una hoja electrónica se concentró la información. Se clasificó atendiendo a cada una de las variables de la investigación. Se realizó el análisis de la información y se procedió a elaborar el informe de tesis que incluye conclusiones y recomendaciones de la investigación, donde se estableció una metodología de lineamientos operativos para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. DEBIDO CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y REGISTRO CONTABLE DE LAS CUENTAS BANCARIAS EN LAS ESTACIONES DE SERVICIO

De acuerdo con las preguntas enunciadas en el cuestionario y entrevistas que se realizaron a gerentes financieros y contadores concedores del tema, se presentan los resultados de la investigación y análisis de la elaboración del informe de tesis respecto del cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias en relación con el ISR, IVA, ISO e IDP, así como el registro de las cuentas bancarias e inversiones, en la contabilidad de las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala.

El desarrollo de los resultados de la investigación es el siguiente:

- 1 Preguntas formuladas en orden según cuestionario elaborado, dirigidas y respondidas por 7 gerentes financieros y 23 contadores, de las 30 estaciones de servicio objeto de estudio. Contiene preguntas abiertas y cerradas de los aspectos más relevantes en el ámbito fiscal, con la finalidad de conocer la forma de ejecución de las obligaciones tributarias. (Ver modelo de cuestionario en anexo 2).
- 2 Gráficas que muestran los niveles de las respuestas obtenidas.
- 3 Se incluye la respuesta y el análisis de los resultados de la investigación.
- 4 Información importante de las entrevistas realizadas a gerentes y contadores de las 30 estaciones de servicio objeto de estudio, para sustentar el análisis financiero proporcionado por las empresas del sector comercial de combustibles, para la realización de la metodología de procesos operacionales. (Ver modelo de entrevista en anexo 3).

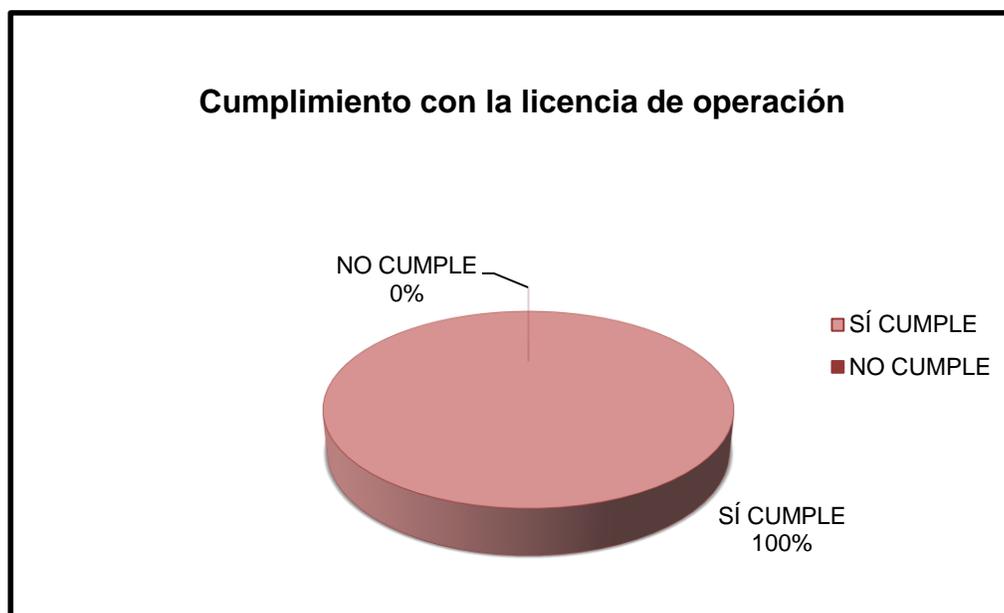
Las estaciones de servicio están regidas por obligaciones formales y sustanciales de varios impuestos como: el impuesto sobre la renta (ISR), el impuesto al valor

agregado (IVA), el impuesto de solidaridad (ISO), así como el impuesto de distribución de combustibles (IDP). Estos impuestos son comunes para todas las empresas que tienen actividades lucrativas en el país, excepto el IDP, el cual afecta únicamente a las empresas que comercializan petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.

Pregunta 1

¿Las estaciones de servicio cumplen con las siguientes obligaciones, licencia de operación, seguros por riesgos potenciales, rótulos donde exhiben los precios, estudio de impacto ambiental?

Gráfica 1



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

El 100% de la muestra informa que cumplen con la licencia de operación, con el seguro respectivo, con la exhibición de precios en rótulos, así como con el estudio de impacto ambiental. Este último surge como una obligación a partir del año 2016

y se encuentra decretado en el listado taxativo del Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales.

Los informantes manifestaron que se encuentran vigentes en el registro de establecimientos de la ventanilla de emisión de licencias como operadores de comercialización. Dato que fue corroborado en la página del Ministerio de Energía y Minas.

Manifestaron que el Ministerio de Energía y Minas a través de la Dirección General de Hidrocarburos, constantemente los fiscaliza para garantizar la correcta aplicación de la ley, les solicita los requisitos mencionados con anterioridad, así como la tabla de calibración de los tanques de almacenamiento de los productos.

Análisis:

Las estaciones de servicio deben cumplir con la respectiva licencia de operación de acuerdo con el Decreto No. 109-97 Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Art. 24, así como con los seguros por riesgos potenciales, rótulos donde exhiben los precios y el estudio de impacto ambiental, establecidos en el Acuerdo gubernativo, No. 522-99 Reglamento a la ley de comercialización de hidrocarburos.

La peculiaridad que tienen las sanciones para el tema de hidrocarburos es con base en unidad de multa. El artículo 40 del Decreto No. 109-97 Ley de Comercialización de Hidrocarburos, establece que para la aplicación de las sanciones a las infracciones, se establece la unidad de multa cuyo valor es de un mil quetzales (Q.1,000.00).

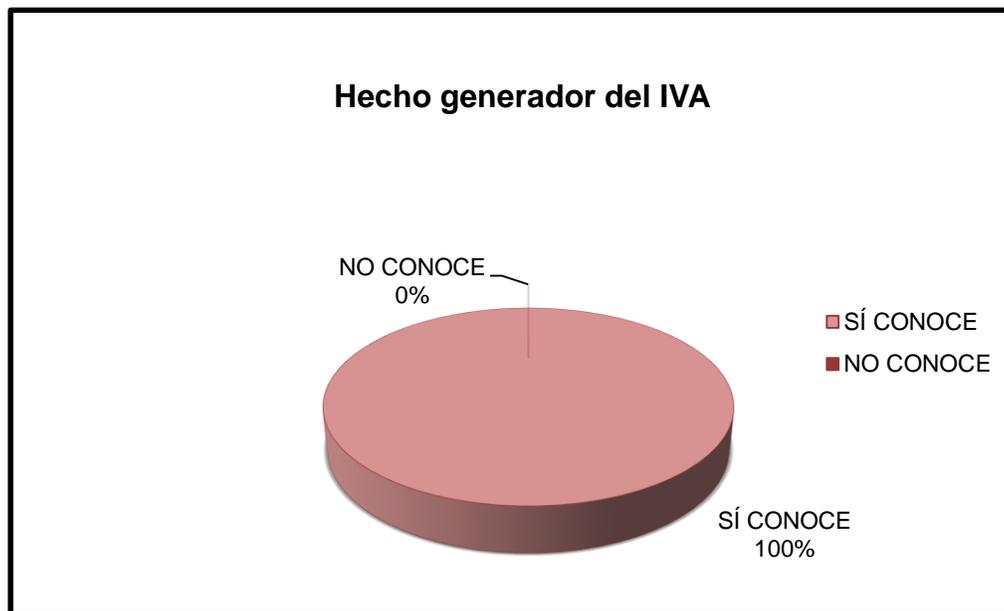
Operar estaciones de servicio sin poseer licencia, la multa será de diez unidades. No colocar en lugar visible, los precios de venta al público de los productos petroleros en estaciones de servicio, multa de cinco unidades. Alterar capacidad de los depósitos de hidrocarburos, el depósito de los camiones cisternas la multa

es de veinticinco unidades. “No proporcionar la información y documentación solicitada por la Dirección, de acuerdo con lo contemplado en esta ley y su reglamento: multa de cinco unidades”. (Ley de Comercialización de Hidrocarburos, 1997, art. 41).

Pregunta 2

¿Conoce cuál es el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado?

Gráfica 2



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

La gráfica muestra que el 100% de la muestra conocen el hecho generador del Impuesto al valor agregado IVA. Indican que es el impuesto del 12% que está gravado en las facturas, tanto de ventas como de compras y gastos, que se genera en el momento del despacho y recae en el consumidor final.

Análisis:

El hecho generador del Impuesto al Valor Agregado está regulado en el artículo 3 del Decreto 27-92. El IVA está implícito en la misma factura donde se encuentra el impuesto a la distribución de combustibles IDP. Es importante conocer los dos impuestos para que los financieros de las estaciones de servicio realicen adecuadamente los cálculos y así determinen ambos tributos.

En la tabla 10 se detallan las tasas del impuesto de combustibles, según el producto que se adquiera, se multiplica la tasa por los galones y el resultado no forma parte del IVA.

Ejemplo de una factura donde se compró diésel, se determina el IVA y el IDP:

SUJETO A PAGOS TRIMESTRALES		
CANTIDAD	DESCRIPCION	TOTAL
	Shell V-Power Nitro+	
	Shell Super	
	Shell Regular	
33.68	Shell Diesel Low Sulphur	Q 800.00
	Otros (Especificar)	
	TOTAL Q.	800.00

Figura 2. Factura por compra de diésel
Fuente: Documento contable de una transacción comercial proporcionada por el sector objeto de estudio, junio 2018.

En este caso se multiplica la cantidad de galones diésel 33.68 por la tasa de Q1.30, el resultado corresponde al impuesto de combustibles Q43.78, el cual se resta del total de la factura por un valor de Q 800.00.

Al valor de Q 800.00 se le resta el IDP Q43.78 = Q756.22, este valor corresponde a la venta gravada con IVA. Para determinar la base, el valor resultante se divide dentro de 1.12 de la siguiente forma $Q756.22 / 1.12 = Q675.20$ corresponde a la

base de la factura donde se procede a multiplicar por la tarifa del IVA 12% = Q81.02.

En algunas facturas el IDP está separado del precio unitario, para no causar confusión con el IVA, como se puede ver en la siguiente factura.

CANTIDAD	DESCRIPCIÓN		PRECIO UNITARIO	SUBTOTAL
500	GALONES	DIESEL	19.00	9,500.00
500	I.D.P	DIESEL	1.30	650.00
TOTAL I.D.P Q.		650.00	SUJETO A PAGOS TRIMESTRALES I.S.R.	
TOTAL AFECTO AL I.V.A. Q.		9,500.00	TOTAL FACTURA Q.	10,150.00

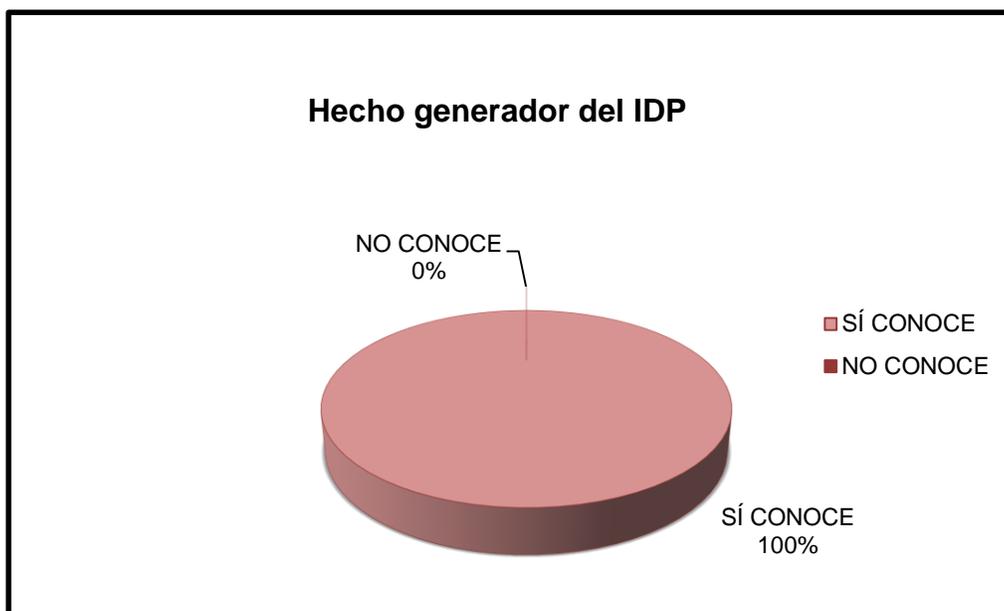
Figura 3. Factura por compra de diésel

Fuente: Documento contable de una transacción comercial proporcionada por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Pregunta 3

¿Conoce cuál es el hecho generador del Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, IDP?

Gráfica 3



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

De las personas cuestionadas el 100% conocen el hecho generador del Decreto 38-92 Ley del Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo. El hecho generador consiste en gravar los productos que se venden en las estaciones de servicio: gasolina superior Q4.70, gasolina regular Q4.60 y diésel Q1.30.

Análisis:

La ventaja del personal financiero de las estaciones de servicio consiste en que conocen el cálculo del impuesto de combustibles. Se debe tener certeza en el momento de calcular el IVA y el IDP, porque son dos impuestos que se encuentran establecidos en la misma factura, el primero grava el consumo y el segundo la distribución. Los dos impuestos los absorbe el consumidor final, porque son impuestos indirectos.

El artículo 15 del Decreto No. 38-92 Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo señala: “El monto del Impuesto a la distribución de Petróleo Crudo y Combustible 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, ni en importaciones y ventas al consumidor final”.

Pregunta 4

¿Efectúa el envío de la declaración informativa de saldos de galones Asiste Light 6021 a la Superintendencia de Administración Tributaria?

Gráfica 4



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

El 90% de los sujetos cuestionados indicaron que cumplen con el envío de la declaración informativa de galones Asiste Light 6021. Lo realizan por medio del

portal SAT. El 10% restante desconoce la obligación de la presentación de saldos por medio de dicho formulario.

Análisis:

La presentación extemporánea del formulario no incurre en pago pecuniario por mora, pero es importante la presentación, para evitar ser sancionado por incumplimiento en los deberes formales.

La obligación de presentar la declaración informativa de galones mensualmente, está regulada en el artículo 16 "A", Decreto No. 38-92 Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, "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 detallen las compras, ventas, incluso las realizadas a 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 (10) primeros días calendario del mes siguiente al mes que se declara".

En el Anexo 4 se adjunta el formulario Asiste Light 6021 para el conocimiento del 10% de sujetos, que no informan del movimiento de galones comercializados durante el mes. La presentación del formulario es en línea y se debe llenar con los siguientes datos: Productos, saldo inicial, compras afectas, otros ajustes, exportaciones, ventas y saldo final.

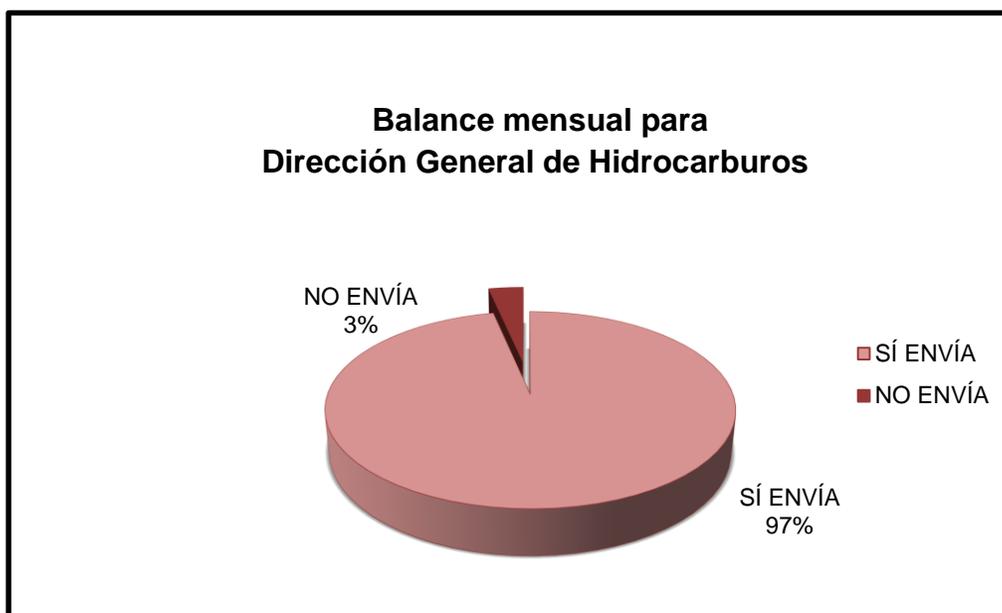
Otros ajustes se refiere a las mermas por evaporación, como lo establece el artículo 14, inciso 2 del Reglamento del Libro I de LAT: "Las mermas por evaporación o deshidratación y otras causas naturales a que están expuestos ciertos bienes serán deducibles, siempre que no excedan los márgenes técnicos aceptables, debiendo contar para el efecto con dictamen emitido por experto

profesional e independiente o por institución competente, en el cual se haga constar las mermas que se produzcan, para que la Administración Tributaria pueda verificar tal información en cualquier momento conforme la ley” (Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, 2013, art. 14).

Pregunta 5

¿Realiza el envío del balance mensual para estaciones de servicio solicitada por la Dirección General de Hidrocarburos?

Gráfica 5



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

Como se puede apreciar en la gráfica el 97% presentan el balance que solicita la Dirección General de Hidrocarburos, el restante no cumplen con el envío de dicho documento, argumentaron que desconocían dicha obligación.

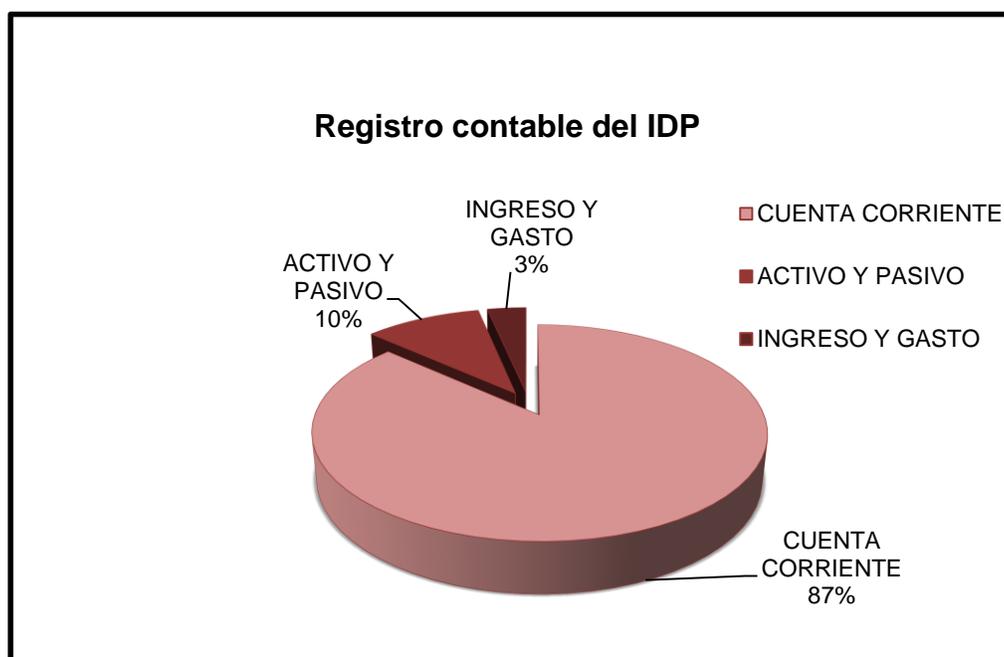
Análisis:

La Dirección de Hidrocarburos constantemente fiscaliza las estaciones de servicio, es por ello que la mayoría de las personas encargadas cumplen con la presentación del balance mensual. La diferencia entre la información que solicita la Superintendencia de Administración Tributaria y la Dirección General de Hidrocarburos radica en que este último requiere los precios promedio mensuales, tanto de venta como de compra, los cuales les sirven para sus estadísticas de comercialización. El balance que solicita la Dirección de Hidrocarburos se presenta en el Anexo 5.

Pregunta 6

¿Contablemente como registran el IDP de los combustibles vendidos y comprados, como ingreso y gasto, activo y pasivo, como cuenta corriente?

Gráfica 6



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

Del 100% de la muestra, el 87% señalan que registran el impuesto de combustibles como una cuenta corriente, el 10% lo operan como activo y pasivo, y solo el 3% como ingreso y gasto. Éste último objeta que corresponden a empresas iniciadas recientemente.

Análisis:

La forma correcta de registrar el IDP en la contabilidad es en una cuenta corriente, pero las estaciones que lo manejan como activo y pasivo, indicaron que al final del mes regularizan las cuentas, y normalmente el saldo queda en activo. Si bien es cierto que el 10% lo manejan de esta forma, se concluye que lo llevan correcto, porque el resultado es el mismo.

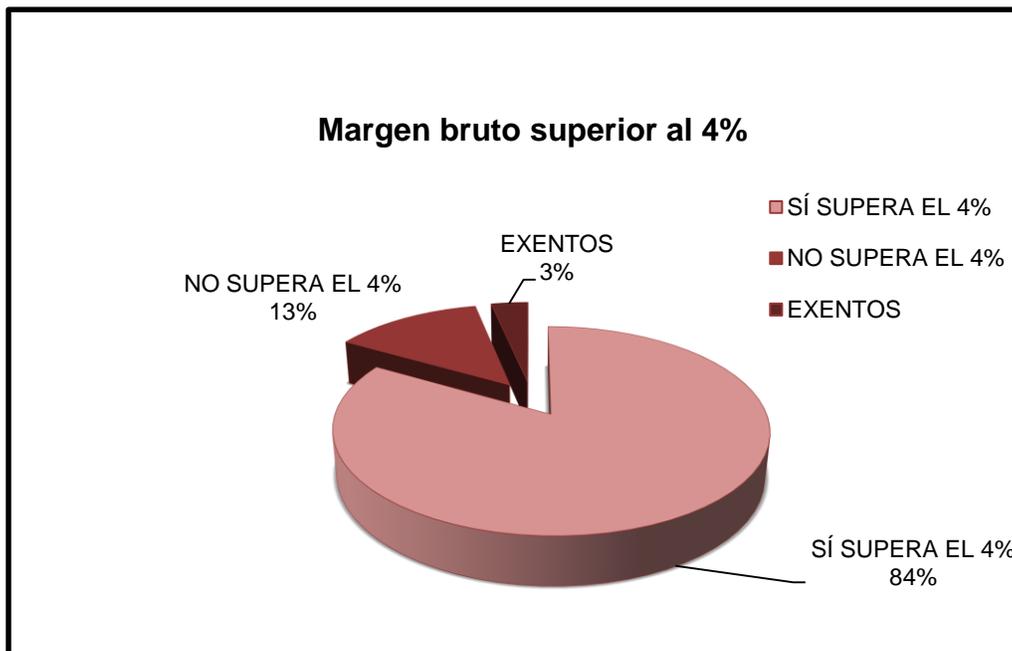
Las estaciones de servicio que registran en su contabilidad el impuesto de combustibles en cuentas de otros ingresos cuando venden y en otros egresos cuando compran, pueden ser sujetos de ajustes por la Superintendencia de Administración Tributaria, principalmente porque reflejan menos utilidad en el estado de resultados. El inventario final que determinan, no cuenta con el saldo de IDP por galones, los cuales deben registrarse en una cuenta corriente.

El Decreto No. 38-92 establece que el IDP se aplicará al adquirente de los productos afectos y el impuesto pagado lo recuperará este cuando efectúe la entrega del producto (Ley del IDP, 1992, art.15).

Pregunta 7

¿La empresa supera el 4% de margen para cumplir con el pago del Impuesto de Solidaridad?

Gráfica 7



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

El 84% de personas interrogadas indicaron que las empresas donde prestan servicios financieros superan el 4% de margen bruto, por lo que proceden a pagar el Impuesto de Solidaridad. Las respuestas del 13% de sujetos explicaron que no superan el 4% porque los costos de los productos son elevados y los precios de venta los acoplan de acuerdo con el mercado del sector, derivado de que en las cercanías hay estaciones de servicio de marcas reconocidas. Y el restante 3% están exentos por ser empresas nuevas.

Análisis:

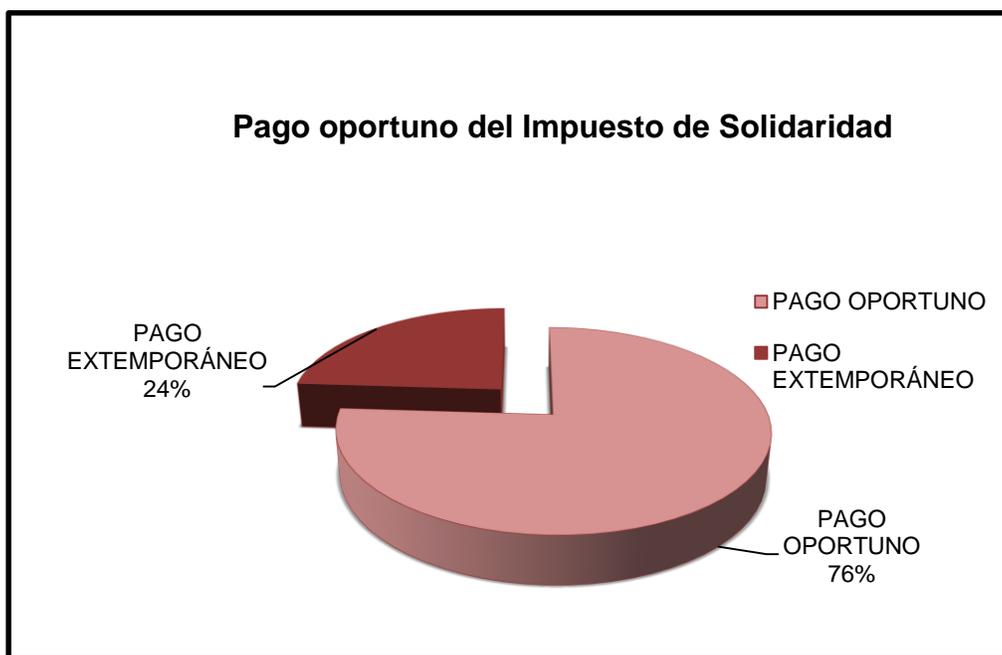
Los sectores donde se ubican algunas estaciones de servicio tienen que competir con los precios de otros establecimientos que cuentan con franquicia de marcas, por esta razón el margen bruto del 4% no es superado según la información financiera proporcionada por estas estaciones.

El 3% de financieros que manifestaron estar exentos del pago del impuesto, cumplen con lo regulado en el artículo 4, inciso c, del Decreto No. 73-2008, están exentos del pago del impuesto: “Los sujetos pasivos de este impuesto que inicien actividades empresariales, durante los primeros cuatro trimestres de operación” (Impuesto de solidaridad, 2008, art. 4).

Pregunta 8

¿Realizan el pago del Impuesto de Solidaridad dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario?

Gráfica 8



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

En la gráfica 7, el 84% de los sujetos cuestionados indicaron que realizan el pago del Impuesto de Solidaridad porque las empresas superan el 4% de margen bruto. De ese porcentaje se procedió a realizar la gráfica posterior, donde el 76% pagan oportunamente el impuesto y el 24% lo realizan de forma extemporánea,

procediendo a pagar tanto el valor del impuesto, como los intereses y moras respectivas.

Análisis:

El total de los financieros coincidieron en la forma de acreditar el ISO, lo realizan de acuerdo al inciso a) del artículo 11 del Decreto No. 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, el cual señala: “El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda”.

Un factor de importancia que se considera mencionar es que el Impuesto de Solidaridad genera un flujo de efectivo atractivo para el fisco, por esta razón en los criterios tributarios institucionales No. 3-2017 de la Administración Tributaria de fecha 20 de diciembre 2017, señala las formas de acreditamiento del ISO.

Por el nivel de importancia para este estudio se menciona el caso 6, cuando el impuesto se paga en forma extemporánea. “Para los contribuyentes que se encuentran inscritos en la opción de acreditamiento a que se refiere la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y que paguen el ISO en forma extemporánea, podrán acreditar el ISO al ISR del período en que efectuaron el pago o será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad” (Criterios tributarios institucionales, 2017, caso 6).

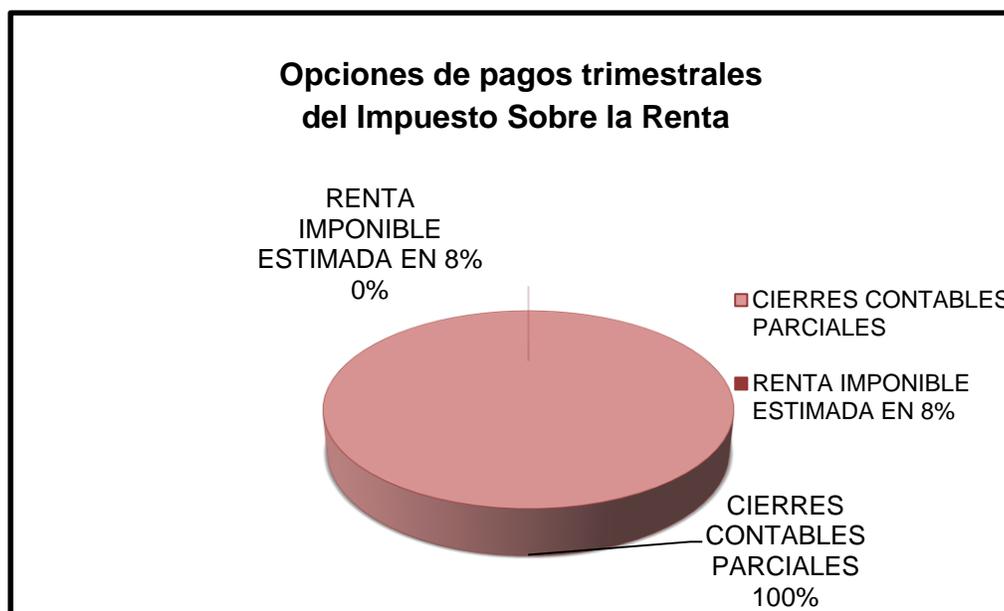
Para que proceda el acreditamiento del ISO al ISR, es necesario que el pago sea realizado conforme los plazos que establece la ley del ISO en el artículo 10 los cuales deben ser trimestrales y pagarse dentro del mes inmediato siguiente.

Algunos profesionales no comparten este criterio, porque argumentan que el contribuyente que paga el impuesto de forma extemporánea, aunado con la multa e intereses, tiene todo el derecho de acreditar el impuesto al ISR.

Pregunta 9

¿En qué opción del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, están inscritas las empresas del sector de combustibles en el Registro Tributario Unificado?

Gráfica 9



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

El total de sujetos de la muestra informan que están inscritos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, en la opción donde debe realizar cierres parciales trimestrales, los cuales presentan en el mes inmediato siguiente de terminado el trimestre.

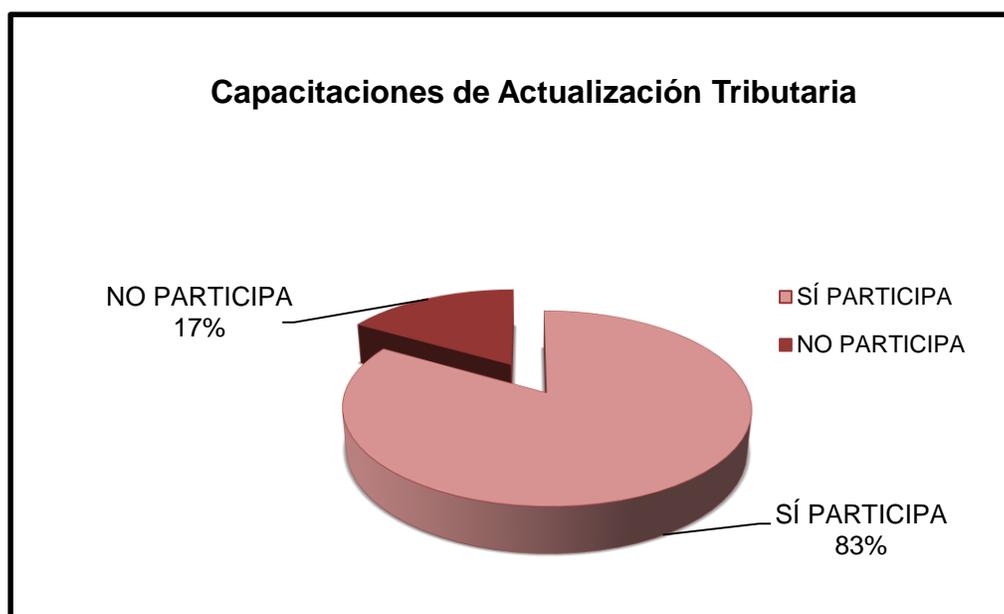
Análisis:

El impuesto sobre la renta representa el segundo más importante en la recaudación del país. Se determinó que las estaciones de servicio objeto de estudio están inscritas en el régimen de utilidades sobre actividades lucrativas, elaboran cierres de estados financieros trimestrales para aplicar el cálculo del 25% del impuesto.

Pregunta 10

¿Ha participado en capacitaciones acerca del Decreto 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria?

Gráfica 10



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

De las respuestas obtenidas el 83% de los sujetos han participado en capacitaciones acerca del Decreto No. 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la

Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, y el 17% restante no han tenido oportunidad de asistir a conferencias de actualización, informaron que no cuentan con el tiempo suficiente.

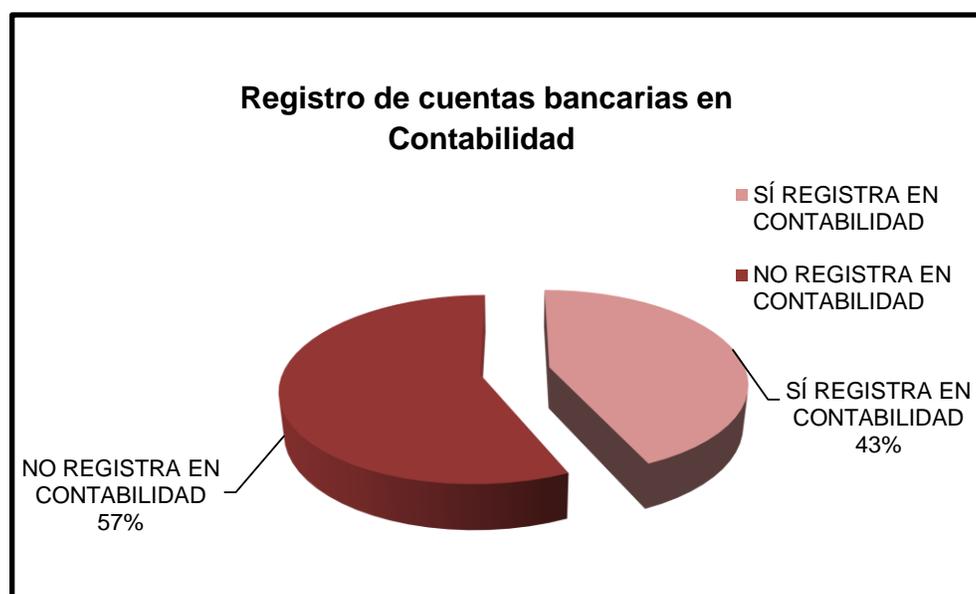
Análisis:

El Decreto No. 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, fue publicado en el Diario Oficial el día 23 de agosto de 2016 y los artículos importantes para este estudio entraron en vigencia el 23 de febrero 2017. A partir de esta reforma, es obligación de los contribuyentes que llevan contabilidad completa, registrar todas las cuentas bancarias utilizadas para el negocio y detallarlas en el libro de inventarios, especificando el número de cuenta, institución bancaria en la que se encuentra, tipo de cuenta y el monto al cierre del ejercicio contable.

Pregunta 11

¿Registran las cuentas bancarias de las estaciones de servicio en los libros contables?

Gráfica 11



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

El 57% de las personas cuestionadas informaron que no llevan el registro de las cuentas bancarias de los negocios en la contabilidad, porque los propietarios no les proporcionan los movimientos ni los estados de cuenta, la mayoría de gastos que se realizan se pagan en efectivo. Las personas que llevan el control de las cuentas bancarias en la contabilidad y elaboran conciliaciones bancarias auxiliados de un libro bancos que efectúan, corresponden al 43%.

Análisis:

Como se puede apreciar en la gráfica que antecede, en las estaciones de servicio hay un gran inconveniente para cumplir con las obligaciones de registrar las cuentas bancarias en la contabilidad, porque los propietarios o socios tienen desconfianza en mostrar los movimientos que manejan en sus cuentas, esa condición limita a los financieros a realizar el trabajo como lo regula la ley y corren el riesgo de alguna sanción por parte de la SAT.

El tema que SAT puede solicitar información financiera en poder de terceros no significa que accederá libremente a todas las cuentas bancarias de las personas y/o empresas. La ley establece claramente el procedimiento legal a seguir. Debe ser plenamente justificada ante un juez de las razones por las cuales necesita el acceso a la información y el juez decide si procede o no la entrega de lo que solicita SAT.

Adicional no todos los empleados de la Administración Tributaria tendrán acceso a esta información, solamente se permitirá el acceso en casos cuando existan dudas razonables sobre las declaraciones de los contribuyentes.

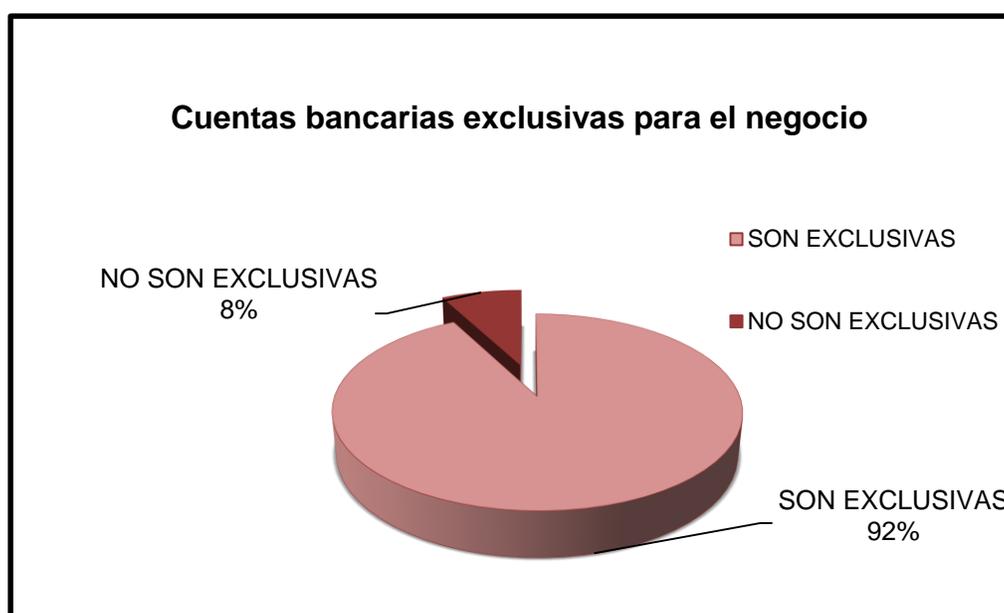
Registrar las cuentas bancarias en la contabilidad, le permite al propietario o socio, contar con los estados financieros razonables y confiables, así como ordenar

todos sus registros, una contabilidad más transparente y principalmente la tranquilidad de no ser sancionado.

Pregunta 12

¿Las cuentas bancarias son exclusivamente para los movimientos contables de la empresa?

Gráfica 12



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

Del 43% de los cuestionados que informaron que llevan los registros de las cuentas bancarias en la contabilidad, el 92% mencionaron que son exclusivamente para el negocio. El 8% de los sujetos manifestaron que se emiten cheques de la empresa para realizar algunos gastos personales de los propietarios.

Análisis:

De los financieros que llevan el control de los bancos en los registros contables, efectúan las conciliaciones bancarias. El mínimo de sujetos que realizan pagos personales de dichas cuentas, informaron que los valores no son significativos.

Se recomendó separar las cuentas tanto del negocio como de los propietarios o socios, así como trasladar efectivo para los gastos personales de las personas individuales, a sus respectivas cuentas, cumpliendo con el pago de timbres del 3% como lo indica el Decreto No. 37-92 Ley del Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, artículo 2, inciso 6 “Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables”, con la finalidad de evitar sanciones.

Pregunta 13

¿Conoce la sanción de resistencia a la acción fiscalizadora?

Gráfica 13



Fuente: Elaboración propia con datos de cuestionario, junio 2018.

Respuesta:

El 87% de los informantes conocen la sanción de resistencia a la acción fiscalizadora, el 7% no lo tienen claro manifestaron que corresponde al cierre temporal del negocio, el 6% restante desconocen del tema.

Análisis:

El Decreto No. 6-91 artículo 3, regula todo lo que se refiere a la infracción y sanción de resistencia a la acción fiscalizadora, el inciso 5 menciona lo siguiente: "Omitir el registro en los libros de contabilidad, de las cuentas bancarias e inversiones, que posea en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio. Se entiende que hay omisión de registro en los libros contables, si el contribuyente no registra una o varias cuentas bancarias que se encuentren a su nombre en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o fuera de ella; no elabora las conciliaciones bancarias que determinen la razonabilidad del saldo contable y las partidas de diario no están soportadas por los documentos que origina la transacción. (Código tributario, 1991, art. 3).

La multa a dicha sanción equivale al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar.

Para evitar ser sancionado es conveniente atender varias recomendaciones como separar las cuentas tanto del negocio como las personales, reflejarlas en el libro de inventario, con número de cuenta y la institución bancaria, los movimientos bancarios deben contar con su respectivo documento de soporte.

4.1 Análisis de la información obtenida en las entrevistas

De acuerdo a las entrevistas realizadas a los gerentes financieros y contadores se obtuvo la siguiente información:

En la comercialización de combustibles se generan las facturas de ventas y compras de los productos superior, regular y diésel, las cuales llevan inmerso dos impuestos el IVA e IDP. Dichos impuestos deben separarse para cumplir con el pago correcto de los tributos.

Los entrevistados realizan correctamente el cálculo del IVA y cumplen con la presentación y/o pago por medio de la herramienta declaraguante. Del total de la factura, proceden a restar el impuesto de combustibles, el cual lo obtienen multiplicando los galones por las tarifas del producto, Q4.70 de gasolina superior, Q4.60 de gasolina regular y Q1.30 de diésel.

Deducidos dichos valores proceden a determinar la base del IVA dividiendo el resultado en 1.12 para luego multiplicarlo por la tarifa del impuesto al valor agregado del 12%. En las ventas establecen el débito fiscal y en los costos y gastos, determinan el crédito fiscal, luego en su contabilidad realizan la respectiva regularización del IVA, con lo que finalizan obteniendo el dato a pagar, o de lo contrario reportan el crédito fiscal en la declaración del portal de SAT.

Otro dato importante proporcionado fue el porcentaje de evaporación de los productos, indicaron que no debe superar de 0.50% para combustibles superior, regular y diésel. Esto significa que la pérdida no debe exceder de 5 galones por cada 1,000 despachados.

Para corroborar dicha información se procedió a solicitar los valores de evaporación a la Dirección General de Hidrocarburos, quienes dieron respuesta a la pregunta planteada en carta recibida el 28 de agosto de 2018, donde argumentan que no cuentan con legislación relativa a las mermas por evaporación

de combustibles, sin embargo recomiendan que los porcentajes pueden ser aplicados en cualquier región de la república y las pérdidas no deben exceder de un medio por ciento (0.50%). (Anexo 6).

Otro aporte destacado en las entrevistas fue la información, registro contable y documentación de soporte que proporcionaron tres gerentes financieros de las estaciones de servicio. Dicha información fue de gran utilidad para la propuesta de solución planteada en la metodología operacional para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Los valores de galones, precios, costos unitarios, y gastos, entre otros, fueron necesarios para obtener resultados financieros promedio estimados, los cuales se consolidaron y utilizaron para sustentar los lineamientos a seguir para la ejecución de los tributos.

En la información proporcionada se detectaron los siguientes hallazgos:

- 1 Para establecer el costo de ventas, incluyen facturas por servicios adquiridos en concepto de arrendamiento, este factor incide en que el margen bruto sea más bajo, afectando el cálculo y determinación del ISO. Es incorrecto porque el arrendamiento es un gasto fijo de operación y no forma parte del costo de ventas.
- 2 No realizan las retenciones de ISR de las facturas que reciben en concepto de flete de combustibles, que tienen la leyenda: "Sujeto a retención definitiva", con lo que tendrían una multa de Q1,000.00 por factura y el gasto sería no deducible.
- 3 Cada estación de servicio cuenta con un promedio de 10 empleados, de los cuales 3 ganan arriba de Q4,000.00. No figuran en la planilla del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y no cuentan con la retención de rentas del trabajo. De dichos hallazgos se notificó a los gerentes financieros para que efectúen las correcciones necesarias y así evitar posibles ajustes por parte de la SAT.

5. METODOLOGÍA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

5.1 Procedimiento para cumplir con las obligaciones tributarias

El cumplimiento de las obligaciones tributarias en todo negocio no es una tarea fácil, para los contadores, auditores o financieros, representa un conjunto de conocimientos, experiencias, criterios, análisis e interpretación de las leyes, así como carácter, para informar a los propietarios y/o socios de las empresas, del valor de los impuestos y su erogación. Los empresarios buscan mecanismos para pagar menos, pero muchas veces caen en la evasión o elusión de impuestos.

Los financieros de las empresas deben aportar los elementos para cumplir con el pago justo de los impuestos, que sean transparentes para evitarle infracciones y sanciones a las empresas, pero dependen siempre de la aprobación de los empresarios, esta vinculación es la que hace difícil la tarea, si los superiores no apoyan en el cumplimiento de las tareas delegadas, el trabajo será más arduo para el departamento contable, que busca cumplir con las obligaciones tributarias. Es importante que tanto empresarios como financieros, trabajen de forma conjunta, se actualicen en las ramas financieras, contables, y especialmente fiscales.

En este capítulo se plantea una metodología de procesos operativos para dar solución a los problemas tributarios que han enfrentado las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala, según los datos obtenidos en el trabajo de campo.

El procedimiento a desarrollar es el siguiente:

- 1 Cálculo del IVA e IDP en las estaciones de servicio. En este apartado se presenta una tabla de comercialización de los productos realizados durante un mes, tanto en galones como en quetzales, se realiza el desglose de los dos impuestos en cada movimiento. Corresponde a datos proporcionados

de tres estaciones de servicio los cuales fueron consolidados para la presentación de los ejemplos. (Tabla 11).

- 2 Información mensual de movimientos de galones. Se muestra el llenado de los dos formularios que la SAT y la Dirección General de Hidrocarburos solicitan para el cumplimiento de sus obligaciones formales, los cuales son de utilidad para el manejo de sus estadísticas.
- 3 Cumplimiento del IVA. Es el más importante en la recaudación del país. Se presentan observaciones a considerar para la ejecución de este impuesto así como un ejemplo de la declaración mensual, con datos obtenidos de la tabla de comercialización.
- 4 Integración del costo de ventas. La finalidad de dicha integración es determinar el margen bruto para el pago del ISO.
- 5 Cumplimiento del ISR. Se presentan aspectos a considerar para el cálculo y determinación del impuesto.
- 6 Aplicación del ISO. Se indican las formas de acreditamiento del impuesto y se presenta un ejercicio que contiene la determinación del ISO.
- 7 Cuentas bancarias en la contabilidad. Contiene procedimientos a seguir para el registro contable de las cuentas bancarias, con la finalidad de evitar la sanción de resistencia a la acción fiscalizadora.

Para atender los procesos operativos es necesario delegar atribuciones en todo negocio, por tal razón se hace necesario establecer la organización de las estaciones de servicio, puesto que los financieros dependen de la información de terceras personas para cumplir con su trabajo.

El organigrama básico es el siguiente:

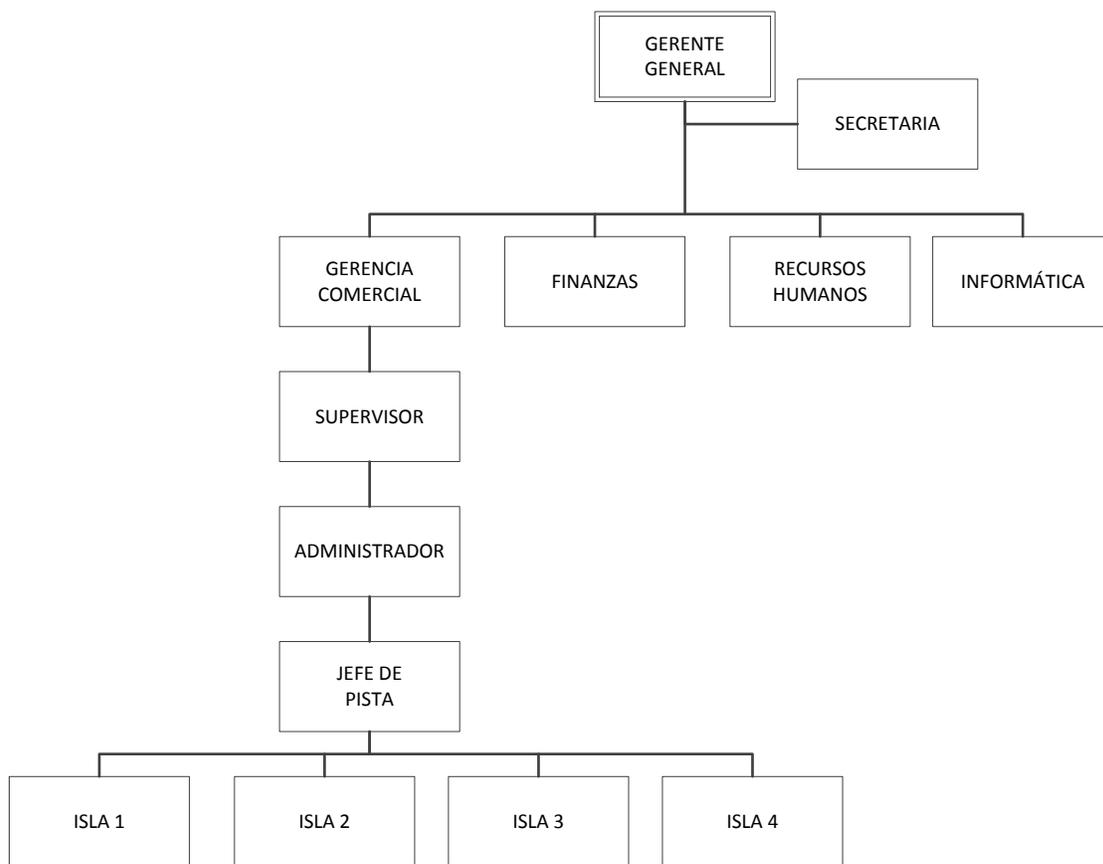


Figura 4. Organigrama de estaciones de servicio

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

El organigrama que se presenta es el clásico o vertical, tiene como objetivo presentar de forma clara y precisa la estructura jerárquica de las estaciones de servicio, para agilizar los procesos y sean canalizados correctamente. Es necesario para la revisión de los puestos de trabajo, estimula la iniciativa de los empleados, señala el orden y la cadena de mando.

Como se puede apreciar, la gerencia comercial es un puesto fundamental, porque canaliza toda la comercialización del negocio, desde las personas que despachan en las islas o tanques de combustible, quienes tienen un jefe de pista, persona que se encarga de solventar problemas menores que se presenten, así como

salvaguardar el dinero en efectivo de las ventas, para trasladarlo a la caja fuerte y que los sujetos de las islas no se expongan con mucho efectivo.

El administrador de la empresa se encarga de revisar y cuadrar los cortes de caja diariamente, así como documentar todas las operaciones realizadas y efectuar los depósitos por medio de la unidad de valores. Las tareas del administrador serán inspeccionadas por personal idóneo en el puesto de supervisor.

Gerencia comercial se encargará de trasladar toda la información al departamento de finanzas, para la contabilidad respectiva y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

5.1.1 Cálculo del IVA e IDP en las estaciones de servicio

Para que los contadores de las empresas cumplan con su trabajo, dependen como parte esencial tanto del gerente comercial y supervisor, como de los administradores de las gasolineras, quienes deben de llevar un reporte auxiliar (kardex) de los registros de galonaje de los diferentes tanques de combustibles, para luego unificarlos y obtener datos totales. Con el reporte diario, controlan el valor de las ventas totales, compras realizadas, evaporación, así como los inventarios. Con estos datos los financieros proceden a realizar cruces de información y revisión de documentación legal para fortalecer los registros contables.

Se presentan datos promedio consolidados de tres estaciones de servicio, proporcionados en las entrevistas, servirán para explicar los procesos operativos a seguir para el cumplimiento del IVA e IDP. Corresponden a movimientos de un mes seleccionado, enero 2017.

Tabla 11
Comercialización de combustibles de las estaciones de servicio
correspondiente al mes de enero 2017

INFORMACION EN GALONES			INFORMACIÓN EN QUETZALES					
	Galones	Costo promedio	Total en Q.	Tasa IDP	IDP total	Datos con Iva	Base sin IVA	IVA 12%
Inventario inicial								
1 de enero								
Superior	970.00	19.97	19,370.90	4.70	4,559.00	14,811.90	13,224.91	1,586.99
Regular	2,131.00	18.48	39,380.88	4.60	9,802.60	29,578.28	26,409.18	3,169.10
Diésel	1,338.00	15.03	20,110.14	1.30	1,739.40	18,370.74	16,402.45	1,968.29
Total	4,439.00		78,861.92		16,101.00	62,760.92	56,036.54	6,724.38
Compras								
enero 2017								
Superior	48,500.00	21.82	1,058,270.00	4.70	227,950.00	830,320.00	741,357.14	88,962.86
Regular	30,500.00	19.11	582,855.00	4.60	140,300.00	442,555.00	395,138.39	47,416.61
Diésel	77,000.00	17.03	1,311,310.00	1.30	100,100.00	1,211,210.00	1,081,437.50	129,772.50
Total	156,000.00		2,952,435.00		468,350.00	2,484,085.00	2,217,933.03	266,151.97
Costo de lo vendido								
Superior	47,617.75	21.82	1,039,019.31	4.70	223,803.43	815,215.88	727,871.32	87,344.56
Regular	30,029.39	19.11	573,861.64	4.60	138,135.19	435,726.45	389,041.47	46,684.98
Diésel	74,623.91	17.03	1,270,845.19	1.30	97,011.08	1,173,834.11	1,048,066.17	125,767.94
Total	152,271.05		2,883,726.14		458,949.70	2,424,776.44	2,164,978.96	259,797.48
(-) Evaporación								
Superior	-372.25	21.82	-8,122.50	4.70	-1,749.58	-6,372.92	-5,690.11	-682.81
Regular	-265.61	19.11	-5,075.81	4.60	-1,221.81	-3,854.00	-3,441.07	-412.93
Diésel	-69.09	17.03	-1,176.60	1.30	-89.82	-1,086.78	-970.34	-116.44
Total	-706.95		-14,374.91		-3,061.21	-11,313.70	-10,101.52	-1,212.18
Inventario final								
al 31 de enero								
Superior	1,480.00	21.82	32,293.60	4.70	6,956.00	25,337.60	22,622.86	2,714.74
Regular	2,336.00	19.11	44,640.96	4.60	10,745.60	33,895.36	30,263.71	3,631.65
Diésel	3,645.00	17.03	62,074.35	1.30	4,738.50	57,335.85	51,192.72	6,143.13
Total	7,461.00		139,008.91		22,440.10	116,568.81	104,079.29	12,489.52
Ventas								
enero 2017								
Superior	47,617.75	23.32	1,110,445.93	4.70	223,803.43	886,642.50	791,645.09	94,997.41
Regular	30,029.39	20.61	618,905.73	4.60	138,135.19	480,770.54	429,259.41	51,511.13
Diésel	74,623.91	18.03	1,345,469.10	1.30	97,011.08	1,248,458.02	1,114,694.66	133,763.36
Total	152,271.05	61.96	3,074,820.76		458,949.70	2,615,871.06	2,335,599.16	280,271.90

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Los datos comercializados que se efectúan diariamente deben integrarse para luego obtener toda la información mensual consolidada y así proceder al cierre contable. Establecidos los datos del mes, se desglosa la información en galones con los respectivos costos y precios unitarios para luego obtener los valores totales en quetzales.

La información en galones está integrada de la siguiente forma: Se desglosa por producto superior, regular y diésel, se inicia con el Inventario al 1 de enero, se le suman las compras realizadas durante el mes, se le resta el costo de lo vendido, así como la evaporación y se obtiene el inventario final al 31 de enero.

Ejemplo para el producto superior:

Tabla 12
Comercialización mensual de combustible superior en galones

Superior	Galones
Inventario inicial	970.00
Compras	48,500.00
Costo de lo vendido	-47,617.75
Evaporación	-372.25
Inventario final	1,480.00

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

El ejemplo a explicar, para determinar el IVA e IDP corresponde al producto superior del inventario inicial. El tratamiento de cálculo para el resto de los combustibles y movimientos de comercialización, es el mismo.

El inventario inicial de superior es de 970 galones, el costo unitario corresponde a Q19.97, con lo cual se obtiene el resultado total de Q19,370.90. Los galones se multiplican por la tasa del IDP, para este caso es de Q4.70, da como resultado Q4,559.00 de impuesto de combustibles. No forma parte de la base del IVA por tal razón se le resta al valor total de Q19,370.90, el resultado es de Q14,811.90.

Este resultado corresponde al total de base más IVA. Para obtener la base del IVA se divide entre 1.12 el cual da como resultado Q13,224.91 para finalizar se multiplica por la tarifa del impuesto del 12%, con lo que se obtiene el valor de Q1,586.99 que corresponde al IVA.

5.1.2 Presentación informativa de galones

Con los datos previamente desglosados en la tabla de comercialización se procede a llenar el formulario proporcionado por la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la herramienta Asiste Light, SAT-6021, el cual consiste en la declaración informativa de galones mensuales, la fecha de presentación corresponde a los primeros diez (10) días calendarios del mes siguiente al mes que se declara.

SAT Superintendencia de Administración Tributaria		PETROLEO Declaración Jurada informativa mensual del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo			SAT-6021 Release 2.2 No 15250855			
NIT del contribuyente		Nombre o razón social del contribuyente						
PERIODO DE IMPOSICION		Del	Día	Mes	Año			
			01	01	2017			
		Al	31	01	2017			
DETALLE MOVIMIENTO EN GALONES								
Productos	Saldo Inicial	Compras Afectas	Otros Ajustes		Exportaciones	Ventas		Saldo Final
			Positivas	Negativas		Afectas	Exentas	
Gasolina superior	970.00	48500.00		372.25		47617.75		1480.00
Gasolina regular	2131.00	30500.00		265.61		30029.39		2336.00
Gasolina de aviación								0
Diesel	1338.00	77000.00		69.09		74623.91		3645.00
Gas Oil								0

Figura 5. Declaración jurada informativa mensual del IDP

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria, herramienta asiste light, SAT-6021, junio 2018.

La misma información mensual solicita la Dirección General de Hidrocarburos denominado balance para las estaciones de servicio y expendios de GLP para uso automotor. Los datos reportados deben coincidir con los informados a la SAT, se envía por correo electrónico y sirve para el control de operaciones y estadísticas de precios. El dato adicional que solicita Hidrocarburos es el precio de venta promedio por galón, dicha información se encuentra establecida en la tercera columna y último detalle de la tabla 11.



DIRECCION GENERAL DE HIDROCARBUROS
DEPARTAMENTO DE ANÁLISIS ECONÓMICO

Forma. 1E

Licencia No. : ES - _____
Estación o Expendio que Repo _____
Marca Comercial: _____
Año y Mes Report: _____
Dirección: _____
Teléfonos: _____
Correo electrónico: _____

BALANCE MENSUAL PARA ESTACIONES DE SERVICIO Y EXPENDIOS DE GLP PARA USO AUTOMOTOR

Señor Director General de Hidrocarburos:

De acuerdo a lo contemplado en la Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto No. 109-97, su Reglamento y a lo establecido en el artículo 13 del Acuerdo Gubernativo No. 505-2007, presento la siguiente información:

PRODUCTO	INVENTARIO INICIAL galones	COMPRAS		VENTAS		CONSUMO ESTACION O EXPENDIO galones	AJUSTES O PERDIDAS. 3/ galones	INVENTARIO FINAL galones
		Volumen Total galones	Precio Promedio de Compra. 1/ Quetzales por galón	Volumen Total galones	Precio Promedio de Venta. 2/ Quetzales por galón			
Gas Licuado de Petroleo								0.00
Gasolina Superior con Aditivos								0.00
Gasolina Superior-95	970.00	48,500.00	Q 21.82	47,617.75	Q 23.32		372.25	1,480.00
Gasolina Regular-88	2,131.00	30,500.00	Q 19.11	30,029.39	Q 20.61		265.61	2,336.00
Kerosina								0.00
Diesel	1,338.00	77,000.00	Q 17.03	74,623.91	Q 18.03		69.09	3,645.00
Aceites Lubricantes								0.00
Grasas Lubricantes								0.00
								0.00
								0.00
Total	Total	4,439.00	156,000.00	152,271.05		0.00	706.95	7,461.00

1/ Precio promedio al que compra la Estacion de Servicio

2/ Precio promedio de venta al publico

3/ Los ajustes o perdidas son las reportadas a SAT

Enviar su balance mensual al correo electrónico:

estadisticadgh@mem.gob.gt

Observaciones: _____

Sello Empresa

(f) _____
Nombre y firma del propietario o representante legal

Sello Contador

(f) _____
Nombre y firma del contador

Figura 6. Balance mensual para estaciones de servicio y expendios de GLP para uso automotor
Fuente: Dirección General de Hidrocarburos, Departamento de análisis económico, junio 2018.

La información para el llenado del formulario corresponde a la tabulación de galones consolidados en la tabla de comercialización explicada con anterioridad.

Ejemplo para el producto regular:

Tabla 13
Comercialización mensual de combustible regular en galones

Regular	Galones
Inventario inicial	2,131.00
Compras	30,500.00
Costo de lo vendido	-30,029.39
Evaporación	-265.61
Inventario final	2,336.00

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

En el formulario SAT-6021 y el balance de la Dirección General de Hidrocarburos, se debe dar informe de los galones evaporados durante el mes. Para el control de las mermas o evaporación, se deben monitorear, que no excedan del 0.50% de los galones despachados, según lo recomienda Hidrocarburos, por no contar con legislación relativa a las mermas de combustible. (Anexo 6).

Tabla 14
Determinación porcentaje de evaporación

PRODUCTO	VENTA EN GALONES	EVAPORACIÓN	% DE EVAPORACIÓN	LÍMITE MÁXIMO DE EVAPORACIÓN	DIFERENCIA	OBSERVACIÓN
Superior	47,617.75	372.25	0.78%	0.50%	-0.28%	RIESGO
Regular	30,029.39	265.61	0.88%	0.50%	-0.38%	RIESGO
Diésel	74,623.91	69.09	0.09%	0.50%	0.41%	NORMAL

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Cuando se sobrepasan los límites establecidos, el contribuyente debe atender y reducir los riesgos en las pérdidas de inventario, se debe verificar el proceso de despacho, efectuando las medidas de combustibles desde las pipas, así como la

calibración de los tanques. Se recomienda establecer políticas de control con personal capacitado, para minimizar los riesgos. Las pérdidas de inventario se facturan y constituyen hecho generador del IVA. Forman parte de los gastos deducibles del ISR.

5.1.3 Presentación declaración mensual del IVA

Otro de los cumplimientos importantes es la presentación del IVA. Con los datos de la tabla 11 y la lista de gastos promedio que proporcionaron tres estaciones de servicio, se desglosan a continuación y se elabora la declaración jurada del IVA.

Tabla 15
Gastos deducibles de enero 2017 (Cifras en Quetzales)

Cuenta contable	Valor total con IVA	Bienes sin IVA	Servicios sin IVA	IVA	Pequeño contribuyente
Agua potable	850.00		758.93	91.07	-
Arrendamientos	15,000.00		13,392.86	1,607.14	-
Atención al personal	450.00	401.79		48.21	-
Calibración	500.00		446.43	53.57	-
Comisiones tarjetas	1,500.00		1,339.29	160.71	-
Energía eléctrica	5,000.00		4,464.29	535.71	-
Enseres y útiles de limpieza	300.00	267.86		32.14	-
Honorarios profesionales	10,000.00		8,928.57	1,071.43	-
Impacto ambiental	350.00		312.50	37.50	-
Parqueos y peajes	150.00		133.93	16.07	-
Propaganda y publicidad	800.00		714.29	85.71	-
Reparaciones y mantenimientos	500.00	446.43		53.57	-
Seguros y Fianzas	750.00		669.64	80.36	-
Servicios técnicos pequeño contribuyente	2,500.00			-	2,500.00
Suministros de oficina	1,300.00	1,160.71		139.29	-
Telecomunicaciones	2,800.00		2,500.00	300.00	-
Uniformes	1,200.00	1,071.43		128.57	-
Viáticos	450.00	401.79		48.21	-
Vigilancia y seguridad	2,500.00		2,232.14	267.86	-
Totales	46,900.00	3,750.01	35,892.87	4,757.12	2,500.00

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Para elaborar la declaración del IVA es necesario contar con los datos de ventas y compras, así como los gastos incurridos durante el mes. A la lista de gastos realizados con IVA incluido, se determina la base del impuesto y se procede a consolidar a donde corresponda, es decir, si pertenecen a bienes o servicios, así como gastos de pequeño contribuyente, de esta forma será más fácil el llenado de la declaración la cual se encuentra en la herramienta declaraguat. Los datos básicos a llenar en la declaración del IVA son los siguientes:

Tabla 16
Integración del IVA correspondiente a enero 2017 (Cifras en Quetzales)

Concepto	Base	Iva
Ventas gravadas	2,335,599.00	280,272.00
Servicios prestados	0.00	0.00
Total débitos	2,335,599.00	280,272.00
Pequeño contribuyente	2,500.00	0.00
Combustibles	2,217,933.00	266,152.00
Otras compras	3,750.00	450.00
Servicios adquiridos	35,893.00	4,307.00
Remanente de credito		0.00
Total créditos	2,257,576.00	270,909.00
Credito fiscal		0.00
Saldo del impuesto		9,363.00
Remanente retenciones del IVA		0.00
Constancias retenciones del IVA recibidas		2,850.00
Saldo de retenciones		2,850.00
Sub total del impuesto		6,513.00
Impuesto a pagar		6,513.00

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Es importante observar que los documentos que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria son las declaraciones juradas. Algunas de las dudas de los auditores fiscales surgen por formularios presentados incorrectamente. En el caso que un formulario se haya presentado erróneo, se debe rectificar antes de ser notificado por la SAT.

Otras observaciones importantes a tomar en cuenta para la preparación de las declaraciones del IVA:

Revisión	Descripción
√	Los libros de compras y servicios deben cuadrar con la declaración del IVA.
√	Los libros de ventas y servicios deben cuadrar con la declaración del IVA.
√	El formulario para la presentación y pago del IVA a utilizar es SAT-2237.
√	El período impositivo es mensual
√	Pagar dentro del mes calendario siguiente de vencido el período impositivo, el impuesto que resulte de la diferencia entre los débitos y créditos de cada período mensual.
√	La declaración debe presentarse aún cuando no resulte impuesto a pagar, o no haya tenido movimiento.
√	Si es agente de retención del IVA, se debe retener en facturas recibidas a partir de Q 2,500.00.
√	La declaración de las retenciones de IVA se debe presentar dentro de los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realizó la retención, formulario a utilizar SAT-2219.

Figura 7. Aspectos importantes del impuesto al valor agregado

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 27-92 del Congreso de la República, Ley del impuesto al valor agregado.

5.1.4 Integración del Costo de Ventas

Se hace necesario mencionar el hallazgo detectado en la documentación proporcionada por tres financieros de las estaciones de servicio, el cual servirá de ejemplo para establecer el margen bruto en el costo de ventas. Se comprobó que incluyeron gastos fijos como parte del costo, esto incide en el cálculo incorrecto del margen bruto, importante para la determinación y pago del ISO.

A continuación se compara la determinación correcta del margen bruto, lo que da como resultado el pago del ISO, y el costo de ventas donde se registran parte de los gastos fijos, lo que proporciona un margen inferior a 4%, donde no se paga el impuesto de solidaridad.

Estación de Servicio Fortaleza, S.A.
Estado de Resultados
Del 01 al 31 de enero 2017
(Cifras expresadas en Quetzales)

		Margen bruto correcto		Margen bruto incorrecto
<u>Movimiento de Ventas y Servicios</u>				
Ventas y Servicios Prestados	2,335,599.16	↓	2,335,599.16	
Servicios Prestados	-		-	↓
Total Ingresos	2,335,599.16	100%	2,335,599.16	100%
<u>Costo de Ventas</u>				
Inventario Inicial	56,036.54		56,036.54	
Compras	2,217,933.03		2,217,933.03	
Otros gastos	-		78,000.00	
(-) Devoluciones y rebajas s/compras	(4,911.32)		(4,911.32)	
Mercaderías Disponibles	2,269,058.25		2,347,058.25	
(-) Inventario Final	- 104,079.29		- 104,079.29	
Costo de Ventas	2,164,978.96	92.69%	2,242,978.96	96.03%
Ganancia Marginal	170,620.20	7.31%	92,620.20	3.97%
<u>Gastos de Operación</u>				
Gastos fijos	109,193.15		31,193.15	
Ganancia en operación	61,427.05		61,427.05	
<u>Otros Gastos y Productos Financieros</u>				
Gastos bancarios	15.00		15.00	
Ganancia antes de impuesto	61,412.05		61,412.05	
(-) Impuesto Sobre la Renta	- 15,353.01		- 15,353.01	
Ganancia Neta	46,059.04		46,059.04	

Figura 8. Determinación correcta del margen bruto

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

El resultado del margen bruto es de 7.31%, por lo consiguiente la estación de servicio tiene la obligación de pagar el ISO. El propósito de este ejercicio es ilustrar la forma adecuada de procedencia del margen bruto para así aplicar la tarifa del impuesto. Cabe señalar que para dichos cálculos la información que se debe analizar corresponde a cada período fiscal anual.

5.1.5 Aspectos a considerar en el Impuesto sobre la Renta

Los financieros cuestionados informaron que las estaciones de servicio están inscritas en el Régimen sobre las utilidades de Actividades Lucrativas, determinan el ISR por medio de pagos trimestrales, aplican la tarifa del 25%. El procedimiento general de cálculo del Impuesto Sobre la Renta es el siguiente:

Tabla 17
Determinación del ISR anual

Determinación de la base imponible y pago de ISR
Renta Bruta
(-) Rentas exentas y no afectas
(-) Rentas que tributan en otro régimen
(-) Costos y gastos deducibles
(=) Renta Neta
(+) Costos y gastos de rentas exentas
(+) Gastos No Deducibles
(=) Renta Imponible
(x) Tarifa impositiva (25%)
(=) Impuesto determinado
(-) ISO pagado en períodos anteriores
(-) Pagos trimestrales
(=) Impuesto sobre la renta
Pago en exceso

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No.10-2012 del Congreso de la República, Ley de actualización tributaria.

Los estados financieros presentados a continuación corresponden al período fiscal de enero a diciembre 2017, se integraron con datos promedio consolidados de tres

estaciones de servicio, proporcionados en las entrevistas, los cuales se utilizaron para determinar el ISR anual.

Estación de Servicio Fortaleza, S.A.
Balance General
al 31 de diciembre 2017
(Cifras expresadas en Quetzales)

<u>Activo</u>		
<u>Activo Corriente</u>		924,001.07
Caja General	1,548.00	
Banco Industrial	258,635.41	
Banco Rural	196,458.20	
Cuentas por Cobrar	58,742.50	
IVA Crédito Fiscal	13,961.63	
IVA Retenciones recibidas	11,463.12	
Pagos Trimestrales ISR	64,112.29	
ISO por cobrar	190,600.00	
IDP Super	11,947.40	
IDP Regular	7,774.00	
IDP Diesel	3,185.00	
Inventarios	<u>105,573.52</u>	
<u>Activo no Corriente</u>		380,736.65
Mobiliario y Equipo	58,631.00	
Maquinaria y Equipo	150,489.00	
Equipo de Cómputo	36,145.00	
Vehiculos	<u>135,471.65</u>	
Total del Activo		<u><u>1,304,737.72</u></u>
<u>Pasivo</u>		
<u>Pasivo corriente</u>		433,458.09
IVA Débito Fiscal		
ISR por Pagar	221,080.53	
ISO por Pagar	50,100.00	
Proveedores	103,956.76	
Cuota IGSS por Pagar	6,562.50	
Provisiones Laborales	<u>51,758.30</u>	
<u>Pasivo no corriente</u>		58,054.85
Préstamo Bancario	48,381.00	
Otros Pasivos	<u>9,673.85</u>	
Total del Pasivo		491,512.94
<u>Capital y Ganancias</u>		813,224.78
Capital	10,000.00	
Ganancias Acumuladas	139,983.17	
Ganancia del Ejercicio	<u>663,241.61</u>	
Total Pasivo y Capital		<u><u>1,304,737.72</u></u>

Figura 9. Balance general al 31 de diciembre 2017

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Estación de Servicio Fortaleza, S.A.
Estado de Resultados
Del 01 de enero al 31 de diciembre 2017
(Cifras expresadas en Quetzales)

<u>Movimiento de Ventas y Servicios</u>			%
Ventas y Servicios Prestados		28,027,189.86	
Servicios Prestados		-	
Total Ingresos		<u>28,027,189.86</u>	100%
<u>Costo de Ventas</u>			
Inventario Inicial	56,036.54		
Compras	25,878,023.21		
(-) Devoluciones y rebajas s/compras	<u>(24,556.60)</u>		
Mercaderías Disponibles		25,909,503.15	
(-) Inventario Final		<u>- 105,573.52</u>	
Costo de Ventas		<u>25,803,929.63</u>	92%
Ganancia Marginal		2,223,260.23	8%
<u>Gastos de Operación</u>			
Sueldos y salarios	450,000.00		
Bonificación incentivo	30,000.00		
Aguinaldos	37,500.00		
Bono 14	37,500.00		
Indemnizaciones	37,500.00		
Bono por rendimiento	12,000.00		
Vacaciones	18,750.00		
Cuota Igss patronal	57,015.00		
Derechos de llave	3,000.00		
Faltantes de caja	120.00		
Pérdidas de inventario	112,218.24		
Agua potable	9,107.16		
Arrendamientos	160,714.32		
Atención al personal	4,821.48		
Calibración	5,357.16		
Comisiones tarjetas	16,071.48		
Energía eléctrica	53,571.48		
Enseres y útiles de limpieza	3,214.32		
Honorarios profesionales	26,785.71		
Impacto ambiental	3,750.00		
Parqueos y peajes	1,607.16		
Propaganda y publicidad	8,571.48		
Reparaciones y mantenimientos	5,357.16		
Seguros y Fianzas	8,035.68		
Servicios técnicos	7,500.00		
Suministros de oficina	13,928.52		
Telecomunicaciones	30,000.00		
Uniformes	6,428.58		
Viáticos	4,821.48		
Vigilancia y seguridad	<u>26,785.68</u>	<u>1,329,093.09</u>	
Ganancia en operación		894,167.14	
<u>Otros Gastos y Productos Financieros</u>			
Intereses bancarios		<u>9,845.00</u>	
Ganancia antes de impuesto		884,322.14	
(-) Impuesto Sobre la Renta		<u>- 221,080.53</u>	
Ganancia Neta		<u><u>663,241.61</u></u>	

Figura 10. Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre 2017

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Los inventarios iniciales y finales reportados en los estados financieros deben estar soportados con el desglose respectivo en galones, costos promedio, tasa de IDP, base para el cálculo del IVA, entre otros. De la misma forma que se explicó en el numeral 5.1.1. En ese apartado se indicó el desglose del inventario inicial del producto superior de 970 galones.

Siguiendo el mismo procedimiento se señala el desglose del inventario final de superior de 2,542 galones, el costo unitario corresponde a Q22.72, con lo cual se obtiene el resultado total de Q57,754.24. Al multiplicar los galones por la tasa del IDP de Q4.70 el resultado es de Q11,947.40. Este saldo corresponde al IDP del inventario final el cual se registra en activo corriente del balance general.

Tabla 18
Integración Inventarios e IDP período de enero a diciembre 2017

INFORMACIÓN EN GALONES	INFORMACIÓN EN QUETZALES		DETERMINACIÓN IVA E IDP					
	Costo promedio	Total	Tasa IDP	IDP total	Datos con Iva	Base sin IVA	IVA 12%	
INVENTARIO INICIAL								
Superior	970.00	19.97	19,370.90	4.70	4,559.00	14,811.90	13,224.91	1,586.99
Regular	2,131.00	18.48	39,380.88	4.60	9,802.60	29,578.28	26,409.18	3,169.10
Diésel	1,338.00	15.03	20,110.14	1.30	1,739.40	18,370.74	16,402.45	1,968.29
Total	4,439.00		78,861.92		16,101.00	62,760.92	56,036.54	6,724.38
INVENTARIO FINAL								
Superior	2,542.00	22.72	57,754.24	4.70	11,947.40	45,806.84	40,898.96	4,907.88
Regular	1,690.00	21.70	36,673.00	4.60	7,774.00	28,899.00	25,802.68	3,096.32
Diésel	2,450.00	19.07	46,721.50	1.30	3,185.00	43,536.50	38,871.88	4,664.63
Total	6,682.00		141,148.74		22,906.40	118,242.34	105,573.52	12,668.83

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Para obtener el valor base de los inventarios superior se resta el IDP de Q11,947.40 al gran total de Q57,754.24 el resultado es de Q45,806.84. Este valor corresponde al total de base más IVA. Para obtener la base se divide entre 1.12 y el dato es de Q40,898.96. Se debe seguir el mismo procedimiento para los

productos regular y diésel, el resultado es el siguiente: regular Q25,802.68 y diésel Q38.871.88. La suma de los tres productos conforman el inventario final reportado en estados financieros por valor de Q105,573.52.

Con la información de los estados financieros se procede a realizar el cálculo del Impuesto sobre la Renta y se obtiene la información necesaria para la presentación de la declaración jurada anual.

Tabla 19
Cálculo del ISR anual del período de enero a diciembre 2017

Descripción	Valor en quetzales
Renta Bruta	28,027,189.86
(-) Rentas exentas y no afectas	-
(-) Rentas que tributan en otro régimen	-
(-) Costos y gastos deducibles	<u>27,142,867.72</u>
(=) Renta Neta	884,322.14
(+) Costos y gastos de rentas exentas	-
(+) Gastos No Deducibles	-
(=) Renta Imponible	<u>884,322.14</u>
(x) Tarifa impositiva (25%)	
(=) Impuesto determinado	221,080.54
(-) ISO pagado en periodos anteriores	- 140,500.00
(-) Pagos trimestrales	- 64,112.29
(=) Impuesto sobre la renta	<u>16,468.25</u>
Pago en exceso	-

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

La renta bruta es el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, el valor para este ejercicio es de Q28,027,189.86 tomado del estado de resultados (figura 10), se le resta el valor de Q27,142,867.72 que corresponde a los costos y gastos deducibles siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, como lo señala la ley. La renta imponible es de Q884,322.14 se le aplica el tipo impositivo del ISR 25%, el resultado es Q221,080.54.

El ISO registrado en el balance general (figura 9), por valor de Q190,600.00 se le resta el ISO del último trimestre de octubre a diciembre 2017, porque no forma parte de lo pagado durante el año por valor de Q50,100.00 registrado en ISO por pagar, el resultado de Q140,500.00 es el valor acreditable al ISR, así como los pagos trimestrales del ISR por valor de Q64,112.29 registrados en cuenta corriente del activo. El impuesto sobre la renta anual a pagar es de Q16,468.25.

Las estaciones de servicio deben actuar como agentes de retención de las rentas gravadas, porque llevan contabilidad completa, adicional es un requisito para que los gastos sean deducibles. Cuando adquieran bienes o servicios con valor superior a Q2,500.00, excluyendo el IVA, deben emitir la constancia de retención respectiva y entregarla al contribuyente dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la factura. Las retenciones practicadas deben liquidarse a la SAT dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente. La tarifa del impuesto está contenida en (tabla 6).

Otra de las obligaciones que todo patrono de las estaciones de servicio debe cumplir es practicar las retenciones de rentas del trabajo a los empleados. La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones, de los cuales Q48,000.00 corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna y Q12,000.00 que podrá acreditar por IVA pagado en gastos personales. Los tipos impositivos que se aplican a la renta imponible corresponden a las tarifas del 5% y 7% según el rango de renta imponible de acuerdo a la escala contenida en (tabla 6).

Otros aspectos a considerar para cumplir con las obligaciones tributarias son:

Revisión	Descripción
√	Obligación de emitir constancias de retención de ISR en las facturas recibidas a partir de Q 2,800.00 excluyendo el IVA, y pagar a la SAT dentro de los 10 primeros días hábiles del mes siguiente de retenido el impuesto, por medio del formulario SAT-1331.
√	Consignar en sus facturas: Sujeto a pagos trimestrales.
√	Presentar anticipos del ISR por medio de pagos trimestrales que se cumplen por medio de una Declaración Jurada SAT-1361, dentro del mes inmediato siguiente finalizado cada uno de los trimestres calendario.
√	El período de liquidación anual es del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. Se liquida con la declaración Jurada Anual del ISR, la fecha de presentación es dentro de los primeros tres meses del año calendario, del año siguiente. SAT-1411.
√	Si son agentes de retención del IVA, los estados financieros deben estar auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por el profesional que lo emitió.
√	Reportar a la Administración Tributaria las existencias de inventarios de productos de enero a junio y de julio a diciembre. El primer reporte se presenta en julio de cada año y el segundo en enero del siguiente año.
√	En el caso si no tiene inventarios al cierre de cada período, el informe de inventarios se debe presentar sin movimiento.
√	Realizar inventarios físicos en el año y llevar un buen control ayudará para la presentación de los informes.

Figura 11. Aspectos importantes del impuesto sobre la renta

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República, Ley de actualización tributaria, Libro I Impuesto sobre la renta.

5.1.6 Impuesto de solidaridad y su aplicación

El Impuesto de solidaridad debe ser pagado por las personas individuales y jurídicas que reúnan las siguientes características: que dispongan de un patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias, obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos.

Las estaciones de servicio están obligadas a presentar el ISO, cumplir con la fecha de pago establecida y no de forma extemporánea.

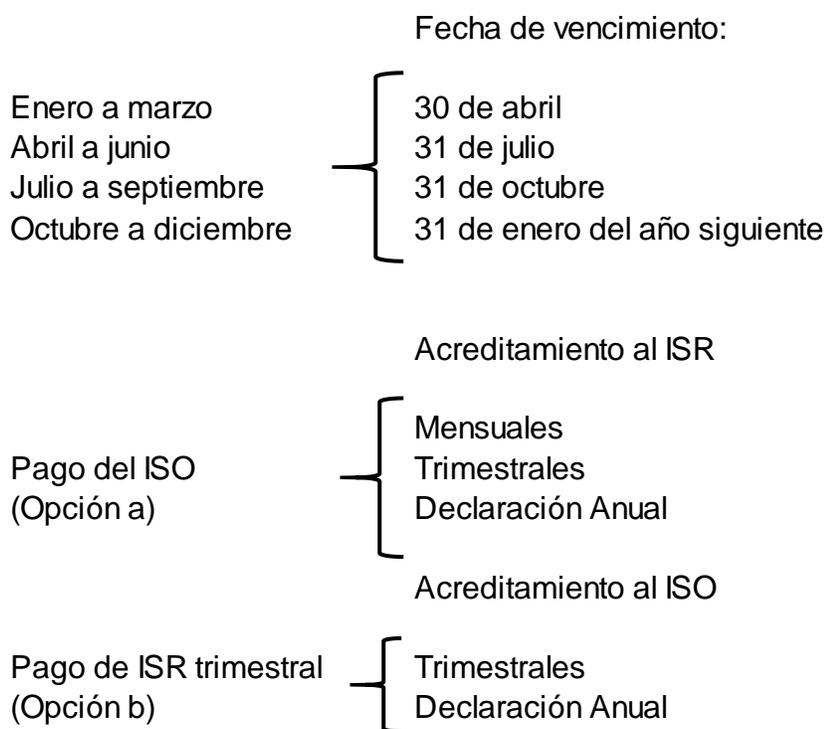


Figura 12. Calendarización y acreditamiento del impuesto de solidaridad

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 73-2008 del Congreso de la República, Ley del impuesto de solidaridad.

En el Estado de Resultados presentado en figura 10, se puede apreciar que el margen bruto es de 8%, condición necesaria para que la empresa tenga la obligación del pago del ISO. Se selecciona la base más alta entre el monto del activo neto o los ingresos brutos. Para este ejercicio la base más alta corresponde a los ingresos, el cálculo es el siguiente:

Tabla 20
Cálculo del ISO período enero a diciembre 2017

Ingresos brutos 2017	Tipo impositivo 1%	DIVIDIDO 4 TRIMESTRES DEL AÑO	ENERO A MARZO 2018	ABRIL A JUNIO 2018	JULIO A SEPTIEMBRE 2018	OCTUBRE A DICIEMBRE 2018
Q 28,027,189.86	Q 280,271.90	4	Q 70,067.97	Q 70,067.97	Q 70,067.97	Q 70,067.97
FECHA DE VENCIMIENTO	→		30 de abril 2018	31 de julio 2018	31 de octubre 2018	31 de enero 2019

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

Se seleccionan los ingresos por ser la base más alta, el valor es de Q28,027,189.86 se multiplica por la tarifa del impuesto 1% lo cual da como resultado Q280,271.90 luego se divide entre 4 por ser los trimestres del año, el resultado es de Q70,067.97 corresponde al ISO que se debe pagar en los tres trimestres del año 2018 y el último pago en el año 2019 tal como se muestra en la tabla de cálculo. Si los pagos se realizan en las fechas indicadas, el ISO es acreditable al ISR.

5.1.7 Obligación de reportar cuentas bancarias en la contabilidad

Las personas individuales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y que tengan actividades comerciales, (como el caso de las estaciones de servicios), industriales, servicios, banca, seguros y fianzas, están obligados a registrar las cuentas bancarias nacionales y extranjeras en la contabilidad, así como las inversiones. Deben de operarse en los libros contables con los siguientes datos:

Cuentas Bancarias	Inversiones
Número de la cuenta.	Monto de la inversión.
Institución bancaria en la que se encuentra.	Clase de inversión.
Tipo de cuenta.	Institución en la que se encuentra, especificando si es nacional o extranjera.
Monto al cierre del ejercicio contable.	Si es extranjera, indicar el país en el que se encuentra.

Figura 13. Cuentas bancarias e inversiones en la contabilidad

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto No. 37-2016 del Congreso de la República, Ley para el Fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la SAT.

Los saldos de las cuentas bancarias corresponden a los reportados en el Balance General (figura 9), deben registrarse de forma detallada en el libro de inventarios, como se muestran a continuación:

Tabla 21
Inventario de cuentas bancarias al 31 de diciembre 2017

Número de la cuenta	Banco	Tipo de cuenta	Saldo a diciembre 2017
000-232425-0	Banco Industrial, S.A.	Monetaria	Q 258,635.41
32-1733001-4	Banco de Desarrollo Rural, S.A.	Monetaria	Q 196,458.20

Fuente: Elaboración propia con datos estimados proporcionados por el sector objeto de estudio, junio 2018.

El proceso de control interno para todo negocio es vital porque minimiza riesgos operativos y tributarios. Todos los procedimientos que sean vinculados correctamente dan como resultado que los objetivos de cumplimiento a las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio se realicen oportunamente. Las sugerencias que se proponen para que las estaciones de servicio implementen o refuercen sus controles internos, para evitar sanciones se presentan a continuación:

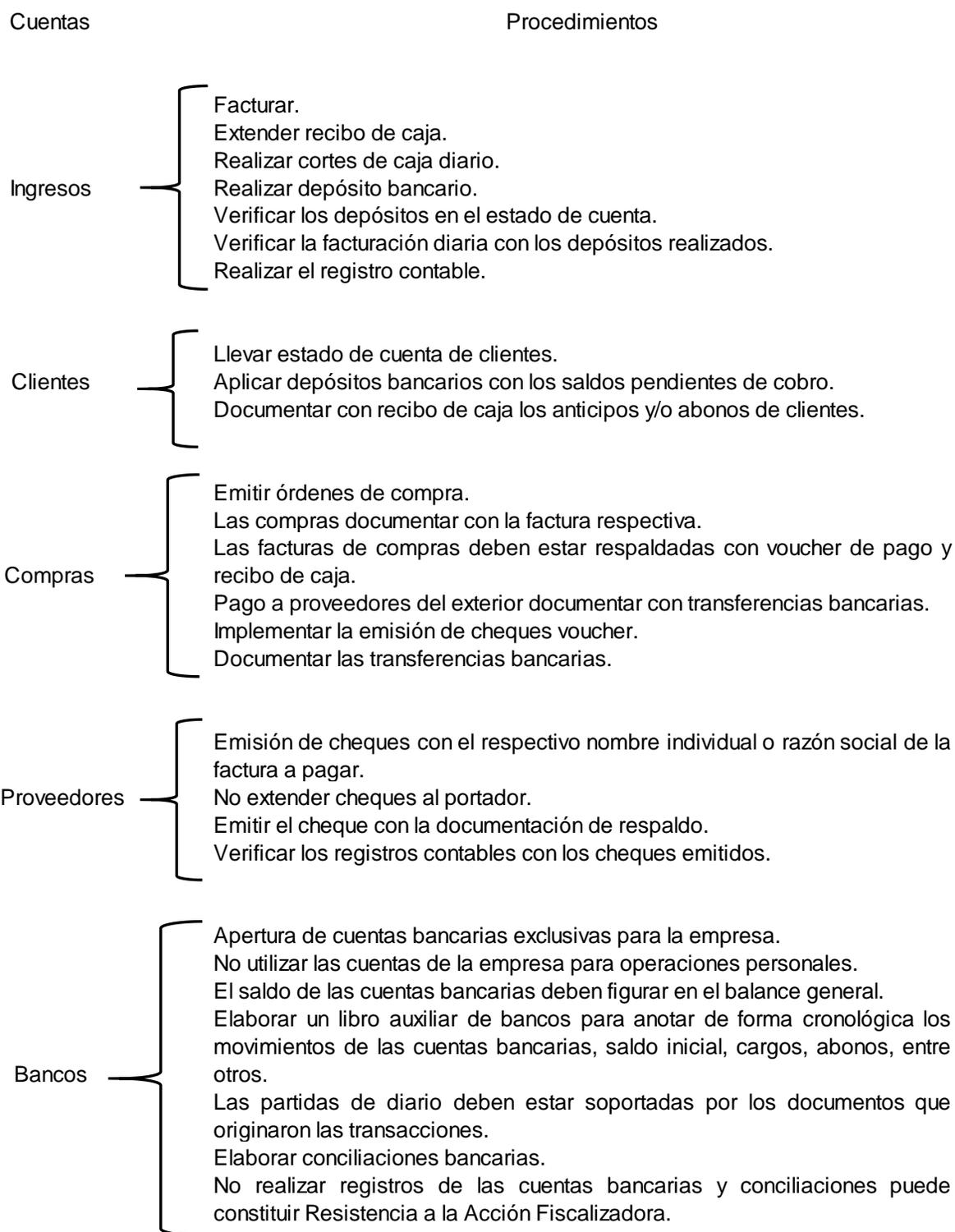


Figura 14. Procedimientos de control interno

Fuente: Elaboración propia medidas de control interno para el sector objeto de estudio, junio 2018

CONCLUSIONES

1. De acuerdo a la investigación realizada, con base en el estudio tributario del sector de las estaciones de servicio, se confirma la hipótesis planteada que se refiere a la aplicación de la metodología por medio de una bitácora de procesos operativos que facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias, evita ser sancionados por resistencia a la acción fiscalizadora.
2. Se determinó que los financieros y contadores de las estaciones de servicio objeto de estudio no cumplen correctamente con las obligaciones tributarias relacionados con los impuestos ISR, IVA, ISO e IDP, debido a que registran los gastos en rubros donde no corresponden, lo que da como resultado la sobrevaloración de los costos y la determinación errónea de los impuestos, que presentan posterior a la fecha de vencimiento.
3. Se estableció que la mayoría de los financieros de las estaciones de servicio no cuentan con la implementación de controles internos para registrar en la contabilidad las cuentas bancarias e inversiones, así como la falta de conciliaciones bancarias, lo que repercute en posibles sanciones por parte de la Administración Tributaria.
4. La metodología diseñada proporciona los procesos y ejemplos de control interno tendientes al cumplimiento de las obligaciones tributarias en función con el giro normal de operaciones de las estaciones de servicio.

RECOMENDACIONES

1. Es conveniente que el personal financiero de las estaciones de servicio ejecuten la metodología propuesta, para que tengan una guía de lineamientos operativos e implementen sus controles internos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias
2. Los financieros y contadores de las estaciones de servicio deben registrar los gastos en rubros donde corresponden para no sobrevalorar los costos y así determinar los impuestos correctamente, cumplir con la presentación formal y sustancial de los tributos en las fechas oportunas, para evitar moras, multas e intereses por pagos extemporáneos.
3. Los financieros del sector objeto de estudio deben implementar controles internos para registrar en la contabilidad las cuentas bancarias e inversiones y elaborar las conciliaciones bancarias, para evitar sanciones por parte de la Administración Tributaria.
4. Se deja a consideración de otros profesionales que se dedican a colaborar en el área financiera del sector de las estaciones de servicio, que sigan analizando las leyes que trata esta tesis, para hacer las recomendaciones pertinentes por los cambios constantes en la legislación guatemalteca.

BIBLIOGRAFÍA

1. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. (31 de mayo de 1985). Reformada por la consulta popular, Acuerdo legislativo No. 18-93 (17 de Noviembre de 1993).
2. Biografía de Henry Ford. (2004-2008). Bibliografía y Vidas. Recuperado de: https://www.biografiasyvidas.com/biografia/f/ford_henry.htm. Extraído el 15 de abril de 2018.
3. Blue Oil (s.f) Blue Oil Recuperado de: <http://www.empleos.net/gt/blueoil/>
4. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 17-73 Código Penal. (5 de julio de 1973).
5. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 6-91 Código Tributario. (25 de marzo de 1991).
6. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 27-92 Ley del Impuesto al valor agregado. (7 de mayo de 1992).
7. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 37-92 Ley del Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos. (22 de junio de 1992).
8. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 38-92 Ley del Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo. (8 de junio de 1992).
9. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 109-97 Ley de comercialización de hidrocarburos. (26 de noviembre de 1997).
10. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 1-98 Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (12 de enero de 1998).
11. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 19-2002 Ley de bancos y grupos financieros. (13 de mayo de 2002).

12. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 4-2003 Reformas a la ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo. (13 de febrero de 2003).
13. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 20-2006 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria. (6 de junio de 2006).
14. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 73-2008. Ley del Impuesto de solidaridad. (21 de noviembre de 2008).
15. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. (16 de febrero de 2012).
16. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 10-2012 Ley de actualización tributaria. (1 de marzo de 2012).
17. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 22-2014 Ley de Implementación de medidas fiscales, aprobación del presupuesto general de ingresos y egresos del estado para el ejercicio fiscal 2015 y aprobación de financiamiento para el ejercicio fiscal 2014. (28 de noviembre de 2014).
18. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 37-2016 Ley para el fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria. (18 de agosto de 2016).
19. Corte de Constitucionalidad. Expediente No. 2836-2012 del Decreto No. 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. (18 de diciembre de 2012).
20. Corte de Constitucionalidad. Expediente No. 3267-2018 del Decreto No. 37-2016 Ley para el fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la SAT. (2 de agosto de 2018).
21. Decreto-Ley No. 58 Impuestos al consumo nacional de los productos derivados del petróleo. (3 de julio de 1963).

22. Decreto-Ley No. 293 Exoneraciones de los productos derivados del petróleo. (17 de noviembre de 1964).
23. Ecología y cuidado del medio ambiente. (s/f). Geoinnova. Recuperado de: <https://geoinnova.org/blog-territorio/ecologia-y-cuidado-del-medio-ambiente> Extraído el 25 de junio de 2018.
24. Gilbarco Veeder-Root Latinoamérica. (2017). Recuperado de: <http://blog.gilbarco.com/latam/ventajas-y-desventajas-del-abanderamiento-estacion>. Extraído el 23 de junio de 2018.
25. Grupo Lucalza Guatemala. (2018). Lucalza Guatemala. Recuperado de: <http://lucalza.com/alianza-chevron/> Extraído el 2 de abril de 2018.
26. Guatemala-Puma Energy. (2017). Puma Energy. Recuperado de: <https://www.pumaenergy.com/es/d%C3%B3ndeoperamos/am%C3%A9ricas/guatemala/> Extraído el 2 de abril de 2018.
27. Hernández, M. (2001). Elaboración de un manual de organización para estaciones de servicio. Tesis Universidad Rafael Landívar.
28. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana. Sexta edición.
29. Lemus, H. (2014). Sistema Tributario guatemalteco ante la Resistencia a la Acción Fiscalizadora. Estudios de Postgrado. Doctorado en tributación. Tesis de Doctorado. Universidad Galileo.
30. Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales. Acuerdo Gubernativo No.137-2016 Reglamento de evaluación, control y seguimiento ambiental. (11 de julio de 2016).

31. Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales. Acuerdo Ministerial No.199-2016. Listado taxativo de proyectos, obras, industrias o actividades. (14 de julio de 2016).
32. Ministerio de Energía y Minas, Dirección General de Hidrocarburos. (2018) Informe estadístico de hidrocarburos. Informe anual 2017. Guatemala. Recuperado de: <http://www.mem.gob.gt/wp-content/uploads/2018/02/2017-Revista-Hidrocarburos-04T.pdf>. Extraído el 7 de abril de 2018.
33. Ministerio de Energía y Minas, Dirección General de Hidrocarburos. (2017) Operadores de Comercialización. Guatemala. Recuperado de: <http://www.mem.gob.gt/hidrocarburos/ventanilla-de-emision-de-licencias/operadores-de-comercializacion/>. Extraído el 25 de julio de 2018.
34. Ministerio de Finanzas Públicas (2018). Guatemala Avanza en la Implementación del Estándar de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria. Recuperado de: http://www.minfin.gob.gt/images/archivos/prensa/comunicados/compre66_150512.pdf. Extraído el 15 de abril de 2018.
35. Monterroso, G. (2005). Fundamentos Tributarios. Sistema Tributario de la República de Guatemala. Impresión Comunicación Gráfica G&A. Primera Edición.
36. Mungía, C. (2009). Auditoría fiscal relacionada con el impuesto al valor agregado realizada a una empresa distribuidora de combustibles. Tesis de CPA. Universidad de San Carlos de Guatemala.
37. Palacio Nacional de Guatemala. Acuerdo gubernativo No. 522-99 Reglamento de la ley de comercialización de hidrocarburos. (14 de julio de 1999).

38. Palacio Nacional de Guatemala. Acuerdo gubernativo No. 663-2005 Reglamento a la ley de impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo. (9 de diciembre de 2005).
39. Palacio Nacional de Guatemala. Acuerdo gubernativo No. 213-2013 Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.
40. Sainz de Bujanda, F. (1961). Estructura jurídica del Sistema Tributario. Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. XI No. 41. recuperado de: <http://es.scribd.com/doc/149950483/Sainz-Bujandaestructura-Juridica-Del-Sistema>. Extraído el 7 de abril de 2018.
41. Shell República de Guatemala. (s/f). Shell de Guatemala. Recuperado de: <https://shellguatemala.wordpress.com/author/shellguatemala/>. Extraído el 30 de noviembre de 2018.
42. Superintendencia de Administración Tributaria. No. 3-2017 Criterios tributarios institucionales. (20 de diciembre de 2017).
43. Superintendencia de Administración Tributaria (2018). Cultura Tributaria. Recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/cultura-tributaria/>. Extraído el 5 de diciembre de 2018.
44. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Documentación Vitalino Girón Corado. (2001). Normas para la Elaboración de argrafías en Trabajos de Investigación. Licda. Dina Jiménez de Chang. Segunda edición.
45. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Guía metodológica para la elaboración del plan e informe de investigación de postgrado de Ciencias Económicas.
46. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Normativo de Tesis para optar al grado de Maestro en Ciencias.

47. Uno (2018). Uno Guatemala, S.A. Recuperado de: <https://www.uno.com.gt/quienes-somos>. Extraído el 30 de noviembre de 2018.
48. Urrutia, C. (2011). Guatemala de ayer. Historia de la ciudad de Guatemala. Recuperado de: <https://guatemaladeayer.blogspot.com/2011/09/historia-de-la-primer-gasolinera-en.html>. Extraído el 20 de abril de 2018.
49. Vicente, A. (2006). Evaluación del control interno en un almacén fiscal autorizado para una importadora y distribuidora de combustibles. Tesis de Maestría. Universidad de San Carlos de Guatemala.
50. Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. Séptima edición.

ANEXOS

ANEXO 1

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD
REPÚBLICA DE GUATEMALA, C.A.Expediente No. 3267-2018
Oficial. 10° de Secretaría General
Página 1 de 3**Expediente 3267-2018****Oficial 10° de Secretaría General**

Asunto: Inconstitucionalidad de ley de carácter general, parcial. **Solicitante:** Escalas Mercantiles Innovadoras, Sociedad Anónima. **Norma denunciada:** artículo 52 del Decreto 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, por el que se adicionó el artículo 30 "C" al Decreto 6-91 de ese Organismo, Código Tributario.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, dos de agosto de dos mil dieciocho.

Se tiene a la vista, para resolver, la acción de inconstitucionalidad de ley de carácter general, parcial, que promovió la entidad Escalas Mercantiles Innovadoras, Sociedad Anónima, por medio de Leonardo Rodríguez Lesana, Administrador Único y Representante Legal, con el objeto de impugnar el artículo 52 del Decreto 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, por el que se adicionó el artículo 30 "C" al Decreto 6-91 de ese Organismo, Código Tributario.

CONSIDERANDO**-I-**

El artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece, en el apartado conducente, que *"...la Corte de Constitucionalidad deberá decretar, de oficio y sin formar artículo, dentro de los ocho días siguientes a la interposición, la suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición de carácter general si, a su juicio, la inconstitucionalidad fuere notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables. II La suspensión tendrá efecto general y se publicará en el Diario Oficial al día siguiente de haberse decretado."*

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD
REPÚBLICA DE GUATEMALA, C.A.

Expediente No. 3267-2018
Oficial. 10° de Secretaría General
Página 2 de 3

-II-

En el presente caso, esta Corte estima que concurren los supuestos que prevé la norma legal precitada, razón por la cual, **se decreta** la suspensión provisional del precepto denunciado, como se indica en la parte resolutive del presente auto.

CITA DE LEYES

Artículo citado, 139 y 179 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: **I)** Por ausencia temporal de las Magistradas Dina Josefina Ochoa Escribá y María de los Angeles Araujo Bohr, se integra el Tribunal con los Magistrados María Cristina Fernández García y José Mynor Par Usen, respectivamente, para conocer y resolver del presente asunto. Asimismo, asume la Presidencia de forma interina el Magistrado Bonerge Amilcar Mejía Orellana, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo 3-89 de la Corte de Constitucionalidad. **II) Se decreta la suspensión provisional** del artículo 52 del Decreto 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, por el que se adicionó el artículo 30 "C" al Decreto 6-91 de ese Organismo, Código Tributario. **III)** Se concede audiencia por quince días comunes a: **i)** Congreso de la República de Guatemala; **ii)** Superintendencia de Administración Tributaria, y **iii)** Ministerio Público, por medio de la Fiscalía de Asuntos Constitucionales, Amparos y Exhibición Personal. **IV)** Notifíquese y publíquese en el Diario Oficial.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD

REPÚBLICA DE GUATEMALA



Firmado digitalmente
por BONERGE
AMILCAR MEJIA
ORELLANA Fecha:
02/08/2018 12:30:59 p.
m. Razón: Aprobado
Ubicación: Corte de
Constitucionalidad

Expediente No. 3267-2018
Oficial. 10ª de Secretaría General
Página 3 de 3



Firmado digitalmente
por GLORIA PATRICIA
PORRAS ESCOBAR
Fecha: 02/08/2018
12:31:06 p. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por NEFTALY
ALDANA HERRERA
Fecha: 02/08/2018
12:31:36 p. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por JOSE FRANCISCO
DE MATA VELA
Fecha: 02/08/2018
12:35:11 p. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por HENRY PHILIP
COMTE VELASQUEZ
Fecha: 02/08/2018
12:35:22 p. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por MARIA CRISTINA
FERNANDEZ GARCIA
Fecha: 02/08/2018
12:35:29 p. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por JOSE MYNOR
PAR USEN Fecha:
02/08/2018 12:36:01
p. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por MARTÍN RAMON
GUZMAN
HERNANDEZ Fecha:
02/08/2018 1:14:11 p.
m. Razón: Aprobado
Ubicación: Corte de
Constitucionalidad

ANEXO 2



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



CUESTIONARIO

Tema: Metodología para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala.

Introducción:

Este cuestionario ha sido elaborado para realizar un trabajo de investigación relacionado con las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala.

La información que amablemente se sirva proporcionar tendrá carácter confidencial. Se agradece su colaboración.

DIRIGIDO A: GERENTES Y/O CONTADORES

Favor marcar una "X" en la respuesta que usted considere pertinente:

1. ¿Las estaciones de servicio cumplen con las siguientes obligaciones?

- a. Licencia de operación.....()
- b. Seguro por riesgos potenciales.....()
- c. Rótulos donde exhiben los precios.....()

Si no cumple con algún inciso, explique:

2. ¿Conoce cuál es el hecho generador del IVA?

SI NO

Comentario:

3. ¿Conoce cuál es el hecho generador del impuesto a la distribución de combustibles, IDP?

SI NO

Comentario:

4. ¿Efectúa el envío de la declaración informativa de saldos de galones Asiste Light 6021 a la Superintendencia de Administración Tributaria?

SI NO

Si su respuesta es negativa, explique:

5. ¿Realiza el envío del balance mensual para estaciones de servicio solicitada por la Dirección General de Hidrocarburos?

SI NO

Si su respuesta es negativa, explique:

6. ¿Contablemente como registran el IDP de los combustibles vendidos y comprados?

a. Como ingreso y gasto..... ()

b. Como activo y pasivo..... ()

c. Como cuenta corriente ()

Comente el por qué utiliza esta forma de contabilizar:

7. ¿La empresa supera el 4% de margen para cumplir con el pago del Impuesto de Solidaridad?

SI NO EXENTO

Si su respuesta es negativa, explique:

8. ¿Realizan el pago del Impuesto de Solidaridad dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario?

SI NO

Si su respuesta es negativa, explique:

9. ¿En qué opción del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, están inscritas las empresas del sector de combustibles en el Registro Tributario Unificado?

a. Régimen sobre las utilidades de actividades
lucrativas, renta bruta x 8% x 25%..... ()

b. Régimen sobre utilidades de actividades
lucrativas, ganancia trimestral x 25%..... ()

Comente la razón del régimen de ISR elegido:

10. ¿Ha participado en capacitaciones acerca del Decreto 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria?

PARTICIPA NO PARTICIPA

Si su respuesta es negativa, explique:

11. ¿Registran las cuentas bancarias de las estaciones de servicio en los libros contables?

SI NO

Si su respuesta es negativa, explique:

12. ¿Las cuentas bancarias son exclusivamente para los movimientos contables de la empresa?

SI NO

Si su respuesta es negativa, explique:

13. ¿Conoce la sanción de resistencia a la acción fiscalizadora?

SI NO

Comentario:

ANEXO 3



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



BOLETA DE ENTREVISTA

Tema: Metodología para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de las estaciones de servicio en el municipio de Guatemala.

Introducción:

La información que amablemente se sirva proporcionar tendrá carácter confidencial. Se agradece su colaboración.

DIRIGIDO A: GERENTES FINANCIEROS Y/O CONTADORES

1. ¿Cuál fue el nivel de ventas en galones de los productos superior, regular y diésel en los años 2015, 2016 y 2017?

Productos	2015	2016	2017
Superior			
Regular			
Diésel			

2. ¿Cuál fue el volumen de compra en galones de los años indicados?

Productos	2015	2016	2017
Superior			
Regular			
Diésel			

3. ¿Indique los costos unitarios establecidos en las estaciones de servicio durante el mes de diciembre de los años 2015, 2016 y 2017?

Productos	Costo diciembre 2015	Costo diciembre 2016	Costo diciembre 2017
Superior			
Regular			
Diésel			

4. ¿Cuáles son los gastos fijos más comunes en las estaciones de servicio y su porcentaje en función de las ventas de los últimos años?

Rubros contables	% 2015	% 2016	% 2017

5. ¿Qué cálculos efectúa para separar el IVA e IDP en una factura donde adquiere productos para el negocio?

6. ¿Cómo se determinan los niveles de mermas por evaporación en los productos de las estaciones de servicio?

7. ¿Realizan las retenciones de ISR a las facturas que indican que son sujetos a retención definitiva?

8. ¿Efectúan las retenciones de ISR por rentas del trabajo al personal que labora en las estaciones de servicio?

ANEXO 5

Forma. 1E



DIRECCION GENERAL DE HIDROCARBUROS
DEPARTAMENTO DE ANÁLISIS ECONÓMICO

Licencia No. : ES - _____

Estación o Expendio que Repo _____

Marca Comercial: _____

Año y Mes Report: _____

Dirección: _____

Teléfonos: _____

Correo electrónico: _____

BALANCE MENSUAL PARA ESTACIONES DE SERVICIO Y EXPENDIOS DE GLP PARA USO AUTOMOTOR

Señor Director General de Hidrocarburos:

De acuerdo a lo contemplado en la Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto No. 109-97, su Reglamento y a lo establecido en el artículo 13 del Acuerdo Gubernativo No. 505-2007, presento la siguiente información:

PRODUCTO	INVENTARIO INICIAL galones	COMPRAS		VENTAS		CONSUMO ESTACION O EXPENDIO galones	AJUSTES O PERDIDAS. 3/ galones	INVENTARIO FINAL galones
		Volumen Total galones	Precio Promedio de Compra. 1/ Quetzales por galón	Volumen Total galones	Precio Promedio de Venta. 2/ Quetzales por galón			
Gas Licuado de Petroleo								0.00
Gasolina Superior con Aditivos								0.00
Gasolina Superior-95								0.00
Gasolina Regular-88								0.00
Kerosina								0.00
Diesel								0.00
Aceites Lubricantes								0.00
Grasas Lubricantes								0.00
								0.00
								0.00
Total	Total	0.00	0.00	0.00		0.00	0.00	0.00

1/ Precio promedio al que compra la Estacion de Servicio

2/ Precio promedio de venta al publico

3/ Los ajustes o perdidas son las reportadas a SAT

Enviar su balance mensual al correo electrónico:

estadisticadgh@mem.gob.gt**Observaciones:** _____

Sello Empresa

(f) _____
Nombre y firma del propietario o representante legal

Sello Contador

(f) _____
Nombre y firma del contador

ANEXO 6



REPUBLICA DE GUATEMALA
MINISTERIO DE ENERGÍA Y MINAS

DIRECCIÓN GENERAL DE HIDROCARBUROS
ENLACE DGH-UIP

RECIBIDO

27 AGO 2018

Here: 15:40 No de boqs: _____
 Recptor: _____

DGH-DFT-SCL-OFI-130-2018

Página 1 de 1

Guatemala, 27 de agosto de 2018

Señorita
Alynn Sazo
Enlace de la Unidad de Información Pública
Área de Comercialización

Respetable Srta. Sazo:

Conforme a lo requerido en la Hoja de Trámite **HT-239-2018** de fecha **23 de agosto de 2018**, conforme a expediente **UIPMEM-737-2018** en la cual la licenciada **Rita María Cruz Gudiel**, solicita "*Se le informe cuales son los porcentajes de evaporación de gasolina super, regular y Diesel y cuál es la base legal*", por tal razón, se indica lo siguiente:

La Dirección General de Hidrocarburos **no cuenta con legislación relativa a las mermas por contracción o evaporación de combustibles**, que pueda aplicarse en las distintas regiones que conforman la República de Guatemala, sin embargo, recomienda la aplicación de la publicación número **API RP 1621 Control de Inventarios de Líquidos a Granel en Mercados al por Menor (Bulk Liquid Stock Control At Retail Outlets) del Instituto Americano del Petróleo (American Petroleum Institute), con siglas API**, que trata específicamente sobre **Prácticas Recomendadas Para el Control de Existencias de Volúmenes Líquidos en depósitos donde se almacena combustible**, en ese sentido se describe un extracto de la misma:

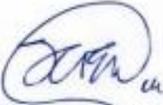
"... las pérdidas se dividen en dos categorías: aquellas que son **incontrolables** debido a la naturaleza del negocio y las características del líquido, y las que **se pueden controlar y reducir** siguiendo procedimientos apropiados de control de existencias."

"... las diferencias regionales entre el volumen entregado en las gasolineras o depósitos para consumo propio muestran que **las variaciones geográficas promedio** estaban en el marco de **+0.27 % a -0.40 %**.

En virtud de lo antes indicado, **los porcentajes pueden ser aplicados en cualquier región de la república**, y las pérdidas no deberán exceder **un medio por ciento (0.5 %)**, o **cinco galones por cada mil galones despachados**".

El porcentaje antes indicado es aplicable tanto para **gasolinas superior y regular**, como para **aceite combustible diesel y kerosina**, esto en las ventas al por menor en estaciones de servicio.

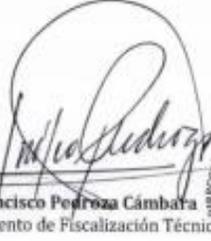
Atentamente,



Ing. Juan Carlos Escobar Rodríguez
 Jefe de Sección Combustibles Líquidos



V.º B.º



Ing. José Francisco Pedraza Cámbata
 Jefe del Departamento de Fiscalización Técnica



DIRECCIÓN GENERAL DE HIDROCARBUROS
 Diagonal 17, 29-78 zona 11. PBX: 2419-6464 Fax: 2476-2044
 Email: verificacion@mem.gob.gt

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Infraestructura de las estaciones de servicio.....	6
Tabla 2	Precios promedio anuales al consumidor final	7
Tabla 3	Generalidades de la ley de actualización tributaria	32
Tabla 4	Rentas de fuente guatemalteca.....	33
Tabla 5	Regímenes del impuesto sobre la renta	34
Tabla 6	Tipos impositivos del régimen opcional simplificado sobre ingresos	35
Tabla 7	Generalidades de la ley del impuesto al valor agregado	36
Tabla 8	Otras generalidades de la ley del impuesto al valor agregado	37
Tabla 9	Generalidades de la ley del impuesto de solidaridad	38
Tabla 10	Tasas del impuesto a la distribución de combustibles.....	39
Tabla 11	Comercialización de combustibles de las estaciones de servicio.....	76
Tabla 12	Comercialización mensual de combustible superior en galones	77
Tabla 13	Comercialización mensual de combustible regular en galones	80
Tabla 14	Determinación porcentaje de evaporación	80
Tabla 15	Gastos deducibles de enero 2017.....	81
Tabla 16	Integración del IVA correspondiente a enero 2017	82
Tabla 17	Determinación del ISR anual.....	85
Tabla 18	Integración inventarios e IDP de enero a diciembre 2017	88

Tabla 19 Cálculo del ISR anual del período de enero a diciembre 2017.....	89
Tabla 20 Cálculo del ISO período enero a diciembre 2017.....	93
Tabla 21 Inventario de cuentas bancarias al 31 de diciembre 2017.....	94

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1	Cumplimiento con la licencia de operación	49
Gráfica 2	Hecho generador del IVA.....	51
Gráfica 3	Hecho generador del IDP	54
Gráfica 4	Declaración informativa de galones	55
Gráfica 5	Balance mensual para Dirección General de Hidrocarburos	57
Gráfica 6	Registro contable del IDP	58
Gráfica 7	Margen bruto superior al 4%.....	60
Gráfica 8	Pago oportuno del Impuesto de Solidaridad	61
Gráfica 9	Opciones de pagos trimestrales del ISR.....	63
Gráfica 10	Capacitaciones de Actualización Tributaria	64
Gráfica 11	Registro de cuentas bancarias en Contabilidad.....	65
Gráfica 12	Cuentas bancarias exclusivas para el negocio	67
Gráfica 13	Conocimiento de la sanción Resistencia a la Acción Fiscalizadora	68

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Procedimiento para obtener la información financiera	42
Figura 2. Factura por compra de diésel.....	52
Figura 3. Factura por compra de diésel.....	53
Figura 4. Organigrama de estaciones de servicio	74
Figura 5. Declaración jurada informativa mensual del IDP	78
Figura 6. Balance mensual para estaciones de servicio y expendios de GLP para uso automotor	79
Figura 7. Aspectos importantes del impuesto al valor agregado	83
Figura 8. Determinación correcta del margen bruto	84
Figura 9. Balance general al 31 de diciembre 2017	86
Figura 10. Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre 2017.....	87
Figura 11. Aspectos importantes del impuesto sobre la renta.....	91
Figura 12. Calendarización y acreditamiento del impuesto de solidaridad.....	92
Figura 13. Cuentas bancarias e inversiones en la contabilidad	94
Figura 14. Procedimientos de control interno	95

GLOSARIO

Abreviatura y/o palabra	Descripción
GLP	Gas licuado del petróleo
IDP	Impuesto a la distribución del petróleo
ISO	Impuesto de solidaridad
ISR	Impuesto sobre la renta
IVA	Impuesto al valor agregado
LAT	Ley de actualización tributaria
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
MEM	Ministerio de Energía y Minas