

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



CONSULTORÍA TRIBUTARIA EN LA CREACIÓN DE UNA EMPRESA DEDICADA A LA REFINERÍA DE ACEITE USADO, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE PUERTO BARRIOS, DEPARTAMENTO DE IZABAL.

LICENCIADO GERSON NEHEMÍAS MARROQUÍN SÁNCHEZ

GUATEMALA, OCTUBRE 2021

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



CONSULTORÍA TRIBUTARIA EN LA CREACIÓN DE UNA EMPRESA DEDICADA A LA REFINERÍA DE ACEITE USADO, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE PUERTO BARRIOS, DEPARTAMENTO DE IZABAL.

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el "Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación", aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, sub incisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

DOCENTE: LIC. MSc. CARLOS ROLANDO LEMUS PEÑA

AUTOR: GERSON NEHEMÍAS MARROQUÍN SÁNCHEZ

GUATEMALA, OCTUBRE 2021

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: Dr Byron Geovani Mejía Victorio

Vocal III: Vacante

Vocal IV: BR. CC. LL. Silvia María Oviedo Zacarías_

Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO
PROFESIONAL DE GRADUACIÓN

Coordinador: Licda Lilian Patricia Najera Castañeda

Evaluador: Lic. Walfred R Vásquez Cataví

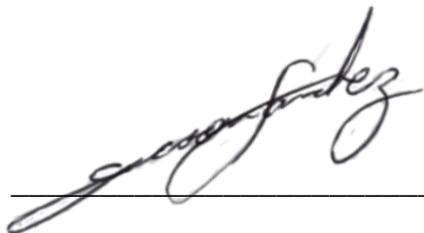
Evaluador: Lic. Ardulio Luis Velásquez Orozco

DECLARACIÓN JURADADA DE ORIGINALIDAD

YO: **GERSON NEHEMÍAS MARROQUÍN SÁNCHEZ**, con número de carnet **201220495**.

Declaro que, como autor, soy el único responsable de la originalidad, validez científica de las doctrinas y opiniones expresadas en el presente Trabajo Profesional de Graduación, de acuerdo al artículo 17 del Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes.

Autor: _____

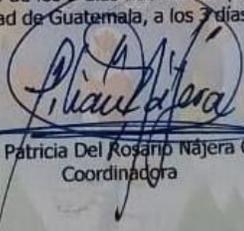
A handwritten signature in black ink, written over a horizontal line. The signature is cursive and appears to read 'Gerson Sánchez'.

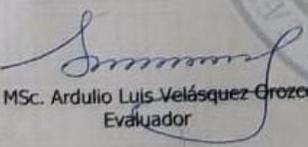


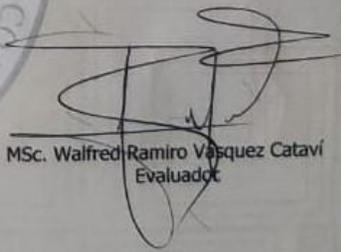
ACTA No. GT-B-08-2021

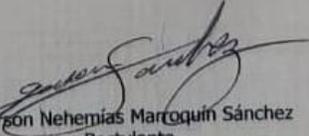
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, 3 de octubre de 2,021, a las 10:35 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del **Licenciado Gerson Nehemías Marroquín Sánchez, Carné 2011220495** estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"CONSULTORÍA TRIBUTARIA EN LA CREACIÓN DE UNA EMPRESA DEDICADA A LA REFINERÍA DE ACEITE USADO, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE PUERTO BARRIOS, DEPARTAMENTO DE IZABAL"**, 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 **76 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. La Terna Evaluadora hace las siguientes recomendaciones: que el sustentante incorpore las enmiendas sugeridas por la Terna Evaluadora dentro de los 5 días hábiles comprendidos del 4 al 8 de octubre de 2021. En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los 3 días del mes de octubre del año dos mil veintiuno.


MSc. Lilian Patricia Del Rosario Najera Castañeda
Coordinadora


MSc. Arduilio Luis Velásquez Grozco
Evaluador


MSc. Walfred Ramiro Vasquez Catavi
Evaluador


Lic. Gerson Nehemías Marroquín Sánchez
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Gerson Nehemías Marroquín Sánchez**, carné No. **201220495**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 20 de octubre de 2021.

(f) 
Msc. Lillian Patricia Del Rosario Nájera Castañeda
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS: Mi padre, el que rescató mi vida de lo vil y menospreciado.
- A MIS PADRES: Aunque ambos están descansando, gracias por darme la vida y la dicha de nacer.
- A MI ESPOSA: Mujer esforzada y valiente que Dios puso en mi vida. Sin ella, este triunfo estaría incompleto.
- A MIS HIJOS: Samantha, por ser el motivo de ingreso a la universidad y Neythan, por ser promesa de Dios a mi vida.
- A MIS SUEGROS Por aceptarme como un miembro más de su familia, tal cual hace Dios con los que lo buscan.
- A MIS HERMANOS A los que viven y los que descansan siempre los llevo en el corazón y su recuerdo me acompaña en mi caminar.
- A MIS CUÑADOS Y CUÑADAS Forman parte de mi vida y cada uno tiene un espacio especial en ella.
- A LOS COMPAÑEROS Encontré personas con gran valor humano en el transcurso de la carrera, y es una prueba más de que Dios pone a la gente correcta en nuestras vidas, saludos a todos.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA Por permitir que cualquiera con sueños y metas pueda cumplirlas. Gracias por abrir sus puertas a la población guatemalteca.
- AL PUEBLO DE GUATEMALA El esfuerzo de la población es el camino para llegar este logro, gracias por todo.

INDICE

RESUMEN	i
INTRODUCCION	iii
1. ANTECEDENTES	2
1.1 Antecedentes de la empresa de refinería objeto de estudio.	2
1.2 Antecedentes del problema	3
1.3 Antecedentes de investigaciones similares	4
2. MARCO TEÓRICO.....	7
2.1. Refinería.....	7
2.1.1. Proceso de refinería	7
2.1.2. Ventajas de la refinería.....	7
2.1.3. La empresa	8
2.1.4. La clasificación de empresa según su actividad económica	8
2.1.5. Empresas de refinería	8
2.1.6. Empresas Comerciales.....	9
2.1.7. Empresas Grandes.....	9
2.1.8. Empresas medianas.....	9
2.1.9. Empresas pequeñas.....	9
2.1.10. Microempresa	10

2.2. Tributos	10
2.2.1. Clasificación de los tributos	10
2.2.2. Impuesto Sobre la Renta, decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala	12
2.2.2.1. Categoría de las rentas del Impuesto Sobre la Renta según su procedencia	13
2.2.3. Regímenes del impuesto Sobre la Renta por rentas de actividades lucrativas	13
2.2.3.1. Régimen Opcional Simplificado Sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas	14
2.2.3.2. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	14
2.2.4. Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala	17
2.2.4.1. Regímenes del impuesto al Valor Agregado	17
2.2.5. Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala	18
2.2.5.1. La Base Imponible	19
2.2.5.2. Opciones de acreditación	20
2.3. Marco Legal.....	21
2.3.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	21
2.3.2. Principios Constitucionales	21
2.3.3. Principio de legalidad	21

2.3.4. Principio de igualdad	21
2.3.5. Principio de equidad y justicia.....	22
2.3.6. Principio de capacidad contributiva	22
2.3.7. Principio de no confiscación	22
2.3.8. Código de Comercio, Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala	22
2.3.9. Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala	23
2.4. Marco sancionatorio	24
2.4.1. Ley del Organismo Judicial de Guatemala	24
2.4.2. Ministerio de Ambientes y Recursos Naturales MARN	24
2.4.3. Superintendencia de Administración Tributaria.....	25
2.4.4. Código Penal de Guatemala decreto número 17-73.....	25
2.4.5. Irregularidades tributarias	25
2.4.5.1. Naturaleza Jurídica del ilícito tributario.....	25
2.4.5.2. Sujetos del ilícito tributario	25
2.4.5.3. Elementos de la Infracción	26
2.4.5.4. Evasión	27
2.4.5.5. Elusión	28
2.4.5.6. Doble Imposición	28
2.4.5.7. Paraíso Fiscal	28

2.4.5.8. Offshore	28
2.4.6. Delitos	28
2.4.7. Características	30
2.4.8. Obligación Tributaria	30
2.4.9. Elementos de la relación jurídico tributaria	30
2.4.10. Fuentes del derecho tributario.....	32
2.4.11. Obligaciones de los contribuyentes.....	32
2.4.12. Infracciones.....	32
2.4.13. Sanciones	33
2.5. Consultoría tributaria y planificación fiscal	34
2.5.1. El rol del consultor tributario	34
2.5.2. Características del Consultor Tributario.....	35
2.6. Inscripción de empresa de refinería ante el registro mercantil	36
2.6.1. Requisitos de Inscripción de empresa de refinería ante el registro mercantil37	
2.6.2. Procedimiento de Inscripción de empresa de refinería ante el registro mercantil	38
2.6.3. Inscripción de empresa de refinería ante la Superintendencia de Administración Tributaria	38
2.7. Libros y Obligaciones contables de las empresas de refinería basados en la legislación guatemalteca.....	39
2.7.1. Libros Contables.....	39

2.7.2. Documentos Contables	40
3. METODOLOGÍA.....	42
3.1. Método científico	42
3.2. Técnicas	42
3.3. Técnicas de investigación documental	43
3.4. Técnicas utilizadas	43
3.5. Instrumentos utilizados	43
3.6. Especificación de la definición del problema.....	44
3.7. Objetivos	45
3.7.1. Objetivo General.....	45
3.7.2. Objetivo Específicos	45
3.7.3. Delimitación del problema	46
3.7.4. Unidad de análisis	46
3.7.5. Período a investigar.....	46
3.7.6. Ámbito geográfico.....	46
3.7.7. Punto de Vista	46
4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	47
4.1. Primera Visita	48
4.2. Segunda Visita	49
4.3. Problemas fiscales	49

4.4. Problema financiero:.....	50
4.5. Proyección de pagos del Impuesto Sobre la Renta	53
4.5.1. Análisis del régimen del Impuesto Sobre la Renta.....	54
4.6. Proyección de pagos del Impuesto al Valor Agregado.....	57
4.7. Proyección de pagos del Impuesto de Solidaridad	61
4.8. Propuestas de Solución.....	63
4.8.1. Impuesto al Valor Agregado decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala	63
4.8.2. Impuesto Sobre la Renta Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala	64
4.8.3. Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.	66
4.8.4. Carga tributaria.....	66
CONCLUSIONES	70
RECOMENDACIONES	71
ANEXOS	72
INDICE DE TABLAS	78
ÍNDICE DE CUADROS	78

RESUMEN

El aceite contamina. Partimos de una base sólida y real debido a que, una vez utilizado, el aceite es complicado de desechar de cualquier manera, pues es altamente contaminante. Si llega a ríos y mares, las consecuencias son nefastas por ser un elemento incompatible con la vida animal. En Guatemala existen empresas que se dedican a la recolección o reciclaje de dicho producto. Lamentablemente, estas empresas deben enfrentar el tema de la economía informal, porque al momento de adquirir el producto no les emiten documentos contables o factura para poder llevar una contabilidad como lo estipula la normativa vigente en nuestro país, dando como resultado que muchos se queden en la economía informal, o tengan que realizar algún tipo de maniobra arriesgada para reducir sus obligaciones tributarias.

Debido a los constantes cambios en materia tributaria y a la fiscalización, la Superintendencia de Administración Tributaria es más estricta, los contribuyentes requieren de un perfil profesional para ser asesorados en cuanto al manejo de sus impuestos y todo lo relacionado con la planificación fiscal.

La particularidad de esta actividad económica radica en que, lo que algunos ven como desecho, otras empresas lo ven como materia prima para ser transformada y vendida a clientes específicos. La desventaja es el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que para Guatemala no existe un tratamiento específico para las empresas que se dedican al reciclaje en todas sus formas, lo cual dificulta la creación de empresas de este tipo de negocio. Algunos problemas que dichas empresas encuentran son: si los proveedores de la materia prima no extienden factura por la compra, el pago del Impuesto Al Valor Agregado se ve afectado juntamente con el Impuesto Sobre la Renta en sus distintas formas de cálculo, y el Impuesto de Solidaridad no estaría calculado de la manera correcta al no poder contar con un costo de ventas apegado a la realidad económica de la empresa.

Para la presente investigación se utilizó el método científico el cual consiste en llevar una forma ordenada y sistemática para abordar la información, pasando por la fase indagatoria en la cual se solicitó información financiera, en la fase demostrativa se realizaron proyecciones a un año y en la fase demostrativa se le presento a gerencia los resultados obtenidos desde el punto de vista contable y fiscal.

Los resultados más importantes de la investigación radican en la difícil situación de las empresas que están en el ciclo del reciclaje ya que la materia prima sirve para ser transformada para un uso distinto, pero al final se ve perjudicada por la economía informal.

Las principales conclusiones obtenidas en el presente trabajo profesional de graduación radican en la problemática de no contar con documentación de soporte por la compra de materia prima debido que los principales proveedores se encuentran en la economía informal y se complica poder tener las facturas por dichas compras, el incremento en la carga tributaria por impuestos pagados que no son la realidad de la compañía y las estrategias fiscales que se utilizarán para que gerencia cumpla con su obligación tributaria y tenga una proyección de costos y gastos incluyendo el pago de impuestos que sea justo y equitativo.

INTRODUCCION

La finalidad del presente trabajo profesional de graduación es encontrar la manera correcta de que la empresa objeto de estudio alcance el punto justo y equitativo en el pago de impuestos para mantener los beneficios económicos de, en este caso concreto, el proyecto de refinería de aceite usado de motor y para ello desarrollaremos cuatro capítulos que permitirán obtener las conclusiones y recomendaciones al respecto.

En el capítulo I se desarrolla la parte de Antecedentes Históricos de la Consultoría Tributaria, para identificar el problema objeto de estudio, utilizando la metodología de conocer trabajos similares y problemas relacionados con el tema bajo analizado.

El capítulo II, llamado Marco Teórico, es el soporte de teorías, contextual y legal, de los conceptos utilizados para establecer el planteamiento del problema. Contiene las definiciones puntuales sobre el tema que se analiza, y para tal efecto se revisa la definición de refinería, ventajas y procesos, la empresa y sus diferentes cualidades como tamaño y tipo, así como los impuestos, incluidas sus características, tamaño y clasificación, también se incluyen los requisitos, pasos y manera de inscribir la empresa delante del Registro Mercantil y Superintendencia de Administración Tributaria, Por último, se aborda el marco legal y sancionatorio: leyes, reglamentos y criterios institucionales.

El capítulo III se distingue por la metodología utilizada para la elaboración y análisis de la información, los tipos de instrumentos utilizados, métodos y técnicas aplicadas en la presente investigación.

En el capítulo IV se desarrolla la discusión de los resultados obtenidos con la presente investigación. Es el capítulo más importante ya que contiene estrategias, etapas y procesos para lograr la correcta consultoría tributaria en la creación de una empresa dedicada a la refinería de aceite usado. Esto se logró por medio de visitas a la entidad bajo análisis, y por medio de reuniones sostenidas con el gerente de la empresa.

Las conclusiones y recomendaciones forman parte de la estrategia del presente trabajo de investigación, ya que se vierte un análisis del tema estudiado y emite recomendaciones para que la empresa pueda mejorar los problemas y limitantes que fueron detectados.

Por último, pero no menos importante, encontramos los cuadros y tablas utilizados para lograr plasmar la manera en cómo se analizaron las distintas leyes, reglamentos y criterios para expresar cuantitativamente la situación financiera y tributaria de la entidad.

1. ANTECEDENTES

Los antecedentes constituyen la información que identifica y describe la historia, así como la naturaleza del problema investigado. Exponen el marco referencial teórico y empírico de la investigación relacionada con el análisis de la consultoría y los riesgos tributarios de una empresa dedicada a la refinación de aceite usado, ubicada en el municipio de Puerto Barrios, departamento de Izabal.

1.1 Antecedentes de la empresa de refinación objeto de estudio.

La recolección de aceite usado es una actividad económica que algunas personas ven con malos ojos. Sin embargo, existe un refrán que dice: “Donde nadie ve, ahí es la oportunidad”. El propietario de la empresa adoptó ese dicho y vio una oportunidad de negocio.

La empresa se originó cuando el dueño laboraba en relación de dependencia en una empresa que limpia los barcos que permanecen en las aduanas. La empresa no contaba con recursos para pagarle su indemnización, así que decidió darle maquinaria y clientes, como una forma de compensación.

Ya con todo lo necesario para empezar, el propietario funda la entidad, que recolecta aceite usado en talleres y lo vende a empresas que utilizan calderas de aceite para poder transformar bienes. Un ejemplo de dichas empresas son las que utilizan calderas para fundir vidrio y fabricar productos varios.

El proyecto de refinación de aceite usado de motor es una nueva línea de negocio a la cual el propietario pondrá en funcionamiento en enero del año 2022 ya que cuenta con toda la logística, personal e instalaciones para seguir aumentando sus líneas de comercio.

La responsabilidad social de esta empresa es contribuir a disminuir la contaminación ambiental. Y aunque la mayoría de personas ven dichos residuos como desecho, el propietario lo ve como una oportunidad de generar ingresos. Y si a ello se suma la

buena voluntad de los clientes, el resultado es una gran ayuda para el planeta, pues se evita que estos desechos lleguen a los ríos, lagos y océanos. El proyecto de refinería de aceite usado de motor será una nueva línea de negocio, para iniciar operaciones en el año 2022, en el municipio de Puerto Barrios, departamento de Izabal.

1.2 Antecedentes del problema

Las empresas de refinería en Guatemala enfrentan una serie de problemas ya que, cuando por el modelo de negocio la mayoría de proveedores son empresas informales que dada la naturaleza del negocio no extienden factura.

Existen muchos problemas que pueden perjudicar a las entidades. La manera correcta de reducirlos es identificar si es interno o externo. En el caso que nos compete, sabemos que el principal problema es externo, ya que las personas y/o empresas que nos proveen de la materia prima, el aceite usado de motor, no están inscritas como contribuyentes en la Superintendencia de Administración Tributaria, y aunque estén obligadas a emitir factura por las compras no lo hacen. Esto se convierte en el principal problema para la empresa recolectora, porque no tiene cómo deducir los gastos por compra de este producto.

Para la empresa recolectora, el aceite usado de motor se convierte en su materia prima, y no tener documento de respaldo de estas compras afecta negativamente el pago de impuestos, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta no será real la ganancia reflejada en la declaración por qué no se podrá deducir la compra de materia prima, otro ejemplo es el Impuesto al Valor Agregado, ya que no se podrá compensar el impuesto al valor agregado de nuestras compras contra las ventas para poder tributar correctamente.

Para el proyecto de refinería de aceite usado de motor, la problemática sigue siendo la misma ya que si bien es cierto que es una línea nueva de negocio la materia prima se obtendrá de la misma manera como se viene haciendo.

1.3 Antecedentes de investigaciones similares

Con la globalización de la economía, los contribuyentes constantemente buscan optimizar sus recursos y multiplicar los resultados obtenidos. A lo largo del tiempo, países como Ecuador, Argentina España, México y Guatemala han realizado investigaciones enfocadas en las implicaciones penales que la planificación fiscal trae consigo, debido a que los responsables incurren en los delitos tributarios de evasión y elusión fiscal. Por ello se hace necesario entender este tipo de términos desde la óptica del contribuyente, quien es el que los utiliza como herramientas para cumplir con sus objetivos.

La consultoría tributaria es una de las herramientas que tienen los contribuyentes para reducir la carga tributaria, utilizando beneficios otorgados por ley que le permitan obtener ahorro fiscal y prevenir riesgos futuros.

Sin embargo, la elusión fiscal impide el nacimiento de la obligación tributaria al utilizar actuaciones atípicas lícitas, pero no legítimas. Esta práctica deteriora el sistema recaudatorio y vulnera la situación económica del país, lo que hace necesario que se refuercen las medidas anti elusión y que las normas tributarias sean claras y concretas para evitar confusiones al momento de aplicarlas.

Contreras (2016), en su libro, indica:

Dentro de una investigación realizada en el año 2016 con relación al problema objeto de estudio se llegó a la conclusión de que la consultoría fiscal contribuye positivamente para fortalecer los procedimientos y dictar las acciones empresariales a seguir, con el fin de alcanzar las metas y objetivos trazados; es precisamente por esa razón que se debe trazar lineamientos estratégicos que permitan ejecutar estas acciones, además de poder anticipar los acontecimientos, apoyar la toma de decisiones, desarrollar procedimientos y fijar políticas que permitan lograr los objetivos. Así mismo, la planificación fiscal se debe de realizar con estricto apego a las leyes impositivas y de derecho común (p.13).

CEMPRE (2016), en su artículo, indica:

“Las fuentes más grandes de generación de aceite usado son: los vehículos motorizados (aceites de lubricación), los motores de combustión y cajas de velocidades, los sistemas hidráulicos, transformadores y otras aplicaciones industriales. Además de ser utilizados como lubricantes, los aceites minerales obtenidos a partir del petróleo crudo suelen también ser usados como refrigerante, aislante, dispersante, etc., siendo el de mayor consumo el aceite automotriz”.

La institucionalización de la planificación y las necesidades de control empresarial han permitido la creación de planes más específicos como la tributaria, que, siendo parte de la planificación financiera se encarga de analizar todos los caminos legalmente admitidos con que cuenta el contribuyente para maximizar las utilidades como consecuencia de la disminución o diferimiento de la carga fiscal y, a su vez, de proporcionar elementos para administrar los flujos de efectivo producto del ahorro tributario (Zapata, 2014, p. 17).

Fajardo (2009) concluye: La consultoría fiscal provee al contribuyente beneficios como los que se indican a continuación: evitar la imposición de ajustes fiscales, cumplir a cabalidad con la carga tributaria, pagar los impuestos en el período establecido por la ley, analizar los diferentes regímenes de tributación para optar por el más conveniente, evitar el pago de intereses, multas y recargos derivados de impuestos, identificar los beneficios que las leyes fiscales otorgan, evaluar la capacidad de pago que tiene la entidad, estimar la carga tributaria a pagar en determinado período, entre otros. Lo cual es demostrado en su tesis, en la que propone una planificación fiscal como medio para evitar ajustes en una empresa comercial que presta servicio de grúas. (p. 219).

Según García, (2011): La consultoría fiscal es una herramienta valiosa que le permite a los contribuyentes, a través del asesoramiento de profesionales especializados, proyectar su inversión en tiempo y espacio de modo tal de minimizar la carga fiscal dentro del marco legal. Su objetivo consiste en la elección de la mejor de las alternativas posibles a efectos de reducir la carga tributaria al mínimo legal. La tarea es

desarrollada por profesionales expertos en impuestos, aunque no necesariamente relacionados con las ciencias económicas sino también con el derecho -que últimamente han ganado mercado en la materia tributaria-, que pueden ser convocados para mejorar los rendimientos de emprendimientos en marcha o en momentos claves para las empresas como pueden ser, por ejemplo, en las evaluaciones de nuevos proyectos de inversión o ante cambios o modificaciones legislativas o jurisprudenciales que puedan afectar los beneficios de las empresas.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Refinería

Las empresas de refinería tienen como fin principal la producción de bienes mediante la transformación y /o extracción de materias primas; a su vez pueden ser extractivas y manufactureras, que son las encargadas de transformar materias primas en productos terminados. (Rojas, 2014).

2.1.1. Proceso de refinería

La idea principal de la refinación de aceites usados es que, durante la operación, su recurso no se agota y solo produce contaminación. Por lo tanto, es necesario eliminar las impurezas y los residuos nocivos de los aditivos originales.

Un cierto avance en esta área se produjo a mediados de los años 90 del siglo pasado, cuando las tecnologías existentes permitieron obtener aceites base y lubricantes, cuya calidad cumplía totalmente con los requisitos más estrictos.

Durante la refinación de aceites usados se utilizan los mismos métodos que en la refinación de petróleo. Dependiendo del estado y el grado de contaminación de la materia prima, pueden estar involucrados varios o todos los métodos conocidos.

2.1.2. Ventajas de la refinería

La actividad principal del proceso de reciclaje consiste en reducir y evitar más contaminación en el medio ambiente, así como la conservación de los recursos naturales en existencia para reducir el deterioro de la flora y fauna.

En ese mismo sentido, Pardavé (2007) indica que la finalidad es mejorar la eficiencia económica, reducir la contaminación y el volumen de residuos finales. Variará de acuerdo al flujo de desechos y debe ser diferente en los países subdesarrollados respecto al que han alcanzado los países denominados desarrollados.

Los autores Gutiérrez y Cánovas (2009), establecen como beneficios los siguientes:

- a) Ahorro de energía y menos contaminación causada por la extracción y procesamiento de energías vírgenes
- b) Disminución de las emisiones de gases de invernadero, lo cual ocasiona el cambio climático
- c) Conservación de los recursos naturales
- d) Disminución del volumen de residuos municipales
- e) Contribución significativa en el logro del desarrollo sostenible. Asimismo,
- f) La generación de empleo.

2.1.3. La empresa

La empresa es la unidad económica social en la que el capital, el trabajo y la dirección se coordinan para realizar una producción socialmente útil de acuerdo con las exigencias del bien común. (Benavides, 2004).

Para Thompson, (2006): “La empresa es la más común y constante actividad organizada por el ser humano, la cual involucra un conjunto de trabajo diario, labor común, esfuerzo personal o colectivo e inversiones para lograr un fin determinado”.

Una empresa es una entidad la cual se dedica a la venta de bienes y servicios con el fin de obtener lucro y beneficios directos para los socios o personas dueñas de esta.

2.1.4. La clasificación de empresa según su actividad económica

Todas las empresas son distintas una de otra, ya que se dedican a diferentes actividades económicas y se catalogan de acuerdo a la actividad específica que desarrollan. Por lo tanto, se clasifican en industriales, comerciales o de servicio.

2.1.5. Empresas de refinería

Las empresas de refinería tienen como fin principal la producción de bienes mediante la transformación y /o extracción de materias primas; a su vez pueden ser extractivas y

manufactureras, que son las encargadas de transformar materias primas en productos terminados. (Rojas, 2014).

2.1.6. Empresas Comerciales

Se refiere a aquellas que realizan algún proceso de transformación de la materia prima. Abarca actividades tan diversas como la construcción, la óptica, la maderera, la textil, etc.” (Thompson, 2007).

Son empresas que se dedican a la transformación de materias primas, ya sea como materias procesadas para continuar siendo transformadas, o bien, transforman la materia prima en productos terminados para la venta final. Cada una de las transformaciones les da valor agregado a los productos de las materias primas.

2.1.7. Empresas Grandes

Se caracterizan por manejar capitales y financiamientos grandes; por lo general tienen instalaciones propias, sus ventas son de varios millones de dólares, tienen miles de empleados de confianza y sindicalizados, cuentan con un sistema de administración y operación muy avanzado y pueden obtener líneas de crédito y préstamos importantes con instituciones financieras nacionales e internacionales. (Thompson, 2007)

2.1.8. Empresas medianas

En este tipo de empresas intervienen varios cientos de personas y en algunos casos hasta miles, generalmente tienen sindicato, hay áreas bien definidas con responsabilidades y funciones, tienen sistemas y procedimientos automatizados. (Thompson,2007)

2.1.9. Empresas pequeñas

En términos generales, las pequeñas empresas son entidades independientes, creadas para ser rentables, que no predominan en la industria a la que pertenecen, cuya venta

anual en valores no excede un determinado tope y el número de personas que las conforman no excede un determinado límite. (Thompson, 2007)

2.1.10. Microempresa

Por lo general, la empresa y la propiedad son de propiedad individual, los sistemas de fabricación son prácticamente artesanales, la maquinaria y el equipo son elementales y reducidos, los asuntos relacionados con la administración, producción, ventas y finanzas son elementales y reducidos y el director o propietario puede atenderlos personalmente. (Thompson, 2007)

2.2. Tributos

Cantidad de dinero que es entregado al Estado para el sufragio de los gastos públicos. Gladys Monterroso define los tributos como: “una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una Administración Pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta capacidad económica”.

2.2.1. Clasificación de los tributos

La clasificación más utilizada y que se encuentra en el Código Tributario, Decreto número 6-91 y sus reformas, es: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

a) Los impuestos

El artículo 11 del Código Tributario establece: “impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. En este sentido, la Corte de Constitucionalidad determinó: “El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como las acciones del Estado y demás corporaciones del Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas; o bien como una cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del

contribuyente: o como lo define el tratadista Héctor Villegas: El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado..." (Decreto no. 6-91, 1,991)

Las características de los impuestos son:

- a) Fundamentados en la exigencia de legalidad, que responde coactivamente al imperio de la ley;
- b) Prestación de valores pecuniarios generalmente en dinero;
- c) El Estado no está obligado a realizar ninguna contraprestación inmediata frente al sujeto pasivo;
- d) El porcentaje de la alícuota debe respetar la capacidad de pago del contribuyente;
- e) Se debe destinar para satisfacer necesidades y servicios colectivos para la población;
- f) Son determinados en base a leyes aplicables.

Los impuestos pueden ser:

- **Impuestos directos:** cuando recaen directamente sobre el patrimonio de las personas y, por lo tanto, es posible su individualización, sucede de esta forma porque no se da la traslación del impuesto a una tercera persona. Por ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones, Impuesto de Solidaridad, entre otros.
- **Impuestos Indirectos:** cuando recaen sobre un acto en el que se configura el hecho generador de la obligación tributaria y quien lo hace efectivo es el consumidor final. En este caso el legislador no grava a un contribuyente directo, sino sucede por repercusión. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el mismo y lo traslada a un tercero denominado sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga, como el caso del Impuesto al Valor Agregado,

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, entre otros.

2.2.2. Impuesto Sobre la Renta, decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

El Impuesto Sobre la Renta, también denominado ISR, es el impuesto directo que se aplica en Guatemala a la utilidad que obtiene una empresa, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o la combinación de ambos.

Este se caracteriza por no requerir de una contraprestación directa o determinada por parte del Estado. Se basa en el principio de capacidad contributiva, el que sugiere que quienes más tienen, deben de contribuir en esa misma proporción al financiamiento del gasto público.

En Guatemala, el Impuesto Sobre la Renta se encuentra actualmente regulado en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, con vigencia a partir del uno de enero de 2013, el cual ha sufrido algunas reformas hasta la fecha.

Elementos de la Obligación Tributaria

- a) **Sujeto activo:** el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, siendo el único ente capaz de ejercer el poder tributario; siendo el encargado de la recaudación la Superintendencia de Administración Tributaria.
- b) **Sujeto pasivo:** el sujeto pasivo son todos los contribuyentes, ya sean personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que obtengan rentas gravadas dentro y fuera del territorio nacional, siendo residentes permanentes o no.
- c) **Base Imponible:** Es el elemento de la estructura tributaria sobre el cual se establece el Impuesto Sobre la Renta, da lugar a la creación de la obligación

tributaria al momento de determinar la utilidad de la entidad, y aplicando el porcentaje de la alícuota.

- d) **Hecho Generador:** Es el origen de la obligación tributaria, dando razón a la actividad económica, como las originadas por actividades derivadas de la materia imponible, siendo la realización de la materia imponible.

2.2.2.1. Categoría de las rentas del Impuesto Sobre la Renta según su procedencia

El impuesto Sobre la Renta contempla tres categorías de rentas:

- a) **Rentas de actividades lucrativas:** lo integran las rentas que se obtienen del giro habitual de la empresa.
- b) **Rentas de trabajo:** en este apartado se incluyen aquellas rentas que se derivan de la prestación de servicios en relación de dependencia.
- c) **Rentas de Capital:** se consideran rentas de capital las rentas derivadas, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.
- d) **Rentas de no residentes:** Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

2.2.3. Regímenes del impuesto Sobre la Renta por rentas de actividades lucrativas

El Impuesto Sobre la Renta establece los siguientes regímenes:

2.2.3.1. Régimen Opcional Simplificado Sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas

La base para la determinación del Impuesto Sobre la Renta bajo este régimen, la constituye el total de los ingresos menos rentas exentas y no afectas, aplicando los siguientes tipos impositivos:

Tabla 1 Determinación del ISR opcional simplificado

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q0.01 a Q. 30,000.00	Q0.00	5% sobre la renta imponible
Q30,000.01 en adelante	Q1,500.00	7% sobre el excedente de Q30,000.00

El período impositivo de este régimen es mensual y el impuesto correspondiente debe liquidarse durante los primeros diez días hábiles del mes calendario siguiente.

Así mismo, los contribuyentes que se encuentren inscritos bajo este régimen deben presentar a más tardar el último día hábil del mes de marzo del año siguiente una liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta, la cual es considerada como informativa, ya que el impuesto fue liquidado de forma mensual. Esta manera de cálculo se recomienda cuando la empresa y su giro de negocio no tienen demasiados costos y gastos para la generación de ingresos, lo cual la hace ventajosa a la otra.

2.2.3.2. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas

La base imponible para las personas naturales y jurídicas residentes en Guatemala que realizan actividades comerciales y que optaron por este régimen de impuesto, se calcula sobre la base de la utilidad según el estado de resultados preparado de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, ajustado por

gastos no deducibles, ingresos exentos, ingresos que tributaron impuesto en otro régimen, ingresos de fuente extranjera y algunas deducciones y/o beneficios fiscales.

En este régimen, el pago debe de hacerse en forma anticipada por medio de cierres parciales, trimestralmente.

Para determinar el monto del pago trimestral se puede optar por una de las siguientes formas establecidas en el artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 y sus reformas:

- ✓ Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible, para luego aplicar el pago impositivo del 25%.

Tabla 2 Determinación del ISR régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, sobre la base de cierres contables parciales

Descripción	Valores
Utilidad al finalizar el trimestre	XX
(-) Rentas exentas, no afectas y otras categorías de rentas	XX
(+) Costos y gastos no deducibles	XX
(=) Renta Imponible	XX
(*) Tipo impositivo del ISR	25%
Impuesto determinado a pagar	XX

Fuente: Artículo 15, 21, 38 del Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala

Sobre la base de una renta imponible estimada del ocho por ciento del total de las rentas brutas obtenidas por rentas de actividades lucrativas durante el trimestre correspondiente, a dicho resultado deberá aplicarse el tipo impositivo del 25%.

Tabla 3 Determinación del ISR régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, sobre la base de renta imponible estimada del 8% sobre los ingresos

Descripción	Valores
Ingresos brutos	XX
(-) Rentas exentas, no afectas y otras categorías de rentas	XX
(=) Subtotal	XX
(*) Renta imponible estimada	8%
(=) Renta Imponible	XX
(*) Tipo impositivo del ISR	25%
Impuesto determinado a pagar	XX

Fuente: Artículo 15, 21, 38 del Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala

Tabla 4 Obligaciones tributarias de los regimenes del I.S.R.

No	Descripción de Obligaciones	Sobre las Utilidades	Opcional Simplificado
1	Llevar contabilidad completa	x	
2	Declaración Jurada mensual de ISR 5 y 7%		x
3	Declaración Jurada trimestral ISR 25%	x	
4	Declaración de IVA mensual	x	x
5	Declaración mensual de retención de ISR	x	
6	Declaración trimestral del ISO	x	
7	Reporte semestral de Inventario	x	
8	Deducción de gastos según ley	x	
9	Elaboración de cierres parciales	x	
10	Declaración de ISR anual informativa		x
11	Declaración definitiva de ISR	x	
12	Presentación de Estados Financieros Auditados	x	x

Fuente: Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala

2.2.4. Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un tributo de naturaleza indirecta aplicable al consumo doméstico de bienes y servicios producidos tanto en el territorio nacional como en el exterior.

Elementos del Impuesto al Valor Agregado:

- a) **Sujeto activo:** el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, siendo el único ente capaz de ejercer el poder tributario; siendo el encargado de la recaudación la Superintendencia de Administración Tributaria.
- b) **Sujeto pasivo:** el sujeto pasivo son todos los contribuyentes, ya sean personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que obtengan rentas gravadas dentro y fuera del territorio nacional, siendo residentes permanentes o no.
- c) **Base Imponible:** Es el elemento de la estructura tributaria sobre el cual se establece el Impuesto al Valor Agregado, da lugar a la creación de la obligación tributaria al momento de adquirir un bien o servicio. El impuesto se calcula sobre el precio de venta del bien o la prestación del servicio.
- d) **Hecho Generador:** Es el origen de la obligación tributaria, dando razón a la actividad económica, como las originadas por actividades derivándose de la materia imponible, siendo la realización de la materia imponible.

2.2.4.1. Regímenes del impuesto al Valor Agregado

- a) **Régimen General** (facturación por cuenta del vendedor) Este régimen nace con el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado

- b) **Régimen Pequeño Contribuyente:** Las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta o prestación de servicios no exceda de Q150,000.00 en un año calendario, Estos podrán solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria su inscripción a este régimen.
- c) **Régimen Electrónico de Pequeño Contribuyente:** Este régimen surge por la necesidad de ampliar la base de recaudación y promover la incorporación al sistema tributario, otorgando para tal efecto condiciones de simplificación y facilitación (Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala).
- d) **Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario:** Este régimen surge por la necesidad de ampliar la base de recaudación y promover la incorporación al sistema tributario, otorgando para tal efecto condiciones de simplificación y facilitación (Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala).

En su artículo 1, nos brinda el parámetro para poder optar a este régimen especial, que textualmente dice: Las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario y cuyo monto de venta anual de sus productos, no excedan los 3,000,000.00 de quetzales dentro del año fiscal, computado del (01) de enero al (31) de diciembre, pagarán un porcentaje de impuesto del 5% sobre las ventas brutas.

2.2.5. Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala

Esta ley indica que este impuesto debe ser pagado por las empresas que realicen actividades mercantiles o agropecuarias dentro del territorio nacional y que obtenga un margen bruto superior al cuatro por ciento del total de sus ingresos.

Los sujetos pasivos que inicien actividades empresariales estarán exentos del pago del impuesto durante los primeros cuatro trimestres.

El período impositivo es de forma trimestral y el tipo impositivo es del uno por ciento de la cuarta parte del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos. Cuando los activos netos representen cuatro veces los ingresos brutos, se determinará el impuesto conforme a la base de los ingresos brutos.

La ley no es muy extensa, cuenta con quince artículos, los cuales no son suficientes, ya que existen muchas dudas o lagunas para su aplicación de forma correcta

2.2.5.1. La Base Imponible

Se define como expresión dineraria, es el resultado de la medición del objeto imponible con arreglo al respectivo parámetro, y a la que habrá de aplicarse el tipo o tipos de gravamen que procedan para determinar la cuota/deuda tributaria.

Se utiliza como base cálculo para la obligación tributaria que se caracteriza por ser no dineraria, y que se utiliza por tributos casi tan rudimentarios como los que se aplican según tarifas de cuotas tributarias, (estas bases) son desde luego para su comprensión de índole cuantitativa, pero no se expresan en magnitudes dinerarias, sino en unidades de peso, volumen, superficie etc.

El Artículo 7 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, regula: Base imponible. La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

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

Cuadro 1 forma de cálculo del pago de Impuesto de Solidaridad

Descripción	Método A	Método B	Método C
Total, ingresos brutos	100,000.00	90,000.00	90,000.00

Total, Activo neto	90,000.00	110,000.00	520,200.00
Cantidad de veces mayor el activo que los ingresos	0.90	1.22	5.78
Base para la determinación del ISO	100,000.00	110,000.00	90,000.00
Tipo impositivo	1%	1%	1%
Impuesto determinado	1,000.00	1,100.00	900.00

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicará la base imponible establecida en la literal b).

2.2.5.2. Opciones de acreditación

a) Impuesto sobre la renta acreditable al impuesto de solidaridad

Acreditar el Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. En este caso es importante mencionar que el Impuesto de Solidaridad no se considera un crédito fiscal y el registro del acreditamiento únicamente se refleja en el formulario del I.S.O.

b) Impuesto de Solidaridad acreditable al Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 11 del decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala indica en su inciso como se puede acreditar el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta entre si

- a) que los contribuyentes que se afilien a este método de acreditamiento deberán acreditar el Impuesto de Solidaridad pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, y podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta, hasta su agotamiento, durante tres años inmediatos siguientes.
- b) Los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta podrán acreditarse al 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.

Así mismo, el Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado durante los tres años inmediatos siguientes deberá reconocerse como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta en la liquidación anual en que concluya dicho plazo de acuerdo a la literal a.

2.3. Marco Legal.

En el Marco Legal se detallan todos los conceptos que fundamentan el marco jurídico y tributario para las empresas dedicadas a la refinera de aceite usado; son todas las normativas que dan vida y rigen a una empresa, también incluye la clasificación de los impuestos a que pudiera estar sujeta la empresa objeto de investigación.

2.3.1. Constitución Política de la República de Guatemala

“Es la fuente de más alta jerarquía dentro del ordenamiento jurídico tributario y es de ésta de donde derivan las demás fuentes. Es la norma suprema que dicta la normativa para la creación de otras normas”. (Pérez, 1986, p.88)

2.3.2. Principios Constitucionales

“Interpretar los hechos concretos que se quieren descubrir según la constitución es tomar en cuenta los principios fundamentales que inspiran la carta magna”. (Sandoval, 2015, p.53)

2.3.3. Principio de legalidad

“Según dicho principio, se necesita una ley para la creación de un impuesto. Así mismo, corresponde con exclusividad al Congreso decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales”. (Escobar, 2000, p.21)

2.3.4. Principio de igualdad

Se refiere no solo a una igualdad ante la ley, sino también una igualdad sustancial y el deber de los poderes públicos de promover las condiciones para hacerla efectiva.

“El principio de igualdad debe promover medidas fiscales que busquen corregir las desigualdades que existen en la sociedad”. (Rayo, 2001, p.71)

2.3.5. Principio de equidad y justicia

El principio de equidad y justicia, da universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

2.3.6. Principio de capacidad contributiva

Supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

2.3.7. Principio de no confiscación

Establece 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. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

2.3.8. Código de Comercio, Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala

Este nos indica que los comerciantes están obligados a llevar contabilidad de forma organizada y conforme al sistema de partida doble, apegándose a los principios de contabilidad generalmente aceptados. También se deben llevar los procedimientos contables de una manera mecanizada, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que éste permita su análisis y fiscalización.

Y termina indicando el parámetro de quiénes pueden o no llevar su contabilidad completa e indica que los comerciantes que tengan un activo total menor a 25,000.00 quetzales pueden omitir los libros de Inventario, libro diario, Mayor o centralizador y de Estados Financieros.

No procede llevar doble o múltiple contabilidad, tal como lo indica este Código en su Artículo 375: es prohibido llevar más de una contabilidad para la misma empresa. La infracción de esta prohibición es causa de que ninguna de las contabilidades haga prueba.

2.3.9. Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

Su objeto es regir las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

El Código Tributario se divide de tal forma que comienza definiendo las normas tributarias, sus plazos para cumplirlas, y clasifica los tributos; también establece los sujetos y hechos generadores de la relación jurídico-tributaria, las normas sancionatorias por el incumplimiento de dichas obligaciones, norma el procedimiento que se sigue cuando la Administración Tributaria no percibe los tributos y le otorga facultades para poder requerir información contable y fiscal para la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El artículo 2, establece que son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía, las siguientes:

1. Las disposiciones constitucionales.
 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.
- (Código Tributario de Guatemala, 1991)

2.4. Marco sancionatorio

En Guatemala, nuestro marco de referencia es el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; esta ley es de carácter público y regirá las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado.

2.4.1. Ley del Organismo Judicial de Guatemala

El artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial indica la supremacía de la Constitución y jerarquía normativa, el cual establece que los Tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.

Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos.

Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior. (Ley del Organismo Judicial, 1989)

2.4.2. Ministerio de Ambientes y Recursos Naturales MARN

El MARN es la entidad del sector público especializada en materia ambiental y de bienes y servicios naturales del Sector Público, al cual le corresponde proteger los sistemas naturales que desarrollen y dan sustento a la vida en todas sus manifestaciones y expresiones, fomentando una cultura de respeto y armonía con la naturaleza y protegiendo, preservando y utilizando racionalmente los recursos naturales, con el fin de lograr un desarrollo transgeneracional, articulando el quehacer institucional, económico, social y ambiental, con el propósito de forjar una Guatemala competitiva, solidaria, equitativa, inclusiva y participativa.

2.4.3. Superintendencia de Administración Tributaria

Es una entidad estatal descentralizada que ejerce la administración del régimen tributario, para aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y del comercio exterior en Guatemala.

2.4.4. Código Penal de Guatemala decreto número 17-73

El código penal de Guatemala busca reforzar los derechos penales del país con el propósito de definir penas que resguarden y protegen a la población. El código penal de Guatemala es un documento que reúne las normas jurídico penales que regulan los delitos y sus faltas.

2.4.5. Irregularidades tributarias

Son fenómenos financieros que consisten en no pagar los impuestos, privando al Estado de sus ingresos, estos actos se realizan de forma ilícita, ya que conllevan a la violación de las leyes tributarias. Implica no acatar las disposiciones que impone la ley en materia fiscal impositiva, lo cual incluye no solo lo relativo a los deberes formales, sino que también el pago de tributos establecidos por la legislación. (Velásquez, 2003, p.91)

2.4.5.1. Naturaleza Jurídica del ilícito tributario

La regulación de la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, es regulada por el derecho penal tributario, siendo esta regulación su naturaleza jurídica. De esta naturaleza jurídica del ilícito tributario, existen dos corrientes o posiciones que debaten la naturaleza del mismo. (Pineda, 2008, p.59)

2.4.5.2. Sujetos del ilícito tributario

El elemento primordial de la infracción tributaria es el autor de la contravención, por lo que en el art. 79) del código tributario, se considera como:

- a) Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión.
- b) Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción.
- c) Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción.
- d) Los sujetos susceptibles a la infracción. (Código Tributario de Guatemala,1991)

2.4.5.3. Elementos de la Infracción

“Es cuando una persona hace todo lo que una norma tributaria prohíbe o deja de hacer lo que la ley tributaria le obliga, comete una conducta irregular y da derecho a que la administración tributaria la sancione.” (p.42)

a) Elementos para que constituya infracción

Los elementos que constituyen la infracción son los siguientes:

1. Acción u omisión

La acción es un hecho previsto en la ley penal y dependiente de la voluntad humana. Para determinar una infracción tributaria es menester determinar a la autoría para poder imputar las consecuencias derivadas de la misma ya sea por dolo o negligencia. (p.42)

2. Tipicidad: Nadie puede ser penado sin previo proceso establecido en la ley, la conducta sancionada también debe ser previa y definitivamente establecida”. (p.42)

3. Antijuridicidad: Conducta se encuentra en contradicción con preceptos jurídicos de carácter positivo o negativo. La infracción es lo contrario al derecho objetivo, y la antijuridicidad constituye la lesión del ordenamiento”. (p.42)

4. Imputabilidad: Significa la capacidad para responder, aptitud para serle atribuida a una persona la acción u omisión que constituye una falta”. (p.42)

5. Culpabilidad: Para poder sancionar a un sujeto, debe de concurrir el elemento intencional en su acción u omisión. Por la dificultad de establecer su intención, se recurre a la negligencia como equivalente a la imputabilidad del infractor”. (p.43)

6. Punibilidad: La infracción y sanción deben estar expresamente previstas tipificadas en la legislación, determinando en la propia ley el castigo merecedor al infractor”. (p.43)

b) Clases de infracciones

A continuación, se describen las clases de infracciones:

1. Infracciones leves

“Son aquellas que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen consigo la evasión de un crédito fiscal.” (p.43)

2. Infracciones graves

“Éstas se cometen conscientemente con pleno conocimiento, y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal”. (p.43)

3. Infracciones sustanciales

“Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley, tiene relación con las obligaciones materiales”. (Rayo, 2001, p.52)

2.4.5.4. Evasión

“Todo acto de omisión que, violando las disposiciones legales en el ámbito de un país, o en la esfera internacional, produce la eliminación o disminución de la carga fiscal”. (Forouge, 1987, p.62)

2.4.5.5. Elusión

Conocida también como el nombre de evitación fiscal, designando así al comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una actividad económica, sujeta a gravamen, por el que el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador, que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria. (Sandoval, 2015, p.70)

2.4.5.6. Doble Imposición

Fenómeno que se da cuando las mismas personas o bienes son gravadas por dos o más sujetos con poder tributario, o sea cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos. (Sandoval, 2015, p.71)

2.4.5.7. Paraíso Fiscal

Se les llama así a los países en los cuales todas las empresas que se dedican a determinar actividad económica no pagan impuestos. (Rabay, 2019)

2.4.5.8. Offshore

Son empresas o sociedades constituida fuera del país de residencia, en regiones en donde cuya tributación es igual a cero. (Rabay, 2019)

2.4.6. Delitos

Sandoval (2015) indique que los delitos:

Son ilícitos que se distinguen de las infracciones, en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer solo la autoridad judicial, como son las que imponen la privación de la libertad. (p.45)

a. Elementos constitutivos de defraudación tributaria

- 1) Engaño o aprovechamiento de errores.
- 2) Omisión de pagar un tributo de manera total o parcial.
- 3) Consecución de un beneficio indebido.
- 4) Nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo. (Rodas, 2010)

b. Clasificación

El Código Penal de Guatemala en el artículo 358, contempla en forma separada hechos antijurídicos o ilícitos que tienen sus orígenes en el incumplimiento de las normas del Derecho Tributario o las leyes fiscales específicas, en las cuales ha existido una omisión o acción, dolo o culpa en su realización.

Dentro de los cuales se menciona:

1. Defraudación tributaria - Artículo 358 "A"

Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. (Código Penal de Guatemala, 1973)

2.4.7. Características

- a) Son prestaciones comúnmente en dinero.
- b) Exigidas por el Estado en ejercicio de su poder imperio.
- c) Son exigidos según la capacidad contributiva de los particulares o sujetos pasivos.
- d) No hay tributo si el mismo no se encuentra regulado en ley.
- e) Su cobro tiene su razón de ser, en que son para cubrir los gastos que demanda el Estado para cumplir sus fines.
- f) Tienen carácter público, es decir, que constituye parte del Derecho Público, pues los ingresos que el Estado percibe es en virtud de su soberanía. (Ortega, 2002, p.23)

2.4.8. Obligación Tributaria

El Código Tributario, Decreto 6-91 establece:

“Que la obligación tributaria es un vínculo jurídico con carácter personal entre la Superintendencia de Administración Tributaria y las empresas que son el sujeto pasivo, esta obligación tributaria pertenece al derecho público y se exige coactivamente”.

2.4.9. Elementos de la relación jurídico tributaria

Los elementos de la relación jurídica tributaria, son:

- a) Elemento personal: El elemento personal de la relación jurídico tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma.

- b) Hecho generador o hecho imponible: El hecho imponible es nuestra hipótesis legal condicionante tributaria, esto quiere decir que es el hecho hipotético descrito en la ley tributaria con una descripción que permite conocer con certeza situaciones en el momento de realizarse dan surgimiento a la obligación jurídico tributaria.
- c) Objeto impositivo: Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero, por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria para satisfacer sus necesidades financieras y políticas.
- d) Tipo Impositivo: También llamado elemento cuantificante. En la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la Ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo.
- e) Base impositiva: Puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, en todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica, puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible; la base Imponible, como su nombre lo indica, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria.
- f) Elemento temporal: Lo constituye el momento en que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible, es necesario que el legislador conceptúe en la ley en cuanto al elemento temporal en qué momento se cumple el hecho generador, y en qué momento se cumple el pago, estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador. (Lobato, 1986, p.84)

2.4.10. Fuentes del derecho tributario

Las fuentes del derecho tributario, son aquellos medios generadores de las normas que regulan la vigencia del derecho tributario.

La teoría de las fuentes del derecho tributario, sucede lo mismo que en el conjunto del ordenamiento jurídico-público ya que éste se circunscribe prácticamente a los modos de creación del derecho escrito. (Pérez, 1986, p.52)

2.4.11. Obligaciones de los contribuyentes

El Artículo 21 “B” del Código Tributario, Decreto 6-91, nos brinda un listado de las obligaciones que se adquieren al momento de inscribirse como contribuyente en la Superintendencia de Administración Tributaria, el que llama la atención para el presente tema es el numeral 4, que indica lo siguiente: el contribuyente debe respaldar todas sus operaciones que sean necesarias para poder ejecutar sus actividades comerciales, mercantiles y de cualquier índole, por medio de la documentación legal correspondiente.

2.4.12. Infracciones

Siguiendo con el Código Tributario, Decreto 6-91, en los artículos 69 y 70 da la siguiente definición: es toda acción u omisión que conlleve a una violación a las normas tributarias y pueden ser de índole formal o sustancial y el encargado de sancionarla es la Superintendencia de Administración Tributaria, y cuando se cometan delitos tipificados conforme la Ley Penal, el conocimiento de esto estará a cargo de los tribunales del ramo penal.

El Artículo 85 numeral 1 del citado decreto indica que la infracción de no emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito, o documentos exigidos por la ley en la forma y plazos establecidos se le aplicará una sanción de cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio por un plazo mínimo de (10) días y un máximo de (20) días continuos, y si opone resistencia se duplicara la infracción.

2.4.13. Sanciones

El Artículo 94 numeral 3 nos da el parámetro de cuál es la sanción al momento de adquirir bienes o servicios sin exigir facturas o documentos legales que sean el respaldo de la transacción: se impondrá multa equivalente al impuesto correspondiente de la transacción, pero si el adquiriente denuncia este hecho, quedara exonerado de dicha sanción.

No tener los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevar al día dichos libros y registros. Se entiende que están al día si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, si ello fuere necesario, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

SANCIÓN: Multa de cinco mil quetzales (Q5,000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.

SANCIÓN: Multa de un mil quetzales (Q1,000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción.

Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente, cuando así lo establezca la Ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de dos mil quetzales (Q2,000.00) cada vez que se establezca la infracción.

Omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

SANCIÓN: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere.

Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no cumplan los requisitos según la Ley específica.

SANCIÓN: Multa de cien quetzales (Q100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil quetzales (Q5,000.00) en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

2.5. Consultoría tributaria y planificación fiscal

Servicios que ofrecen los despachos a través de los consultores tributarios mediante los cuales se brindan sugerencias a los empresarios, en cuanto a dar soluciones a sus problemas, o bien, para eficientizar sus operaciones.

Ander E. (1991) dice: “Planificar es la acción consistente en utilizar un conjunto de procedimientos mediante los cuales se introduce una mayor racionalidad y organización en un conjunto de actividades y acciones articuladas entre sí que, previstas anticipadamente, tienen el propósito de influir en el curso de determinados acontecimientos, con el fin de alcanzar una situación elegida como deseable, mediante el uso de medios y recursos escasos o limitados” (Pág.25).

2.5.1. El rol del consultor tributario

Es la persona que posee la capacidad profesional y la experiencia suficiente, las cuales permiten asesorar eficientemente a los contribuyentes en materia tributaria, a manera de contribuir al buen manejo de los impuestos que les corresponde pagar. Estos servicios que ofrece el consultor tributario se resumen en: defensa fiscal, planificación fiscal, establecimiento de control interno tributario, auditoría tributaria entre otros (Robles, 2006, p. 18)

2.5.2. Características del Consultor Tributario

Robles (2006), dice: El consultor tributario posee ciertas características que ayudan a la prestación de servicios de calidad a sus clientes; dentro de ellas se pueden mencionar las siguientes:

- a) **Objetividad:** El consultor debe ser objetivo en sus apreciaciones, logrando con ello brindar soluciones prácticas a los problemas de tipo fiscal que afrontan los clientes en cuanto al pago, declaración, planificación y control de impuestos.
- b) **Curiosidad:** El consultor tributario debe poseer interés en todo lo relacionado con aspectos tributarios, revisando detalladamente los impuestos que aplican a determinado contribuyente y orientando a los mismos, en cuanto a la forma técnica de llevar sus controles de impuestos.
- c) **Analítico:** Debe asesorar convenientemente al cliente, a efecto de lograr situarse en el régimen más adecuado a sus operaciones y orientarlo en la forma de llevar el control efectivo de sus impuestos.
- d) **Persistencia:** El consultor tributario debe realizar pruebas y verificaciones de las declaraciones y determinaciones de impuestos, así como de la documentación de respaldo con que cuenta la empresa, para asesorar convenientemente sobre la forma en que debe llevarse el control de impuestos de una manera eficiente.
- e) **Adaptabilidad:** El consultor debe sentirse cómodo en las áreas de trabajo de la empresa, conociendo así el entorno completo de la misma, mejorando con ello el conocimiento de las operaciones que realiza la entidad, para recomendar los regímenes a los cuales la empresa aplica, a efecto de contar con elementos que le permitan aprovechar exenciones, beneficios o incentivos fiscales que la legislación guatemalteca establece.
- f) **Constructivo:** Debe asesorar convenientemente a los clientes, para que lleven una adecuada planificación fiscal y puedan con ello evitar contingencias innecesarias

por concepto de multas, intereses o recargos que vengan a perjudicar el funcionamiento de las empresas.

- g) Diligente: En base a sus conocimientos, el consultor debe realizar cuando amerite la defensa del contribuyente, de tal manera que permita buscar todos los elementos de prueba necesarios para evitarle al cliente la erogación de gastos por concepto de determinaciones de multas, intereses o recargos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- h) Cooperación: El consultor plantea diferentes alternativas y las expone a sus clientes, para que coordinadamente se tome la decisión en cuanto a la forma de realizar los pagos, llevar los controles y realizar la debida planificación fiscal, o bien, la defensa del contribuyente, en su caso. (p.19).

2.6. Inscripción de empresa de refinería ante el registro mercantil

El Registro Mercantil General de la República de Guatemala, es una institución estatal, la cual depende del Ministerio de Economía, que centraliza el registro de los actos de comercio en el país. Es una institución garante del Código de Comercio de Guatemala decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala.

La empresa comercial organizada bajo sociedad mercantil, tiene la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil General de la República de Guatemala según el artículo 334 del Código de Comercio, el cual establece:

“Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional:

1. De los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más.
2. De todas las sociedades mercantiles.
3. De empresas y establecimientos mercantiles comprendidos dentro de estos extremos.

4. De los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes.
5. De los auxiliares de comercio.

La inscripción de comerciantes individuales, auxiliares de comercio y de las empresas y establecimientos mercantiles, deberá solicitarse dentro de un mes de haberse constituido como tales o de haberse abierto la empresa o el establecimiento. El de las sociedades, dentro del mes siguiente al otorgamiento de la escritura de constitución. Este mismo plazo rige para los demás hechos y relaciones jurídicas”

2.6.1. Requisitos de Inscripción de empresa de refinería ante el registro mercantil

Los requisitos para la inscripción de una empresa comercial, propiedad de la sociedad mercantil ante el Registro Mercantil y obtener así la patente de empresa son los siguientes:

1. Formulario de solicitud, firmado por el representante legal, el cual debe presentarse con firma autenticada por Notario.
2. Solicitar orden de pago y cancelarla en institución bancaria.
3. Con la orden de pago cancelada, presentar expediente en las ventanillas receptoras de documentos en un folder tamaño oficio con pestaña. El expediente debe contener:
 4. Fotocopia de la escritura de constitución de la empresa.
 5. Fotocopia del nombramiento del Representante Legal previamente inscrito.

Luego de realizado todos los trámites, se recoge en la ventanilla de entrega de documentos, la patente de comercio a la cual debe adherirse el timbre fiscal correspondiente.

2.6.2. Procedimiento de Inscripción de empresa de refinería ante el registro mercantil

Se inscribe la empresa comercial como propiedad de la sociedad mercantil, obteniendo la patente de sociedad.

2. Habiendo inscrito a la empresa comercial, se procede a elaborar la patente de comercio de empresa mercantil, así para cada uno de los puntos de venta que constituya.

3. Se adhiere a la patente de comercio de empresa, el timbre fiscal respectivo.

4. Se entregan los documentos, el expediente se remite al archivo general de la institución.

Respecto a las patentes el artículo 344 del código de comercio indica “El registrador expedirá sin costo alguno la patente de comercio a toda sociedad, comerciante individual, auxiliar de comercio, empresa o establecimiento que haya sido debidamente inscrito. Esta patente deberá colocarse en lugar visible de toda empresa o establecimiento”

2.6.3. Inscripción de empresa de refinería ante la Superintendencia de Administración Tributaria

Actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria está inscribiendo las sociedades por medio de la agencia virtual del contribuyente, y el procedimiento es cuando el Registro Mercantil finaliza con los documentos legales, los requisitos son:

- 1) Documento Personal de Identificación del representante legal, escaneado de ambos lados.
- 2) Pasaporte vigente del representante legal, en caso de ser extranjero
- 3) Testimonio de escritura de constitución original.
- 4) Nombramiento del representante legal original.
- 5) Factura de servicios de agua, luz o teléfono con vigencia no mayor a tres meses.

La Superintendencia de Administración Tributaria luego de corroborar los requisitos realiza los siguientes pasos:

- 1) El Representante Legal y el Perito Contador deben cumplir con lo siguiente:
 - i. Agencia Virtual habilitada
 - ii. Datos actualizados en el Registro Tributario Unificado
 - iii. Registros Biométricos registrados (impresión dactilar y fotografía)
- 2) Debe llevar contabilidad completa
- 3) Los documentos deberán adjuntarse a la solicitud de inscripción en formato JPG, PDF o PNG.
- 4) La solicitud de Sociedades deberá iniciar a través de la plataforma de e-servicios del Registro Mercantil o bien en la ventanilla habilitada para el efecto en las instalaciones del Registro Mercantil.

2.7. Libros y Obligaciones contables de las empresas de refinería basados en la legislación guatemalteca

El Código de Comercio en su artículo 368 da el parámetro para que los comerciantes sepan si deben de llevar contabilidad completa o no, los activos totales deben ser superiores a veinticinco mil Quetzales (Q. 25,000.00), misma que debe llevarse por el método de la partida doble y según los principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala.

2.7.1. Libros Contables

Los comerciantes que están obligados a llevar contabilidad

completa, deben operar como mínimo los libros contables

principales siguientes:

1. Libro de inventarios.

2. Libro de Diario.
3. Libro Mayor o Centralizador.
4. Libro de Estados Financieros.

Estos libros principales deben ser autorizados por el Registro Mercantil, para este efecto, el comerciante debe dirigir una carta al Registrador Mercantil en el que detalla la cantidad de hojas o folios que desea habilitar de cada libro principal y cancelar la cantidad de quince centavos de Quetzal (Q. 0.15) por cada hoja o folio.

El Registro Mercantil entregará al comerciante dos etiquetas auto adheribles por cada libro contable principal, las cuales contienen nombre del libro y la cantidad de folios u hojas que se autorizan. Estas etiquetas deben adherirse una en el primer folio del libro de que se trate y la otra en el último folio del mismo. La obligación de autorizar los libros contables principales se encuentra regulada en el artículo 372 del Código de Comercio de Guatemala

Entre los libros auxiliares que obligan las leyes tributarias de Guatemala, se encuentran:

- a) Libro de Ventas y Servicios Prestados, y
- b) Libro de Compras y Servicios Recibidos

La obligación de llevar estos libros se encuentra establecida en el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. Al igual que sucede con la autorización de los libros contables principales el comerciante debe habilitar los libros auxiliares.

2.7.2. Documentos Contables

Dentro de estos documentos podemos encontrar los siguientes:

a) Facturas

son documentos de obligatoria emisión, entrega y exigencia en las operaciones de ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador del IVA, y por los servicios prestados, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas.

b) Facturas cambiarias:

Es el título de crédito que en la compraventa de mercaderías el vendedor podrá librar y entregar o remitir al comprador y que incorpora un derecho de crédito sobre la totalidad o la parte insoluta de la compraventa. (decreto 2-70, art 591)

c) Notas de crédito:

Se utilizan para registrar las devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas. (decreto 10-2012, art 29)

d) Notas de débito:

Sirven para registrar los aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas. (decreto 10-2012, art 29)

e) Notas de abono:

Este documento se debe emitir única y exclusivamente para rebaja de inventarios, cuando el plazo de emitir la nota de crédito haya transcurrido. (acuerdo gubernativo 5-2013, art 31)

f) Facturas especiales:

Son facturas emitidas por cuentas de comprador y su finalidad es documentar las compras y servicios adquiridos a personas que se niegan a emitir factura. (decreto 10-2012, art 52)

3. METODOLOGÍA

Los métodos contienen los criterios y procedimientos generales para guiar el trabajo científico de investigación; y las técnicas son reglas y operaciones para el manejo de instrumentos en la aplicación del método científico de investigación. En general, son las herramientas metodológicas de investigación para la consecución de los objetivos formulados.

Este capítulo incluye: La definición del problema; objetivo general y objetivos específicos; método científico; y, las técnicas de investigación documental y de campo, utilizadas.

3.1. Método científico

El método científico se define como el procedimiento o instrumento de la ciencia adecuado para obtener una expresión de las cosas, gracias al cual es posible manejar, cambiar y utilizar esas mismas cosas, permitiendo comprobarlo (Ruiz, 2007).

La presente investigación se fundamenta en el método científico, relacionado al tema de consultoría tributaria en una empresa de refinería de aceite usado, ubicado en el municipio de Puerto Barrios, departamento de Izabal

3.2. Técnicas

Las técnicas son reglas y operaciones para el manejo de los instrumentos en la aplicación del método de investigación. La investigación se fundamenta en la utilización de técnicas de investigación documental y de campo. Es la acción es hacer algo.

Se utilizó la técnica de investigación documental. Para este trabajo fue necesario elaborar la consulta de políticas, leyes, reglamentos, acuerdos y documentos aplicables al tema objeto de estudio, y se realizó una reunión con el gerente de la empresa para revisar y analizar los documentos contables de la entidad, y por último se elaboró un informe de proyección de ingresos y egresos con apoyo de gerencia.

3.3. Técnicas de investigación documental

Estas técnicas son las que se utilizan para recolectar información, que puede ser en distintas formas, como documentos de la sociedad, leyes, reglamentos, documentos electrónicos mediante técnicas de revisión; y pueden ser el subrayado, resúmenes, fichas bibliográficas, entre otras.

Para lograr llevar a cabo la investigación y poder cumplir con los objetivos, se revisó la legislación nacional vigente que tenga relación a los tributos afectos de la sociedad, también se realizaron proyecciones de costos y gastos, estados financieros; donde el análisis principal se basó en el estado de resultados en su apartado de costo de ventas para poder justificar su deducción en el Impuesto Sobre la Renta.

3.4. Técnicas utilizadas

El informe se realizó sobre la base de las siguientes técnicas.

- a) Entrevista:
- b) Observación
- c) Pruebas de cálculos
- d) Revisión de impuestos

3.5. Instrumentos utilizados

El presente informe de investigación se realizó utilizando los siguientes instrumentos.

- a) Proyecciones de impuestos
- b) Proyecciones de Estados Financieros
- c) Lapiceros
- d) Libretas

- e) Computadoras
- f) Leyes, reglamentos y criterios Institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- g) Documentos contables tales como: facturas de compras, facturas de ventas, notas de crédito, notas de débito, facturas especiales.

Fecha estimada para alcanzarlo: el 20 de julio del año 2021.

3.6. Especificación de la definición del problema

La delimitación significa enfocar en términos concretos nuestra área de interés, especificar su alcance, es decir, llevar el problema de investigación de una situación o dificultad muy grande de difícil solución a una realidad concreta, fácil de manejar; deriva de la especificación del problema, lo cual sirve de base para definir la unidad de análisis, el período y el ámbito geográfico que comprende la investigación.

El proyecto de refinería de aceite usado de motor y la planta de transformación será instalada en el municipio de Puerto Barrios, departamento de Izabal, y la principal problemática es que los proveedores de la materia prima no están inscritos como contribuyentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria, y por lo tanto no emiten factura por la compra. Ya que solo el 10% de los proveedores extienden factura de soporte, pero al final del mes esto no es la realidad y por lo tanto los pagos y proyecciones de impuestos no son acordes a la actividad realidad de la empresa.

El objetivo primordial de este trabajo profesional de graduación es encontrar la manera en la cual se pueda deducir de impuestos la compra de materia prima y determinar la opción correcta del pago de tributos a los que estaría afecto el proyecto objeto de estudio, logrando la eficiencia y eficacia en las proyecciones de pago de impuestos y optimizar al máximo los recursos de la entidad para lograr el denominado negocio en marcha y el buen funcionamiento tributario y fiscal.

3.7. Objetivos

En la presente investigación, los objetivos se clasifican en general y específicos.

3.7.1. Objetivo General

Realizar una consultoría tributaria para la creación de una empresa dedicada a la refinería de aceite usado de motor, ubicada en el municipio de Puerto Barrios, departamento de Izabal.

3.7.2. Objetivo Específicos

Los objetivos específicos de una investigación son las metas a corto plazo que deben realizar para poder alcanzar el objetivo central, y suelen ser varios y diversos.

Objetivo Específico No. 1

Analizar las opciones de régimen que más se apeguen a su realidad económica y lograr la correcta tributación.

Objetivo Específico No. 2

Implementar estrategias fiscales para las compras de producto que no tienen documento de soporte contable.

Objetivo Específico No. 3

Proponer un programa de pagos y hacer proyección a un año de pago de impuestos.

Objetivo Específico No. 4

Evaluar los resultados y compararlos contra las proyecciones realizadas en la consultoría para describir los principales hallazgos.

3.7.3. Delimitación del problema

La delimitación significa enfocar en términos concretos nuestra área de interés y especificar su alcance, es decir, llevar el problema de investigación de una situación o dificultad muy grande de difícil solución a una realidad concreta, fácil de manejar. Deriva de la especificación del problema, lo cual sirve como base para definir la unidad de análisis, el período y el ámbito geográfico que comprende la investigación.

3.7.4. Unidad de análisis

Empresa dedicada a la Industria de Refinería de aceite usado de motor.

3.7.5. Período a investigar

Información financiera de tres años: 2021, 2022 y 2023.

3.7.6. Ámbito geográfico

Municipio de Puerto Barrios, departamento de Izabal.

3.7.7. Punto de Vista

El punto de vista es gestión tributaria

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El proceso de investigación se manejó en dos diferentes etapas. La primera es la visita preliminar a la oficina central, se apreciaron los aspectos generales de la empresa y las personas a cargo de las operaciones y la metodología que se utilizará en el proceso de transformación de la materia prima. La segunda visita fue con el gerente de la entidad, durante la cual se abordaron temas fiscales y contables, es decir se indagó en la problemática y cómo surgen los inconvenientes y como le están haciendo frente.

Antecedentes del problema

Existen muchos problemas que pueden perjudicar a las entidades. La manera correcta de disminuirlos es identificar si el problema es interno o externo. En el caso que nos compete sabemos decir que el principal problema es externo, ya que las personas y/o empresas que nos proveen de la materia prima, el aceite usado de motor como tal, no están inscritas como contribuyentes en la Superintendencia de Administración Tributaria, y por lo mismo no emiten factura por dicha venta. Esto se convierte en el principal problema para la empresa recolectora, porque no tiene cómo deducir los gastos por compra de este producto.

Esto es de suma importancia conocerlo ya que por ser una planta de refinería de aceite usado de motor la problemática será similar y en mayor escala. Teniendo en cuenta que este proyecto de refinería es una nueva línea de negocio de la empresa recolectora.

Para la empresa recolectora el aceite usado se convierte en su materia prima, y no tener documento de respaldo de estas compras afecta negativamente el pago de impuestos, por ejemplo: en la ganancia reflejada en la declaración el Impuesto Sobre la Renta no será real porque no se podrá deducir la compra de materia prima. Otro ejemplo es el Impuesto al Valor Agregado, ya que no se podrá compensar los débitos contra los créditos por la falta de soporte.

Esto afecta negativamente a las empresas por que están tratando con comerciantes informales y la empresa tiene la responsabilidad tributaria de lograr obtener el respaldo legal de sus operaciones comerciales.

4.1. Primera Visita

En la primera visita a las instalaciones se logró conversar con los operarios y explican cómo será el funcionamiento de la planta de refinería de aceite usado de motor quienes nos indican cuáles son los porcentajes de mermas y la cantidad de galones de producto final que transformarán.

Teniendo en cuenta que el proyecto de refinería de aceite de motor es una línea de negocio nueva que empezará a funcionar a partir del año 2022 y se utilizarán las instalaciones ya existentes, a excepción de la planta de refinería que tienen que construir.

La entidad cuenta con los siguientes departamentos:

Departamento de Compras y Recolección: acá es donde comienza el proceso de recolección, ya que son los encargados de ubicar y programar la visita a los proveedores de la materia prima y coordinar con el piloto para recoger el producto, el cual deberá luego ser depositado en los tanques de la empresa.

Mientras se coordina con el piloto, se le cancela por medio de transferencia al proveedor la compra de la materia prima.

Departamento de Transformación: Luego, la materia prima pasa a la máquina que realiza el proceso de refinería, logrando por medio de fuego a altas temperaturas lograr la separación de residuos y obteniendo el combustible diésel como producto final, para ser usado en calderas u hornos.

Departamento de Ventas: Es el encargado de las negociaciones de la empresa. También debe coordinar la entrega del producto a los clientes y manejar los tiempos de cobro. Es un departamento muy importante, ya que de este depende la cantidad de

clientes y, por ende, de ventas que se podrán proyectar en cualquier momento de la empresa.

Área de recepción: encargada de la entrega de los documentos que se generan en la empresa, así como de recibir documentos de otras empresas, facturas y demás información.

Este procedimiento será el mismo para el proyecto de refinería, con la principal diferencia que la materia prima sufrirá cambios en su estructura para poder tener un uso distinto.

4.2. Segunda Visita

La segunda visita fue en la oficina central del cliente, ubicada en la zona 11 de la ciudad capital de Guatemala, durante la cual se habló de temas contables y fiscales, se analizó la problemática desde su origen y cómo repercute financieramente a la empresa. El gerente externó su preocupación por la falta de documentos de respaldo por la compra de la materia prima y la incidencia directa en el pago de impuestos, dado que el 90% de proveedores se encuentran en la economía informal y es muy complicado exigir que emitan la factura correspondiente por la compra.

4.3. Problemas fiscales

Actualmente los problemas que ocasionan la falta de documentos de compra de la materia prima son:

- a) Pago indebido en la declaración del Impuesto al Valor Agregado. Esto pasa porque no se tienen las facturas que soportan la adquisición de la materia prima y por ende no se puede aprovechar el crédito fiscal en la declaración, lo que ocasiona que el impuesto pagado no sea el real de la empresa, y a la misma vez se ve comprometido el flujo de efectivo porque tiene que desembolsar más dinero del que debe para el pago de este impuesto.

- b) Cálculo incorrecto en la declaración del Impuesto Sobre la Renta. Seguimos con la problemática en el tema de pago de impuestos: por no tener documentación de soporte la empresa se ve seriamente afectada en el pago de este impuesto porque según el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en su Artículo 22 literal d, la empresa debe tener la documentación legal exigida por dicha ley, lo que también afecta negativamente el flujo de efectivo de la empresa debido a que los pagos por concepto de este impuesto no serán los reales.
- c) Estos problemas se toman en cuenta ya que el proyecto de refinería de aceite usado de motor es una nueva línea de negocio, pero al final la problemática será la misma.

4.4. Problema financiero:

La empresa tiene el problema del flujo de efectivo. Actualmente tiene que desembolsar más efectivo del debido para pago de impuestos, lo que afecta significativamente el capital de trabajo para poder seguir operando y mantener un stock de materia prima y lograr cumplir con el pago a los proveedores.

Durante la segunda visita preliminar, el gerente de la empresa nos proporcionó información financiera con la cual se logró realizar la proyección de compras de materia prima, los gastos fijos y variables y también los gastos de administración y operación, por medio de los cuales se prepararon los siguientes cuadros que servirán de base para proyectar el pago de impuestos en tres maneras.

- a) La primera: proyectando que la empresa logrará contar con el respaldo de las compras de materia prima, es decir, que los proveedores le emitan la factura correspondiente con todos los lineamientos de las leyes vigentes en Guatemala.
- b) La segunda: proyectando la situación fiscal de la empresa, asumiendo que no se cuenta con documento de soporte por las compras de materia prima, acá es donde se encuentra actualmente la empresa.

- c) La tercera: una proyección, tomando en consideración las leyes de Guatemala, para afrontar el problema de no contar con los documentos de soporte de las compras, aplicando las leyes para que el pago de impuestos sea el acorde.

Cuadro 2 Proyección de costos y gastos

PROYECTO DE REFINERIA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS												
AÑO 2022												
PROYECCION DE COSTOS Y GASTOS												
Expresados en Q												
DESCRIPCION	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
COMPRA DE MATERIA PRIMA												
Compra de materia prima	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00	275,600.00
GASTOS ADMINISTRATIVOS												
SECRETARIA GERENCIA	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00
BONIFICACION LEY SECRETARIA	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00
PRESTACIONES LABORALES SEC.	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00
SUELDO JEFE DE PLANTA	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00
VIATICOS ADMINISTRATIVOS	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00	4,000.00
SUB TOTAL	20,250.00											
SUELDOS DE OPERACIÓN												
2 SUELDOS OPERATIVOS	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00
BONIFICACION LEY	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00
PILOTO	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00	4,750.00
BONIFICACION LEY PILOTO	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00	250.00
PRESTACIONES LABORALES	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00
SUB TOTAL	17,500.00											
GASTOS DE OPERACIÓN												
ENERGIA ELECTRICA	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00
SERVICIO TELEFONICO	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00
AGUA POTABLE	300.00	300.00	300.00	300.00	300.00	300.00	300.00	300.00	300.00	300.00	300.00	300.00
UTILES DE LIMPIEZA	400.00	400.00	400.00	400.00	400.00	400.00	400.00	400.00	400.00	400.00	400.00	400.00
BOTAS DE SEGURIDAD	1,800.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
UNIFORMES	600.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BOTIQUIN	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
AGUA PURA	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00
SEGURIDAD Y VIGILANCIA	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00
PAPELERIA Y UTILES	300.00			300.00			300.00			300.00		
HONORARIOS PROFESIONALES	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00
DESECHOS	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00	55,120.00
SUB TOTAL	75,800.00	73,100.00	73,100.00	73,400.00	73,100.00	73,100.00	73,400.00	73,100.00	73,100.00	73,400.00	73,100.00	73,100.00
GRAN TOTAL	389,150.00	386,450.00	386,450.00	386,750.00	386,450.00	386,450.00	386,750.00	386,450.00	386,450.00	386,750.00	386,450.00	386,450.00

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

- a) Este documento se refiere al movimiento de efectivo que tendrá la entidad mensual, derivado de las ventas, y así poder cubrir los gastos fijos y variables para el funcionamiento del proyecto.
- b) Esto si tomamos en consideración una planta que destile 40,000 galones mensuales de aceite usado.
- c) El personal necesario para este proyecto será el siguiente: un administrador, una secretaria contadora, un auditor, 1 jefe de planta, 2 operarios y un piloto.
- d) Se capacitará a los operarios y al jefe de planta, para optimizar el tiempo y los recursos.

4.5. Proyección de pagos del Impuesto Sobre la Renta

A continuación, se verá el análisis de información financiera y contable que servirá de base para la proyección de pago del Impuesto Sobre la Renta correspondiente del 01 de enero al 31 de diciembre 2022.

La información contable va intrínsecamente ligada a la información financiera, es por eso que se presentan los cuadros de proyección de ventas que incluyen los porcentajes de mermas aceptados, también la compra de materia prima y su comparación con documentación de respaldo y sin ella; los gastos administrativos y operativos incurridos para el funcionamiento de la empresa y los pagos de impuestos a los cuales está afecta la empresa, según el tipo de régimen y la actividad económica.

4.5.1. Análisis del régimen del Impuesto Sobre la Renta

Descripción	Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas		Régimen Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas	
Ingresos	Q	5,829,120.00	Q	5,829,120.00
Gastos y Costos Deducibles	Q	4,551,100.00	Q	-
Renta Imponible	Q	1,278,020.00	Q	5,829,120.00
ISR determinado	Q	319,505.00	Q	400,838.40
Tasa Efectiva		25%		5.00 y 7.00%

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

Se logra apreciar que el régimen que más le conviene al proyecto de refinería de aceite usado de motor es sobre utilidades de actividades lucrativas ya que es en el que menos impuesto sobre la renta tendrá que tributar anualmente y hay una variación de ochenta y un mil trescientos treinta y tres con 40/100.

Cuadro 3 Proyección de Ventas

**PROYECTO DE REFINERIA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS
AÑO 2022
PRESUPUESTO DE VENTAS EXPRESADO EN PORCENTAJE**

MESES	VENTAS	%	COSTO DE VENTAS	%	GASTOS OPERACIÓN	%	GANANCIA	%
ENERO	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	113,550.00	14.39	96,610.00	28.87
FEBRERO	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	110,850.00	14.39	99,310.00	28.87
MARZO	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	110,850.00	14.39	99,310.00	28.87
ABRIL	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	111,150.00	14.39	99,010.00	28.87
MAYO	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	110,850.00	14.39	99,310.00	28.87
JUNIO	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	110,850.00	14.39	99,310.00	28.87
JULIO	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	111,150.00	14.39	99,010.00	28.87
AGOSTO	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	110,850.00	14.39	99,310.00	28.87
SEPTIEMBRE	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	110,850.00	14.39	99,310.00	28.87
OCTUBRE	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	113,550.00	14.39	96,610.00	28.87
NOVIEMBRE	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	110,850.00	14.39	99,310.00	28.87
DICIEMBRE	485,760.00	100.00	275,600.00	56.74	110,850.00	14.39	99,310.00	28.87
Totales	5,829,120.00		3,307,200.00		1,336,200.00		1,185,720.00	

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

En este cuadro se puede observar un análisis porcentual de la actividad económica de la empresa. Es importante tomar en cuenta esta proyección, ya que sirve de base para la generación de la información financiera y contable. Este análisis es de suma importancia para la toma de decisiones de gerencia, para de esta manera saber con qué ingresos cuentan para hacer frente al pago de impuestos.

Cuadro 5 Estado de Resultados

HECTOR FRANCISCO GARCÍA MARTÍNEZ / P R H I S M A
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2,022
Cifras expresadas en Q.

INGRESOS		
<i>Bienes</i>		5,829,120.00
COSTOS DE VENTAS		
<i>Inventario Inicial</i>	137,800.00	
<i>Compra de Mercadería</i>	3,307,200.00	
<i>Mercadería Disponible</i>	3,445,000.00	
<i>Inventario Final</i>	- 227,700.00	3,217,300.00
MARGEN BRUTO DE VENTAS		2,611,820.00
GASTOS DE OPERACIÓN Y ADMINSTRACION		
Gastos Administrativos		243,000.00
<i>Sueldos Administrativos</i>	159,000.00	
<i>Prestaciones laborales Administración</i>	36,000.00	
<i>Viáticos Administración</i>	48,000.00	
Gastos Operativos		1,090,800.00
<i>Sueldos operativos</i>	138,000.00	
<i>Prestaciones laborales operativos</i>	72,000.00	
<i>Energía eléctrica</i>	120,000.00	
<i>Servicios esenciales</i>	35,760.00	
<i>Gastos de limpieza</i>	4,800.00	
<i>Atención a empleado</i>	3,600.00	
<i>Papelería y útiles</i>	1,200.00	
<i>Combustibles y lubricantes</i>	18,000.00	
<i>Honorarios profesionales</i>	36,000.00	
<i>Mermas y desechos</i>	661,440.00	
GANANCIA OPERACIONAL		1,278,020.00

ISR DETERMINADO	319,505.00
GANANCIA NETA DEL EJERCICIO	958,515.00

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

En el estado de resultado se logra apreciar un pago de Impuesto Sobre la Renta de trescientos diez y nueve mil quinientos cinco con 00/100, es el resultado de proyectar que todas las compras de materia prima cuentan con factura de soporte, lo que significa que este es el pago real que tendría la empresa, y sobre este deben proyectarse todos los esfuerzos de la empresa.

La siguiente proyección contempla el hecho de no contar con la documentación de soporte, lo que cambia de manera abrupta el estado de resultado y el pago del Impuesto Sobre la Renta.

ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
HECTOR FRANCISCO GARCÍA MARTÍNEZ / P R H I S M A
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2,022
Cifras expresadas en Q.

INGRESOS		
Bienes		5,829,120.00
COSTOS DE VENTAS		
Inventario Inicial	137,800.00	
Compra de mercadería	3,307,200.00	
Mercadería disponible	3,445,000.00	
Inventario Final	- 227,700.00	3,217,300.00
MARGEN BRUTO DE VENTAS		2,611,820.00
GASTOS DE OPERACIÓN Y ADMINISTRACION		
Gastos Administrativos		243,000.00
Sueldos Administrativos	159,000.00	
Prestaciones laborales Administración	36,000.00	
Viáticos Administración	48,000.00	
Gastos Operativos		1,090,800.00
Sueldos operativos	138,000.00	
Prestaciones laborales operativos	72,000.00	
Energía eléctrica	120,000.00	
Servicios esenciales	35,760.00	
Gastos de limpieza	4,800.00	
Atención a empleado	3,600.00	
Papelería y útiles	1,200.00	
Combustibles y lubricantes	18,000.00	
Honorarios profesionales	36,000.00	
Mermas y desechos	661,440.00	

GANANCIA OPERACIONAL	<u>1,278,020.00</u>
OTROS COSTOS Y GASTOS	
Gastos no deducibles	2,976,480.00
NUEVA GANANCIA ANTES DE IMPUESTO	<u>4,098,580.00</u>
ISR DETERMINADO	<u>1,024,645.00</u>

Se logra apreciar un incremento significativo en el pago de Impuesto Sobre la Renta de un millón veinticuatro mil seiscientos cuarenta y cinco con 00/100. Acá se logra apreciar que el hecho de no tener los documentos de soporte repercute directamente en el flujo de efectivo de la empresa.

Se toma en consideración el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en su Artículo 23 literal d, que indica que los gastos no respaldados con la documentación legal correspondiente para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos no pueden ser deducibles para el Impuesto Sobre la Renta

4.6. Proyección de pagos del Impuesto al Valor Agregado

En este apartado se verá el análisis de las compras de materia prima proyectado para el año 2022, tras lo cual se logra observar que el 10% de la compra sí cuenta con la factura correspondiente, y el 90% no tiene documentación de respaldo.

Este parámetro de compra se base en el movimiento que tiene la empresa actualmente, lo que significa que para el proyecto de refinería será similar ya que de la misma manera se obtendrá la materia prima.

Cuadro 6 Compras de materia prima “proyectado”

PROYECTO DE REFINERIA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS
AÑO 2022
PRESUPUESTO COMPRA DE MATERIA PRIMA

Expresado en Q

MESES	GALONES	PRECIO DE COMPRA	TOTAL BASE	IVA CREDITO	CON SOPORTE CONTABLE	SIN SOPORTE CONTABLE	TOTAL FACTURA
ENERO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
FEBRERO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
MARZO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
ABRIL	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
MAYO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
JUNIO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
JULIO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
AGOSTO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
SEPTIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
OCTUBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
NOVIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
DICIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	308,672.00
TOTALES			3,307,200.00	396,864.00	330,720.00	2,976,480.00	3,704,064.00

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

Según se aprecia en la proyección de costos por adquisición de materia prima mensual arriba indicada, el total de egresos mensual asciende a doscientos setenta y cinco mil seiscientos quetzales (Q275,600.00) de los cuales doscientos cuarenta y ocho mil con cuarenta 00/100. (Q248,040.00) no cuentan con documentación legal de respaldo, lo que perjudica negativamente el pago del Impuesto al Valor Agregado. De los demás gastos de operación la empresa sí cuenta con documentación de respaldo, como por ejemplo el servicio de energía eléctrica, servicio telefónico, uniformes, honorarios profesionales y atención a empleados.

A continuación, analizamos un borrador del Impuesto al Valor Agregado del mes de enero de 2022 desde dos perspectivas: la primera cuando no tiene documentación legal de respaldo de compra de materia prima, y la segunda cuando sí tiene el respaldo de las compras de materia prima.

Cuadro 7 Declaración del IVA sin soporte contable “proyectado mensual”

GARCIA MARTINEZ HECTOR FRANCISCO			
NIT 111111-2			
ENERO -- 2022			
Ingresos	TOTAL	BASE	IVA DEBITOS
Bienes	544,051.20	485,760.00	58,291.20
	544,051.20	485,760.00	58,291.20
Egresos	TOTAL	BASE	IVA CREDITOS
Servicios recibidos	17,472.00	15,600.00	1,872.00
Compra de materia prima	30,867.20	27,560.00	3,307.20
Otras compras	8,489.60	7,580.00	909.60
Compra de combustible	1,680.00	1,500.00	180.00
(+) IVA Constancias de Exencion			-
(+) Remanente Crédito Fiscal Per. Anterior			-
	58,508.80	52,240.00	6,268.80
CRÉDITO PARA SIGUIENTE PERÍODO			-
SALDO DEL IMPUESTO			52,022.40
(-) Remanente de Retenciones de IVA Per. Ant.			-
(-) Constancia de Retenciones de IVA Recibidas			-
SALDO DE RETENCIONES PARA SIGUIENTE PERÍODO			-
IMPUESTO A PAGAR			52,022.40

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

El resultado de este análisis es que, por no tener facturas por la compra de materia prima, se castiga en gran manera el pago de este impuesto. Si notamos en la casilla impuesto a pagar, la cantidad es cincuenta y dos mil veintidós con 40/100.

En el escenario dos vemos que la empresa sí cuenta con facturas de los proveedores por la compra de materia prima, lo que significa que el 100% de los costos y gastos deducibles para este impuesto tienen documento de soporte contable.

Cuadro 8 Declaración de IVA con soporte contable “proyectado mensual”

GARCIA MARTINEZ HECTOR FRANCISCO
NIT 111111-2
ENERO -- 2022

Ingresos	TOTAL	BASE	IVA DEBITOS
Bienes	544,051.20	485,760.00	58,291.20
	544,051.20	485,760.00	58,291.20

Egresos	TOTAL	BASE	IVA CREDITOS
Servicios recibidos	17,472.00	15,600.00	1,872.00
Compra de materia prima	308,672.00	275,600.00	33,072.00
Otras compras	8,489.60	7,580.00	909.60
Compra de combustible	1,680.00	1,500.00	180.00
(+) IVA Constancias de Exencion			-
(+) Remanente Crédito Fiscal Per. Anterior			-

336,313.60	300,280.00	36,033.60
-------------------	-------------------	------------------

CRÉDITO PARA SIGUIENTE PERÍODO	-
SALDO DEL IMPUESTO	22,257.60
(-) Remanente de Retenciones de IVA Per. Ant.	-
(-) Constancia de Retenciones de IVA Recibidas	-
SALDO DE RETENCIONES PARA SIGUIENTE PERÍODO	-
IMPUESTO A PAGAR	22,257.60

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

El pago del Impuesto al Valor Agregado en este segundo panorama es la realidad de la empresa: es necesario que la empresa llegue a esta proyección para que los pagos de impuestos sean acordes a su actividad económica.

4.7. Proyección de pagos del Impuesto de Solidaridad

A continuación, se analiza el balance de saldos de los activos fijos de la empresa, se utilizará para determinar la base imponible para el pago del Impuesto de Solidaridad como lo estipula el artículo 7 del decreto 73-2008.

Cuadro 9 Balance de Saldos, Propiedad Planta y Equipo

PROYECTO DE REFINERÍA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS				
AÑO 2022				
Expresado en Q.				
Descripción	Cantidad	precio unitario	Total	
Terrenos				
Terreno de 1 manzana	1	1,000,000.00	1,000,000.00	
Maquinaria y Equipo				
Planta procesadora de 40,000 galones de aceite	1	500,000.00	500,000.00	
Tanques de almacenamiento de materia prima	4	25,000.00	100,000.00	
Bombas especiales	2	7,000.00	14,000.00	
Manuerasde 2" 400 pies	1	10,000.00	10,000.00	
Generador de Energia 10,000 wts	1	12,000.00	12,000.00	
Llaves de tubo 24" Stilson	2	800.00	1,600.00	
Llaves de tubo 18" Stilson	2	750.00	1,500.00	
Arnes anti caida	4	1,300.00	5,200.00	
Extintores de 10 libras	6	800.00	4,800.00	
Conos de Precaución	12	260.00	3,120.00	
Vehiculos				
Camion Cisterna	1	160,000.00	160,000.00	
Pick Up de gerencia	1	90,000.00	90,000.00	
Equipo de Computo				
Equipo de Computo	2	2,500.00	5,000.00	
Impresora	2	1,400.00	2,800.00	
Mobiliario y Equipo				
Escritorio	3	1,200.00	3,600.00	
Sillas secretariales	3	500.00	1,500.00	
Planta telefonica	1	400.00	400.00	
TOTAL ACTIVOS FIJOS			1,915,520.00	

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

El total de activos fijos es menor al monto de los ingresos que obtendrá la empresa en el año 2022, lo que arroja como resultado que la base imponible será este rubro. Para este análisis se toma en cuenta el margen bruto, según lo indica la Ley del Impuesto de

Solidaridad, Decreto 73-2008 en su Artículo 1: **materia del impuesto** las empresas que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Para el presente análisis observamos que el margen bruto es de 44.8%, lo que significa que, sin importar si existe documentación de soporte sobre la compra de materia prima, sí aplica pagar este impuesto y proceder a proyectar este pago.

Cuadro 10 Análisis Base Imponible pago de Impuesto de Solidaridad

Base 1: RENTA IMPONIBLE SOBRE EL ACTIVO NETO TOTAL		
	Activo Neto	1,915,520.00
	Base imponible trimestre	478,880.00
	Tarifa aplicable	1%
	ISO Trimestral	4,078.80
Base 2: RENTA IMPONIBLE SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS		
	Total de Ingresos de Operación	5,829,120.00
(-)	Rentas exentas	0.00
	Ingresos brutos menos exclusiones	5,829,120.00
	Base imponible del trimestre	1,457,280.00
	Tarifa aplicable	1%
	ISO Trimestral	14,572.80

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

El Impuesto de Solidaridad que tendrá que cancelar la empresa, durante los cuatro trimestres del año 2023 asciende a catorce mil quinientos setenta y dos con 80/100.

4.8. Propuestas de Solución

Teniendo en cuenta la problemática desde sus diferentes puntos de análisis, que incluyen proyecciones financieras, proyección de ingresos y egresos, proyección de pago de impuestos y cómo estos afectan la liquidez de la empresa, se procede a recomendar estrategias para el pago de impuestos que puedan cumplir con dos objetivos primordiales. El primero: cumplir con las obligaciones fiscales del país por medio del pago correcto de los impuestos a los cuales se encuentra afiliada la entidad, y el segundo: que la empresa no se vea perjudicada financieramente y con falta de liquidez por la presentación de impuestos incorrectos.

4.8.1. Impuesto al Valor Agregado decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala

Cuando las empresas lleven contabilidad completa y se dediquen a productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados podrán emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador de servicio. Esto aplica cuando el proveedor no extiende factura por la compra de la materia prima: la ley nos indica que se puede emitir una factura especial y también nos da los parámetros de cómo practicar la retención y el plazo para cancelar los impuestos que resulten de la emisión de este documento contable. (decreto 10-2012, art.16).

La primera propuesta de solución es agotar las instancias y el diálogo, para que los proveedores extiendan las facturas por las compras de materia prima. Es probable que intenten negociar el precio de compra e incrementarlo; esto ya es una negociación de gerente a proveedor, y lograr una conciliación de precios.

La segunda propuesta se basa en el artículo 52 del decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado consiste en las facturas especiales por cuenta del vendedor o prestador de servicio, es decir que, por cada compra de materia prima, la misma empresa emita su factura especial para que sea un gasto deducible como lo estipula el Artículo 22 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, es innegable que se tendrá que pagar el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta sobre la factura especial

emitida; pero éste se compensaría al momento de preparar la declaración del IVA, ya que lo que pagó con la factura especial lo podrá deducir de sus costos y gastos llevando a la realidad a la empresa. El IVA que tendrá que cancelar por aplicar esta estrategia asciende a trescientos cincuenta y siete mil ciento setenta y siete con 60/100 (Q357,177.60) anual.

Cuadro 11 Proyección pago de IVA sobre factura especial

PROYECTO DE REFINERIA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS
AÑO 2022
PROYECCION DE RETENCION DE IVA SOBRE FACTURA ESPECIAL
Expresado en Q

MESES	GALONES	PRECIO DE COMPRA	TOTAL BASE	IVA CREDITO	CON SOPORTE CONTABLE	SIN SOPORTE CONTABLE	IVA FACTURA ESPECIAL
ENERO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
FEBRERO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
MARZO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
ABRIL	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
MAYO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
JUNIO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
JULIO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
AGOSTO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
SEPTIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
OCTUBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
NOVIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
DICIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	29,764.80
TOTALES			3,307,200.00	396,864.00	330,720.00	2,976,480.00	357,177.60

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

4.8.2. Impuesto Sobre la Renta Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

El pago del Impuesto Sobre la Renta se genera por medio de una compensación entre ingresos versus costos y gastos deducibles. A la ganancia resultante se le aplica la tarifa a la que esté afiliada la empresa; para nuestra proyección se ha decidido aplicar el régimen sujeto a pagos trimestral con una tasa del 25% sobre la ganancia. Como vimos en los análisis de proyección de pago de Impuesto Sobre la Renta, teniendo todos los costos y gastos documentados fiscalmente resulta una ganancia proyectada de un millón doscientos setenta y ocho mil veinte con 00/100 (Q1,278,020.00), y si se

aplica el tipo impositivo del 25% resulta un impuesto a cancelar de trescientos diecinueve mil quinientos cinco con 00/100 (Q319,505.00).

El impuesto que tendrá que cancelar el contribuyente que emita la factura especial por el Impuesto Sobre la Renta, por medio de retención definitiva, se le aplica el 5% sobre el monto de la factura especial. En nuestro análisis se aplican los siguientes cálculos: el monto de compras que no tienen documento de soporte asciende a dos millones novecientos setenta y seis mil cuatrocientos ochenta con 00/100 (Q2,976,480.00), y aplicando el porcentaje arroja un impuesto a pagar por concepto de Impuesto Sobre la Renta en forma de retención de ciento cuarenta y ocho mil ochocientos veinticuatro (Q148,824.00).

Cuadro 12 Proyección pago de ISR sobre facturas especiales

PROYECTO DE REFINERIA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS

AÑO 2022

PROYECCION DE RETENCION DE ISR SOBRE FACTURA ESPECIAL

Expresado en Q

MESES	GALONES	PRECIO DE COMPRA	TOTAL BASE	IVA CREDITO	CON SOPORTE CONTABLE	SIN SOPORTE CONTABLE	ISR FACTURA ESPECIAL
ENERO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
FEBRERO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
MARZO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
ABRIL	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
MAYO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
JUNIO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
JULIO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
AGOSTO	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
SEPTIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
OCTUBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
NOVIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
DICIEMBRE	40,000.00	6.89	275,600.00	33,072.00	27,560.00	248,040.00	12,402.00
TOTALES			3,307,200.00	396,864.00	330,720.00	2,976,480.00	148,824.00

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

4.8.3. Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

Con el Impuesto de Solidaridad, realmente en los dos escenarios planteados se debe cancelar la misma cantidad, porque el margen bruto que maneja la empresa equivale al 44.8%, lo que significa que sin importar si tiene documentación de soporte o no cuenta con ella, tendrá que cancelar la cantidad de cincuenta y ocho mil doscientos noventa y uno con 20/100 (Q58,291.20) para el periodo fiscal comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2023, impuesto que podrá ser acreditado al impuesto sobre la renta, ya que dentro de la estrategia fiscal propuesta está establecido que lo que se cancela en concepto de ISO sea acreditable al Impuesto Sobre la Renta ISR.

Cuadro 13 Proyección pago de ISO año 2023

**PROYECTO DE REFINERÍA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS
AÑO 2023
PROYECCIÓN DE IMPUESTO DE SOLIDARIDAD
Expresado en Q**

PERIODO	INGRESOS POR TRIMESTRE	%	VALOR A CANCELAR
ENERO A MARZO	1,457,280.00	1%	14,572.80
ABRIL A JUNIO	1,457,280.00	1%	14,572.80
JULIO A SEPTIEMBRE	1,457,280.00	1%	14,572.80
OCTUBRE A DICIEMBRE	1,457,280.00	1%	14,572.80
	TOTAL A PAGAR		58,291.20

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

4.8.4. Carga tributaria

Raxón (2010), indica: “La carga tributaria es el porcentaje de los ingresos fiscales en relación con el Producto Interno Bruto (PIB) del país. La carga tributaria es la que

ejemplifica el ingreso económico que percibe el Estado de Guatemala en relación de todo lo que producen los guatemaltecos”. (Pág.83)

La carga tributaria en la presente investigación se obtiene al dividir el impuesto efectivamente pagado contra la base de los ingresos. Esto aplica para el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, y también para el Impuesto de Solidaridad.

A continuación, se podrá observar el comportamiento de cada uno de los impuestos a los cuales estará afecta la empresa durante el período del año 2022. Se analizaron los tres escenarios: el primero es la carga tributaria, incluyendo documentación de soporte de todas las compras y gastos; el segundo escenario es sin incluir documentación legal y el tercero es la carga tributaria resultante de aplicar la emisión de factura especial por cuenta del comprador.

Cuadro 14 Carga Tributaria con documentación de soporte

PROYECTO DE REFINERÍA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS			
AÑO 2022			
Expresado en Q			
TIPO DE IMPUESTO	BASE DE CALCULO	MONTO POR PAGAR	CARGA TRIBUTARIA
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	5,829,120.00	319,505.00	5%
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	5,829,120.00	267,091.20	5%
IMPUESTO DE SOLIDARIDAD	5,829,120.00	-	0%
Total			10%

El escenario que incluye la documentación de soporte de las compras de materia prima es el indicado para la empresa, ya que demuestra la situación real de la entidad en donde su carga tributaria por la totalidad de los impuestos representa un 6% anual.

Cuadro 15 Carga Tributaria sin documentación de soporte

PROYECTO DE REFINERÍA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS
AÑO 2022

Expresado en Q

TIPO DE IMPUESTO	BASE DE CALCULO	MONTO POR PAGAR	CARGA TRIBUTARIA
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	5,829,120.00	1,024,645.00	18%
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	5,829,120.00	624,268.80	11%
IMPUESTO DE SOLIDARIDAD	5,829,120.00	-	0%
Total			28%

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

Este segundo escenario es el más peligroso para la empresa, ya que, al no contar con la documentación de soporte por la compra de materia prima, el resultado de la carga tributaria pasa de un 6% a un altísimo 30%, dejando a la empresa en crisis económica y provocando el pago de impuestos que no son reales a la compañía.

Cuadro 16 Carga Tributaria sobre emisión de factura especial

PROYECTO DE REFINERÍA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS
AÑO 2022

Expresado en Q

TIPO DE IMPUESTO	BASE DE CALCULO	IMPUESTO POR PAGAR	CARGA TRIBUTARIA
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	2,976,480.00	148,824.00	5%
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	2,976,480.00	357,177.60	12%

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

El último cuadro muestra el impacto económico de emitir la factura especial. Si bien es cierto que el proveedor debería de emitir factura por la compra de materia prima, cosa que no hace, la empresa lo absorberá desembolsando una cantidad que representa el 17% de carga tributaria que, si bien es alta, al final le resulta beneficioso, ya que pagará el 5% de Impuesto Sobre la Renta, pero aprovechará el 25% para deducir en la declaración de dicho impuesto; y con el Impuesto al Valor Agregado está cancelando lo

que debió haberle cancelado a los proveedores, lo cual significa que lo que pague por concepto de factura especial lo deducirá en sus declaraciones de impuestos y gracias a este escenario ya no cancelaría un impuesto que no le corresponde, sino el real.

Cuadro 17 Proyección de Pago de Impuestos mensual

PROYECTO DE REFINERÍA DE ACEITE USADO EN PUERTO BARRIOS						
AÑO 2022						
Expresado en Q						
MESES	I.V.A.	I.S.R.	I.S.O.	I.V.A.	I.S.R.	TOTAL
				RETENCIONES	RETENCIONES	
ENERO	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
FEBRERO	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
MARZO	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
ABRIL	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
MAYO	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
JUNIO	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
JULIO	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
AGOSTO	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
SEPTIEMBRE	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
OCTUBRE	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
NOVIEMBRE	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82
DICIEMBRE	22,257.60	26,625.42		29,764.80	12,402.00	91,049.82

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por gerencia.

En la proyección de pago de impuestos la empresa deberá contar con el capital para poder cubrir sus obligaciones tributarias, se observa que el monto designado para este rubro haciendo a la cantidad de noventa y un mil cuarenta y nueve con 82/00 periodo mensual; el gerente financiero debe agregar en su proyección de costos y gastos del periodo este rubro que es importante.

CONCLUSIONES

1. La empresa se ve perjudicada por sus proveedores de materia prima ya que el 90% de ellos no le emite factura por la compra y por lo tanto no lo puede deducir de su costo de ventas, esto se transforma en algo difícil de manejar, lo que se traduce en que las declaraciones de impuestos estén mal calculadas basado en su giro comercial.
2. Los Impuestos a los que esta afecta la empresa no se encuentran apegados a la realidad financiera, y no se realizan dentro del marco jurídico correspondiente, lo que se convierte en un punto muy delicado a solucionar.
3. La carga tributaria de la empresa para el ejercicio del año 2023 aumentará por el Impuesto de Solidaridad, ya que para el año 2022 la empresa no estará obligada a este pago porque será su primer año de operaciones.
4. Se detectó que el régimen que más le conviene a la empresa al iniciar sus operaciones es el de Rentas de las actividades lucrativas, régimen sobre utilidades del Impuesto Sobre la Renta, pago mensual del Impuesto al Valor Agregado y afiliado al pago del Impuesto de Solidaridad acreditable al Impuesto Sobre la Renta.

RECOMENDACIONES

1. Considerar la estrategia de la factura especial, para aquellas compras en las que el proveedor no emite factura, para poder cumplir con las leyes vigentes en Guatemala y contar con documentación de soporte de la materia prima, apegado a su realidad económica, financiera y tributaria; en el libre ejercicio de su actividad económica.
2. Al aplicar la estrategia número uno, los impuestos tendrán un efecto positivo, las ganancias o pérdidas que surjan de esa aplicación serán el resultado real de la empresa y por lo tanto el importe pagado será el justo y equitativo. para que la empresa no desembolse más efectivo del que debería para este rubro, y no perder liquidez y solvencia para no verse perjudicada en su actividad comercial.
3. Analizar el comportamiento de la Carga tributaria para el ejercicio del año 2023 e incluir en la proyección de pagos el rubro del Impuesto de Solidaridad para seguir con las proyecciones anuales y poder verificar que no se incremente más de lo proyectado el pago de impuestos.
4. Velar por el cumplimiento de las proyecciones para que el régimen elegido sea debidamente aprovechado y la empresa cumpla sus objetivos generales y específicos, dando como resultado el pago exacto de tributos y que gerencia se enfoque en el crecimiento de la empresa.

Se insta a la población estudiantil a continuar con la investigación del presente tema para poder seguir ampliando los conocimientos de los lectores interesados en el ramo comercial, al cual se enfocó el trabajo y poder mantener actualizada la información, para que futuros empresarios puedan hacer uso de ella y deseen invertir en nuestro país.

ANEXOS**Anexo No. I****CUESTIONARIO PARA LA CONSULTORÍA FISCAL**

1. ¿Conoce usted las leyes que actualmente se encuentran vigentes en Guatemala?

 SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique cuáles

2. ¿Ha leído alguna vez la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento?

 SI NO

3. ¿Conoce o ha leído para qué sirve la figura de facturas especiales?

 SI NO

4. ¿Ha leído alguna vez la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012?

 SI NO

5. ¿Tiene conocimiento de cómo realizar una proyección de pagos de impuestos?

 SI NO

6. ¿Sabe usted cuál es la multa o sanción por no tener documentos de soporte por las compras de materia prima?

 SI NO

7. ¿Financieramente hablando, logra comprender la problemática de pagar impuestos de más?

SI NO

8. ¿Ha leído el Código Tributario?

SI NO

9. ¿Conoce usted cuáles son las infracciones a los deberes formales?

SI NO

10. ¿Alguna vez usted cometió una infracción fiscal por la cual la Administración Tributaria lo haya sancionado?

SI NO

11. ¿Tiene conocimiento de sus obligaciones tributarias ante la Superintendencia de Administración Tributaria?

SI NO

12. ¿Tiene conocimiento de sus derechos tributarios conforme la Constitución Política de Guatemala y el Código Tributario?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique cuáles

13. ¿Tienen un sistema contable acorde a los movimientos de la empresa?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique cuál.

BIBLIOGRAFIA

Benavides, J. (2004) Planeación en Administración, México.

Contreras, G. (2016) Planificación fiscal principios, metodología y aplicaciones, España.

Congreso de la República de Guatemala. Código de comercio, Decreto 2-70 de 1970 (Guatemala).

Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del 09 de abril de 1992 (Guatemala).

Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria, decreto 10-2012 del 16 de febrero de 2012 (Guatemala).

Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 Del 09 de diciembre de 2008 (Guatemala).

Escobar, R. (2000). La relación Entre el Estado y los Contribuyentes. Guatemala: Editorial P&G Editores.

Fajardo, M. del R. (2009). *Planificación Fiscal Como Medio Para Evitar Ajustes en una Empresa Comercial que Presta Servicio de Grúas*. Tesis de pregrado, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Recuperado de: http://www.biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_3331.pdf

García, M. (2011), Planificación Fiscal, Buenos Aires Argentina, segunda edición. Recuperado de <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/ST15.pdf>.

GUTIÉRREZ PÉREZ, C. Y GUTIÉRREZ CÁNOVAS, C. (2009). La actuación frente al cambio climático.

García, M. (2011). Planificación Fiscal. *Separata Temática No. 15*. Recuperado de: <http://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/ST15.pdf>

Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. Manuales de investigación aplicada. Recuperado de http://highered.mheducation.com/sites/1456223968/student_view0/manuales_de_investigacion_aplicada.html

Rayo, F. P. (2001). Derecho Financiero y Tributario. España: Editorial Comunicación Gráfica.

Raxón, D. (2010). Sistema Tributario Guatemalteco, Análisis e importancia en el cumplimiento de las funciones fiscales del Estado, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Robles, M. (2006) El rol del consultor tributario en despachos profesionales de auditoría en la ciudad de Quetzaltenango [Tesis de Pregrado] Universidad de San Carlos de Guatemala.

Ruiz, R (2007) El método científico y sus etapas, México.

Sandoval, J. A. (2015). Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala: Editorial Serviprensa.

Superintendencia de Administración Tributaria (2021) requisitos y tramites recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/requisitos-tramites-agencias>

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

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

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Documentación Vitalino Girón Corado. (2001). Normas para la Elaboración de Bibliografías en Trabajos de Investigación. Licda. Dina Jiménez de Chang. Segunda edición.

Vesco Consultores. (26 de Junio de 2017). *Vesco Consultores*. Recuperado de Vesco Consultores: <https://www.vesco.com.gt/blog/impuestos-en-guatemala>

Zapata, J. (2014). La planificación tributaria como mecanismo para lograr la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta de las sociedades dedicadas al turismo receptivo en el Ecuador. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador. Recuperado de: <https://core.ac.uk/download/pdf/159773144.pdf>

INDICE DE TABLAS

Tabla 1 Determinación del ISR opcional simplificado	14
Tabla 2 Determinación del ISR régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, sobre la base de cierres contables parciales	15
Tabla 3 Determinación del ISR régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, sobre la base de renta imponible estimada del 8% sobre los ingresos	15
Tabla 4 Obligaciones tributarias de los regimenes del I.S.R.....	16

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1 forma de cálculo del pago de Impuesto de Solidaridad.....	19
Cuadro 2 Proyección de costos y gastos.....	52
Cuadro 5 Estado de Resultados.....	55
Cuadro 6 Compras de materia prima “proyectado”.....	58
Cuadro 7 Declaración del IVA sin soporte contable “proyectado mensual”	59
Cuadro 8 Declaración de IVA con soporte contable “proyectado mensual”	60
Cuadro 9 Balance de Saldos, Propiedad Planta y Equipo	61
Cuadro 10 Análisis Base Imponible pago de Impuesto de Solidaridad	62
Cuadro 11 Proyección pago de IVA sobre factura especial.....	64
Cuadro 12 Proyección pago de ISR sobre facturas especiales	65

Cuadro 13 Proyección pago de ISO año 2023	66
Cuadro 14 Carga Tributaria con documentación de soporte	67
Cuadro 15 Carga Tributaria sin documentación de soporte.....	68
Cuadro 16 Carga Tributaria sobre emisión de factura especial	68
Cuadro 17 Proyección de Pago de Impuestos mensual	69