

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



**GESTIÓN TRIBUTARIA EN EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DEL IMPUESTO A
LA DISTRIBUCIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL
PETRÓLEO EN UN INGENIO AZUCARERO, UBICADO EN EL DEPARTAMENTO DE
ESCUINTLA.**

LCDA. ROSA MARIELA LÓPEZ TRIGUEROS

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2022

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



**GESTIÓN TRIBUTARIA EN EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DEL IMPUESTO A
LA DISTRIBUCIÓN DE PETROLEO CRUDO Y COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL
PETROLEO EN UN INGENIO AZUCARERO, UBICADO EN EL DEPARTAMENTO DE
ESCUINTLA.**

Informe final del trabajo profesional de graduación para la obtención del Grado de Maestro en Artes, con base en el "Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes", aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SEPTIMO 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, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de

Docente del Curso:

LIC. MSc. CARLOS RONALDO LEMUS

Autor:

LCDA. ROSA MARIELA LÓPEZ TRIGUEROS

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2022

**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 Primero: Doctor. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Segundo: Msc. Haydee Grajeda Medrano
Vocal Tercero: Vacante
Vocal Cuarto: P.A.E. Olga Daniela Letona Escobar
Vocal Quinto: P.C. Henry Omar López Ramírez

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE LA
PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL
ACTA CORRESPONDIENTE**

Coordinador: Msc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
Evaluador: Msc. Mario Enrique Pérez Granell
Evaluadora: Msc. Lilian Patricia del Rosario Nájera Castañeda

DECLARACIÓN JURADA DE ORIGINALIDAD

YO: **ROSA MARIELA LÓPEZ TRIGUEROS** con documento de identificación CUI:
1914710620101.

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 con el artículo 17 del Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes.

Autor: _____





ACTA No. GT-PFS-C-14-2022 -MA-

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 de la terna evaluadora, el 2 de octubre de 2022, a las 10:45 horas para evaluar la presentación del informe del **TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN II de la licenciada Rosa Mariela López Trigueros, Carné 201010441, Sección C**, 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: **"GESTIÓN TRIBUTARIA EN EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DEL IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO EN UN INGENIO AZUCARERO, UBICADO EN EL DEPARTAMENTO DE ESCUINTLA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. La presentación del Trabajo Profesional de Graduación fue calificada con una nota promedio de **6/30 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante de la Terna Evaluadora. La Terna Evaluadora hace las siguientes recomendaciones: que el sustentante incorpore las enmiendas sugeridas por la Terna Evaluadora dentro de los 5 días hábiles.

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

Msc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
Coordinador

Msc. Mario Enrique Pérez Granell
Evaluador

Msc. Lilian Patricia del Rosario Nájera Castañeda
Evaluador

Licda. Rosa Mariela López Trigueros
Postulante



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

ADENDUM

El Docente del Curso Trabajo Profesional de Graduación II Certifica que: Rosa Mariela López Trigueros, Carné: 201010441 incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro de la Terna Evaluadora dentro del plazo estipulado y obtuvo la calificación siguiente:

Punteo	
Zona:	64
Presentación Trabajo Profesional de Graduación II:	6
Nota final:	70

APROBADO

Guatemala 27 de octubre de 2022.

(F) _____
MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Docente del Curso Trabajo Profesional de Graduación II

AGRADECIMIENTOS

A DIOS: Por todas sus bendiciones en mi vida, por acompañarme, darme fortaleza y sabiduría a lo largo de la carrera y permitirme llegar hasta este momento importante de mi vida

A MIS PADRES: Gerardo López (†) por su apoyo, y sonrisas compartidas demostrándome su amor en cada una de ellas, Feli Trigueros (†) por ser mi mejor ejemplo de vida y por demostrarme su amor incondicional en todo momento, y siempre motivarme a ser mejor persona en todos los aspectos de mi vida.

A MI HERMANO: Gerardo Humberto López Trigueros por cuidarme, apoyarme de manera incondicional y sobre todo por compartir conmigo cada uno de los logros alcanzados.

A MIS HERMANAS: Azucena Amarilis López Trigueros, por ser mi amiga incondicional, por cada complicidad, y por tantos momentos de felicidad compartidos, Susana López Trigueros por apoyarme y sobre todo por compartir conmigo cada uno de los logros alcanzados.

A MIS AMIGOS: Karen Geraldine Quiñonez Solís, mi hermana por elección, por su amistad, apoyo incondicional, y compartir conmigo a través de los años cada uno de mis logros.

Karen Mishelle García Rodríguez, por su apoyo incondicional, por cada uno de los momentos compartidos, y ser una persona de luz en mi vida.

Silvia Patricia Gómez Fuentes, y Erick Salvador Paz Pérez, por formar parte de mi carrera, por los gratos momentos que compartimos dentro y fuera de esta casa de estudios, y todos aquellos

momentos que seguiremos compartiendo a través del tiempo.

Jessica Johanna Guevara Cardona, por formar parte de este proceso profesional, por su apoyo, por motivarme siempre a no desertar durante el proceso y los gratos momentos que compartimos dentro y fuera de esta casa de estudios

A MI PADRINO DE GRADUACIÓN:

José Estuardo Morales Barrios, mi respeto y admiración profesional, por compartir con mi persona sus conocimientos, sobre todo por su amistad, y los gratos momentos que compartimos dentro y fuera de esta casa de estudios.

A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:

Por abrirme sus puertas y ser fuente de enseñanza profesional.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:

Por ser mi alma Mater, institución que permitió mi formación y desarrollo profesional.

CONTENIDO

RESUMEN	1
INTRODUCCIÓN.....	3
1. ANTECEDENTES.....	6
1.1 Antecedentes de la compañía	6
1.2 Antecedentes del Problema.....	9
1.3 Antecedentes de Investigaciones Similares.....	10
2. MARCO TEÓRICO	14
2.1 Leyes vigentes relacionadas.....	14
2.1.1 Constitución Política de la República de Guatemala.....	14
2.1.2 Principios tributarios en Guatemala	14
2.1.3 Principio de legalidad	15
2.1.4 Principio de seguridad jurídica.....	15
2.1.5 Principio de igualdad	15
2.1.6 Principio de capacidad de pago.....	16
2.1.7 Principio de no confiscatoriedad.....	16
2.2 Código Tributario	16
2.3 Ley del IDP (Decreto Número. 39-92).....	18
2.4 Ley de Hidrocarburos (Decreto Número 109-83).....	19

2.5	Ley de Del Medio Ambiente (Decreto Número 68-86)	23
2.6	Estructura técnica del impuesto	24
2.6.1	Sujeto activo	25
2.6.2	Sujeto pasivo	25
2.6.3	Hecho generador	26
2.6.4	Base imponible	27
2.6.5	Liquidación del impuesto	28
2.7	Control y fiscalización	31
2.8	Definiciones relacionadas a la tributación	32
2.10	Gestión Tributaria	33
2.11	Clasificación de impuestos	33
2.11.1	Impuestos directos	33
2.11.2	Impuestos indirectos.....	33
2.12	Procedimientos tributarios	33
2.13	Apropiación indebida de tributos.....	34
2.14	Calendario tributario (fiscal)	34
2.15	Código	34
2.16	Código tributario.....	34
2.17	Código penal.....	34

2.18	Elusión	34
2.19	Elusión fiscal	34
2.20	Evasión fiscal	35
2.21	Tipos de combustibles a comercializar en Guatemala.....	35
2.21.1	Gasolina Súper	35
2.21.2	Gasolina Regular	35
2.21.3	Diésel.....	35
2.21.4	Avjet.....	36
2.21.5	Kerosina.....	36
2.21.6	Spraytex	36
2.22	Definiciones de las operaciones del Ingenio azucarero	36
2.22.1	La Agroindustria en Guatemala	37
2.22.2	Los Ingenios Azucareros	37
2.22.3	Caña de Azúcar	37
2.22.4	Zafra	39
2.22.5	Proceso de elaboración de caña de azúcar.....	39
2.22.6	Organización de azucareros	41
3	METODOLOGÍA.....	43
3.1	Definición del Problema	43

3.1.1	Delimitación del Problema	43
3.1.2	Punto de Vista.....	43
3.2	Unidad de Análisis	44
3.3	Periodo Histórico.....	44
3.4	Ámbito Geográfico	44
3.5	Objetivos.....	44
3.5.1	Objetivo General.....	44
3.5.2	Objetivos Específicos.....	44
3.6	Método de Investigación.....	45
3.6.1	Método Deductivo.....	45
3.7	Técnicas de investigación aplicadas	45
3.7.1	Documental	46
3.7.2	De Campo	46
3.7.3	Universo	46
3.7.4	Tamaño de la Muestra.....	46
3.8	Instrumentos.....	46
3.9	Resumen del Procedimiento Utilizado en el Desarrollo del TPG.....	47
4	DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	49
4.1	Situación Actual	51
4.1.1	Evaluación Inventario de combustibles.....	54
4.1.2	Evaluación Ingresos por combustibles.....	57

4.2	Evaluación de la Gestión Tributaria del (IDP)	60
4.3	Análisis Tributario	61
4.4	Discusión de resultados e identificación de riesgos fiscales.....	68
4.4.1	Principales aportes para la adecuada gestión tributaria del IDP.....	73
4.4.2	Organización de actividades financieras, fiscales, y administrativas	74
4.4.3	Implementación de Manual de procedimientos.....	74
4.4.4	Manual de procedimientos para la presentación del IDP.....	75
	CONCLUSIONES.....	82
	RECOMENDACIONES	84
	REFERENCIAS BIBLIOGRAFICA.....	85
	ANEXOS	89
	ÍNDICE DE TABLAS.....	94
	ÍNDICE DE GRAFICAS	95

RESUMEN

La investigación se dirigió principalmente a establecer los procedimientos adecuados de la Gestión Tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) de un Ingenio Azucarero con el fin de demostrar la manera correcta en que se debe proceder al registro, y en que escenarios se procede a liquidar este impuesto específico, derivado de la compra y venta de combustibles, con el propósito de realizar la presentación y si corresponde la liquidación de manera adecuada ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), disminuyendo el riesgo de generar pagos que no corresponden y evitar sanciones por incumplimiento de acuerdo a las actividades que se realizan, considerando las obligaciones que debe cumplir de manera mensual, establecidas en las leyes tributarias guatemaltecas.

Para ello se aplica la legislación fiscal vigente y procedimientos requeridos por la Administración Tributaria, realizando análisis respecto a la realidad actual de la Gestión Tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) con el fin de evitar contingencias fiscales que podrían ser tipificadas por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como omisiones de impuestos y con esto aportar a la gestión tributaria del impuesto en mención, y a establecer los procedimientos necesarios para el cumplimiento de las leyes vigentes en Guatemala en relación de materia tributaria.

La investigación se realizó con base en el método deductivo, por medio de indagaciones realizadas, información documental relacionada con la elaboración de procedimientos tributarios de acuerdo a la legislación de Guatemala respecto al pago, presentación y liquidación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), examinando diversos reportes, y los posibles escenarios que reflejen la realidad de la gestión tributaria respecto al impuesto en mención, una fase demostrativa respecto a los resultados de la investigación realizada y por último la fase expositiva mediante la presentación de los resultados en este informe. En el proceso se utilizaron

diferentes técnicas e instrumentos con el fin de verificar la debida gestión tributaria del impuesto en mención.

De acuerdo con los resultados de la compañía se observó que las ventas de combustibles efectuadas para la operación equivale a un 25% del total de los ingresos del ingenio, estas operaciones están segregadas, para ello el ingenio efectúa compras de combustibles y posteriormente efectúa las ventas a sub contratistas, es importante mencionar que estas compras son locales, es decir que el combustible se encuentra nacionalizado, no efectúa compras al exterior por ende se identificaron las debilidades, el tratamiento fiscal así como otras regulaciones que debe de efectuar la compañía, se establece el procedimiento adecuado con el fin que este sea aplicado de manera apropiada, y que en los períodos futuros no existan riesgos de incumplimientos en cuanto a la presentación, de este impuesto por las compras y ventas efectuadas de combustibles.

Las conclusiones a las que se llegó de acuerdo con la aplicación de la legislación guatemalteca de conformidad con el tema objeto de estudio, determinando que los procedimientos de liquidación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), presentan deficiencias por lo tanto la compañía está expuesta a contingencias como sanciones por incumplimiento a las leyes guatemaltecas por incumplimientos a los deberes formales como contribuyente.

INTRODUCCIÓN

Los ingenios azucareros inician a operar desde el año 1,591, a raíz del cultivo de la caña de azúcar de manera artesanal, la cual a través del tiempo fueron surgiendo distintos ingenios azucareros, convirtiendo a Guatemala un país exportador de azúcar.

En la presente investigación se hace énfasis en un Ingenio Azucarero ubicado en el departamento de Escuintla, el cual se dedica a la producción de azúcar y productos energéticos, y para sus operaciones dentro de sus instalaciones cuenta con una estación de servicio de combustible, efectuando venta de combustibles a compañías sub contratistas que forman parte de las operaciones del ingenio, por lo que el tema objeto de estudio es la Gestión Tributaria en el control de cumplimiento del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP).

De acuerdo con la legislación guatemalteca es importante que los contribuyentes tengan claridad en los procedimientos tributarios de acuerdo con las operaciones que realizan.

El presente trabajo profesional contiene procedimientos apropiados para la presentación y registro adecuado del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) para cumplir con las obligaciones derivadas de la compras y venta de combustibles.

El capítulo número uno describe los antecedentes de las operaciones del Ingenio, sus operaciones de giro habitual que conlleva al abastecimiento de combustible para el funcionamiento de sus plantas operativas, incrementando estas operaciones en el periodo de zafra, el cual es un aspecto importante debido a que es cuando más operaciones y actividades se desarrollan entre compañías, para el abastecimiento de combustible del transporte del Ingenio, adicional se mencionan otros aspectos entre ellos los antecedentes del problema objeto de estudio como sus regulaciones tributarias, adicional contiene los antecedentes de investigaciones similares de compañías en las cuales su operación es compra y venta de combustibles.

El capítulo número dos, contiene información relacionada con el marco teórico necesario para fundamentar el desarrollo de la Gestión Tributaria respecto a la liquidación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo con el fin de establecer las recomendaciones y el análisis correspondiente del tema objeto de estudio, considerando la interpretación de la legislación fiscal vigente como la ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, se define conceptos importantes de los distintos tipos de combustibles, para el entendimiento del tema objeto de estudio los cuales amplían el entorno de las operaciones de la compañía como el proceso azucarero de un ingenio.

Seguidamente en el capítulo número tres, hace referencia a la metodología en el que se describe el planteamiento del problema, con el fin de describir las debilidades en su gestión tributaria, debido a que no cuenta con procedimientos definidos por la administración del ingenio para su debido cumplimiento ante la Administración Tributaria.

En esta sección se presenta la información general de la empresa en mención, respecto al tema objeto de estudio, adicional se hace mención de los objetivos que se lograron llevar a cabo, la investigación denota la aplicación del método científico en el proceso de investigación realizado, describe las técnicas documentales entre ellas las leyes tributarias y de campo los reportes proporcionados por la compañía, se utilizaron en el proceso instrumentos que fueron funcionales como los libros de compras y ventas de los periodos 2019, 2020 y 2021.

En el capítulo número cuatro, se presenta los resultados que comprende desde presentar la situación actual de la empresa con sus respectivas particularidades y sus debilidades para desarrollar los procedimientos adecuados de la gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), describiendo las operaciones de los últimos tres periodos anuales, haciendo énfasis en la zafra, lapso en el cual es donde incrementa la operación en el Ingenio azucarero, por ende más compras y ventas de combustibles, realizando comparativos de la gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del

Petróleo (IDP) en los períodos anuales mencionados, mostrando la situación actual de la compañía y como se recomienda realizar la gestión tributaria del impuesto en mención.

Se presentan los procedimientos adecuados para la resolución de la problemática planteada respecto a presentación adecuada del impuesto en mención, por consiguiente, se mencionan las conclusiones alcanzadas con el desarrollo de la investigación, y recomendaciones que denotan los aspectos importantes en función de los resultados obtenidos.

Posteriormente se detalla las conclusiones, recomendaciones, y referencias bibliográficas consultadas en el transcurso de la investigación, así como también anexos de la investigación donde se refleja información adicional utilizada en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

1. ANTECEDENTES

Guatemala a través de las décadas ha evolucionado a nivel agroindustrial convirtiéndose uno de los líderes en el mercado azucarero internacional, siendo en Centroamérica el país con más producción de azúcar, y en cuanto a exportaciones el azúcar es uno de los productos más exportados en diversas partes del mundo durante el año 2021, de acuerdo a la Organización Internacional de Azucareros los principales destinos de exportación de azúcar corresponde a Canadá, Estados Unidos de América y Chile según datos publicados en la página web de la Asociación de Azucareros de Guatemala (ASAZGUA).

La cosecha de caña de azúcar, y producción de azúcar cada día, cobra mayor importancia dentro de la economía nacional, esto ha llevado a los ingenios azucareros a expandir sus cultivos y operaciones a lo largo de la costa sur, tal implicación conlleva a elevar la dificultad de la logística de abastecimiento de materia prima, desde los campos de cosecha hasta el ingenio. (Carillo, 2014)

La zona cañera de la costa sur de Guatemala se encuentra ubicada entre las coordenadas geográficas 91°50'00" - 90°10'00" Longitud Oeste y 14°33'00" - 13°50'00" Latitud Norte. Geopolíticamente está localizada en los departamentos de Retalhuleu, Suchitepéquez, Escuintla, Santa Rosa y actualmente se está expandiendo hacia el departamento de Jutiapa. (CENGICANÍA 2012)

Siendo estos generadores de azúcar, y proporcionando a la población de los alrededores fuentes de empleo cada periodo de zafra, el cual abarca seis meses, tiempo en cual la zafra genera alrededor de ochenta mil empleos directos, adicional existen otras contrataciones por servicios.

1.1 Antecedentes de la compañía

El ingenio el cual es la base de estudio de este trabajo Profesional de Graduación es uno de los Ingenios azucareros más grandes de la región, específicamente de la costa sur de

Escuintla, iniciando operaciones como ingenio azucarero en el año de 1,976, siendo también productor de mieles para ron, ampliándose en esa década y obteniendo una capacidad instalada para 2,000 Toneladas Métricas (TM) de azúcar diariamente.

Posteriormente el Ingenio adquiere cuatro molinos de un tándem comprado a Central Guánica de Puerto Rico, ampliando su capacidad instalada a 3,500 Toneladas Métricas (TM) diarias permitiéndoles alcanzar en el período de zafra 1983-1984 una producción de 18,200 Toneladas Métricas (TM) de azúcar.

En la década de los 80, su capacidad de molienda diaria llegó a 5,500 Toneladas Métricas (TM) Surtiéndose de caña de la plantación ampliada, y durante la década de los 90, el Ingenio completó la instalación de los molinos 5 y 6 del tándem de Guánica, instaló un segundo tándem con lo cual alcanzó al final de esa misma década una capacidad de molienda diaria de 20,000 Toneladas Métricas (MT) Innovó el sistema de corte y alce, amplió sus plantaciones, y con ello liderando un crecimiento en la producción de azúcar en el país.

Luego creó el laboratorio de meristemas para la producción de semilla de caña de azúcar e inició su participación en el mercado eléctrico, con una cogeneración con bagazo y 53.MW de capacidad instalada, invirtiendo en un programa más amplio de cogeneración.

En la década del 2000, el Ingenio amplió el área industrial alcanzando una capacidad de molienda con la instalación de un tercer tándem de molinos con capacidad de 9,200 Toneladas Métricas (TM) diarias convirtiéndose en el primer ingenio de la región en contar con 3 tándems de molinos en el mismo centro de producción, con un fuerte componente de tecnología de vanguardia que le permitió hacer más eficiente su molienda.

La producción del 2010 en adelante, se amplió una refinería de azúcar y, se finalizó la construcción de un Domo con capacidad de 75 mil Toneladas Métricas (TM) para almacenar azúcar refinado, el más grande de la región, hasta hoy en día el Ingenio cuenta con una producción que cumple con altos estándares de calidad.

La historia de éxito empresarial se deriva de la compra de tierras, y desarrollo de negocios a partir de ganado, café y caña siendo el ingenio que aporta más del 24% de la caña molida y de la producción del país. Teniendo tres años de ser el ingenio más grande en Guatemala. Es un crecimiento que ha sido acompañado de una tasa de reinversión muy alta. La fábrica de mayor producción de azúcar en Centroamérica y la segunda en América Latina, pero su alcance ya traspasa las fronteras regionales: se colocó en la zafra 2014/2015 como el segundo ingenio de más producción de azúcar en el mundo, con 709.000 toneladas, esto llevando a mejorar sus estándares de calidad y por ende al aumento del consumo de del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

Las operaciones de giro habitual de un ingenio conllevan al abastecimiento de combustible para el funcionamiento de su transporte, entre ellos cabezales, camiones y jaulas cañeras (semirremolque) por lo que la entidad realiza compras locales, estas se deben de registrar de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Petróleo Crudo y sus Derivados, todo esto para evitar sanciones con el fisco.

Es importante mencionar que a través del tiempo y los niveles de producción han incrementado en el ingenio.

La capacidad de arrastre de caña se consolidó con la adquisición de 30 cabezales hechos a la medida, capaces de remolcar hasta cinco jaulas simultáneamente en caminos internos, consolidando la logística de entrega de caña de la plantación a la fábrica.

La Zafra es la temporada de cosecha y producción de azúcar la cual se lleva a cabo en los meses de noviembre a mayo de cada año, para esto se ve involucrada la Compañía unidad de análisis, que corresponde a un Ingenio Azucarero, el cual para su producción se abastece de combustible el cual es almacenado en tanques para que el transporte interno del Ingenio opere de acuerdo con el traslado de caña del campo a la planta de producción para el debido proceso de transformación Escobar, (2014).

1.2 Antecedentes del Problema

La recaudación tributaria de Guatemala se compone de impuestos directos e indirectos, y dentro de los indirectos se encuentra el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), el cual a través de los años se ha ido incrementando el consumo de este reflejando un 1.38% de incremento en consumo de manera anual, claro está que los precios de los combustibles en el país son influenciados por varios factores entre ellos el precio internacional del barril de petróleo, la situación económica a nivel mundial y los precios de hidrocarburos comercializados en el país, de acuerdo a los recursos naturales explotados a nivel nacional en algunas áreas del interior de la república.

Según CEPAL en el Informe Optimo a la gasolina en Guatemala con respecto a los precios de las gasolinas, éstos se fijan sobre la base de los precios internacionales del petróleo, el costo de refinación (en el caso de la gasolina importada, dicho costo está incluido en el precio de importación), el costo de distribución y un impuesto. (CEPAL, 2018)

Respecto a la recaudación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) en los últimos tres periodos fiscales año 2019, 2020 y 2021 este representa entre el 5.8% y 6% de los ingresos tributarios netos recaudados por la Superintendencia de Administración Tributaria, según los datos estadísticos anuales presentados de acuerdo con el informe de recaudación anual y corresponden al 17% de ingresos netos recaudados respecto a los impuestos indirectos.

Debido a que el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) forman parte de la legislación guatemalteca vigente como parte de los impuestos indirectos normado por el Decreto No. 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo y sus reformas, establece tasas de los diversos combustibles, es importante que los consumidores de gran escala como lo es un ingenio azucarero mantenga sus registros contables y pago de este impuesto

en orden, debido a que este representa una porción de la recaudación anual de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Derivado de las operaciones de la producción de azúcar, el consumo de combustibles se ha ido incrementando y por ende la compra de combustible para el funcionamiento de las operaciones del Ingenio; sin embargo, no se puede dejar de prestar atención al registro del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo por estas compras y ventas realizadas a subcontratistas.

La administración del ingenio presenta debilidades en cuanto a los procedimientos adecuados en el cumplimiento del proceso de presentación y liquidación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo (IDP).

Puesto que dentro de las fincas del Ingenio objeto de estudio cuenta con gasolinera propia para el abastecimiento del combustible, para el transporte que es utilizado para el traslado de la caña, y de acuerdo a la legislación guatemalteca, por lo que se debe considerar todos los aspectos que denota la Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.

Debido a las investigaciones realizadas la comercialización de combustible y almacenamiento de una empresa distribuidora de combustible es grande, siendo Guatemala un país dependiente de los precios internacionales afectando así, lo registros contables y gestiones para la presentación y liquidación del impuesto en mención ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

1.3 Antecedentes de Investigaciones Similares

En investigaciones relacionadas a las regulaciones de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, previo a acreditarse como Licenciada en Contaduría Pública y Auditoría de la Universidad de San Carlos de Guatemala en su tesis Jesika Susana Rodríguez Álvarez (2016) menciona lo siguiente:

Las empresas distribuidoras de combustible son las entidades legales que se dedican a la venta y distribución de combustible a través de las estaciones de servicio en distintos puntos del país. Los beneficios indirectos se traducen en la activación de importantes industrias manufactureras y empresas de servicio de transporte terrestre, aéreo, navieros, portuarios, servicios bancarios, hoteleros, entre otros. Entre los beneficios directos que pueden resaltarse son la generación de divisas, generación de empleos y activación de la economía. La industria petrolera es, en términos generales, una de las más poderosas del mundo junto con la tecnológica; por esta razón Guatemala realizó una actualización de la política energética en el año 2015, con el objetivo de fortalecer las condiciones que el país necesita para ser competitivo, eficiente y sostenible en las áreas de electricidad e hidrocarburos. Esto da a las empresas distribuidoras de combustible un marco de referencia regulado para la realización de ventas y distribución de combustibles súper, regular y diésel en todo el país. La Política Energética 2015-2027 lo describe de la siguiente manera: “En la Actualidad, Guatemala tiene un mercado libre de comercialización. Esto ha sido el elemento clave a nivel regional con excepción de Panamá, sea el país con los precios más bajos en la comercialización de los combustibles. La situación es reflejo de la libre competencia de múltiples participantes en la cadena de comercialización, asimismo es producto de la importante capacidad de almacenamiento con que se cuenta, lo que permite que Guatemala sea un país atractivo para la inversión en productos de combustible. (págs.2, 3)

Adicional previo a conferirse como licenciada en Contaduría y Auditoría de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Ana María Vicente Hernández (2006) indica lo siguiente:

Este Impuesto ha sufrido muchas derogaciones y cambios durante el periodo que ha estado vigente, y la base para su derogación ha sido el hecho de que causa doble tributación, el mismo genera ingresos significativos para el Estado. Actualmente se encuentran derogados los artículos No. 1 y No. 3 del Decreto No. 04-2003 Reformas a la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo del Congreso de la República, que lo reformaba imponiendo nuevos valores en

las tasas impositivas que gravaban los distintos combustibles que se distribuyen y consumen en el país.

Originalmente este impuesto fue creado con el propósito de gravar el petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo tanto de origen nacional como importado. El hecho creador de este impuesto se generaba al momento de la salida de los combustibles de las plantas de almacenamiento para su distribución y consumo. Esta ley contempla dentro de otros, que serán agentes retenedores las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la importación y distribución de combustibles y detalla las obligaciones que estos tienen ante el Fisco para presentar la liquidación de dicho impuesto. El Impuesto de Distribución gravaba cada galón americano vendido en el territorio nacional, el cual equivale a 3.785 litros y se aplicaba al momento de la emisión de la factura indistintamente de que ésta fuera al contado o al crédito, y el agente retenedor debía liquidar dicho impuesto en los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente de la aplicación mediante una declaración jurada. (Págs.33, 34)

Es importante mencionar los comentarios de la Intendencia de Recaudación de la Administración Tributaria debido a que el Impuesto a la Distribución Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo forman parte de la recaudación de impuestos internos y respecto al cierre del mes de diciembre del periodo 2020 indica lo siguiente en su Meta de Recaudación y Cumplimiento:

Los resultados acumulados al mes de diciembre 2020, se observa un descenso en la recaudación de Q2,032.9 millones con respecto a lo realizado en el mismo período del año anterior; y una ejecución de 94.6% de la recaudación programada, equivalente a una brecha de Q3,424.6 millones, los impuestos internos presentaron una ejecución de 96.5% respecto de la recaudación programada, lo que propició una brecha de Q1,553.3 millones respecto de la meta de recaudación al mes de diciembre de 2020; presentando un decrecimiento interanual de 1.3%, con un descenso de Q587.8 millones respecto de lo realizado al mes de diciembre 2019.

Por lo que es importante mencionar que para el cierre del periodo 2020 la recaudación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo incrementó de un 5.8% a un 6% respecto al total de la recaudación anual Impuestos Internos, (Págs., 2,3)

2. MARCO TEÓRICO

El presente capítulo pretende analizar los aspectos tributarios referentes al tema objeto de estudio, así como conceptos importantes en relación a la operación del Ingenio azucarero para mayor comprensión del tema, y contextualizar las mejoras y propuestas que se realizarán.

2.1 Leyes vigentes relacionadas

Es necesario que exista una relación jurídica tributaria ordenada; sin embargo, en Guatemala para la creación de leyes tributarias se han ido estableciendo de acuerdo a requerimientos históricos o con base a las necesidades estatales del país, y esto hace que el cumplimiento tributario sea complejo en ocasiones y cause deficiencias en el pago y presentación de impuestos.

2.1.1 Constitución Política de la República de Guatemala

De acuerdo con la estructura general del sistema jurídico guatemalteco, esta se encuentra contenida en el artículo número 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que textualmente dice: “artículo número 175. Jerarquía constitucional, ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”

Es necesario tener en cuenta el hecho de que el principal fundamento de la legislación fiscal es la Constitución Política de la República de Guatemala y que conforme a la jerarquía de leyes. Fundamentalmente en los artículos número 239, principio de la Legalidad y número 243 que contiene el principio de la capacidad de pago. (Vicente, 2006)

2.1.2 Principios tributarios en Guatemala

Según Grijalva (2005), Que entendemos por principio, es la base del ordenamiento jurídico, son las ideas fundamentales. Los cuales podemos mencionar el principio de legalidad, el principio de capacidad contributiva, principio de equidad y justicia, principio

de no confiscación, principio de prohibición a la doble imposición o múltiple tributación y el principio de retroactividad de la ley, los cuales se detallan a continuación:

2.1.3 Principio de legalidad

Conforme a la interpretación que se sostiene en el ámbito tributario, es aquel que establece que para que exista un tributo, este debe estar respaldado por la promulgación de una ley, lo que significa que el hecho generador, el sujeto pasivo el tipo impositivo y la forma de pago, deben estar incluidos dentro de los términos en que se promulgue la ley que da vida al tributo. (Irías 2002)

2.1.4 Principio de seguridad jurídica

Dentro del marco legal que debe prevalecer en la aplicación de normas jurídicas, el artículo número 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece específicamente como deber del Estado “garantizarles a los habitantes de la República. la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona” lo cual está relacionado con una de las obligaciones del Estado, que es garantizar a los guatemaltecos que cada entidad estatal realizará sus funciones y aplicará este principio, de manera que cada ciudadano cuente con la confianza apropiada de que el ordenamiento jurídico sea coherente y de respeto a las leyes vigentes. (Irías 2002)

2.1.5 Principio de igualdad

El análisis de este principio es bastante complejo, por lo que es necesario valerse de ciertos preceptos constitucionales, para poder hacer un enfoque correcto de la igualdad, así, en Guatemala, la Constitución Política de la República, en el artículo número 4 indica que todos los seres humanos son iguales en dignidad, derechos obligaciones y responsabilidades, por otro lado en artículo número 135 se establece para los guatemaltecos el deber de contribuir a los gastos públicos, por lo que debe entenderse que a todos. Estos conceptos por supuesto se refieren a las personas; sin embargo, en el principio de igualdad también se incluye otro elemento, que en ocasiones será objetivo y en otras será subjetivo, esto debido a que puede incluir situaciones o condiciones, que

ya estando en este estadio, empieza a guardar relación con otros principios como por ejemplo con el de capacidad de pago, en el cual el elemento principal son las circunstancias que poseen los factores objetivos con respecto al hecho imponible. (Irías 2002)

2.1.6 Principio de capacidad de pago

Conforme lo indicado por su designación, se debe entender que el sujeto pasivo del tributo efectuará el pago del mismo, sobre una base imponible acorde a su manifestación de riqueza, que por su lado la Constitución Política de la República de Guatemala lo conceptualiza en su artículo número 243, indicando que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, estructurando la ley conforme al principio de capacidad de pago. Por otro lado, se debe considerar que, aunque en Guatemala el principio constitucional se refiere como capacidad de pago, se debe considerar que este elemento tiene una connotación un poco más compleja, pues en realidad debería referirse a un aspecto más específico y denominarlo como capacidad contributiva. (Irías 2002)

2.1.7 Principio de no confiscatoriedad

Con relación a este principio, en el artículo número 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, solo se indica que son prohibidos los tributos confiscatorios; sin embargo el tema es algo más complejo, ya que si se relaciona con el principio de legalidad, en Guatemala, no existe un desarrollo jurídico que norme adecuadamente los límites en el caso de presentarse aplicación de tributos confiscatorios, ya que puede entenderse simplemente como la eliminación de la fuente de renta, pero esta definición no incluye las situaciones en las que el hecho imponible lo representa el patrimonio, así que por ahora, este principio debe limitarse a lo precepto constitucional. (Irías 2002)

2.2 Código Tributario

Contiene el conjunto de normas jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, comprende definiciones aplicables a todo tipo de tributos, plazos, disposiciones

legales, infracciones, sanciones por la omisión del pago de tributos, procedimientos administrativos y judiciales.

Todo contribuyente tiene obligaciones que deben cumplirse, repercusiones al no cumplirlas y para efectos tributarios hay deberes formales que todos los contribuyentes deben de cumplir tal como lo denota el Artículo Número 14 y Número 94 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario:

Artículo Número 14, La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

Artículo Número 94. Infracciones a los Deberes Formales. Sanciones. Constituyen éstas infracciones, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias. Corresponden a este tipo de infracciones y se sancionarán como se indica, las siguientes:

(...) 7. 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 (...)

2.2 Código Penal (Decreto Número 17-73)

También es necesario mencionar la definición de defraudación tributaria, de acuerdo al Artículo Número 358 "A" Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, que indica lo siguiente:

Defraudación tributaria: 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. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que se haya cumplido aquellas.

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

El combustible exento entra entre los productos que no están afectos a la presente ley, ni deberán pagar el impuesto, el petróleo crudo nacional y el petróleo crudo y/o reconstituido importado que sean utilizados para su procesamiento por las refinerías instaladas en el país, ni los productos terminados ni el petróleo crudo nacional que se exporte.

2.3 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (Decreto Número. 39-92)

Localmente existen leyes que regulan la comercialización de los combustibles; sin embargo, en ocasiones surgen ciertas contradicciones entre una ley y otra, ante estas eventualidades se debe tener presente la jerarquía de las leyes para que éstas no representen ningún tipo de contingencia para las empresas importadoras y distribuidoras de combustibles. Estas leyes regulan la importación, almacenamiento, distribución, exportación y afectan con impuestos su consumo. (Vicente, 2006).

Derivado a esto se determina que deben de cumplirse de acuerdo a las leyes tributarias específicas, en este caso corresponde a la presentación y liquidación del IDP que denota el Artículo número 16, y número 16 "A" de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo Decreto Número 38-92 del Congreso de la República de Guatemala.

La ley fue creada con el objetivo de generar ingresos para mejora de la red vial del país, se establecen regulaciones respecto a los derivados del petróleo relacionado a la distribución, explotación y comercialización de combustibles.

Adicional del impuesto que se grava de las compras y ventas de gasolina súper, regular y diésel, el Ministerio de Finanzas Publicas destina Q.1.00 por galón al Ministerio de Comunicaciones, como fondo privativo para la conservación y mejora de la red de carreteras y caminos rurales.

Para que el fin de la ley en mención sea efectivo se debe de tener claridad del objeto de la ley en mención, de acuerdo al Artículo Número 1 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto Número 38-92 el Congreso de la República de Guatemala, indica lo siguiente:

Objeto del Impuesto se establece un impuesto sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional.

Tal como denota el objeto de estudio de la ley en mención la distribución de combustibles es una de las situaciones que dan lugar a la generación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP).

2.4 Ley de Hidrocarburos (Decreto Número 109-83)

Es importante mencionar la Ley de Hidrocarburos, derivado a que se deben considerar aspectos relevantes de acuerdo al tema objeto de estudio, debido a que esta define temas como regulaciones de almacenamiento de combustibles, licencias, y condiciones que deben de cumplirse para el almacenamiento de estos, así como aspectos de fiscalización, y cumplimiento de otras leyes.

De acuerdo a las operaciones del Ingenio este cuenta con una estación de servicio para abastecer sus operaciones propias, para el resguardo de los combustibles y efectuar la venta de combustibles a sus compañías realcionas y respecto al almacenamiento de

combustibles el Artículo Número 17 del Decreto Número 109-83 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Hidrocarburos denota lo siguiente:

Artículo Número 17: Terminales de Almacenamiento.

Toda persona individual o jurídica podrá almacenar o para terceros, petróleo y/o productos petroleros para el consumo propio o para su comercialización, cumpliendo con lo prescrito en la presente ley y su reglamento, y leyes ambientales. Quienes almacenen petróleo y productos petroleros para comercializarlos, deben venderlos a toda persona individual o jurídica, sin distingo alguno, que posea licencia para transformar, transportar, operar estaciones de servicio, expendios de GLP, exportar y para consumo propio.

Para contar con la estación en mención la compañía objeto de estudio debe de considerar que debe obtener la autorización para el almacenamiento de combustibles por medio de una licencia que otorga el Ministerio de Energía y Minas, esta licencia la regula el Artículo Número 18, del Decreto Número 109-83 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Hidrocarburos que indica lo siguiente:

Artículo Número 18: Licencia de Almacenamiento.

La solicitud de licencia para instalar y operar depósito de petróleo y/o productos petroleros para el consumo propio y/o para la comercialización, debe tramitarse ante la Dirección, consignando los datos de identificación del solicitante y dirección para recibir notificaciones, acompañando copias legalizadas de:

- a) Resolución de aprobación de la autoridad del medio ambiente, del estudio de impacto ambiental del proyecto de almacenamiento de petróleo o productos petroleros, cuando la capacidad exceda del ciento cincuenta y unos mil cuatrocientos litros (151,400 Lts.);
- b) Testimonio de la Escritura Constitutiva de la Sociedad;
- c) Acta de Nombramiento del Representante Legal de la Sociedad;
- d) Las Patentes de Comercio de Empresa y de Sociedad;
- e) En el caso de persona individual: Cédula de Vecindad y la Patente de Comercio;
- f) Constancia de inscripción como contribuyente en la Dirección General de Rentas Internas del Ministerio de Finanzas Públicas; y,

g) Título de propiedad o contrato de arrendamiento de las instalaciones, conforme al reglamento de esta ley. Se debe acompañar también la documentación técnica sobre las instalaciones, conforme al reglamento de esta ley. Se debe cumplir con lo preceptuado en los artículos 46 y 47 del Capítulo Único del Título V, Disposiciones Complementarias y Transitorias, de la presente ley.

Es importante mencionar que para evitar contingencias tributarias administrativas se debe de considerar aspectos de plazo de validez de licencias de almacenamiento, renovaciones y otros aspectos importantes que detallan los Artículos Número 19, Número 29, Número 30, Número 31 y Número 32 del Decreto Número 109-83 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Hidrocarburos que detallan la información indicada a cumplir:

Artículo Número 19: Control de Operaciones.

En sus operaciones, el titular de la licencia de almacenamiento de petróleo y/o productos petroleros, está obligado a cumplir con:

- a) Las especificaciones de calidad aprobadas por el Ministerio, conforme a nómina de productos, para cada producto que almacene;
- b) Proporcionar a los inspectores de la Dirección, a su requerimiento, la cantidad de muestras necesarias de los productos almacenados, para verificar su calidad; y,
- c) Las normas y sistemas de seguridad industrial y ambiental.

Artículo Número 29: Otras licencias.

Debe tramitarse ante la Dirección, la licencia respectiva para efectuar las siguientes actividades:

- a) Construir y modificar terminales de almacenamiento, refinerías, plantas de transformación, sistemas de transporte estacionario, estaciones de servicio, expendios de GLP y depósitos para el consumo propio;

- b) Importar, construir y reparar cilindros para el envasado de GLP, así como el montaje, mantenimiento y reparación de equipo para utilizar GLP en automotores;
- c) Calibrar tanques estacionarios de almacenamiento, auto-tanques y equipo de despacho o surtidores; y,
- d) Almacenamiento temporal, envasado y trasiego.

Artículo Número 30: Vigencia de las Licencias.

El período de vigencia de las licencias es:

- a) De importador, de refinación, de transformación, de terminales de almacenamiento, de exportador y de transporte estacionario de petróleo y productos petroleros: indefinido, a partir de la fecha de emisión de las mismas;
- b) De operación de estaciones de servicio, depósitos para consumo propio y expendios de GLP: cinco años a partir de la fecha de emisión de las mismas, renovables por períodos iguales, previa solicitud del interesado;
- c) De transporte de petróleo y productos petroleros con unidades móviles: tres años a partir de la fecha de emisión de la misma, renovable por períodos iguales, previa solicitud del interesado;
- d) Construir, ampliar y modificar terminales de almacenamiento, refinerías, plantas de transformación y sistemas estacionarios de transporte: cinco años, renovables, previa solicitud del interesado;
- e) Construir, ampliar y modificar estaciones de servicio, expendios de GLP y depósitos para consumo propio; un año, renovable por períodos iguales, previa solicitud del interesado; y,
- f) Importar, construir y reparar cilindros para envasar GLP; montaje, mantenimiento y reparación de equipo para utilizar GLP en automotores, calibrar tanques estacionarios de almacenamiento, auto tanques y equipo de despacho o surtidores, y, el almacenamiento temporal, envasado y trasiego: cinco años a partir de la fecha de emisión de las mismas, renovables por períodos iguales, previa solicitud del interesado.

Artículo Número 31: Renovación de las licencias.

Para renovar una licencia debe presentarse solicitud de renovación ante la Dirección, como mínimo treinta días antes del vencimiento de su período de vigencia, adjuntando únicamente la licencia cuya renovación se solicita.

Artículo Número 32: Plazo para resolución de solicitudes.

Cumplidos los requisitos respectivos, el plazo para emitir la resolución final de solicitudes de licencias no debe exceder de veinte días; de no resolver la Dirección en este plazo, las solicitudes se tendrán por resueltas afirmativamente.

2.5 Ley de Protección y Mejoramiento Del Medio Ambiente (Decreto Número 68-86)

Otros aspectos importantes mencionar es que en la legislación guatemalteca se deben de cumplir aspectos relacionados la protección del medio ambiente de acuerdo a las operaciones de los contribuyentes que almacenen combustibles para distribución y consumo propio, a continuación, se detallan los artículos de los cuales se deben considerar debido a que estos son evaluados por el Ministerio de Energía y Minas, entidad que tiene dentro de sus objetivos principales el hacer cumplir la legislación relacionada con el reconocimiento superficial, exploración, explotación, transporte y transformación de hidrocarburos, la compraventa o cualquier tipo de comercialización de petróleo crudo o reconstituido, gas natural y otros derivados, así como los derivados de los mismos, por lo que se detallan a continuación los artículos más importantes que se deben de considerar de acuerdo al almacenamiento de combustibles:

Artículo Número 8:

Para todo proyecto, obra, industria o cualquier otra actividad que por sus características pueda producir deterioro a los recursos naturales renovables o no, al ambiente, o introducir modificaciones nocivas o notorias al paisaje y a los recursos culturales del patrimonio nacional, será necesario previamente a su desarrollo un estudio de evaluación del impacto ambiental, realizado por técnicos en la materia y aprobado por la Comisión

del Medio Ambiente. El funcionario que omitiere exigir el estudio de Impacto Ambiental de conformidad con este Artículo será responsable personalmente por incumplimiento de deberes, así como el particular que omitiere cumplir con dicho estudio de Impacto Ambiental será sancionado con una multa de Q.5,000.00 a Q.100,000.00. En caso de no cumplir con este requisito en el término de seis meses de haber sido multado, el negocio será clausurado en tanto no cumpla.

Artículo Número 9:

La Comisión Nacional de Protección del Medio Ambiente está facultada para requerir de las personas individuales o jurídicas, toda información que conduzca a la verificación del cumplimiento de las normas prescritas por esta ley y sus reglamentos.

Artículo Número 10:

El Organismo Ejecutivo por conducto de la Comisión Nacional del Medio Ambiente, realizará la vigilancia e inspección que considere necesarias para el cumplimiento de la presente ley. Al efecto, el personal autorizado tendrá acceso a los lugares o establecimientos, objeto de dicha vigilancia e inspección, siempre que no se tratare de vivienda, ya que de ser así deberá contar con orden de juez competente.

Artículo Número 11:

La presente ley tiene por objeto velar por el mantenimiento del equilibrio ecológico y la calidad del medio ambiente para mejorar la calidad de vida de los habitantes del país

2.6 Estructura técnica del impuesto

Para mayor comprensión de la Ley del Impuesto a la Distribución Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo es necesario comprender cada uno de los elementos de la estructura técnica del impuesto en mención, considerando que una estructura bien definida y eficiente genera mayor comprensión de la ley objeto de estudio.

En cuanto a elementos y estructura técnica del impuesto y con el fin de documentar la legislación tributaria la cual es base para el tema objeto de estudio, se describen a continuación los artículos principales de la ley en mención, los cuales denotan el objeto del impuesto, así como su hecho generador, sus tasas impositivas, y la manera en que los contribuyentes proceden a liquidar el impuesto en mención.

2.6.1 Sujeto activo

El sujeto activo de toda relación tributaria es el que tiene la potestad administrativa en la relación jurídica, es el que exige el pago del impuesto, siendo el estado quien debe de aplicar esta potestad o designar para la recaudación y administración a un ente público, o a una institución que ejerza las funciones de recaudación y administración del impuesto. (IES, 2010)

De acuerdo a lo expuesto el ente recaudador del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Es el ente que liquida, recauda y vigila el cumplimiento fiscal del país con el fin de ser eficiente en el fortalecimiento de lo normado en cada una de las Leyes específicas del país.

2.6.2 Sujeto pasivo

Es toda aquella persona individual o jurídica que debe cumplir con el pago de dicho impuesto.

Por aparte, en la legislación guatemalteca el Artículo Número 18 del Decreto número 6-91 el Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, indica que el sujeto pasivo de la obligación tributaria “Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”.

Sin embargo, al igual que el sujeto pasivo, su origen es constitucional por dos motivos fundamentales, el primero se refiere a lo indicado en el artículo número 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece los deberes y

derecho cívicos de los guatemaltecos, y específicamente en la literal d), expresa que es deber contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por ley, con lo cual se debe considerar ese otro elemento, que es la existencia de una norma legal que indique como debe ser el cumplimiento de la obligación tributaria.(Escobedo,2018)

2.6.3 Hecho generador

En Guatemala, constitucionalmente solo se hace referencia en el artículo número 239, en el cual se define el principio de legalidad y se establece que el Congreso de la República de Guatemala, decretará los tributos, en los cuales se debe determinar las bases incluyendo el hecho generador de la relación tributaria.

También le agrega otros elementos para su mejor comprensión, como lo son el elemento material, que se refiere al objeto del tributo ya sea el patrimonio, la renta o el consumo.

El Artículo Número 31 En el Decreto número 6-91 Código Tributario el Congreso de la República, define al hecho imponible como “el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Esta definición, aunque simple, expresa correctamente la naturaleza de la acción material que identifica al hecho imponible. (Escobedo,2018)

En cuanto al Artículo Número 2 del Decreto número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo el Congreso de la República, lo siguiente respecto al hecho generador del impuesto: Hecho generador. Para los efectos de la presente Ley, el impuesto se genera en los siguientes casos:

- a) En el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su distribución en el territorio nacional por cualquier medio de transportación o conducción.

- b) En el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su uso, disposición o consumo propio.
- c) En el caso del ingreso al país por vía terrestre de productos afectos, después de concluido el proceso de nacionalización de dichos productos, al momento del egreso de estos de la zona primaria aduanera, por cualquier medio de transporte móvil.

Es así como la ley en mención indica el origen de la obligación tributaria que genera el consumo y la distribución del IDP, siendo este uno de los impuestos específicos que forma parte de los impuestos indirectos establecidos en Guatemala.

2.6.4 Base imponible

Es el elemento de la estructura tributaria sobre el cual se establece la obligación tributaria al momento de adquirir un bien o servicio, en este caso la adquisición de combustibles, la ley del IDP denota las tarifas de impuesto respecto a los diversos combustibles que se consumen de manera diaria en el país.

De acuerdo al Artículo Número 12 y Número 12 "A" del Decreto número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo el Congreso de la República, indican lo siguiente:

Artículo número.12. Base Imponible: La base de cálculo se fijará de conformidad con el galón americano de 3.785 litros, a la temperatura ambiente.

Artículo Número 12."A" * Tasas del Impuesto: Son productos afectos a la presente Ley, y gravados con las siguientes tasas específicas, por galón americano de 3.785 litros:

Gasolina súper..... Q. 4.70

Gasolina regular.....Q. 4.60

Diésel y gas oil.....Q. 1.30

Artículo Número 12."B" * Tasas del Impuesto.

Son productos afectos a la presente Ley, y gravados con las siguientes tasas específicas, por galón americano de 3.785 litros:

Kerosina (DPK).....Q.0.50

Kerosina para motores de reacción (Avjet turbo fuel).....Q.0.50

Nafta.....Q.0.50

Gas licuado de petróleo (gas propano, butano, metano y similares) a granel y en carburación.....Q. 0.50

Adicionado por el Artículo número 5 del Decreto Número 11-203 de las Reformas de la Ley del Impuesto a la Distribución Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo del Congreso de la República de Guatemala..

Derivado de lo que denota la ley en los artículos mencionados es importante que las entidades que consuman y, distribuyan combustibles conozca estas obligaciones principalmente las compañías, quienes deben de contar con una transparencia fiscal de acuerdo a sus operaciones.

2.6.5 Liquidación del impuesto

Uno de los aspectos tributarios relevantes es la liquidación del impuesto objeto de estudio de la cuenta corriente respecto a la compra y venta de combustibles, así como el cumplimiento de la presentación de la declaración informativa mensual, y declaración jurada.

A continuación, se detallan los artículos que hacen referencia a la liquidación del impuesto en mención, en los cuales indica el proceso de presentación y pago del impuesto; Decreto número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo el Congreso de la República detalla lo siguiente:

Artículo número 6 "B" Liquidación de la cuenta corriente: La liquidación de la cuenta corriente se hará durante el mes de enero de cada año, con base en una declaración jurada firmada por el contribuyente o su representante legal, que deberá presentar dentro de los primeros diez (10) días hábiles de dicho mes, que contendrá lo siguiente:

- a) El destino que se le dio al combustible;
- b) Cantidad de combustible utilizado y su tipo;
- c) Nombre y Número de Identificación Tributaria del proveedor de dicho combustible, los números de factura y fecha, si el combustible fue adquirido a importador dentro del país;
- d) Números y fechas de las declaraciones aduaneras de importación, cuando el combustible lo importe directamente la persona exenta. El contenido de dicha declaración quedará sujeto a la función fiscalizadora de la Administración Tributaria y para el efecto podrá requerir información a personas individuales o jurídicas para la determinación de factores técnicos de rendimiento y consumo sobre la actividad de generación de energía eléctrica que utilice combustible exento del pago del impuesto que establece esta Ley; la información que se obtenga tendrá plena validez y efectos probatorios. En caso no se presente la declaración de liquidación a que se refiere este párrafo, no podrá acreditar nuevos despachos de combustible. El reglamento establecerá los procedimientos administrativos que faciliten el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.

Artículo número 16. Liquidación del Impuesto: En el transcurso de los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente a la de aplicación del impuesto, y en formularios que para el efecto proporcione la Dirección General de Rentas Internas, el agente retenedor deberá presentar una declaración jurada, conteniendo la liquidación del impuesto correspondiente a la semana calendario anterior, enterando en las cajas fiscales o bancos del sistema habilitados el valor de este.

En los casos establecidos en el inciso c) del artículo número 2 de esta ley, el impuesto se enterará con posterioridad a la nacionalización de los productos afectos, por medio del formulario de pago que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, previo a

retirar el producto afecto del recinto aduanero que utilice el contribuyente de este impuesto para ingresar los productos afectos al país.

Artículo número 16 "A". Declaración informativa mensual: Los importadores, distribuidores y expendedores de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, deberán presentar ante la Administración Tributaria, cada mes, una declaración jurada en la que se detallen las compras, ventas, incluso las realizadas a entidades exentas y los saldos del mes anterior, de tales productos. Dicha declaración deberá presentarse por vía electrónica o en su defecto, a través de los formularios que proporcione la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los diez (10) primeros días calendario del mes siguiente al mes que se declara.

Artículo número 17. Declaración Jurada: La liquidación del impuesto tendrá el carácter de declaración jurada y, además, de la información general del agente retenedor, deberá contener como mínimo para cada producto afecto los volúmenes de combustibles despachados, el valor de estos, el impuesto recaudado y el valor de las exenciones aplicadas. Ley normará lo relativo a las formalidades y demás requisitos que para el efecto correspondan.

Con esto se debe mencionar el Artículo Número 14, del Decreto número 6-91 Código Tributario el Congreso de la República nos brinda el concepto de la Obligación Tributaria: La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. (Congreso de la República de Guatemala, 1991)

En su artículo número 23, indica que los contribuyentes o responsables están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones

pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan. (Congreso de la República de Guatemala, 1991)

2.7 Control y fiscalización

El Estado como representante de la sociedad, y por funciones delegadas en él, tiene la potestad o facultad coercitiva de cobrar tributos con base a lo que denota la Constitución Política de la República de Guatemala y considerando cada uno de los principios tributarios los cuales se deben cumplir en el control y fiscalización del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

En referencia a lo expuesto según el Decreto número 6-91 Código Tributario el Congreso de la República hace referencia al control, fiscalización, infracciones, sanciones y prohibiciones en los artículos siguientes:

Artículo número 19. Control y Fiscalización: Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, el control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias que establece esta Ley. Para el efecto, podrá mantener uno o más delegados en cada uno de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, que certifiquen toda la salida de los productos afectos por esta Ley de los referidos depósitos. El reglamento establecerá las normas y procedimientos para el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.

Reformado por el Artículo número 12, de las Reformas de la Ley del Impuesto a la Distribución Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo del Decreto número 11-2003 del Congreso de la República de Guatemala.

Artículo número 20 Infracciones, sanciones y prohibiciones: El incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en esta Ley será sancionado de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.

Para poder explicar las sanciones es necesario considerar lo que indica el Artículo Número 89 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual indica:

La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora. Si el contribuyente o responsable, una vez presentada su declaración rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido. Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios que correspondan, conforme lo dispuesto en este Código. (Congreso de la República de Guatemala, 1991)

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

El combustible exento entra entre los productos que no están afectos a la presente ley, ni deberán pagar el impuesto, el petróleo crudo nacional y el petróleo crudo y/o reconstituido importado que sean utilizados para su procesamiento por las refinerías instaladas en el país, ni los productos terminados ni el petróleo crudo nacional que se

2.8 Definiciones relacionadas a la tributación

A continuación, se definen términos tributarios para mayor comprensión del tema objeto de estudio, los cuales fundamentan la investigación tributaria realiza en el Ingenio Azucarero ubicado en el departamento de Escuintla.

2.10 Gestión Tributaria

Según la Real Academia Española (RAE) la gestión tributaria es el conjunto de funciones administrativas en materia tributaria dirigidas a la aplicación de los tributos mediante los diferentes procedimientos y actuaciones previstos en la ley.

2.11 Clasificación de impuestos

Según la clasificación que hace Luis Alberto Duran Roja (2002), los impuestos pueden ser:

2.11.1 Impuestos directos

Son definidos como aquellos que no pueden ser trasladados de modo que inciden patrimonio del sujeto pasivo de obligación, puesto que no lo puede recuperar. El criterio administrativo señala que son impuestos directos, aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad por lo que pueden hacer padrones o listas de contribuyentes.

2.11.2 Impuestos indirectos

Son aquellos que, si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo.
(p.56)

2.12 Procedimientos tributarios

Según la Real Academia Española (RAE) son los que tienen por objeto de la gestión, inspección, recaudación y revisión de los tributos y se rige, prioritariamente, por la Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo, por las leyes propias de cada tributo y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación, y, supletoriamente, por las disposiciones reguladoras del procedimiento común.

2.13 Apropriación indebida de tributos

Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien, actuando en calidad de agente de percepción o retención de tributos, en beneficio propio de una empresa o de terceros, no entera a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos. (Irías 2002)

2.14 Calendario tributario (fiscal)

Registro de conocimiento público de las fechas establecidas cada año por la ley, para declarar y pagar los impuestos. (Irías 2002)

2.15 Código

Cuerpo de leyes dispuestas según un plan metódico y sistemático. Recopilación de las leyes o estatutos de un país. (Irías 2002)

2.16 Código tributario

Texto legal de Derecho sobre los Delitos y Faltas de carácter tributario y sus sanciones. (Irías 2002)

2.17 Código penal

Texto legal de Derecho sobre los Delitos y Faltas y sus Penas. (Irías 2002)

2.18 Elusión

Acción de evitar algo con astucia y maña. Hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio o interpretación amañada de las normas. (Irías 2002)

2.19 Elusión fiscal

Acto de sustraerse de impuestos con astucia y maña, acudiendo a conductas lícitas, como ser evitar coincidir con la norma legal, ya sea trasladando un bien a otro lugar diferente a aquel en que deberá aplicarse el tributo o simplemente al abstenerse de realizar los hechos gravados por la ley. (Irías 2002)

2.20 Evasión fiscal

Según Rosembuj J. en su libro *El fraude de la Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario* (1999), establece que la evasión hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la ley, lo cual, sin duda, es ilegal.

2.21 Tipos de combustibles a comercializar en Guatemala

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

2.21.1 Gasolina Súper

Se usa en vehículos con motores de compresión súper 9:1. La mezcla típica contiene gasolinas provenientes de la desintegradora catalítica. Su octanaje es de 90 a 100 y en algunos países llega a ser hasta de 110. En Guatemala el octanaje no debe ser menor a 95 octanos para esta clase de gasolina. (Vicente, 2006).

2.21.2 Gasolina Regular

Se usa principalmente en automóviles y camiones que tienen motores con una relación de compresión hasta de 9:1. Esta gasolina es una mezcla de gasolinas provenientes de la desintegradora catalítica. Su octanaje es de 80 a 85. En Guatemala el octanaje debe no ser menor a 88 octanos. (Vicente, 2006).

2.21.3 Diésel

Consiste en una mezcla compleja de hidrocarburos producidos por destilación de petróleo crudo, se compone predominantemente de hidrocarburos con rangos de ebullición entre 325 – 675 grados Fahrenheit. Este producto es utilizado en los barcos de la marina militar y mercante, en las locomotoras de los ferrocarriles, en los camiones pesados, en los

tractores agrícolas, en los generadores de vapor, en los hornos industriales, en la calefacción casera, en pick-ups de motor diésel, etc. Vicente (2006).

2.21.4 Avjet

Es usado en los motores de turbina (jets) empleados hoy en los aviones comerciales, civiles y militares. Es el mismo combustible de las lámparas del siglo pasado, pero con bajo contenido de azufre y baja temperatura de congelación, que se llama turbosina u Objeto. (Vicente, 2006).

2.21.5 Kerosina

Este producto se utiliza como combustible en las lámparas, su consumo está desapareciendo, ya que la mayoría de lámparas en la actualidad utilizan energía eléctrica. Su distribución se realiza para el área rural del país. (Vicente, 2006).

2.21.6 Spraytex

Derivado del petróleo, que ha sido diseñado científicamente para proveer el máximo control sobre plagas y enfermedades sin causar daños Fito tóxicos cuando se hace un uso adecuado del mismo. Es una nueva generación de aceites agrícolas 19 para el uso de la agricultura moderna. Formulado especialmente para la aplicación en musáceas y heliconias, para el control de plagas y enfermedades fungosas.” (26:444) Todos los combustibles se comercializan por galón americano equivalente a 3.785 litros y a temperatura ambiente

2.22 Definiciones de las operaciones del Ingenio azucarero

Con el fin de ampliar el entendimiento de los procesos y operaciones del Ingenio Azucarero ubicado en el Departamento de Escuintla se procede a definir diversos términos relacionados a su operación, la cual genera le Gestión Tributaria del impuesto objeto de estudio.

2.22.1 La Agroindustria en Guatemala

El sector agroindustrial en Guatemala se concentra en la producción de diversos productos principalmente de la producción de caña de azúcar a través de los años el sector azucarero ha logrado posicionarse dentro de altos estándares comerciales en cuanto a la producción de azúcar, entre otros productos.

2.22.2 Los Ingenios Azucareros

Vicente, (2006) La caña de azúcar es procesada en la fábrica de azúcar en dos presentaciones: caña verde sin quemar maletada y caña a granel, que son transportadas desde el campo en contenedores, llamados jaulas, remolcados por cabezales. La caña antes de entrar al proceso industrial, es recibida en el patio de caña, donde es pesada en las básculas y luego se descarga en las mesas de caña, donde es lavada. El proceso industrial inicia cuando la caña pasa por los conductores donde es transportada y fraccionada a través de cuchillas que giran a gran velocidad que abren sus celdas para facilitar la extracción del jugo que contiene en el proceso de molienda. El sistema de molienda consiste de un tándem de molinos compuesto de cuatro rodillos conocidos con el nombre de mazas. Se agrega agua para facilitar la extracción de sacarosa. La finalidad principal de los molinos es conseguir la mayor separación posible de los dos elementos de la caña: fibra y jugo. El jugo extraído es bombeado a la fábrica y el bagazo es conducido a las calderas para utilizarse como combustible...

Se utilizan diferentes materias primas para la producción de energía en los ingenios azucareros, como bagazo de caña, chip de madera, residuos agrícolas de caña de azúcar, bunker y carbón, entre otros.

2.22.3 Caña de Azúcar

La caña de azúcar pertenece a la familia de las gramíneas. Las gramíneas son plantas monocotiledóneas que tienen tallos cilíndricos interrumpidos de trecho por nudos, hojas alternas que abrazan el tallo. Es una vigorosa planta perenne de crecimiento rápido que alcanza de tres a seis metros de altura y unos siete centímetros de diámetro. Los tallos

son nudosos, como los de toda caña y salen cepas robustas subterráneas formando ases. Todo el tallo posee una corteza dura y fibrosa que envuelve en la parte interior una médula esponjosa y dulce rica en sacarosa. (Diccionario Real Academia Española)

La caña de azúcar es una planta gigante que se cultiva en regiones tropicales y semi tropicales, por lo que se le denomina también como cañas nobles o nativas. (Morales 2017)

La caña de azúcar debe ser cultivada a gran escala para la producción de azúcar. La utilización de estacas sigue siendo el único método de multiplicación de caña en orden a su cultivo, y el ciclo de la caña para la extracción de azúcar puede resumirse así:

- a) Plantación: las estacas son colocadas bajo un poco de tierra húmeda.
- b) Germinación: a partir de las yemas, germinan brotando, pequeños tallos.
- c) Ahijamiento: estando muy cercanos entre sí los entrenudos de la base de los tallos primarios, se constituye un conjunto de yemas subterráneas, algunas germinan y dan origen a tallos secundarios de estos, terciarios y así sucesivamente hasta constituir una macolla.
- d) Desarrollo de las raíces normales: Nacen de los entrenudos de los tallos jóvenes y se desarrollan de acuerdo a las necesidades de la macolla de caña y las posibilidades del medio ambiente.
- e) Crecimiento: los tallos crecen mientras las hojas surgidas de cada nudo crecen, se desarrollan, envejecen y se secan siendo reemplazadas por hojas más jóvenes, mientras las raíces se ramifican y aumentan en longitud.
- f) Madurez tecnológica: Este proceso precede a la floración y corresponde a la acumulación de sacarosa en el tallo y a una relativa disminución de agua, de la acidez y glucosa.
- g) Recolección: la caña se corta con machete, al ras del suelo, una vez eliminada la parte superior de la caña y las hojas se utiliza el resto del tallo. (Morales 2017)

2.22.4 Zafra

El período de cosecha de la caña de azúcar se denomina zafra y normalmente se realiza en los meses donde no hay presencia de lluvia por conveniencia en la misma operación de cosecha, transporte y fabricación de azúcar.

Morales (2017) La industria azucarera en Guatemala tiene una particularidad especial ya que ésta tiene en el año dos temporadas bien definidas, la primera temporada de producción y procesamiento de la caña de azúcar y la segunda temporada la de reparación y mantenimiento.

El objetivo de procesar la caña de azúcar es maximizar la recuperación del azúcar contenido en la planta, por medio del proceso de fabricación de azúcar. El nombre científico del azúcar es sacarosa que se compone de los azúcares glucosa y fructuosa.

2.22.5 Proceso de elaboración de caña de azúcar

Morales (2017) La zafra comienza cuando terminan las lluvias y finaliza cuando a causa de las lluvias los camiones y cabezales no puedan ingresar al campo a sacar la caña para ser llevada al ingenio. Al terminar la zafra, un ingenio es prácticamente desarmado, tornillo por tornillo. Un día parado en época de zafra es un día perdido de producción y su producto se puede reponer recurriendo a costos demasiado altos. El proceso del azúcar se puede dividir en principalmente en tres bloques, considerando como cuarto bloque la organización de estos:

a) Producción de azúcar en el campo

Una caña en la costa sur de Guatemala, madura en 12 meses y se puede cortar entre los 11 y 13 meses, lo ideal es cortar la caña en el momento en que la concentración de azúcar llega a su punto óptimo. Si se hace después, se obtiene menos azúcar por tonelada. En el campo se les da mayor atención a las prácticas

agrícolas como la preparación del suelo, control y enfermedades de plagas, fertilización, riego continuo por aspersión y también por inundación, control de malezas, madurantes y protección de suelos.

b) CAT (Corte, Alce y Transporte)

La caña de azúcar es un producto perecedero, luego del corte o quema la caña comienza un proceso de inversión en el cual la sacarosa se desdobla en fructuosa y glucosa que son azúcares que no pueden cristalizarse y por lo tanto producen más miel que azúcar. Este proceso puede provocar pérdidas de hasta 7 libras de azúcar por tonelada al día. La quema de la caña, es un procedimiento previo al corte que se efectúa en todos los países del mundo con el fin de aumentar la productividad del cortador, reducir la basura que llega con la caña a la fábrica y también ayuda a controlar algunas plagas.

El corte a granel, el cortador utiliza un machete “tipo australiano” que tiene un diseño en ángulo para que se acople mejor a la mano del trabajador y ayude a dejar cortes donde la caña vaya de mejor calidad. Luego de ello, deja la caña en filas o chorras, luego es halada por una alzadora que pasa recogiendo la caña con sus tenazas y las carga sobre una jaula o carretón que es halado por un cabezal. La operación del corte se realiza durante el día, pero el alce y transporte puede proceder las 24 horas (Zepeda, 2002)

c) Extracción del Azúcar en el Ingenio

Luego que la caña es cortada en el campo, es llevada al ingenio por medio de cabezales con jaulas para el proceso de prelavado para eliminar el polvo, luego es descargada de los camiones hacia las mesas alimentadoras, por medio de grúas hidráulicas, en estas mesas la caña es lavada totalmente eliminándole en un porcentaje muy alto la tierra, lodo y animales que pudiera traer desde el campo y de esa manera se dosifica la cantidad de caña que va a ser molida. Ya una vez que la caña ha ingresado a las fajas o conductores, ésta es desfibrada por las

picadoras de caña para facilitar la extracción del jugo en los molinos; luego en los molinos se separa la fibra leñosa o bagazo del jugo. El jugo que se exprime en los molinos es ácido, turbio y de color verde oscuro. El bagazo sale del último molino hacia las calderas, para usarlo como combustible. El jugo proveniente de los molinos, pasa al tanque de alcalización y éste ya alcalizado se bombea a los calentadores, donde se eleva su temperatura hasta un nivel cercano al punto de ebullición y luego pasa a los clarificadores continuos. Ya una vez que el jugo pasó a los clarificadores se cristaliza, la cristalización o cocimiento de la sacarosa que contiene el jarabe se lleva a cabo en Tachos (evaporadores al vacío).

Estos cocimientos, según su pureza, producirán azúcar crudo (para exportación o producción de concentrados para animales), azúcar blanco (para consumo directo) o azúcar para refinación. El azúcar refinado se lava con condensado de vapor, se seca con aire caliente, se clasifica según el tamaño del cristal y se almacena en silos para su posterior empaque. El azúcar crudo de exportación sale directamente de las centrífugas a los silos de almacenamiento, allí se carga a granel en las jaulas que lo llevarán al puerto de embarque o bien se empaqueta en sacos de 50 Kg para ser utilizado en la fabricación de alimentos concentrados para animales.

2.22.6 Organización de azucareros

Los ingenios azucareros están organizados a través de la Asociación de Azucareros de Guatemala, entidad que coordina el plan estratégico de la industria por medio de tres organizaciones:

- a) Expo granel:** Es la terminal de embarque que garantiza la competitividad de Guatemala en el mundo, para el manejo eficiente, efectivo y confiable del azúcar para la exportación. Está ubicada en el recinto del Puerto Quetzal. (Tobías, 2016)

- b) Cencicaña:** Es el centro de investigación responsable de generar, adaptar y transferir tecnología de calidad, además de proporcionar capacitación constante a todos los trabajadores relacionados a la agroindustria azucarera. (Tobías, 2016)

- c) Fundazúcar:** Es la fundación encargada de diseñar y ejecutar la estrategia de responsabilidad social empresarial que beneficia directamente a la población relacionada a la actividad cañera en Guatemala. (Tobías, 2016)

3 METODOLOGÍA

Se detalla a continuación la explicación de la metodología aplicada en todo el proceso de investigación con el fin de resolver el problema identificado:

3.1 Definición del Problema

Para las operaciones de transporte, producción, almacenaje y funcionamiento de planta, el ingenio cuenta con tanques de combustible, el cual debe de estar debidamente nacionalizado, de acuerdo con los controles establecidos por aduanas y para efectos fiscales debe de registrar y pagar el impuesto correspondiente. Gobierno de Guatemala. (1992). Decreto Número 38-1992, artículo número 1 y 2. Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

Actualmente el control de cumplimiento del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo en un Ingenio azucarero ubicado en el departamento de Escuintla presenta debilidades en su gestión tributaria debido a que no cuenta con procedimientos definidos por la administración del ingenio para la ejecución del debido proceso.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación tributario del Ingenio azucarero reside en el desarrollo y elaboración de procedimientos administrativos tributarios, minimizando el riesgo de sanciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

3.1.1 Delimitación del Problema

La Gestión Tributaria en el Control de Cumplimiento del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y otras regulaciones en un Ingenio azucarero ubicado en el departamento de Escuintla.

3.1.2 Punto de Vista

Gestión Tributaria.

3.2 Unidad de Análisis

Empresa que se dedica a la producción de caña azúcar, teniendo como operación secundaria la compra y venta de combustibles generando por esta operación el Impuesto a la Distribución Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP).

3.3 Periodo Histórico

Información tributaria sobre la presentación, y liquidación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo en los periodos 2019, 2020 y 2021.

3.4 Ámbito Geográfico

Departamento de Escuintla.

3.5 Objetivos

Son los propósitos de la investigación, es lo que se estima aplicar respecto a la gestión tributaria en el control de cumplimiento del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo en un ingenio azucarero, ubicado en el departamento de Escuintla.

3.5.1 Objetivo General

Evaluar la gestión tributaria en el cumplimiento del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo en un Ingenio azucarero ubicado en el departamento de Escuintla.

3.5.2 Objetivos Específicos

- 1) Desarrollar una evaluación tributaria para evitar delitos tributarios por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), respecto al registro, e implicaciones del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP).

- 2) Identificar a través de la interpretación de la legislación guatemalteca bases de cálculo, registro y trámites administrativos, para determinar el debido cumplimiento con el fisco.

- 3) Presentar procedimientos con base al Decreto número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, y sus reformas para la debida gestión tributaria.

3.6 Método de Investigación

Los métodos son los componentes que se utilizaron para realizar los procedimientos adecuados en la investigación, y se establecieron técnicas e instrumentos, que permitieron alcanzar cada uno de los objetivos planteados.

3.6.1 Método Deductivo

Se realizó indagaciones, por medio del método deductivo derivado a que se verificó información documental relacionada con la elaboración de procedimientos tributarios en relación con la legislación de Guatemala, sobre una base de revisión de lo general a lo específico, respecto al registro del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; y otras regulaciones que deben considerarse al momento de plantear las sugerencias que se deben implementar en estos procedimientos.

Se examinaron reportes de compras y ventas de combustibles del Ingenio azucarero para establecer las fortalezas y debilidades de los posibles escenarios que reflejen la realidad de la gestión tributaria respecto al impuesto en mención y otras regulaciones.

3.7 Técnicas de investigación aplicadas

Son instrumentos que cuentan con las debidas reglas para la aplicación del método de investigación, estas se clasifican en técnicas de investigación documental y de campo, las cuales se detallan a continuación.

3.7.1 Documental

Se utilizó la técnica de la lectura y el subrayado en el proceso de recolecciones información respecto al tema objeto de estudio, y leyes tributarias con el fin de realizar criterios para establecer procedimientos adecuados.

3.7.2 De Campo

Se utilizaron reportes de compras y ventas de combustibles, facturas, registros contables y Estados Financieros mensuales y anuales con el fin de reflejar la realidad de la compañía en el trabajo realizado.

3.7.3 Universo

Departamento de Escuintla.

3.7.4 Tamaño de la Muestra

Ingenio azucarero que se dedica a la siembra y transformación de caña de azúcar.

3.8 Instrumentos

Para realizar la debida evaluación fue necesaria la siguiente documentación:

- a) Reportes de ventas y compras de combustibles.
- b) Libros de compras y ventas.
- c) Estados de resultados de los periodos 2019, 2020 y 2021.
- d) Licencias de cumplimiento.
- e) Marcadores.
- f) Leyes tributarias.
- g) Material bibliográfico.

3.9 Resumen del Procedimiento Utilizado en el Desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación

Para llevar a cabo la evaluación de la gestión tributaria en el control de cumplimiento del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo en un ingenio azucarero, ubicado en el departamento de Escuintla, se realizó una serie de procedimientos entre estos se encuentran:

Se evaluó de esta investigación, utilizando métodos y técnicas de investigación documental que permitieron confirmar deficiencias en la gestión tributaria respecto tema objeto de estudio.

Al dar inicio todo el proceso de investigación se revisó específicamente la documentación proporcionada por el Departamento de Auditoría Interna, Departamento Financiero y Contable con el fin de conocer de manera clara todos los procedimientos que aplican con el fin de cumplir con cada una de las regulaciones fiscales, concluyendo la manera en que se realizaría la colaboración para la verificación de la adecuada gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo

Posteriormente de acordó que el Departamento de Auditoria sería el intermediario para proporcionar la documentación requerida para el debido proceso de investigación, se establecieron fechas y horarios para la atención personalizada con el fin de brindar toda la documentación que se solicitó.

Al momento de contar con toda la documentación necesaria para realizar la respectiva verificación del cumplimiento del tema objeto de estudio, se procedió a efectuar revisiones de documentos, declaraciones, y se realizaron cotejos con cifras contables, y verificación de los registros contables a través de la verificación de documentos realizando muestro para la debida revisión de facturas de compras y ventas, adicional se verificó no solo el cumplimiento tributario si no también el cumplimiento relacionado a otras leyes, con el fin de detectar posibles inconsistencias en todos los marcos regulatorio respecto a gestión tributaria del impuesto objeto de estudio.

Posteriormente se verifica cada uno de los aspectos relevantes en el proceso de presentación y compensación del impuesto en mención, logrando los objetivos propuestos en la presente investigación.

Se efectuó revisión de la facturación de compras y ventas de combustibles, cotejándolo con los estados de resultados, verificando cálculos y pólizas contables generadas desde el Sistema SAP Bussines One, es importante mencionar que la reportaría y registros proporcionados son generados de este sistema, adicional se verificó documentación en archivos digitales y físicos solamente en las situaciones que fueron necesarias, que ayudaron a concluir con todo el proceso de investigación.

De acuerdo con lo descrito se utilizó el método deductivo, seguidamente se realizó la propuesta de los procedimientos adecuados con el fin de eliminar contingencias fiscales y regulatorias de acuerdo con las operaciones de combustibles que lleva el ingenio implementando procedimientos adecuados para la debida gestión tributaria respecto al Impuesto a la distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

4 DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Este capítulo presenta los resultados del proceso de investigación de la Gestión Tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, en un Ingenio Azucarero en relación con lo que establece el Decreto número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) del Congreso de la República de Guatemala, para el cumplimiento de regulaciones implicadas en el tema objeto de estudio.

El Ingenio Azucarero fue constituido bajo las leyes guatemaltecas, está ubicado en el departamento de Escuintla siendo su principal operación la producción de azúcar, y tiene como operación secundaria la compra y venta de combustibles, (gasolina súper, gasolina regular, y diésel), las compras que efectúa son para consumo propio y para la venta a sub contratistas, generando así el abastecimiento de combustibles para el uso de camiones y jaulas para el transporte de caña de azúcar del campo a las plantas de producción del Ingenio.

El ingenio forma parte del gremio azucarero desde hace más de 30 años transformándose en uno de los mayores productores de azúcar en el país y a nivel centroamericano y el segundo en América Latina, siendo también el tercer generador de energía eléctrica en el país.

El ingenio es uno de los más grandes de Guatemala en cuanto a la producción de azúcar, mostrando resultados favorables en cada zafra y para ello por cuestión de costos en las operaciones que realiza, cuenta con un área de servicio de combustible con el fin de abastecer los camiones, y todo tipo de transporte para el traslado de la materia prima a la planta de producción.

Actualmente el Ingenio cuenta con una estación de servicio dentro de sus instalaciones, por ende, es importante considerar diversos aspectos tanto internos como externos, entre ellos en el aspecto tributario se debe considerar como agente retenedor el Ingenio de acuerdo al Artículo Número 8 literal a) de La Ley del Impuesto a la Distribución de

Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo Decreto número 38-92 del Congreso de la República de Guatemala, el cual indica los siguiente:

Artículo Número 8: Contribuyente y / o Agentes Retenedores

Son contribuyentes y/o retenedores

- a) Las personas individuales o jurídicas distribuidoras de combustibles, legalmente autorizadas para operar en el país (..)

Adicional por el hecho de contar con la estación de servicios, para almacenamiento y ventas de combustibles, esta situación implica que la compañía se encuentra sujeta a otras regulaciones entre ellas un Estudio de Impacto Ambiental por la estación de servicio, con el fin de proteger las comunidades aledañas, esta Licencia debe de estar debidamente autorizada por el Ministerio de Ambiente debido a que este le corresponde formular y ejecutar las políticas relativas a su ramo: cumplir y hacer que se cumpla el régimen concerniente a la conservación, sostenibilidad y mejoramiento del ambiente y los recursos naturales en el país y el derecho humano a un ambiente saludable y ecológicamente equilibrado, debiendo prevenir la contaminación del ambiente, disminuir el deterioro ambiental y la pérdida del patrimonio natural.

El abastecimiento de combustible tiene auge principalmente en los periodos de zafra periodo bien definido durante el año, específicamente del mes de octubre de un periodo al mes de mayo del siguiente año.

Actualmente se encuentra operando de acuerdo con su planificación anual respecto a sus operaciones y es importante resaltar que dentro de sus operaciones tiene implicaciones fiscales debido a la compra y ventas de combustibles.

Es importante mencionar que no efectúa compras de combustibles al exterior, las compras que realiza son de combustible nacionalizado.

4.1 Situación Actual

Al momento de realizar la evaluación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), se determinó lo siguiente:

El ingenio efectúa compras de combustibles (Gasolina súper, gasolina regular, y diésel) este combustible ya se encuentra nacionalizado, las compras efectuadas son para consumo propio, y para venderlo a sub contratistas, para cumplir con todo el proceso operacional de la compañía debido a que estas entidades tienen vínculos comerciales en el proceso de producción de azúcar y subproductos, de acuerdo a lo indicado se verificó la actividad económica del Ingenio Azucarero en la cual se determinó la primera deficiencia debido a que al verificar Registro Tributario Unificado (RTU) dentro de sus actividades no se encuentra registrada la comercialización combustibles, por ende esta situación de acuerdo con las operaciones que está realizando actualmente se puede tipificar como infracción tributaria y de acuerdo a la magnitud y el impacto tributario que cause las actividades que realice se puede tipificar como un delito tributario, en las situaciones que generen omisión de pagos de tributos de acuerdo a lo que indica el Artículo Número 88 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario el cual indica lo siguiente:

Artículo Número 88 Omisión de pago de Tributos:

La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

Es importante mencionar que en el Código Tributario Guatemalteco también establece las situaciones que corresponden a infracciones tributarias por el incumplimiento a las obligaciones formales de los contribuyentes de acuerdo al artículo número 71 en el numeral 5 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual denota lo siguiente:

(...) Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo

ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1,500.00)

En este caso el Ingenio no ha cumplido con la obligación de actualizar sus actividades ante la Administración Tributaria respecto a la venta de diésel, gasolina súper y gasolina regular, debido a las ventas que efectúa a sub contratistas. Es importante mencionar que fiscalmente cada compañía es un contribuyente jurídico con Número de Identificación Tributaria (NIT) distinto que debe de cumplir con la aplicación de las leyes fiscales guatemaltecas.

Respecto a la evaluación realizada se consideró los Estados Financieros y la documentación de compras y ventas (Libros de compras y ventas) realizadas de combustible para los periodos 2019, 2020 y 2021; se identificaron ventas de combustibles (gasolina súper, gasolina regular y diésel) realizadas a sub contratistas de acuerdo a las operaciones que se realizan en cada período de zafra, de los últimos tres periodos fiscales, donde se evaluó el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de contribuyente jurídico, a continuación se presentan los Estados Financieros resumidos de los tres períodos indicados siendo estos los siguientes:

Tabla 1 Balance general comparativo del 2019 al 2021**(Cifras en Quetzales)**

Cuenta Contable	Saldo al 31/12/2019	Saldo al 31/12/2020	Saldo al 31/12/2021
Activo			
Corriente			
Caja y Bancos	2,705,881	2,787,057	2,926,410
Clientes	296,283,980	280,715,914	347,482,530
(-) Reserva para cuentas Incob	- 8,888,376	- 8,964,323	- 9,412,540
Otras cuentas por cobrar	40,097,800	41,300,734	43,365,771
Anticipos a proveedores	3,987,892	4,107,528	4,312,905
Inventario (azucar y sub-productos)	62,015,211	63,875,667	67,069,451
Inventario (Combustibles)	2,345,824	2,416,199	2,537,009
Gastos pagados por anticipado	12,832	13,217	13,878
No Corriente			
Propiedad, planta y equipo	2,160,789,967	2,225,613,666	2,336,894,349
Depreciación Acumulada	- 1,037,211,605	- 1,068,327,953	- 1,121,744,351
Inversiones	25,486,927	26,251,535	27,564,112
	1,547,626,332	1,569,789,241	1,701,009,523
Pasivo			
Corriente			
Proveedores	881,033,987	881,044,583	881,062,774
Provisiones	24,104,524	24,827,660	26,069,043
Otras cuenta por pagar	7,006,880	7,217,086	7,577,941
Anticipo recibido de clientes	262,553,824	270,430,439	283,951,961
Corriente			
Prestamos Bancarios	139,492,384	143,677,155	150,861,013
Acreedores	52,631,582	54,210,529	56,921,056
Patrimonio			
Capital	52,631,200	52,631,200	52,631,200
Ganancia del Ejercicio	12,347,395	11,992,501	110,242,919
Utilidades Acumuladas	107,891,025	115,824,556	123,758,087
Reserva Legal	7,933,531	7,933,531	7,933,531
	1,547,626,332	1,569,789,241	1,701,009,523

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía.

Según tabla número 1 se presentan los Estados Financieros del ingenio al 31 de diciembre de los años 2019, 2020, y 2021, en los cuales se puede observar algunas características particulares.

En el balance general se puede apreciar, la cuenta con inventario de combustibles al cierre de cada año; sin embargo, este no es utilizado solo para la empresa si no para empresas sub contratistas debido a que dentro de las operaciones del Ingenio este se utiliza para la distribución exclusivamente para sub contratistas y consumo propio, no

distribuye combustibles a otras entidades debido a que estas vetas es una actividad secundaria principalmente en la temporada de zafra, y por esta razón al cierre de cada período el Ingenio cuenta con una existencia aceptable para que la distribución del combustible sea realizada de manera regular según sus operaciones.

Es importante considerar que, de acuerdo al Decreto número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, indica que la liquidación de este impuesto procede para todos aquellos contribuyentes que distribuyan combustibles a nivel local; y de acuerdo a la situación expuesta de la venta de combustibles solo es para uso interno y venta a sub contratistas por lo tanto, para el Ingenio no procede a la retención del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo de acuerdo al Artículo número 6 “B” y la liquidación del impuesto según el Artículo número 16, de la ley en mención, debido a que el objeto de esta ley establece que es para los combustibles de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional, y en este caso el ingenio compra combustible nacionalizado y lo vende posteriormente a sub contratistas quienes se dedican a la prestación de servicios relacionados al proceso de producción de caña de azúcar y productos energéticos.

Según lo expuesto al realizar la compra de combustibles para consumo propio y venta, el Impuesto debe realizarse el efecto neto del impuesto, (crédito de IDP por la compras realizadas y débito de IDP por las ventas realizadas) por lo que se procedió a realizar la evaluación de la gestión que realiza el departamento Financiero-Contable y el área de impuestos respecto al impuesto en mención.

4.1.1 Evaluación Inventario de combustibles

De acuerdo con la revisión de los Estados Financieros a continuación se detalla la existencia de combustibles al 31 de diciembre de cada período fiscal.

De acuerdo con tabla número 2, se detalla la existencia de inventario de combustible al cierre de los años 2019, 2020, y 2021, últimos tres períodos, para que el Ingenio

Azucarero realice sus operaciones como normalmente se llevan a cabo, es necesario que se encuentre abastecido de combustibles, específicamente de gasolina súper, gasolina regular y diésel, debido a que estos son los que utilizan el transporte designado para el traslado de caña del campo a los molinos, y el traslado de subproductos entre bodegas.

Tabla 2 Inventario de Combustibles
(Cifras en Quetzales)

Descripción	2019				2020				2021			
	Galones	IDP	Costo	Costo Unitario	Galones	IDP	Costo	Costo Unitario	Galones	IDP	Costo	Costo Unitario
Diesel	69,519	90,374	1,524,786	21.93	91,425	118,853	1,570,529	17.18	65,066	84,585	1,522,205	23.39
Gasolina Super	22,670	106,550	586,456	25.87	27,273	128,183	604,050	22.15	22,081	103,779	634,252	28.72
Gasolina Regular	9,495	43,676	234,582	24.71	11,379	52,344	241,620	21.23	13,624	62,669	380,551	27.93
Total	101,683	240,600	2,345,824		130,077	299,380	2,416,199		100,770	251,034	2,537,009	

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía.

El inventario de combustibles está integrado por diésel, gasolina súper, y gasolina regular, debido a que son los combustibles que el ingenio compra para sus operaciones de producción de azúcar y subproductos derivados de la caña de azúcar como melaza.

Al momento de realizar las compras de este inventario de combustibles el Ingenio efectúa el pago del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) cumpliendo a lo que estipula la ley; sin embargo, el IDP crédito no está siendo registrado de forma separada; sino contabilizado como parte del valor del inventario de cada tipo de combustible, y debido a que se efectúan ventas a sus compañías el impuesto en mención debe de registrarse de manera separada para que al momento que se realice la facturación está sea de manera correcta considerando que la factura debe de reflejar los saldos por Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, por Impuesto al Valor agregado, y valor de venta de los combustibles.

Por lo que se determinó que el registro de los siguientes montos por Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) no se está registrando como crédito de IDP al final de cada período fiscal, de acuerdo a las compras realizadas y al cierre de cada período, derivado a que el combustible (inventario) que es vendido se está registrado costo del combustible más el impuesto, y este genera el crédito de IDP de acuerdo al tipo de combustible en existencia al cierre de cada período.

La deficiencia identificada corresponde al crédito de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) el cual no fue registrado de manera separada al inventario de combustibles al cierre de cada período, siendo esta la siguiente:

Tabla 3 IDP crédito
(Cifras en Quetzales)

Descripción	2019		2020		2021	
	Galones	IDP	Galones	IDP	Galones	IDP
Diesel	69,519	90,374	91,425	118,853	65,066	84,585
Gasolina Super	22,670	106,550	27,273	128,183	22,081	103,779
Gasolina Regular	9,495	43,676	11,379	52,344	13,624	62,669
Total	101,683	240,600	130,077	299,380	100,770	251,034

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

Como lo muestra la tabla número tres por los galones de diésel, gasolina súper y gasolina regular el departamento contable-financiero al cierre de cada período debió registrar el crédito de IDP de 2019, 2020, y 2021 por Q.240,600, Q.299,380, y Q.251,034 respectivamente; sin embargo, este en su totalidad fue registrado como parte del inventario de combustible de la compañía, reflejando información inapropiada de los créditos fiscales y valor del inventario de la compañía al cierre de cada período, de acuerdo a lo expuesto con anterioridad respecto al registro del IDP crédito que no se está registrando de manera separada al inventario de combustibles.

4.1.2 Evaluación Ingresos por combustibles

Los estados de resultados de los últimos tres períodos fiscales se observan que dentro de sus ingresos existen ventas de combustibles (diésel, gasolina súper y gasolina regular), estos ingresos provienen de la facturación que el Ingenio le realiza a sub contratistas IDP se procede a evaluar los años 2019,2020, y 2021, por lo que la información a evaluar es la siguiente:

Tabla 4 Estado de Resultados "A"

(Cifras en Quetzales)

Cuenta contable	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Ingresos			
Ventas locales	297,324,835	214,215,215	224,925,976
Ventas de combustibles	61,002,081	60,566,851	61,795,523
Costo de ventas locales	178,394,901	128,529,129	134,955,585
Utilidad Bruta	179,932,015	146,252,937	151,765,913
Gastos operativos			
Gastos administrativos	83,764,772	62,657,950	3,132,898
Gastos de ventas	84,591,649	72,404,742	38,430,210
Otros Ingresos y gastos			
Ingresos	2,025,639	2,005,639	100,282
Gastos	1,253,838	1,203,383	60,169
Utilidad del ejercicio	12,347,395	11,992,501	110,242,919

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

La tabla número 4 refleja el Estado de Resultados de los períodos evaluados, estos son realizados por el departamento financiero contable, quien es el responsable de registrar y controlar las operaciones contables, así como del registro apropiado de la facturación emitida por azúcar, y otros subproductos, así como la facturación de venta por combustibles.

Actualmente se identificó que el Ingenio está procediendo de manera inadecuada a realizar al momento de facturar combustibles, debido a que al momento de registrar las ventas debe calcular el IDP débito correspondiente a cada galón facturado y proceder a

compensarlo con el impuesto generado en las compras de combustibles (IDP crédito), situación que no se está realizando actualmente, adicional no cuenta con la autorización para operar su estación de servicio.

Al momento de recibir el requerimiento de combustible por parte de sub contratistas, verifican cantidad y tipo de combustible que deben despachar, posteriormente con la requisición el personal que tiene a cargo la atribución de facturar genera la factura y está no refleja la cantidad de IDP que corresponde a los galones de combustibles que están vendiendo de acuerdo con el tipo de combustible que se necesita despachar.

Se identificó que las compras y ventas de combustibles durante los últimos tres períodos fiscales fueron las siguientes:

Tabla 5 Compras de Combustibles

(Cifras en Quetzales)

Descripción	2019			2020			2021		
	Galones	IDP	Costo	Galones	IDP	Costo	Galones	IDP	Costo
Diesel	1,517,994	1,973,392	33,294,914	2,153,554	2,799,620	36,994,349	1,690,410	2,197,533	39,546,994
Gasolina Super	536,273	2,520,481	13,872,881	695,961	3,271,017	15,414,312	573,656	2,696,184	16,477,914
Gasolina Regular	336,904	1,549,758	8,323,729	435,562	2,003,584	9,248,587	353,946	1,628,152	9,886,749
Total	2,391,170	6,043,631	55,491,523	3,285,077	8,074,221	61,657,248	2,618,012	6,521,869	65,911,657

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

En la tabla número 5 se presenta las compras de combustibles realizadas durante los años 2019, 2020, y 2021 las cuales de acuerdo con los galones que la compañía compró por diésel, gasolina súper y gasolina regular genera un crédito de IDP debido a que al momento de efectuar las ventas de combustibles a sub contratistas se compensa con el IDP débito que se debe facturar, y este crédito se está registrando dentro del mismo saldo del inventario por combustible (Cuenta de Activo en Balance General) y no se está reflejando por separado (IDP crédito), para que al momento de realizar la venta o utilizarlo para su consumo propio, este sea registrado al gasto, o bien, compensado con el débito de IDP cuando se realicen las ventas de la compañía, debido a que si no se compensa al momento de facturar a sub contratistas y se registra completo al precio de venta se

eleva, y se calcula un IDP mayor el cual no sería el impuesto real de los galones de combustibles vendidos.

Por lo que es importante mencionar que los monto de IDP crédito de los años 2019, 2020, y 2021 corresponden a Q.6,043,631, Q.8,074,221 y Q.6,521,869 respectivamente.

A continuación, se detallan las ventas de los períodos evaluados para efecto de verificación de la gestión tributaria del IDP:

Tabla 6 Ventas de Combustibles

(Cifras en Quetzales)

Descripción	2019				2020				2021			
	Galones	IDP	Costo	Costo Unitario	Galones	IDP	Costo	Costo Unitario	Galones	IDP	Costo	Costo Unitario
Diesel	1,433,184	1,956,296	33,006,484	24.18	1,781,267	2,431,674	32,132,282	18.04	1,373,762	1,874,790	33,738,896	24.56
Gasolina Super	506,293	2,498,647	13,752,702	27.16	575,662	2,841,116	13,388,451	23.26	466,172	2,300,207	14,057,873	30.16
Gasolina Regular	318,037	1,536,332	8,251,621	25.95	360,365	1,740,258	8,033,070	22.29	287,614	1,389,033	8,434,724	29.33
Total	2,370,456	5,991,275	55,010,806		2,853,328	7,013,048	53,553,803		2,233,516	5,564,030	56,231,493	

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

La tabla número 6 presenta las ventas registradas durante los últimos tres períodos fiscales, las cuales se detallan de acuerdo a los galones vendidos, costo unitario vendido, e identificando el IDP que la compañía debió facturar para generar el IDP débito para que el costo del combustible no se eleve y se facture un IDP incorrecto, y este se compensará con el IDP crédito generado por las compras de estos galones, siendo la deficiencia en facturación que no detalle el valor específico del IDP de acuerdo a los galones de combustibles vendidos por un monto de Q.5,991,275, Q.7,013,048 y Q. 5,564,030 correspondiente a los años 2019, 2020, y 2021 respectivamente.

Se verificó el consumo de combustibles por parte del Ingenio, respecto a las compras y se determinó que una parte es utilizada para el consumo propio en el desarrollo de actividad económica y este IDP si corresponde al gasto operativo de la compañía, en donde se identificó que este gasto si procede como tal y se presenta en la siguiente tabla:

Tabla 7 Consumos de Combustibles**(Cifras en Quetzales)**

Descripción	2019 Compras			2020 Compras			2021 Compras		
	Galones	IDP	Costo	Galones	IDP	Costo	Galones	IDP	Costo
Diesel	1,517,994	1,973,392	33,294,914	2,153,554	2,799,620	36,994,349	1,690,410	2,197,533	39,546,994
Gasolina Super	536,273	2,520,481	13,872,881	695,961	3,271,017	15,414,312	573,656	2,696,184	16,477,914
Gasolina Regula	336,904	1,549,758	8,323,729	435,562	2,003,584	9,248,587	353,946	1,628,152	9,886,749
Total	2,391,170	6,043,631	55,491,523	3,285,077	8,074,221	61,657,248	2,618,012	6,521,869	65,911,657

Descripción	2019 Consumo			2020 Consumo			2021 Consumo		
	Galones	IDP	Costo	Galones	IDP	Costo	Galones	IDP	Costo
Diesel	225,727	293,444	4,950,973	1,870,518	2,431,674	32,132,282	1,442,146	1,874,790	33,738,896
Gasolina Super	79,744	374,797	2,062,905	604,493	2,841,116	13,388,451	489,406	2,300,207	14,057,873
Gasolina Regula	50,098	230,450	1,237,743	378,317	1,740,258	8,033,070	301,964	1,389,033	8,434,724
Total	355,568	898,691	8,251,621	2,853,328	7,013,048	53,553,803	2,233,516	5,564,030	56,231,493

Fuente: Elaboración propia de acuerdo con información proporcionada por la administración de la compañía

La tabla número 7 refleja el consumo propio de combustibles que es relativamente mínimo respecto a las compras que la compañía realiza, por ende, es importante hacer mención que el gasto respecto al impuesto no se presenta de manera adecuada debido a que afecta la información financiera

de la compañía y fiscal afectando la presentación de otros impuestos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR).

El gasto real por Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) de los ultimo tres períodos evaluados corresponde a Q.898,691, Q.7,013,048 y Q.5,564,030, de los años, 2019, 2020, y 2021 respectivamente.

4.2 Evaluación de la Gestión Tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP)

Es importante considerar que dentro de los aspectos del área fiscal se le debe de dar importancia a los impuestos específicos, en este caso el IDP el cual es el objeto de estudio de esta evaluación.

Derivado que se determinó que el Ingenio Azucarero presenta deficiencias en la gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles

Derivados del Petróleo (IDP) se procede a realizar una evaluación de los diversos aspectos que se ven afectados por una gestión inapropiada, así como las implicaciones fiscales que se ven involucradas, como lo es el cumplimiento de la ley objeto de estudio, así como las sanciones y las implicaciones que pueden surgir por una gestión tributaria inapropiada.

Por lo tanto, se evaluó y se determinó lo siguiente:

El Decreto número 38-91 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo es aplicable a empresas que importan directamente los diversos tipos de combustibles, o procesados en el país y que sean distribuidos a nivel nacional.

En el caso del Ingenio la compra de los galones de combustibles que efectúa, ya se encuentra nacionalizado, y al momento de realizar estas compras el Ingenio paga el impuesto y al momento de venderlo debe de cobrar el impuesto para realizar la compensación de IDP crédito y débito, para establecer el saldo neto del impuesto y registrar el crédito y el débito generado por este impuesto; sin embargo, registra el crédito en el gasto, y el débito no lo está incluyendo en la facturación generando deficiencia en la información financiera presentada, y fiscalmente el registro inapropiado de este impuesto, al registrarlo en el gasto disminuyendo la renta imponible para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta (ISR), así como la presentación y pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por las ventas facturadas de manera inapropiada, en donde no se procede a profundizar derivado a que el objeto de estudio es la ley específica del IDP

4.3 Análisis Tributario

Según el análisis realizado y expuesto se determinó que la gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) presenta deficiencias que afectan el pago y presentación de obligaciones tributarias de otros impuestos como lo son el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado

(IVA), no se profundizará en estos impuestos derivado a que el impuesto objeto de estudio es el IDP.

Siendo las deficiencias identificadas las siguientes:

- 1) La falta de actualización de Registro Tributario Unificado (RTU) debido a que no indica que vende combustibles.
- 2) No contar con una resolución aprobada por la Administración tributaria para facturar combustibles.
- 3) Que la facturación emitida no detalle el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) generando registro inapropiado del Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- 4) El registro inapropiado del IDP en gasto, generando la disminución de la base de cálculo del Impuesto Sobre la Renta (ISR)
- 5) La falta de procedimientos establecidos por la compañía para el registro apropiado del IDP crédito y débito para que exista la compensación del impuesto y se registre de manera correcta el IDP del combustible que la compañía consume como gasto, y el que se registra en el inventario.

De conformidad con el inventario de combustible que presenta la compañía al cierre de cada período evaluado el IDP de estos debe de reflejarse como crédito-IDP, el cual se compensará con las ventas en los futuros períodos, o bien, en el gasto al momento de su consumo propio.

Al realizar la comparación de la situación actual con la manera apropiada de registrar el IDP las cifras de los Estados Financieros se presentaría de la siguiente manera:

Tabla 8 Balances comparativos

(Cifras en Quetzales)

Balance General "A"				Balance General "B"			
Cuenta Contable	Saldo al 31/12/2019	Saldo al 31/12/2020	Saldo al 31/12/2021	Cuenta Contable	Saldo al 31/12/2019	Saldo al 31/12/2020	Saldo al 31/12/2021
Activo				Activo			
Corriente				Corriente			
Caja y Bancos	2,705,881	2,787,057	2,926,410	Caja y Bancos	2,705,881	2,787,057	2,926,410
Clientes	296,283,980	280,715,914	347,482,530	Clientes	290,107,555	298,810,782	313,751,321
(-) Reserva para cuentas Incob	- 8,888,376	- 8,964,323	- 9,412,540	(-) Reserva para cuentas Incob	- 8,703,227	- 8,964,323	- 9,412,540
Otras cuentas por cobrar	40,097,800	41,300,734	43,365,771	Otras cuentas por cobrar	40,097,800	41,300,734	43,365,771
				Creditos fiscales (IDP)	240,600	299,380	251,034
Anticipos a proveedores	3,987,892	4,107,528	4,312,905	Anticipos a proveedores	3,987,892	4,107,528	4,312,905
Inventario (azucar y sub-productos)	62,015,211	63,875,667	67,069,451	Inventario (azucar y sub-productos)	62,015,211	63,875,667	67,069,451
Inventario (Combustibles)	2,345,824	2,416,199	2,537,009	Inventario (Combustibles)	2,345,824	2,416,199	2,537,009
Gastos pagados por anticipado	12,832	13,217	13,878	Gastos pagados por anticipado	12,832	13,217	13,878
No Corriente				No Corriente			
Propiedad, planta y equipo	2,160,789,967	2,225,613,666	2,336,894,349	Propiedad, planta y equipo	2,160,789,967	2,225,613,666	2,336,894,349
Depreciación Acumulada	- 1,037,211,605	- 1,068,327,953	- 1,121,744,351	Depreciación Acumulada	- 1,037,211,605	- 1,068,327,953	- 1,121,744,351
Inversiones	25,486,927	26,251,535	27,564,112	Inversiones	25,486,927	26,251,535	27,564,112
	1,547,626,332	1,569,789,241	1,701,009,523		1,541,875,657	1,587,884,109	1,667,278,314
Pasivo				Pasivo			
Corriente				Corriente			
Proveedores	881,033,987	881,044,583	881,062,774	Proveedores	880,680,776	905,788,692	852,513,595
				Débitos fiscales (IDP)	353,211	363,807	381,998
Provisiones	24,104,524	24,827,660	26,069,043	Provisiones	24,104,524	24,827,660	26,069,043
Otras cuenta por pagar	7,006,880	7,217,086	7,577,941	Otras cuenta por pagar	7,247,480	7,217,086	7,577,941
Anticipo recibido de clientes	262,553,824	270,430,439	283,951,961	Anticipo recibido de clientes	262,553,824	270,430,439	283,951,961
Corriente				Corriente			
Prestamos Bancarios	139,492,384	143,677,155	150,861,013	Prestamos Bancarios	139,492,384	143,677,155	150,861,013
Acreedores	52,631,582	54,210,529	56,921,056	Acreedores	52,631,582	54,210,529	56,921,056
Patrimonio				Patrimonio			
Capital	52,631,200	52,631,200	52,631,200	Capital	52,631,200	52,631,200	52,631,200
Ganancia del Ejercicio	12,347,395	11,992,501	110,242,919	Ganancia del Ejercicio	12,399,751	13,053,674	111,200,758
Utilidades Acumuladas	107,891,025	115,824,556	123,758,087	Utilidades Acumuladas	107,891,025	115,824,556	123,758,087
Reserva Legal	7,933,531	7,933,531	7,933,531	Reserva Legal	7,933,531	7,933,531	7,933,531
	1,547,626,332	1,569,789,241	1,701,009,523		1,541,875,657	1,587,884,109	1,667,278,314

*Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía.

De acuerdo a la tabla número 8, refleja el Balance General “A” detallando la información financiera de acuerdo a la manera en que la compañía actualmente efectúa los registros de combustibles según su operación y no realiza el registro apropiado del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP).

En el Balance General “B” la información financiera se presenta de manera completa y apropiada debido a que en los activos corrientes presenta el IDP-crédito de acuerdo a la existencia de combustibles por las compras efectuadas al cierre de cada período que fue evaluado, según el tipo de combustible si es diésel, gasolina regular, o súper por cada galón que se encuentra registrado en el inventario al 31 de diciembre de cada uno de los años 2019, 2020 y 2021 verificados, y el impuesto se integra de la siguiente manera:

Tabla 9 IDP de combustibles al cierre de cada período

(Cifras en Quetzales)

	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Inventario Final	IDP	IDP	IDP
Diesel	90,374	118,853	84,585
Gasolina Super	106,550	128,183	103,779
Gasolina Regular	43,676	52,344	62,669
Total	240,600	299,380	251,034

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

La tabla número 9 refleja el monto del impuesto que debe de reflejarse al cierre del período el cual corresponde a la existencia de inventario al cierre de cada año, se verificó y actualmente este impuesto no se registra en créditos de impuestos, este es registrado en la existencia de inventario de combustible.

Es importante mencionar que, en el caso de la evaporación de combustible, esta es registrada en el gasto, por ende, los datos que presenta la tabla indicada corresponde el impuesto en mención de la existencia de inventario de combustibles al cierre de cada período evaluado.

Esta situación genera que tanto los ingresos como el resultado del período no se presenten de manera confiable afectando la base del cálculo y presentación tanto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) como la del Impuesto al Valor agregado (IVA).

Tabla 10 Estado de resultados comparativos (Cifras en Quetzales)

Estado de Resultados "A"				Estado de Resultados "B"			
Cuenta contable	Saldo al 31/12/2019	Saldo al 31/12/2020	Saldo al 31/12/2021	Cuenta contable	Saldo al 31/12/2019	Saldo al 31/12/2020	Saldo al 31/12/2021
Ingresos				Ingresos			
Ventas locales	297,324,835	214,215,215	224,925,976	Ventas locales	297,324,835	214,215,215	224,925,976
Ventas de combustibles	61,002,081	60,566,851	61,795,523	Ventas de combustibles	55,010,806	53,553,803	56,231,493
Costo de ventas locales	178,394,901	128,529,129	134,955,585	Costo de ventas locales	178,394,901	128,529,129	134,955,585
Utilidad Bruta	179,932,015	146,252,937	151,765,913	Utilidad Bruta	173,940,740	139,239,889	146,201,883
Gastos operativos				Gastos operativos			
Gastos administrativos	83,764,772	62,657,950	3,132,898	Gastos administrativos	83,764,772	62,657,950	3,132,898
Gastos de ventas	84,591,649	72,404,742	38,430,210	Gastos de ventas	78,548,018	64,330,521	31,908,341
Otros Ingresos y gastos				Otros Ingresos y gastos			
Ingresos	2,025,639	2,005,639	100,282	Ingresos	2,025,639	2,005,639	100,282
Gastos	1,253,838	1,203,383	60,169	Gastos	1,253,838	1,203,383	60,169
Utilidad del ejercicio	12,347,395	11,992,501	110,242,919	Utilidad del ejercicio	12,399,751	13,053,674	111,200,758

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

La tabla número 10 refleja las cifras de los períodos 2019, 2020 y 2021 de acuerdo a las actividades comerciales de la compañía, en el Estado de Resultados "A" se observa las cifras de manera inapropiada según lo descrito en el párrafo anterior respecto a las compras y ventas por combustible de cada período y en el Estado de Resultados "B" se presenta los gastos de ventas de manera adecuada, ya que no se está registrando el IDP-crédito en el gasto por las compras de combustibles de acuerdo a la tabla número 5 que refleja las compras de combustibles y las ventas a sub contratistas de acuerdo a la tabla número 6, sino como IDP débito en el Balance General, siendo estas las cifras que debe reflejar la compañía respecto a sus operaciones en cuanto a la compra y venta de combustibles para sub contratistas.

A continuación, se detallan los datos del IDP generados por las ventas y compras de combustibles en cada uno de los períodos verificados:

Tabla 11 Compras de combustible

(Cifras en Quetzales)

	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Inventario Final	IDP	IDP	IDP
Diesel	1,973,392	2,799,620	2,197,533
Gasolina Super	2,520,481	3,271,017	2,696,184
Gasolina Regular	1,549,758	2,003,584	1,628,152
Total	6,043,631	8,074,221	6,521,869

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

En la tabla número 11 se observa el monto del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) que el Ingenio pagó al momento de realizar las compras de combustibles el cual es registrado en la existencia total del inventario al cierre de cada período fiscal, por ende, no es registrado en los créditos de IDP que deben de ser compensado de acuerdo con las ventas que posteriormente realice el Ingenio, reflejando registro inadecuado de una cantidad considerable de manera anual.

Tabla 12 Ventas de combustibles

(Cifras en Quetzales)

	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Inventario Final	IDP	IDP	IDP
Diesel	1,956,296	2,431,674	1,874,790
Gasolina Super	2,498,647	2,841,116	2,300,207
Gasolina Regular	1,536,332	1,740,258	1,389,033
Total	5,991,275	7,013,048	5,564,030

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

En la tabla número 12 se refleja el impuesto que debe ser facturado por las ventas de combustibles exclusivamente del IDP, los datos presentados son exclusivamente a cifras de IDP, no incluye el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el cual corresponde al débito del IDP que debe de ser compensado de acuerdo con los montos de impuesto que refleja la tabla número 11 del crédito de IDP, esta información fue proporcionada por la compañía a través de facturas, ordenes de compras, requisiciones, libros de compras, libros de ventas y reportaría generada desde el sistema SAP Bussines One.

4.4 Discusión de resultados e identificación de riesgos fiscales

Se determinó que el personal contable-financiero no cuenta con el conocimiento necesario del Decreto número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, según la evaluación realizada, se identificó que el proceso de registro es inapropiado, generando implicaciones fiscales como inconsistencias en la presentación pago de otros impuestos como el ISR e IVA ya mencionados con anterioridad por el registro inadecuado de las operaciones por venta y compra de combustibles.

Es necesario la implementación de estrategias de revisión de cumplimiento tributario, esta puede realizarla el Departamento de Auditoría Interna con el fin de minimizar riesgos fiscales, para la prevención de situaciones que generen procesos fiscales como sanciones de acuerdo con el Código Tributario, por ende, es necesaria una constante actualización en función de las operaciones que realiza la compañía.

La gestión tributaria inadecuada del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) genera riesgo en el cumplimiento de otras leyes tributarias por la generación de las siguientes situaciones:

- a) La compañía dentro de sus actividades económicas no está registrada la venta de combustibles, y está realizando esta actividad.

Esto puede generar infracciones por incumplimiento a los deberes formales de los contribuyentes no solo por la falta de actualización de actividad económica sino también porque, al momento de facturar las ventas de combustibles, en las facturas no están reflejando el IDP.

El riesgo fiscal para esta situación es la imposición de infracción de SAT debido a que al momento de facturar las ventas de combustibles no están detallando en la factura el IDP el cual debe de reflejarse para el efectivo cálculo y registro del Impuesto al Valor Agregado, según artículo al artículo número 71 de Código Tributario el cual hace referencia al artículo número 94 en su numeral 2 el cual indica que por no Omisión o alteración

del Número de Identificación Tributaria -NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria, esta situación repercutiría en sanción, específicamente en multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento que fue emitido e indica que el máximo de un mil Quetzales (Q.1,000.00) mensuales. Considerando lo que denota la ley mencionada estimando que la Administración Tributaria imponga esta sanción está sería impuesta por un valor total de Q.12,000 por cada uno de los períodos evaluados según el detalle siguiente:

Tabla 13 Sanción
(Cifras en Quetzales)

Mes	2019	2020	2021
Enero	1,000	1,000	1,000
Febrero	1,000	1,000	1,000
Marzo	1,000	1,000	1,000
Abril	1,000	1,000	1,000
Mayo	1,000	1,000	1,000
Junio	1,000	1,000	1,000
Julio	1,000	1,000	1,000
Agosto	1,000	1,000	1,000
Septiembre	1,000	1,000	1,000
Octubre	1,000	1,000	1,000
Noviembre	1,000	1,000	1,000
Diciembre	1,000	1,000	1,000
Total	12,000	12,000	12,000

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

- a) Adicional al no efectuar el registro del IDP-crédito y débito para proceder a reflejar el efecto neto del impuesto en mención, la compañía presenta información financiera inapropiada e implicaciones fiscales al no registrar el IDP-crédito por las compras de combustibles realizadas, la compañía lo registra en el saldo de inventario de combustible lo cual afecta el resultado del período y disminuye la renta para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta (ISR) omitiendo el pago total de Q.690,456 de acuerdo a los tres períodos que fueron evaluados, integrados de la siguiente manera:

Tabla 14 Impuesto Sobre la Renta Omitido

(Cifras en Quetzales)

ISR	Impuesto No pagado
2019	17,452
2020	353,724
2021	319,280
Total:	690,456

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

A continuación, se presenta los datos del cálculo efectuado para el pago del ISR

Tabla 15 Cálculo de ISR con la información registrada

(Cifras en Quetzales)

Cuenta contable	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Utilidad antes de impuesto	16,463,194	15,990,001	146,990,558
ISR 25%	4,115,798	3,997,500	36,747,640
Utilidad del ejercicio	12,347,395	11,992,501	110,242,919

Fuente: Elaboración propia de acuerdo con la información proporcionada por la administración de la compañía

La tabla número 15 refleja lo expuesto en el párrafo anterior de acuerdo con las implicaciones del registro inapropiado del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP).

Tabla 16 Cálculo de ISR con la información correcta

(Cifras en Quetzales)

Cuenta contable	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Utilidad antes de impuesto	16,533,001	17,404,899	148,267,677
ISR 25%	4,133,250	4,351,225	37,066,919
Utilidad del ejercicio	12,399,751	13,053,674	111,200,758

Fuente: Elaboración propia de acuerdo con la información proporcionada por la administración de la compañía.

De acuerdo con los datos que refleja la tabla número 16, se refleja las cifras correctas de acuerdo según la aplicación adecuada de la gestión tributaria del IDP, sin implicaciones en otros impuestos, como lo es el Impuesto Sobre la Renta.

Tabla 17 Comparación del cálculos de ISR

(Cifras en Quetzales)

ISR	Impuesto pagado	Impuesto que se debía pagar	Impuesto No pagado
2019	4,115,798	4,133,250	17,452
2020	3,997,500	4,351,225	353,724
2021	36,747,640	37,066,919	319,280
Total:	44,860,938	45,551,394	690,456

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información proporcionada por la administración de la compañía

La tabla número 17 refleja las cifras comparativas respecto al cálculo del Impuesto Sobre la Renta de los tres períodos fiscales evaluados, y denota el impuesto que no fue pagado por la inapropiada gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y

Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) por el registro inapropiado del IDP en el gasto reduciendo la base del cálculo del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Esta situación no solo genera el incumplimiento a las leyes específicas en este caso al Decreto 10-2012 Ley de actualización tributaria por no efectuar el cálculo del impuesto de manera apropiada considerando todos los aspectos que denota la ley indicada para el cálculo del impuesto, si no que puede ser tipificado como omisión de impuestos de acuerdo a lo que denota el Código Tributario en su artículo número 88 el cual indica lo siguiente:

Artículo número 88: Omisión de Pago de Tributos. La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

De acuerdo a lo expuesto en la tabla número 17 por el pago incompleto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) es aplicable lo que denota el Artículo Número 89 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario que indica lo siguiente:

Derivado Artículo número 89: SANCION. La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora. Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios que correspondan, conforme lo dispuesto en este Código.

Este en el escenario que la situación no sea controlada desde los términos y aspectos tributarios, debido a que también puede llegar a convertirse en un proceso penal y de acuerdo al artículo número 358 la autoridad puede reconocer esta situación como apropiación indebida de tributos.

La evaluación de la Gestión Tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, se basó en comprender el giro del negocio de la empresa sujeta al análisis y sobre la cual se desarrolló la investigación estableciendo los periodos en los que genera la mayor parte de sus ingresos considerando que sus operaciones se desarrollan en el periodo de zafra.

Se interpretó adecuadamente la legislación se cumplió utilizando la forma más conservadora para que la planificación tributaria no genere omisión de impuestos o sanciones por incumplimientos en aspecto formales ya que ambos se consideraron en la implementación de esta.

Se realizó el análisis tributario con el fin de evitar las posibles sanciones de acuerdo a las directrices que embarca la legislación guatemalteca respecto a las obligaciones de los contribuyentes.

La compañía presenta información financiera inapropiada e implicaciones fiscales el tercer objetivo se cumple al especificar los procedimientos de registros adecuados para la gestión tributaria del impuesto objeto de estudio.

4.4.1 Principales aportes para la adecuada gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP)

El aporte es dirigido principalmente al departamento contable financiero y al área de impuestos de la compañía y tiene el objeto de proporcionar lineamientos técnicos y de facilitar la gestión tributaria de manera general y específica, debido a que pretende complementar los procedimientos que actualmente realizan, con las especificaciones establecidas, y actividades prácticas.

La administración será la responsable de la difusión respecto a la implementación de los procedimientos tributarios con el fin que sean cumplidos y siendo la tarea principal de estos la simplificación de actividades para una adecuada gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), de

conformidad a lo que denota la Ley específica de este impuesto, debido a que se presenta conforme a los requerimientos de las leyes guatemaltecas aplicables a este impuesto.

4.4.2 Organización de actividades financieras, fiscales, y administrativas

Para el cumplimiento de los objetivos planteados y el fortalecimiento de la gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) es necesario la formulación, actualización y difusión de las atribuciones sujetas al cumplimiento fiscal en relación al impuesto objeto de estudio, así como definir los responsables de las actividades, que se deben realizar para el mejoramiento de los procesos tributarios para la incorporación de los procedimientos documentados, y la aplicación apropiada de estos. Así como la organización del personal que ejecutara la atribución necesaria que conlleva una adecuada gestión tributaria, actividades integradas en la implementación de procedimientos promovidos por la administración del Ingenio.

Los procedimientos integran actividades que se deben ejecutar por el personal que actualmente labora en la compañía en el área financiera-contable y fiscal desde el inicio hasta la conclusión de las actividades, los cuales describen paso a paso las etapas del proceso tributario que se deben de ir innovando conforme a las necesidades fiscales del Ingenio.

Es importante que estos procedimientos sean actualizados de manera anual o de acuerdo a cambios en la estructura organizacional del Ingenio respecto al área financiera contable, y fiscal con el fin que estos sean efectivos de acuerdo a las necesidades de la operación de la compañía.

4.4.3 Implementación de Manual de procedimientos

El ingenio debe evaluar la distribución de las diversas actividades contables-financieras, con el fin de hacer énfasis, en las actividades que realiza el personal que tiene como atribución el cumplimiento fiscal de los diversos impuestos a los que está sujeto el Ingenio.

Con el fin de establecer mejoras en el cumplimiento tributario del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), así como de otros aspectos legales-administrativos respecto a la estación de servicio, combustible para consumo propio y abastecimiento de combustible de compañías sub contratistas, y venta subcontratistas se sugiere la adopción procedimientos teniendo como objetivos principales los siguientes:

- a) Hacer efectiva la base legal tributaria que rige la operación de cada uno de los procesos fiscales de la empresa
- b) Definir los parámetros de operación de cada proceso, sus actividades y tareas, garantizando el cumplimiento tributario
- c) Asignar las responsabilidades en los colaboradores con el fin que todos los procesos de presentación y liquidación de impuestos se realice de manera apropiada.
- d) Establecer los niveles de autoridad y responsabilidad requeridos en la ejecución de las actividades.
- e) Procedimiento para el registro adecuado del impuesto.
- f) Verificación de la facturación de la venta de combustibles.
- g) Cumplimiento legal administración respecto a la operación relacionada a la compra y venta de combustibles.

4.4.4 Manual de procedimientos para la presentación del Impuesto a la Distribución de Petróleo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP)

De acuerdo con lo expuesto respecto a la gestión tributaria en relación al IDP se detalla los procedimientos necesarios a implementar para que el cumplimiento tributario sea adecuado con el fin de disminuir el riesgo de sanciones y/o infracciones fiscales.

Las actividades a realizar consisten en las siguientes:

- a) Las facturas recibidas por compras de combustibles deben de ser verificadas si cumplen con los datos completos de la compañía como NIT, nombre correcto y monto de acuerdo con los galones recibidos en la estación del Ingenio.

- b) Se debe indicar las atribuciones laborales del Analista Financiero, especificando las responsabilidades y limitaciones en su perfil de trabajo, para tener una adecuada segregación de funciones mejorando el Control Interno Operacional y se cumpla con el objetivo de las aplicaciones de leyes tributarias específicas.
- c) La compra de los diversos combustibles, se debe de realizar durante los primeros 05 días del mes, debido a que se ejecutarán de acuerdo al plan operativo de la compañía para su respectivo almacenaje y abastecimiento.

Al momento de registrar las compras de combustibles (diésel, gasolina súper, y gasolina regular) es necesario que el departamento contable-financiero registre en la cuenta de inventario de combustibles únicamente el monto del combustible sin incluir el valor del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), y este impuesto sea registrado en una cuenta de créditos fiscales, en este caso una cuenta contable que sea específicamente para el IDP, la cual puede ser nombrada “Crédito-IDP”.

Esto con el fin que el impuesto sea compensado conforme a las ventas que se vayan realizando a las compañías subcontratistas.

Ejemplo:

Figura 1 Registro de compra de combustibles

Partida # 1		x/x/x
Combustible-Inventario	124,487	
IVA Crédito	16,479	
IDP Crédito	12,834	
Bancos		153,800
Total:	153,800	153,800

- d) Posteriormente de conformidad con las ventas de combustibles que se realicen a las compañías subcontratistas; es necesario que en la facturación no se omita

ninguna información respecto al tipo de combustibles, cantidad de galones, e indicar el IDP que se genera según las tasas establecidas en la ley específica. Es importante mencionar que para emitir esta facturación de manera apropiada se debe de contar con una resolución autorizada para la venta de combustibles y esta debe de reflejar en los datos de la factura el IDP.

Ejemplo:

Figura 2 Facturación emitida

Ingenio, S.A.		Factura Cambiaria Electrónica LIBRE DE PROTESTO	
NIT:248863-9		Serie: [REDACTED]	
Tel:2358-8546		No.: [REDACTED]	
CUENTE: [REDACTED] GUATEMALA, 24 de AGOSTO de 2022 DIRECCIÓN: [REDACTED] NIT: 30463157			
CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	TOTAL
1500.0	DIESEL	Q.31.75	Q.47,625.00
Sujeto a pagos trimestrales ISR			
COMPLEMENTO FACTURA CAMBIARIA NÚMERO DE ABONO: 1 MONTO DE ABONO: Q.49,575.00 FECHA DE VENCIMIENTO: 2022-09-24			
TOTAL EN LETRAS: CUARENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO QUETZALES EXACTOS OBSERVACIONES:		TOTAL IDP	Q.1,980.00
		TOTAL	Q.49,575.00

Se servirá (n) Ud (x). Pagar por esta única factura cambiaria gratis libre de protesto a la orden o endoso de: Inversiones Marcano, S.A. El valor total por el que está extendida o por el último saldo incluido que aparece valor recibido que asentará (n) Ud (x). En cuanto según nuestro aviso. Los intereses moratorios son a razón de 2% mensual. La mercadería antes detallada la recibimos completa y perfectas condiciones y por el carácter de la factura cambiaria según artículo 531

- e) Cuando se efectuó la venta de combustibles contablemente se debe de registrar el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) de acuerdo con los galones que fueron vendidos y tipo de

combustibles, en esta contabilización se debe de registra en las cuentas de débitos fiscales el IDP que corresponde a cada venta realizada, específicamente en una cuenta contable de “Débito-IDP” para que este posteriormente sea compensado.

Ejemplo:

Figura 3 Registro de venta de combustibles

Partida # 1		x/x/x
Banco	200,255	
Venta		164,961
IVADébito		19,795
IDP Débito		15,499
Total:	200,255	200,255

- f) Posterior a realizar la venta se debe reconocer el costo de este inventario, por lo tanto, se disminuye el saldo de inventario del combustible vendido.

Figura 4 Registro del costo de combustibles

Partida #2		x/x/x
Combustible-Costo	150,000	
Combustible-Inventario		150,000
Total:	150,000	150,000

- g) En las situaciones que el combustible sea utilizado para consumo propio el monto total del combustible incluyendo el IDP se debe de registrar directamente al gasto.

Figura 5 Registro de combustibles para consumo propio

Partida #3		x/x/x
Combustible-Gasto	150,000	
IDP Gasto	15,499	
Combustible-Invetario		150,000
IDP Crédito		15,499
Total:	165,499	165,499

- h) Al cierre de cada período mensual se debe proceder la compensación del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) con la finalidad que los saldos de las cuentas crédito y débito de IDP presenten saldos actualizados en los Estados Financieros y la información financiera sea completa y apropiada respecto a las operaciones relacionadas a la compra y venta de combustibles.

Figura 6 Compensación del IDP

Partida #4		x/x/x
IDP Débito	15,499	
IDP Crédito		15,499
Total:	165,499	165,499

- i) Cuando se finaliza cierre del mes, personal que tena la atribución de revisar los Estados Financieros mensuales debe verificar conforme a las facturas de compras, ventas y los registros contables realizados durante el mes, la correcta aplicación de compensación del IDP con la finalidad de no afectar los resultados del mes y al cierre del período no acumule saldos que modifiquen el cálculo y presentación de otros impuestos a los que se encuentra obligado el Ingenio a presentar tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

- j) Finalizada la revisión del proceso de registro del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), el personal que ejerce la atribución de revisión y verificación de Estados Financieros debe de proceder a confirmar por escrito que el impuesto al cierre de mes ha sido compensado de manera adecuada, implicando que no generara riesgo de afectar el cálculo, presentación y pago de ISR al cierre del período anual.
- k) Posteriormente el personal que efectúa las revisiones fiscales debe de emitir un memo en el cual confirme que la revisión fiscal mensual se encuentra en orden, razón por la cual ningún registro de impuesto repercutirá en los resultados anuales del período. Para la realización de estos procesos de registro y revisión debe de existir una adecuada segregación de funciones dentro del departamento contable-financiero, y el personal del área fiscal.

Figura 7 Memo de confirmación

The diagram shows a form layout for a confirmation memo. At the top, there is a blue rectangular box containing the text "Ingenio, S.A." and "Tel:2358-8546". Below this box, the word "Memo" is written in a large, bold, black font. Underneath "Memo", there is a blue rectangular box, followed by a horizontal line. Below the line, there is another blue rectangular box. The entire form is enclosed in a blue border.

- l) Para finalizar el proceso de verificación del adecuado registro, y presentación adecuada de información financiera y fiscal, los Estados Financieros debe de ser verificados por Gerencia Financiera para ser aprobados, estos deben de reflejar la compensación del IDP-crédito y débito a más tardar el cuarto día hábil del siguiente mes.

CONCLUSIONES

Con base a las actividades de investigación realizadas para la evaluación de la Gestión Tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP), se concluye lo siguiente

1. El análisis tributario de acuerdo con las operaciones realizadas del Ingenio Azucarero específicamente en las operaciones de compra y venta de combustibles debido a que no se encuentra registrada para operar como una estación de servicio, y permitió determinar las debilidades en la gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo que generan sanciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), respecto al (IDP).
2. Se interpretó la legislación guatemalteca de conformidad con el tema objeto de estudio, determinando que los procedimientos respecto a la Gestión Tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y otras regulaciones presentan deficiencias por lo tanto la compañía está expuesta a contingencias futuras como sanciones por incumplimiento a las leyes tributarias.
3. Como resultado de la revisión efectuada se concluye que la empresa necesita implementar procedimientos de control tributario específicamente para la gestión tributaria en general con el fin principal de minimizar riesgos fiscales, y evitar sanciones por incumplimientos tributarios; debido a que la falta de controles tributarios específicamente en la gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP) está generando la omisión del Impuesto Sobre la Renta (ISR), situación que repercute en sanciones a los deberes formales de los contribuyentes, y de no solucionarse considerando los aspectos tributarios, puede convertirse en un proceso penal.

4. Debido a que una parte de sus operaciones se encuentra en la compra y venta de combustibles, y para operar tiene una estación de servicio, ya sea para consumo propio o venta a consumidores debe de considerar que esta operación esta afecta leyes tributarias vigentes respecto a trámites administrativos, y debe de cumplir con estas

RECOMENDACIONES

De acuerdo a todas las situaciones expuestas en cada conclusión, se procede a efectuar recomendaciones con el fin de implementar mejoras la Gestión Tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (IDP):

1. Se sugiere la implementación de reportes específicos de compras y ventas detallados, como reportes de facturación que describan el tipo de combustible que se esté comprando y vendiendo, que refleje el impuesto correspondiente, para uso interno del Departamento Financiero para tener una base de datos confiable, y al cierre de los periodos mensuales verificar la gestión tributaria del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo (IDP) y que se encuentren debidamente depurados y no dificulte el registro de información.
2. Incluir en la planificación de cierres contables mensuales, las actividades de generación de reportería, y registro del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo con el propósito de que la compañía tenga un adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, regulaciones administrativas y otras leyes, principalmente para evitar sanciones innecesarias que afecten el efectivo de la compañía en caso de ser impuestas.
3. Organizar al personal del área fiscal con la finalidad que el tratamiento fiscal sea adecuado y oportuno, para prevenir riesgos respecto a los incumplimientos que se puedan generar y ser detectados ante una revisión de la Administración.
4. Es importante que la empresa implemente procedimientos y mecanismos necesarios basados en ley, específicamente elaborar Control Interno Tributario que facilite el cumplimiento fiscal de manera oportuna para minimizar riesgos de infracciones, ajustes, y sanciones formuladas por la Administración Tributaria, así como otras regulaciones supervisadas por entidades gubernamentales.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICA

BIBLIOGRAFIA

Asamblea Nacional Constituyente (1985). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (2012). *Código Tributario*, Decreto Número 6-91 y sus reformas. Guatemala.

Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana. Sexta Edición.

IICA/CATIE. Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura. (1999). Redacción de Referenciar Bibliográficas: Normas Técnicas del IICA Y CATIE. Turrialba, Costa Rica. Biblioteca Conmemorativa Orton. Cuarta edición.

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.

Presidente de la República (1992). Ley del Impuesto a la Distribucion de Petroleo Crudo y Combustibles derivados del Petroleo, Decreto No. 35-92, del Congreso de la República de Guatemala.

Presidente de la República (1997). Ley de Comercialziacion de Hidrocarburos, Decreto No. 109-97, del Congreso de la República de Guatemala.

Presidente de la República (1999). Reglamento de la Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto No. 109-97, Acuerdo Gubernativo del Congreso de la República de Guatemala.

Presidente de la República (1986). Ley de Protección y Mejoramiento del Medio Ambiente, Decreto No. 68-86, Acuerdo Gubernativo del Congreso de la República de Guatemala.

Universidad de San Carlos de Guatemala (2018). Reglamento de la Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto No. 109-97, Acuerdo Gubernativo del Congreso de la República de Guatemala.

EGRAFÍA

Escobedo Aguilar, O.R. (2018) Implementación de un Sistema de Cuenta Corriente Tributaria en Guatemala. Tesis de Posgrados de Maestría en Asesoría en Tributación. Universidad Rafael Landívar. Recuperado de: Escobedo-Oscar.pdf (url.edu.gt)

Carrillo Florián, E.O. (2014) Diagnostico Preliminar de la Cosecha Mecanizada en el Cultivo de Caña de Azúcar, Ingenio San Diego-Trinidad Santa Rosa. Tesis de Pregrado de Ingeniería en Agronomía. Rafael Landívar. Recuperado de: Carrillo-Elder.pdf (url.edu.gt)

Cabrera Hidalgo, F.D. (2013) Diseño de la Optimización de los Tiempos de entrega de materiales del área de fábrica a través de la eficiencia del proceso de compras de los Ingenios Azucareros en Guatemala. Tesis de Pregrado en Ingeniería Mecánica. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Recuperado de: https://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/08/08_0660_MI.pdf

Contaduría Pública y Auditoría. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Recuperado de: https://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_3456.pdf

De León Cifuentes, M.R.(2016) Estrategias de Servicio al Cliente para el Mejoramiento en la entrega del servicio en una red de Gasolineras Ubicadas en la ciudad Capital de una empresa Proveedora, Comercializadora y Distribuidora de Productos y Servicios Derivados del Petróleo. Tesis de Pregrado de Administración de

empresas. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Recuperado de: https://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_5468.pdf

Roldan Orozco O.G. (2013) La Función Garante del Estado Constitucional y Convención de Derecho. Tesis de Pregrado de Licenciatura en Derecho Universidad Autónoma de México. Recuperado de: <ptd2013/agosto/0698397/0698397.pdf>

Estadísticas tributarias (2021) Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903647072-b0b5ebcd-fec4>

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

Metas de recaudación y cumplimiento (2021) Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/meta-de-recaudacion-y-cumplimiento/#1506901809579-6fa8b517-48c0>

Ministerio de economía (2021) Postal web. Recuperado de: <https://www.mineco.gob.gt/>

Munguia Sicajol, C. (2009) Auditorí Fiscal Fiscal con el Impuesto al Valor Agregado Realizada a una Empresa Distribuidora de combustibles. Tesis de Pregrado en Guatemala, Guatemala. Recuperado de: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_5321.pdf

Política energética 2013-227 del Ministerio de Energía y Minas. Recuperado de: <http://www.mem.gob.gt/wp-content/uploads/2013/02/PE2013-2027.pdf>

Tobias Hernandez, J.D. (2016). Sistema de Costos Estandar para la Generacon de Energia Termica y Electrica con bagazo de caña de azucar en un Ingenio

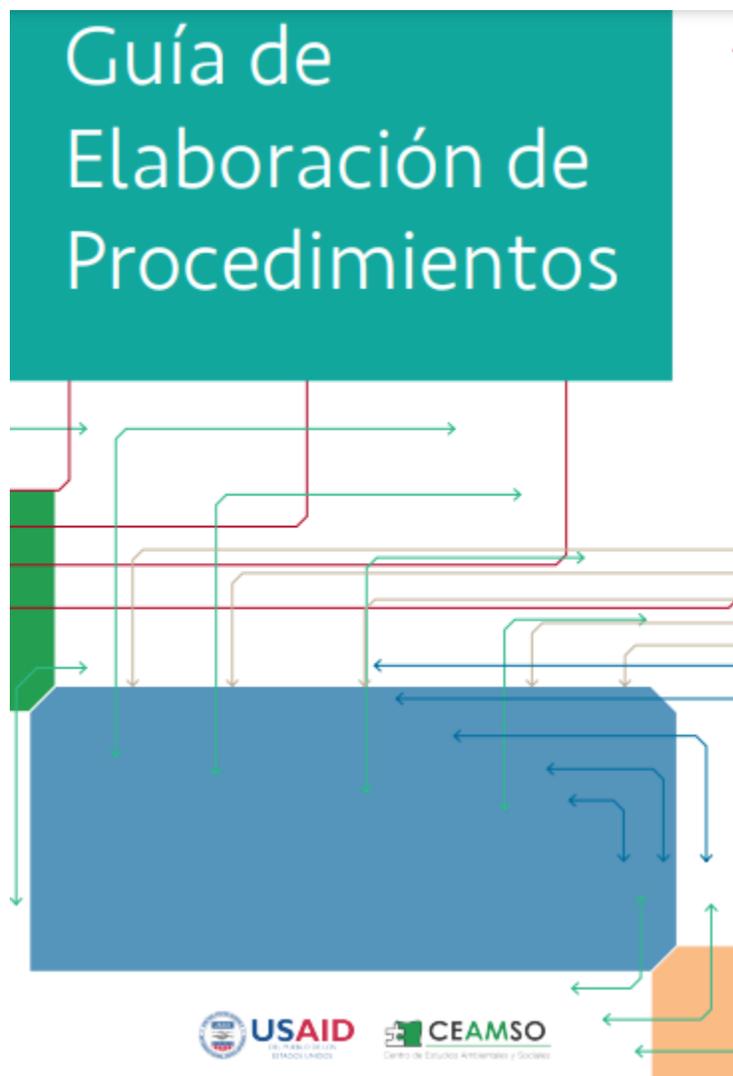
Azucarero. Tesis de Pregrado en Contaduría Pública y Auditoría. Universidad de San Carlos de

Vicente Hernandez, A.M. (2006). Evaluacion del Control Interno en un Almacen Fiscal Autorizado para la importadora y distribuidora de Combustibles. Tesis de Pregrado en Contaduría Pública y Auditoría. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Recuperado de: https://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_2914.pdf

ANEXOS

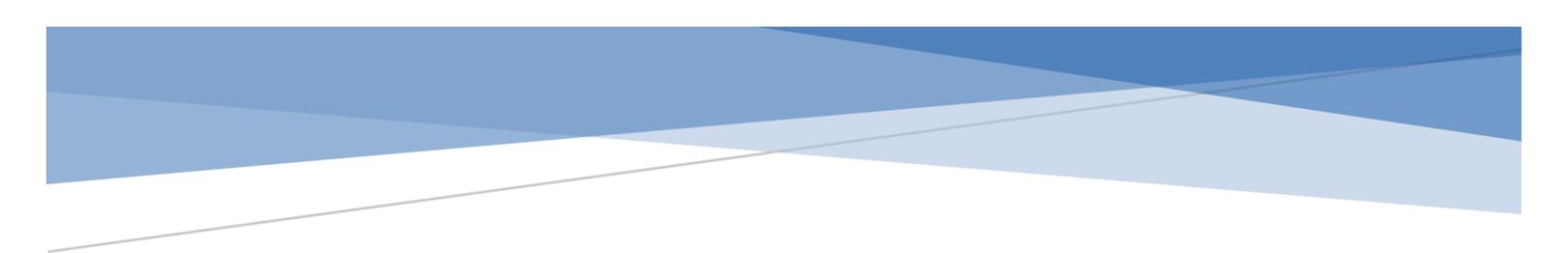
Anexo I

Guía tomada de base para la elaboración de procedimientos



Aplicación y percepción del impuesto para importadores

SAT Superintendencia de Administración Tributaria		Declaración jurada del impuesto a la distribución de PETROLEO crudo y combustibles derivados del petróleo				SAT-6017 Release 8.0 09073939	
NIT del contribuyente		Nombre o razón social del contribuyente					
Día		Mes		Año			
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p style="text-align: center; margin: 0;">SAT</p> <p style="font-size: 0.8em; margin: 0;">Para que aduanas le libere la mercancía debe ingresar el número de declaración aduanera para el caso de importaciones terrestres.</p> <p style="text-align: center; margin: 0;">[] [] [] [] [] []</p> <p style="text-align: center; margin: 0;"><input type="button" value="Aceptar"/></p> </div>							
Productos	Impuesto	(A)	Galones exentos (B)	Galones afectos (A - B)	Impuesto (en quetzales)		
Gasolina superior							
Gasolina regular							
Gasolina de aviación							
Diesel							
Gas Oil							
Kerosina (DPK), (Avjet, turbo fuel)							
Nafta							
Fuel Oil (Bunker C)							



Anexo IV

PROCEDIMIENTOS DE LA GESTIÓN
TRIBUTARIA DEL IMPUESTO A LA
DISTRIBUCIÓN DE PÉTROLEO Y
COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PÉTROLEO
(IDP)

Ingenio, S.A.

Manual de procedimientos para el fortalecimiento de la Gestión Tributaria del IDP
Septiembre de 2022

Manual de procedimiento -Descriptivo

No.	Actividad	Tarea	Personal Responsable
1	Realizar un programa específico	Por Analista Financiero con el fin de ordenar las atribuciones laborales, especificando las responsabilidades y limitaciones de sus atribuciones con el fin de que se maneje una adecuada segregación de funciones con el fin de mejorar el Control Interno Operacional y se cumpla con el objetivo de las aplicación de leyes tributarias específicas.	Gerente de área financiera
2	Realizar programación de las compras	Compra de diversos combustibles, estas deben de realizarse durante los primeros 05 días del mes en que se incurran debido a que se ejecutaran de acuerdo al plan operativo de la compañía para el debido almacenaje y abastecimiento.	Coordinador de logística
3	Programar días específicos de facturación	Facturación de combustible para sus compañías afiliadas con el fin de facturar de manera ordenada cada uno de los despachos que se realizan	Coordinador de logística
4	Efectuar los registros contables	correspondientes de las compras y ventas efectuadas , estos para mayor orden debe de realizarse al día siguiente, con el fin de llevar al día la contabilidad	Auxiliar Financiero
5	Organización de documentos	Se debe de contar con archivo digital tanto de las facturas recibidas y emitidas con el fin de documentar el registro de las operaciones.	Auxiliar Financiero
6	Verificación de información	Para efectos de cierre efectuar la verificación del registro del IDP de acuerdo a las compras y ventas de combustible	Auxiliar Financiero
7	Registro de operaciones	El primer día hábil del siguiente mes se debe de proceder a la terminación del registro de operaciones con el fin de para esto se cuenta con los primeros cinco días del mes siguiente	Auxiliar Fiscal
8	Presentación de EEFF	Presentar Estados Financieros que reflejen la compensación del IDP-crédito y débito a más tardar el cuarto día hábil del siguiente mes	Auxiliar Fiscal

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Balance general comparativo del 2019 al 2021	53
Tabla 2 Inventario de Combustibles	55
Tabla 3 IDP crédito.....	56
Tabla 4 Estado de Resultados "A".....	57
Tabla 5 Compras de Combustibles	58
Tabla 6 Ventas de Combustibles.....	59
Tabla 7 Consumos de Combustibles.....	60
Tabla 8 Balances comparativos.....	63
Tabla 9 IDP de combustibles al cierre de cada período	64
Tabla 10 Estado de resultados comparativos.....	66
Tabla 11 Compras de combustible	67
Tabla 12 Ventas de combustibles.....	67
Tabla 13 Sanción.....	69
Tabla 14 Impuesto Sobre la Renta Omitido.....	70
Tabla 15 Cálculo de ISR con la información registrada.....	70
Tabla 16 Cálculo de ISR con la información correcta.....	71
Tabla 17 Comparación del cálculos de ISR.....	71

ÍNDICE DE GRAFICAS

Figura 1 Registro de compra de combustibles	76
Figura 2 Facturación emitida	77
Figura 3 Registro de venta de combustibles.....	78
Figura 4 Registro del costo de combustibles.....	78
Figura 5 Registro de combustibles para consumo propio.....	79
Figura 6 Compensación del IDP	79
Figura 7 Memo de confirmación	80