

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

**“LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS EN GUATEMALA DURANTE EL PERIODO DE
ENERO 2002 A DICIEMBRE 2003”**

JORGE MARIO DE LEÓN RAMÍREZ

GUATEMALA, ABRIL 2006.

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

**LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS EN GUATEMALA DURANTE EL PERIODO DE
ENERO 2002 A DICIEMBRE 2003.**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el
Normativo para la Elaboración de Tesis de Grado de la Escuela de Estudios de Postgrado del 22
de febrero de 2005.

Profesor Consejero:
Lic. Armando Lainez Elías

Postulante:
Lic. Jorge Mario De León Ramírez

Guatemala, abril de 2006.

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

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

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN GENERAL DE TESIS
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidenta:	MSc. Mónica Georgina Alvarado Méndez
Secretario:	MSc. Enrique Amilcar Alvarado Méndez
Vocal I:	MSc. Magdaleno Simón Sucúc
Profesor Consejero:	Lic. Armando Lainez Elías

ORDEN DE IMPRESIÓN

DEDICATORIA

- A Dios Todopoderoso.** Gracias por la vida, por darme a mi familia y por permitir mi desarrollo académico.
- A mis padres:**
Lic. Enio Adrián de León Barrios
PEM. Floridalma Ramírez de de León Este triunfo no es mío, es de nuestra familia. Imitar su ejemplo fue me motivó en mis estudios de Contabilidad, en la Universidad y ahora Maestro.
- A mi esposa:**
Licda. Patricia Batres Valdéz Contigo recordé que la perseverancia y la tenacidad eran indispensables para solventar los obstáculos en la vida universitaria. Gracias por tu apoyo.
- A mis hijos:**
Sofía y Alejandro Ustedes son una razón para lograr este postgrado, son a la vez mis representantes y la esperanza de un futuro mejor.
- A mi hermana:**
Licda. Karla Floridalma de León R. Con amor fraternal.
- A mis hermanos gemelos:**
Enio Alberto y María Fabiola Sueñen con sus metas y sean disciplinados, porque con vocación y la ayuda de Dios lograrán sus propósitos.
- A mi abuela:**
Natalia Barrios de de León Sea el presente un triunfo familiar que comparto de manera especial con usted Mamá Natalia.
- A mis abuelos:**
Adrián de León (†)
Jerónimo Ramírez (†)
Epifania Méndez (†) Un tributo a su memoria.
- A mis suegros:**
Victor Batres y María Valdéz Con especial aprecio.
- A mis cuñados:**
Licda. María Teresa Batres Valdéz
Luis Álvarez Con especial aprecio.
- A mi sobrina:**
Lourdes Daniela Álvarez de León Con especial cariño.
- A mis tías, tíos, primas y primos.** Con aprecio. En especial a mi tía Irma de León y a mi tía Fabiola Ramírez, de quienes guardo gratos recuerdos.
- A mis amigos y compañeros de estudio:**
Lic. Rony Edward Velásquez
Lic. Moisés Rocael Flores
Lic. Juan Carlos Díaz
Lic. Luis Alberto Rivas Con quienes compartí las aulas universitarias, conocimientos y experiencias.
- A mi amigo y profesor consejero:**
Lic. Armando Lainez Elías Por tu amistad y por tu asesoría en la realización del presente trabajo. Gracias.

CONTENIDO

No.	TÍTULO	PÁGINA
	RESUMEN.	i
	INTRODUCCIÓN.	01
1	ANTECEDENTES.	04
2	MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL.	06
2.1	MARCO TEÓRICO	06
2.2	MARCO CONCEPTUAL.	17
3	METODOLOGÍA.	18
3.1	CLASE DE INVESTIGACIÓN.	18
3.2	HIPÓTESIS.	18
3.3	MÉTODOS.	22
3.4	TÉCNICAS.	22
3.5	ALCANCES Y LÍMITES.	24
	CAPÍTULO 4	
4	CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL.	25
4.1	ASPECTOS DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA RELACIONADOS CON LA ELUSIÓN FISCAL.	25
4.2	ASPECTOS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DE GUATEMALA RELACIONADOS CON LA ELUSIÓN FISCAL.	28
4.3	ASPECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE GUATEMALA RELATIVOS A LA COMPRA VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS Y USADOS.	30
4.4	LEGISLACIÓN QUE IMPIDE SANCIONAR LA ELUSIÓN FISCAL.	35

CONTENIDO

No.	TÍTULO	PÁGINA
4.5	INTERPRETACIÓN DE LAS RESPUESTAS DE LA SEGUNDA SECCIÓN DEL CUESTIONARIO EFECTUADO A DOS PROFESIONALES EXPERTOS Y CON MÉRITOS ACADÉMICOS EN EL AMBITO TRIBUTARIO.	36
	CAPÍTULO 5	
5	LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS.	40
5.1	IMPORTADOR DE VEHÍCULOS NUEVOS QUE PROPICIA LA ELUSIÓN FISCAL.	41
5.2	DISTRIBUIDOR QUE ADQUIERE VEHÍCULOS NUEVOS CON EL PROPÓSITO DE VENDERLOS COMO VEHÍCULOS USADOS A TRAVÉS DE UN TRASPASO PRECEDENTE.	43
5.3	COMPRADOR FINAL QUE ADQUIERE VEHÍCULO NUEVO CUYOS DOCUMENTOS LO RESPALDAN A PAGAR Q.500.00 EN LUGAR DE LA TARIFA DEL 12%.	45
5.4	MEDICIÓN DEL EFECTO FISCAL POR LA ELUSIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA VENTA DE VEHÍCULOS.	47
5.5	COMENTARIOS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS Y CONCLUSIONES REPORTADAS POR EL PERSONAL NOMBRADO POR LA SAT AL EFECTUAR LAS REVISIONES FISCALES RELACIONADAS CON EL CASO OBJETO DE ESTUDIO.	48
5.6	INTERPRETACIÓN DE LAS RESPUESTAS DE LA TERCERA SECCIÓN DEL CUESTIONARIO EFECTUADO A DOS PROFESIONALES EXPERTOS Y CON MERITOS ACADÉMICOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.	52
	CONCLUSIONES.	55
	RECOMENDACIONES.	59
	BIBLIOGRAFÍA.	60

CONTENIDO

No.	TÍTULO	PÁGINA
	ANEXO No. 1.	63
	ANEXO No. 2.	67
	ANEXO No. 3.	70
	ANEXO No. 4.	74
	ANEXO No. 5.	78

RESUMEN

El origen del presente trabajo de investigación radica en la praxis de la fiscalización efectuada por personal de la Superintendencia de Administración Tributaria a algunos importadores de vehículos nuevos, debido a que el ponente tuvo acceso a conocer la ejecución de procedimientos contables, fiscales y administrativos, cuya finalidad fue evitarle el pago del 12% de Impuesto al Valor Agregado a algunos compradores de éste tipo de vehículos, los cuales bajo la figura de automotores usados, se comercializaron con las tarifas especificadas en el artículo 55 (reformado) del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual no excede del 3% de lo que debieron pagar por la adquisición de vehículos nuevos.

Elaborado el Plan de Investigación, se aprobó el siguiente título: **LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS EN GUATEMALA DURANTE EL PERIODO DE ENERO 2002 A DICIEMBRE 2003.** Con el propósito de aportar conceptos cualitativos, cuantitativos y críticos relativos a la legislación objeto de estudio, considerando como hipótesis que existe Elusión Fiscal parcial cuando se evita el pago al fisco del 12% del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos, si mediante la utilización de un consorcio, algunos automotores, son transformados documentalmente en vehículos usados, circunstancia que legalmente habilita a los adquirientes para pagar una tasa fija de Impuesto al Valor Agregado de Q.500.00, a efecto de determinar si la misma es correcta, incorrecta o parcialmente correcta y en qué aspectos es incorrecta.

Para validar la hipótesis se definió el análisis y estudio de una variable independiente, la cual conlleva la causa del problema, así como el análisis y estudio de una variable dependiente, la cual representa el efecto o la forma en que se traduce el problema de investigación.

Lo expresado en el párrafo precedente se logró mediante la aplicación de las técnicas que se indican seguidamente, durante el periodo comprendido de abril a septiembre de 2005:

- A) Recopilación e interpretación de vocablos en diccionario.
- B) Recopilación e interpretación de doctrina tributaria.
- C) Recopilación e interpretación de legislación nacional y extranjera.
- D) Análisis de procesos e informes de auditorías tributarias.
- E) Análisis e interpretación de respuestas de cuestionarios efectuados a profesionales experimentados y con méritos académicos en el campo tributario.

La sistematización de la investigación permitió determinar la causa del problema, la cual consiste en que la Elusión Fiscal es la acción de evitar o disminuir el pago de un tributo mediante la interpretación inadecuada de la legislación fiscal o mediante el abuso de figuras legales que muestran una situación o contrato distinto al hecho real que se conlleva oculto, circunstancias que no son sancionables por no constituir un incumplimiento a la legislación tributaria vigente.

Adicionalmente se documentó que las transacciones evidenciadas mediante los procesos de auditoría tributaria conforman una Elusión Fiscal parcial del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos automotores nuevos, lo cual permitió, unido con otras circunstancias colaterales, arribar a la conclusión de que la hipótesis planteada fuera aceptada como válida en su totalidad.

Sobre la base de las conclusiones se recomendó reformar, por segunda ocasión, el artículo 55 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, para lo cual se propone un proyecto de reforma a la ley, así como del respectivo reglamento, sustentados en nuevos rangos de tarifas escalonadas, considerando el tamaño del motor, categorías de vehículo (si son de lujo o no), así como una depreciación acumulada por modelos, aplicando el tipo impositivo considerado en el artículo 10 de la ley, con la finalidad de procurar equidad y justicia tributaria, así como mantener la practicidad del uso del Certificado de Propiedad de Vehículos.

INTRODUCCIÓN

Al cierre de cada año fiscal se dan los resultados de la ejecución presupuestaria del gobierno, dándose el recurrente déficit fiscal, es decir, que el Estado gastó más de lo que recaudó, lo que trae consigo constantes desequilibrios en determinadas variables macro-económicas del país y constante deterioro de las condiciones sociales de los guatemaltecos, existiendo un sistema tributario con brechas que impiden que la totalidad de los impuestos recaudados correspondan a los que fueron programados.

Para el desarrollo de la investigación se consideró el siguiente título: **LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS EN GUATEMALA DURANTE EL PERIODO DE ENERO 2002 A DICIEMBRE 2003**. La selección del título se debe a que el postulante estima que existe Elusión Fiscal en el pago de la tarifa del 12% de Impuesto al Valor Agregado en algunas transacciones de compra-venta de vehículos nuevos al utilizarse un consorcio como un medio para transformar, documentalmente, un automotor nuevo en usado, favoreciendo de esta manera a los demandantes al promocionarles precios bajos y beneficiándose los oferentes con captar más compradores que su competencia, lo cual afecta negativamente los intereses del fisco.

La Elusión Fiscal es un fenómeno poco estudiado en nuestro país, sin embargo debe ser motivo de atención por parte de las entidades relacionadas con el campo tributario como el Congreso de la República, la Superintendencia de Administración Tributaria, Municipalidades y otros organismos Estatales que tienen características de sujeto activo en la relación jurídica tributaria, aún por entidades como el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social que tienen un rol de sujeto activo en el campo de la parafiscalidad, con el propósito de que recauden los recursos adecuados para el cumplimiento de sus fines.

En el presente trabajo de investigación tuvo como justificación general el demostrar mediante el estudio de un caso concreto que en Guatemala existe Elusión Fiscal en la temática abordada, la cual es contraria al principio de equidad y justicia tributaria definida en la Constitución Política de la República de Guatemala; y como justificación específica el proponer una solución o paliativo a la Elusión Fiscal del Impuesto al Valor Agregado que se evidencie a través de un proyecto de ley.

Derivado de lo anterior se consideró como definición del problema la siguiente interrogante: ¿Existirá Elusión Fiscal cuando se evita el pago al fisco, en forma parcial del 12% del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos, si mediante la utilización de un

consorcio, algunos automotores, por simples traspasos, son transformados en vehículos usados, circunstancia que legalmente habilita a algunos adquirentes a pagar una tasa fija de Impuesto al Valor Agregado de Q.500.00?

Como una posible respuesta a la interrogante se consideró la siguientes hipótesis: Existe Elusión Fiscal parcial cuando se evita el pago al fisco del 12% del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos, si mediante la utilización de un consorcio, algunos automotores, son transformados documentalmente en vehículos usados, circunstancia que legalmente habilita a los adquirentes para pagar una tasa fija de Impuesto al Valor Agregado de Q.500.00.

El objetivo general comprende determinar si existe Elusión Fiscal en el caso concreto de algunos importadores de vehículos nuevos que documentalmente los transforman en usados, mediante la utilización de un consorcio, a efecto de que los adquirentes paguen menos Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta.

Como objetivos específicos se consideró: a) Determinar cuáles son las causas legales que propician la Elusión Fiscal en el caso concreto de los importadores de vehículos nuevos que documentalmente los transforman en vehículos usados mediante la utilización de un consorcio; b) De existir Elusión Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cuantificar su efecto tomando de referencia un caso objeto de estudio, mediante obtener la diferencia entre lo que debería pagar sin eludir y lo que se paga eludiendo.

Adicionalmente al planteamiento del problema y como parte integral de la presente introducción, se plantean en los primeros tres capítulos los antecedentes, el marco teórico y la metodología utilizada.

En el capítulo cuatro se efectúa un estudio de las causas legales que propician la Elusión Fiscal, basados en el análisis de artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Impuesto al Valor Agregado y otra legislación relacionada, así como la interpretación de los resultados obtenidos de un cuestionario efectuado a expertos tributarios.

En el capítulo cinco se efectúa un estudio de la Elusión Fiscal parcial del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos, basados en el análisis y comentarios de algunos extractos de expedientes que contienen auditorías tributarias relacionadas con el tema objeto de estudio (modificados para efectos de guardar la confidencialidad de la información), así

como la interpretación de los resultados obtenidos de un cuestionario efectuado a expertos tributarios.

Posteriormente se consignaron las conclusiones que constituyen el fruto de la investigación, a través de las cuales se valida la hipótesis planteada, y por último se presentan las recomendaciones que se estimaron pertinentes, cuya aplicación podría cambiar la realidad revelada en el estudio efectuado.

1. ANTECEDENTES

Durante el período comprendido del 1 de agosto de 2004 al 31 de marzo de 2005, el postulante, en calidad de Supervisor de Auditoría de la Superintendencia de Administración Tributaria, tuvo a su cargo el control e inspección de expedientes que contenían la revisión fiscal de 3 empresas importadoras de vehículos nuevos, cuyo alcance básicamente se orientaba a ejecutar los procedimientos de auditoría por medio de los cuales se documentara la existencia de infracciones tributarias o la existencia de ilícitos de carácter penal, por la comercialización de vehículos nuevos, en la cual se aplicarían las tarifas fijas especificadas en el artículo 55 (reformado) del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo valor máximo es de Q.500.00, en lugar del 12% calculado sobre el valor neto del bien, conforme lo establece el artículo 10 (reformado) del citado cuerpo legal, durante el período comprendido del 1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2003.

Durante el trabajo de campo se determinó la existencia de personas jurídicas (denominadas distribuidoras para efectos del presente trabajo de investigación) con compras recurrentes a las importadoras, sin que su razón social o nombre comercial dieran indicios de ser entidades comercializadoras de vehículos en el mercado, por lo que se aplicaron los procedimientos relacionados con verificaciones de extremos para determinar el destino final de los vehículos.

Con la selección de algunas personas que compraron los vehículos objeto de seguimiento, se determinó que éstas últimas lo adquirieron el mismo mes e incluso el mismo día que la comercializadora lo adquirió a la importadora, sin embargo pagaron la tarifa de Q.500.00, la cual corresponde a un vehículo usado, con lo cual se documentó un efecto fiscal desfavorable por utilizar una forma jurídica distinta a la que le correspondía.

Colateralmente se comprobó que las distribuidoras tienen la particularidad de ser empresas cuyos débitos fiscales, en circunstancias normales, deben ser más cuantiosos que sus créditos fiscales (talleres de mecánica, venta de repuestos o de prestación de servicios como arrendamientos, publicidad y otros), sin embargo en las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado mostraban alternabilidad en el pago de débito fiscal y el reporte de crédito fiscal para el siguiente período, con lo cual se estimó que se debe al uso de crédito fiscal proveniente de compras de vehículos a su respectiva empresa importadora de vehículos nuevos. Adicionalmente se observó que las empresas comercializadoras eran entidades relacionadas con las empresas importadoras, por tener domicilios fiscales, representantes legales y personal administrativo coincidentes, lo cual es típico de un consorcio.

A pesar de lo indicado, no se determinaron infracciones a las leyes tributarias ni la existencia de delitos de carácter penal, lo cual incitó al postulante a llevar a cabo el plan de investigación, que de acuerdo con los requerimientos de la Escuela de Estudios e Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, revelará la existencia de un problema tributario y su posible solución, para lo cual se inquirió en bibliotecas, en el Centro de Documentación de la SAT e internet, respecto a la doctrina, legislación nacional y extranjera, que se relacionara con el fenómeno, considerando la existencia de una Elusión Fiscal parcial del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos, la cual no es sancionable, ni se puede paliar con fiscalización periódica.

2. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

2.1 MARCO TEÓRICO

El trabajo de investigación se sustentó con los conceptos y definiciones que se indican seguidamente:

2.1.1 ELUDIR

Mediante consulta por internet se obtuvo la definición del Diccionario de la Real Academia Española en la cual cita: “(Del lat. eludere). 1. tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema. Eludir impuestos. 2. tr. Esquivar el encuentro con alguien o con algo. Eludió su mirada. U. t. c. prnl. 3. tr. No tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente. Eludió su reproche.” (16:000).

Básicamente es evitar una situación predecible.

2.1.2 FISCAL

Utilizando la técnica referida en la definición anterior se obtuvo la siguiente cita: “(Del lat. fiscālis). 1. adj. Perteneiente o relativo al fisco o al oficio de fiscal...”. (16:000).

Para efectos de la presente investigación lo que se relaciona con el Estado.

2.1.3 ELUSIÓN FISCAL

El autor brasileño Paulo Ricardo De Souza Cardoso, en su obra LA LEGITIMIZACIÓN SOCIAL Y POLÍTICA DEL COMBATE A LA EVASIÓN TRIBUTARIA, aborda el tema Elusión Fiscal en los siguientes términos: “La elusión fiscal es la utilización de fallas o fisuras contenidas en la misma norma jurídica para producir economía tributaria. Eso suele ocurrir cuando la ley permite interpretaciones diversas entre los operadores del derecho tributario, con la finalidad de huir del hecho generador del impuesto. La elusión es tan compleja, que muchas veces es motivo de divergencias en la Administración Tributaria, entre los consultores externos y, hasta mismo, en el seno [sic] del poder judicial.” (1:6).

El referido autor plantea la Elusión Fiscal como la interpretación contra-fisco de lo establecido en la normativa tributaria por la inclusión de vocablos ambiguos.

2.1.4 ELUSIÓN FISCAL, UN NUEVO FENÓMENO

Bajo esta denominación la experta tributaria Licda. MSc. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, se pronuncia respecto al tema de la Elusión Fiscal de la manera siguiente:

“La elusión es un fenómeno que en su inicio se identificó como financiero, pero que actualmente se ha convertido en un problema jurídico tributario, la mayoría de las veces de grandes dimensiones.

Cuando hablamos de elusión fiscal, nos referimos a un viejo sistema con características nuevas que permite al contribuyente interesado en pagar menos impuestos, o no pagar ninguno.

Utilizar la ley para evitar contribuir a los gastos del Estado, situación que se fomenta con un marco jurídico que lo permite.

Existe un refrán internacional que dice “hecha la ley, hecha la trampa” esto significa que desde el momento que se crea o modifica una ley va implícita en ella la forma en que la persona a quien debe ser aplicada encontrará la forma de no cumplir con la misma.

La ley guatemalteca permite la elusión de impuestos. Existen en el país decenas de contribuyentes que evitan aportar al fisco.

Se hace necesario por lo tanto fortalecer el sistema impositivo guatemalteco con el fin de evitar en lo mayor (sic) posible el fortalecimiento de la elusión, si el Estado quiere obtener los recursos necesarios para su propio sostenimiento.

La ley lo permite

Actualmente dentro de las mismas leyes tributarias se encuentra la forma de eludir el pago de los impuestos para los contribuyentes que se resisten a pagar los mismos.

Un ejemplo específico es el marco de las exenciones que debe ser analizado dentro de un nuevo contexto de cultura tributaria, ya que como se encuentra estructurado actualmente permite que se disfracen ciertos actos que constituyen hechos generadores en hechos exentos del pago de impuestos.

Situación que ha permitido realizar movimientos financieros que en el fondo constituyen hechos que son generadores del pago de tributos simulando una apariencia diferente por medio de la cual no se cumple con la obligación tributaria, pero si se traslada el impacto del pago del impuesto no

realizado por el contribuyente al consumidor final, situación que automáticamente incide en un aumento de los precios.

Urge revisión

Creo es necesario, y de urgencia sentida por la población revisar con profundidad el sistema general de exenciones establecido en las leyes del IVA y del ISR, antes de llevar a cabo cualquier reforma a las mencionadas leyes, o de crear nuevas.

Un impuesto que grave el uso de la telefonía celular u otro tributo parecido debe ser profundamente analizado por los congresistas, puede resultar peor la cura que la enfermedad, ya que se puede caer en doble tributación, prohibida por la Constitución Política de la República.

Fenómeno

El sistema permite y fomenta la elusión tributaria, fenómeno que falsea los ingresos tributarios y no permite la realización de tan ansiado bien común, necesario para toda la población.” (17:2).

Este artículo publicado en uno de los medios escritos más importantes de Guatemala, trata de manera concisa el fenómeno de la Elusión Fiscal como el medio de no infringir leyes y pagar menos impuestos, debido a un sistema legal que lo permite, en el que también se propone la reforma o creación de nuevas leyes por parte del organismo correspondiente.

Cita “Un ejemplo específico es el marco de las exenciones...”, pero no proporciona detalles de cómo es que se lleva a cabo.

2.1.5 ELUSIÓN DE IMPUESTOS

Mediante este título el autor argentino Carlos María Giuliani Fonrouge, se pronuncia respecto al tema Elusión Fiscal en su obra DERECHO FINANCIERO. El referido autor tuvo la particularidad de considerar en su obra el análisis de otras obras de tipo tributario, así como de legislaciones extranjeras, habiéndose transcrito e interpretado algunos textos que tienen relación con el presente informe:

“La sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con las que normalmente se usarían en el caso, para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible. Como ha dicho la Suprema Corte de Estados Unidos, "cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería; ni aun existe el deber patriótico de

elevant sus propios impuestos", ya que ese proceder no importa violación de la ley, sino impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho imponible, o de otro modo dicho, crear la circunstancia generadora del crédito fiscal en forma distinta de la prevista por la ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción de impuesto, ni como defraudación.

Generalmente la legislación tributaria procura crear defensas contra los procedimientos elusivos, mediante la institución de sistemas de presunciones legales, tales como las de integración del acervo imponible o de simulación de deudas en el impuesto hereditario, o bien atribuyendo a la administración fiscal el derecho de prescindir de las "formas y estructuras jurídicas inadecuadas", tomando en cuenta las "más adecuadas a la intención real" o las que efectivamente subyacen en aquéllas (ley 11.683, art. 12; Cód. Fiscal B. Aires, art. 7).

En el sentido expuesto se ha manifestado nuestra Corte Suprema. "Por la misma razón —ha dicho— que no es reprehensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, no cabe desconocer al Estado la Facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídicos, susceptibles de reducir los gravámenes establecidos". Por su parte, la jurisprudencia suiza, al elaborar fórmulas sobre esta materia, ha establecido que corresponde restablecer la realidad de las cosas y prescindir de la situación aparente (sin aplicar sanciones), cuando se dan las siguientes circunstancias: 1) si la forma de derecho civil elegida por las partes es insólita y no corresponde a la situación económica; 2) si a ello se agrega una notable economía de impuestos; 3) si resulta que tal estado de cosas no tiene otra explicación que la reducción de la carga fiscal.

En presencia de tales antecedentes podemos atribuir sus reales alcances al párrafo final del art. 46 citado. Para que la elusión fiscal pueda significar actitud punible, no basta el uso de formas o estructuras jurídicas "manifiestamente inapropiadas", sino que es menester inexcusablemente, que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, según razonable apreciación. De manera que las tres condiciones de la punibilidad del proceder, son éstas: 1) uso de formas o estructuras jurídicas, manifiestamente inapropiadas; 2) intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria; 3) razonabilidad de la apreciación del factor subjetivo.

Bastan tales enunciados para advertir las dificultades de aplicación de la norma examinada, que conducen a su inoperancia práctica, como, por lo demás, fue señalado por los comentaristas del modelo alemán". (2:694).

Giuliani menciona lo siguiente acerca de la elusión de impuestos en algunos países:

Estados Unidos: La búsqueda de determinadas formas jurídicas para procurar la economía en impuestos es libre y no sancionable, las personas pueden tributar bajo las figuras legales que lo permitan, no siendo obligatorio, ni por deber patriótico, la búsqueda de pagar más impuestos.

Suiza: Procura en su legislación el reestablecimiento de la figura que conlleva oculta la elusión de impuestos cuando coinciden los tres presupuestos siguientes:

- 1) Si la forma de derecho civil elegida por las partes es insólita y no corresponde a la situación económica;
- 2) Si a ello se agrega una notable economía de impuestos;
- 3) Si resulta que tal estado de cosas no tiene otra explicación que la reducción de la carga fiscal.

Compartiendo el criterio externado por el autor, en el sentido de que es poco probable demostrar la coincidencia aludida.

Argentina: Es punible la Elusión Fiscal cuando existe el uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas.

En este sentido también se estima que no es sancionable una defraudación bajo formas legales de presentar situaciones que de fondo pueden ser una realidad distinta.

2.1.6 LA ILEGALIDAD DE LA LLAMADA ELUSIÓN TRIBUTARIA

El autor guatemalteco Héctor B. Villegas en su libro CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, aborda el tema de Elusión Fiscal en los términos siguientes:

“Uno de los problemas más dificultosos es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la "economía de opción" (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices.

El dilema consiste concretamente en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales, constituye realmente una conducta antijurídica.

Importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países

ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses.

Pero esta indiscutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe llevar a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas puede llegar a constituir una conducta antijurídica.

Sobre tan complejo tema, pensamos que la base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso en las formas (o "elusión tributaria") con la simple "economía de opción" mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.

Araújo Falcao explica así el problema: "No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica".

Más adelante, el autor brasileño agrega: "Es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo" (El hecho..., ps. 47 y 48).

Pensamos que aquí nos hallamos próximos a la solución del problema. Reiteramos que la obtención de ventajas mediante la adopción de ciertas formas jurídicas es posible y lícita siempre que se limite a configurar un caso de "economía de opción", como, por ejemplo, que sucedería si varias personas resuelven asociarse y al observar que una sociedad anónima implica ventajas fiscales en relación a una sociedad colectiva, resuelven adoptar la primera forma jurídica.

Pero si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad del "ropaje jurídico" no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta y, por ende, ilícita, aun cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado. Por ejemplo, el hecho de dar forma jurídica de honorarios por retribución de servicios a los que en realidad son utilidades de capital

(dividendos) de los socios de una sociedad anónima y ante la evidencia de que los honorarios están gravados menos onerosamente que los dividendos. Aquí estamos ante clásicas maniobras de “ardid” o “engaño” que son fraudulentas.

En el primer caso (economía de opción), el futuro contribuyente se limita a elegir alguna entre diversas formas jurídicas igualmente legítimas que el derecho privado pone a su alcance, pero la diferencia con el segundo supuesto (abuso en las formas) es que en la economía de opción, el hecho de inclinarse por una de las formas alternativas, no altera la sinceridad del acto. No hay contraste entre la forma externa seleccionada y la realidad querida por la parte. La *intentio juris* y la *intentio facti* se muestran coincidentes entre sí. El negocio o acto jurídico ejecutado o a ejecutarse tiene determinada finalidad fáctica, y el “ropaje jurídico”, aun siendo alternativo, no es por ello ficticio, ni constituye una máscara destinada a ocultar una finalidad diferente. No existe, en este caso, abuso en las formas.

Al contrario, en el segundo de los casos (abuso en las formas) existe determinada voluntad ostensible y otra diferente oculta, y por otra parte, el objeto perseguido es ocasionar un engaño que sea a su vez productor de un daño para las arcas fiscales, todo lo cual implica la comisión de un fraude contra el fisco.” (5:386).

De lo anterior se deriva que existen formas inadecuadas de revelar jurídicamente un negocio o contrato con el fin de evitar total o parcialmente el pago de un impuesto, utilizando la expresión “abuso en las formas”, lo cual es sinónimo de mal uso de formas jurídicas que no corresponden a la realidad, proporcionando un ejemplo concreto.

“Vemos entonces que una cosa es ordenar los negocios en forma tal de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente, y otra cosa muy distinta es recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible distorsionándolo mediante simulaciones que alteran la vestidura jurídica normal.

Esta conducta encierra un fraude y es antijurídica porque está desaprobada por el derecho. El derecho dice que es ilícito realizar maniobras engañosas mediante manipulación en las formas jurídicas para evadir tributos, puesto que de ello resulta perjudicado un tercero (el fisco)” (5:388).

Tipifica la Elusión Fiscal como fraude, pero no indica como sancionar al sujeto pasivo de la obligación tributaria en ámbito penal por cumplir legalmente con una forma legal que le permite no pagar o pagar menos.

“La elusión fiscal es siempre fraudulenta y es una conducta antijurídica, concibiendo la antijuridicidad como algo único que tienen como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin distinción de ramas. No puede concebirse que un hecho sea antijurídico para una rama del derecho y no para otra.

Es decir que la unidad de la antijuridicidad resulta de su incompatibilidad con el derecho, con prescindencia de sus consecuencias jurídicas para sus distintas ramas. Esa unidad no se quiebra porque a un hecho se le asigne o no en todas las ramas similares efectos. Entra aquí en juego la especificidad de cada uno de los sectores del derecho.” (5:388).

Este autor concluye con pronunciarse respecto a la Elusión Fiscal como una circunstancia que riñe con los principios del derecho, sin embargo la poca cultura tributaria del pueblo guatemalteco fomenta la Elusión Fiscal.

2.1.7 LA ELUSIÓN FISCAL EN LEGISLACIÓN EXTRANJERA

El Centro Interamericano de Administración Tributaria – CIAT –, es una entidad que posee una base de datos electrónica con legislación y convenios de carácter tributario a nivel Americano y Europeo, la cual fue utilizada mediante un buscador de internet que facilita la ubicación de palabras (temas) que pueden tratar los documentos contenidos en la citada base de datos.

Mediante la citada herramienta se buscaron las palabras “elusión” o “eludir” con los siguientes resultados:

a) Código Tributario de Chile:

“TITULO II

DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

PÁRRAFO 1

De los contribuyentes y otros obligados

Artículo 97 Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

(...)

5. La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social, con multa

del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del impuesto que se trata de **eludir** y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

(...)

10. El no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para **eludir** el otorgamiento de boletas, con multa del cincuenta por ciento al quinientos por ciento del monto de la operación, con un mínimo de 2 unidades tributarias mensuales y un máximo de 40 unidades tributarias anuales.”. (12:000). El resaltado y subrayado no aparece en el texto original.

De la transcripción efectuada cabe mencionar que a pesar de existir en el referido texto el verbo “eludir”, éste no se tipifica como una infracción tributaria.

b) Convenio entre la República de Venezuela y la República Checa con el Objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto Sobre la Renta y al Patrimonio.

“La República de Venezuela y la **República** Checa, deseosas de concluir un Convenio con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta y al Patrimonio, han convenido en las siguientes disposiciones:

Artículo 1

Ámbito Subjetivo

Este Convenio se aplica a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

(...)

Artículo 26

Intercambio de Información

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar lo dispuesto en este Convenio o en el derecho interno de los Estados Contratantes con respecto a los impuestos comprendidos en este Convenio, en la medida en que los impuestos exigidos por aquel no sean contrarios a este Convenio, especialmente a fin de prevenir el fraude y la evasión de dichos impuestos. El intercambio de información no está restringido por el artículo 1. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en

secreto, de la misma forma que la información obtenida conforme al derecho interno de ese Estado, y será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) encargadas de establecer o recaudar los impuestos cubiertos por este Convenio, de velar por el cumplimiento de dichos impuestos o de decidir los recursos relacionados con dichos impuestos. Esas personas o autoridades usaran la información únicamente para tales fines. Esas personas podrán revelar dicha información en audiencias públicas de los tribunales o en sentencias judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, desarrollarán las condiciones, métodos y técnicas apropiadas relativos a los asuntos con respecto a los cuales se efectuarán dichos intercambios de información incluyendo, cuando sea pertinente, intercambios de información con respecto a la elusión fiscal.”. (14:000). El resaltado y subrayado no figura en el texto original.

Llama la atención la existencia de éste convenio entre naciones tan distantes, pero es más interesante que ambas naciones tengan la voluntad de intercambiar información respecto a la Elusión Fiscal, lo cual da la impresión de que sus administraciones tributarias son mas desarrolladas que la guatemalteca.

c) Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

“Sección II

Base Imponible en Venta, Retiro, Desincorporaciones y Transferencias de Bienes Muebles.

(...)

Artículo 44 En los casos en que el contribuyente efectúe realizaciones, promociones o liquidaciones de mercancías a precios de venta menores que los habituales, como consecuencia de la obsolescencia de los bienes, promoción de venta de nuevos bienes para su introducción en el mercado, renovaciones de inventarios por finalización de temporada, cambios en la moda, falta de tallas, bienes con fecha de vencimiento próximo a ocurrir, necesidades de liquidez de caja u otras causas similares, se considerará que tales operaciones de venta no constituyen formas de elusión o evasión del impuesto, siempre que se cumplan las disposiciones de la Ley y de este Reglamento. Para ello, los referidos precios no deberán ser inferiores a los de su costo y el contribuyente deberá, en su caso, acreditar por medios fehacientes, tales como avisos publicitarios en la prensa escrita, oral o televisiva u otros similares y a la vez se deje constancia en las facturas de venta o documentos equivalentes y en el Libro de Ventas, de los conceptos que originan la venta a menores precios.”. (13:000). El resaltado y subrayado no figura en el texto original.

En el artículo analizado la palabra “elusión” se utiliza como sinónimo de evasión, sin embargo el Código Tributario venezolano carece de epígrafe o artículo que tipifique la Elusión Fiscal como infracción.

d) Otros cuerpos legales consultados.

Se localizó la palabra elusión, sin mayor trascendencia para efectos del presente trabajo, en la legislación extranjera que se citan a continuación: Código Tributario del Ecuador, Código Fiscal de México, Código Tributario Venezolano y Ley del Impuesto Sobre la Renta de El Salvador.

2.1.8 LEGISLACIÓN FISCAL EXTRANJERA RELACIONADA CON EL TRATAMIENTO IMPOSITIVO ESPECÍFICO DE LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS.

Se investigó en legislación extranjera respecto a la existencia del tratamiento fiscal en el caso del Impuesto al Valor Agregado para la compra-venta de vehículos automotores, sin resultados satisfactorios, a continuación se refieren algunos cuerpos legales:

- A) PAÍS: COLOMBIA, IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS, DECRETO No. 624 DEL 30 DE MARZO DE 1989.
- B) PAÍS: ESPAÑA. LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. LEY 37/1992 DEL 28 DE DICIEMBRE DE 1992.
- C) PAÍS: MÉXICO. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DECRETO SIN NUMERO DE FECHA 29 DE DICIEMBRE DE 1978.

2.2 MARCO CONCEPTUAL

Es indispensable definir algunos conceptos básicos que el postulante utilizó de manera regular en el presente informe, a efecto de evitar ambigüedades o tergiversación, los cuales se indican seguidamente.

2.2.1 IMPORTADOR

Persona jurídica cuyo giro habitual es la importación de vehículos automotores nuevos con el propósito de comercializarlos dentro del mercado guatemalteco.

2.2.2 DISTRIBUIDOR

Persona jurídica cuyo giro habitual es cualquier actividad colateral a la comercialización de vehículos automotores nuevos y usados dentro del mercado guatemalteco, como ejemplos se citan los siguientes:

- a) Prestadores de servicios de mecánica (incluyendo enderezado y pintura).
- b) Comercializadores de repuestos nuevos.
- c) Arrendadoras de inmuebles.

Estas personas jurídicas tienen la particularidad de comercializar vehículos, sin que sea ese su giro habitual.

2.2.3 COMPRADOR FINAL

Persona individual o jurídica incorporada en el mercado guatemalteco como demandante de vehículos nuevos o usados para los usos que le convengan.

2.2.4 ELUSIÓN FISCAL

Acción de evitar o disminuir el pago de un tributo mediante la interpretación inadecuada de la legislación fiscal o mediante el abuso de figuras legales que muestran una situación o contrato distinto al hecho real que se conlleva oculto, circunstancias que no son sancionables por no constituir un incumplimiento a la legislación tributaria vigente.

3. METODOLOGÍA

3.1 CLASE DE INVESTIGACIÓN

Se ha tipificado que la investigación es descriptiva y explicativa.

Descriptiva, debido a que con base al marco teórico y a las técnicas de investigación utilizadas, se expusieron las diferentes concepciones de lo que es la Elusión Fiscal.

Explicativa, debido a que con base a la legislación tributaria y a las técnicas de investigación utilizadas, se presentaron las causas de la Elusión Fiscal y la forma en que se lleva a cabo en el caso objeto de estudio.

Las características citadas permitieron arribar a las respectivas conclusiones, validando la viabilidad de la hipótesis planteada.

3.2 HIPÓTESIS

Existe Elusión Fiscal parcial cuando se evita el pago al fisco del 12% del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos, si mediante la utilización de un consorcio, algunos automotores, son transformados documentalmente en vehículos usados, circunstancia que legalmente habilita a los adquirientes para pagar una tasa fija de Impuesto al Valor Agregado de Q.500.00.

3.2.1 OPERACIONALIZACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Con el propósito de verificar la hipótesis planteada se acudió a la operacionalización de la hipótesis formulada, lo cual consiste en identificar la variable independiente y dependiente; posteriormente se descendió en forma abstracta de cada una de ellas para obtener sus indicadores. Los indicadores fueron objeto de medición cualitativa a través de análisis e interpretación de documentos que se obtuvieron como fuentes de información como: Doctrina tributaria, legislación nacional y extranjera, procedimientos de auditoría aplicados por la Administración Tributaria, entrevistas a profesionales experimentados en el campo tributario, prácticas comerciales, procedimientos contables y fiscales aplicados por los contribuyentes objeto de estudio.

Seguidamente se describe la manera en que se identificaron las variables.

A) VARIABLE INDEPENDIENTE

Causas Legales que propician la Elusión Fiscal.

A.1) INDICADORES DE LA VARIABLE INDEPENDIENTE

- Aspectos de la Constitución Política de la República de Guatemala relacionados con la Elusión Fiscal.
- Aspectos del Código Tributario de Guatemala relacionados con la Elusión Fiscal.
- Aspectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Guatemala relativos a la compra-venta de vehículos nuevos y usados.
- Legislación que impide sancionar la Elusión Fiscal.

B) VARIABLE DEPENDIENTE

La Elusión Fiscal Parcial del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de Vehículos Nuevos.

B.1) INDICADORES DE LA VARIABLE DEPENDIENTE

- Importador de vehículos nuevos.
- Distribuidor que adquiere vehículos nuevos con el propósito de venderlo como vehículo usado a través de un traspaso precedente.
- Comprador final que adquiere vehículo nuevo cuyos documentos lo respaldan a pagar Q.500.00 en lugar de la tarifa del 12%.

La operacionalización de las variables se complementa con la correlación entre los diferentes indicadores con sus respectivas técnicas de investigación, así como con las fuentes de información, circunstancia que se evidencia con el tabular de sistematización que se presenta a continuación:

Variable Independiente:**Causas Legales que propician la Elusión Fiscal.****Indicadores****Técnicas de investigación****Fuentes de Información**

Aspectos de la Constitución Política de la República de Guatemala relacionados con la Elusión Fiscal.

Análisis acerca de los aspectos relacionados con la Elusión Fiscal.

Constitución Política de la República de Guatemala.

Aspectos del Código Tributario de Guatemala relacionados con la Elusión Fiscal.

Análisis acerca de los aspectos relacionados con la Elusión Fiscal.

Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

Aspectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Guatemala relativos a la compra-venta de vehículos nuevos y usados.

Análisis de los aspectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Guatemala relativos a la compra-venta de vehículos nuevos y usados.

Ley del IVA, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

Legislación que impide sancionar la Elusión Fiscal.

Análisis del contenido de algunos artículos que impiden la Elusión Fiscal.

Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Organismo Judicial y otros.

Causas que propician la Elusión Fiscal.

Cuestionario dirigido a expertos en tributos.

Profesional independiente y profesional laborante en la Administración Tributaria.

TABULAR DE SISTEMATIZACIÓN

Variable Dependiente:

La Elusión Fiscal Parcial del Impuesto al Valor Agregado en la Compra-Venta de Vehículos Nuevos.

Indicadores

Técnicas de investigación

Fuentes de Información

Importador de vehículos nuevos.

Análisis de papeles de trabajo e informe de auditoría tributaria efectuada a importador de vehículos que propicia la Elusión Fiscal.

Extractos de expediente que contiene el caso concreto.

Distribuidor que adquiere vehículos nuevos con el propósito de venderlo como vehículo usado a través de un traspaso precedente.

Análisis de papeles de trabajo e informe de auditoría tributaria efectuada a distribuidor de vehículos.

Extractos de expediente que contiene el caso concreto.

Comprador final que adquiere vehículo nuevo cuyos documentos lo respaldan a pagar Q.500.00 en lugar de la tarifa del 12%.

Análisis de papeles de trabajo e informe de auditoría tributaria efectuada a comprador final de vehículos nuevos documentados como usados.

Extractos de expediente que contiene el caso concreto.

Causas que propician la Elusión Fiscal Parcial del Impuesto al Valor Agregado en el caso concreto de compra-venta de vehículos nuevos.

Cuestionario dirigido a expertos en tributos.

Profesional independiente y profesional laborante en la Administración Tributaria.

3.3 MÉTODOS

3.3.1 MÉTODO DEDUCTIVO

“El método deductivo parte de lo general hacia las características singulares de los fenómenos” (3:52).

Se consideró el método deductivo, pues se determinó la existencia de la Elusión Fiscal en Guatemala partiendo de conceptos y definiciones generales (véase MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL) para asociarlos con características singulares del fenómeno objeto de estudio (véase Capítulo 5, LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS).

3.3.2 MÉTODO ANALÍTICO

“El método analítico permite descomponer al “todo” en sus “partes” para estudiar cada una de ellas por separado con la finalidad de descubrir la esencia del fenómeno” (3:52).

Se ha utilizado el método analítico debido a que se examinaron, de manera separada, artículos de la legislación guatemalteca y extranjera que de alguna manera se relacionan con el tema de Elusión Fiscal. En éste caso concreto, cada ley es un todo del cual se pretende separar algunos componentes vinculados a la temática a efecto de definir la existencia de la Elusión Fiscal como infracción (véase Capítulo 4, CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL) y como un complemento al marco teórico basado en doctrina tributaria (véase MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL, numeral 2.1.7).

También se aplicó el método analítico al considerar las etapas en las que se demostró la existencia de la Elusión Fiscal, es decir, la forma de operar por parte del Importador de Vehículos Nuevos; la forma de operar del Distribuidor al adquirir vehículos nuevos y venderlos como usados; y, por último, la etapa del comprador final, en la cual se validó la configuración de la Elusión Fiscal (véase Capítulo 5, LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS).

3.4 TÉCNICAS

3.4.1 RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN BIBLIOGRÁFICA

Se puso en práctica las técnicas bibliográficas que permitieron recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

Las fuentes primarias de información fundamentalmente se encuentran constituidas por libros que contienen doctrina tributaria (véase MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL, numerales comprendidos del 2.1.1 al 2.1.6); legislación nacional (véase Capítulo 4, CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL); legislación extranjera (véase MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL, numeral 2.1.7); y extractos de expedientes originados en la Administración Tributaria (véase Capítulo 5, LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS).

3.4.2 ENTREVISTAS A EXPERTOS

Para complementar el desarrollo de la variable independiente y de la variable dependiente se utilizó un cuestionario para efectuar una entrevista dirigida a un profesional que trabaja en el Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria y otra entrevista a una profesional experta en impuestos que desarrolla su actividad de manera liberal, mediante el cual el postulante induce a los entrevistados a que se concreten a temas previamente establecidos, considerando como premisa que las personas abordadas acreditan méritos académicos y experiencia en el campo fiscal (véase Capítulo 4, CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL, numeral 4.4.5; Capítulo 5, LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS, numeral 5.6; y Anexos números 1 y 2).

3.4.3 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Los aspectos indicados a continuación se desarrollaron en programas de computación Microsoft Excel y Word, adicionalmente se utilizó el Internet Explorer para localizar y obtener bibliografía y el editor Acrobat Reader 5.0 para localizar algún tema específico dentro de un texto electrónico.

3.4.3.1 BIBLIOGRAFÍA

Se consideró procesar los conceptos, definiciones y normas, mediante breves interpretaciones a efecto de desarrollar el marco teórico (véase MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL) y la variable independiente (véase Capítulo 4, CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL).

3.4.3.2 EXTRACTOS DE EXPEDIENTES

Se procesó la información mediante análisis o interpretaciones de extractos de algunos expedientes relacionados originados en la Administración Tributaria para desarrollar el indicador correspondiente a la variable dependiente (véase Capítulo 5, LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS).

Se consideró necesario que la referida información fuera modificada, en cuanto a números de identificación tributaria, nombres de los contribuyentes y características de los vehículos para mantener la confidencialidad de las transacciones evidenciadas.

3.5 ALCANCES Y LÍMITES

3.5.1 GEOGRÁFICO

Por la localización de los contribuyentes y debido a que los expedientes de las auditorías efectuadas fueron generados en el municipio de Guatemala del departamento de Guatemala, el estudio se llevó a cabo en esta localidad.

El cuestionario se realizó a profesionales cuyo ámbito de trabajo es la ciudad de Guatemala.

Las fuentes bibliográficas y electrónicas (internet) fueron consultadas en el municipio de Guatemala del departamento de Guatemala.

3.5.2 TEMPORALIDAD

Como instrumentos de investigación se analizaron expedientes de auditorías efectuadas por la Administración Tributaria a contribuyentes relacionados, por los períodos fiscales comprendidos del 1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2003. Estos expedientes de auditoría se generaron en la Sección Comercio del Departamento de Fiscalización de la Coordinación de Contribuyentes Especiales de julio 2004 a enero 2005.

En cuanto a la legislación específica objeto de estudio es la Ley del Impuesto al Valor Agregado sancionada el 7 de mayo de 1992 mediante el Decreto Número 27-92 y las reformas a la referida ley contenidas en el Decreto Número 39-99, sancionado el 10 de noviembre de 1999, ambos decretos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala.

CAPÍTULO 4

4. CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL

4.1 ASPECTOS DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA RELACIONADOS CON LA ELUSIÓN FISCAL

Considerando que distintos autores tipifican la Elusión Fiscal como:

- a) Utilizar fallas contenidas en la misma norma jurídica para producir economía tributaria.
- b) Utilizar la ley para evitar contribuir a los gastos del Estado, situación que se fomenta con un marco jurídico que lo permite.
- c) El abuso de las formas jurídicas que permiten evitar o mermar el pago de impuestos.

A continuación se plantean algunos artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala que están relacionados para efectuar la Elusión Fiscal.

“ARTICULO 5.- Libertad de acción. Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.

El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.” (6:000).

“ARTICULO 39.- Propiedad privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.” (6:000).

Se estima que estos artículos constitucionales son susceptibles de ser utilizados para practicar la Elusión Fiscal, pues facultan a diversas personas a documentar transacciones con distintas modalidades, mientras éstas no tipifiquen infracción de alguna ley específica. A continuación se plantea un ejemplo hipotético:

Existe un bien inmueble cuya matrícula fiscal reportada en la Municipalidad y en la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas es de Q.10,000.00.

El propietario decide vender la propiedad y coincide con un potencial comprador que el valor neto de mercado del inmueble es de Q.450,000.00.

No obstante lo indicado el potencial comprador sabe que puede eludir pagos al fisco en dos vías, si se consigna en la escritura pública que el valor neto por Q.10,000.00, de la siguiente manera:

1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Base Imponible en Quetzales	Tipo Impositivo	Impuesto en Quetzales	Frecuencia de Pago del Impuesto
450,000.00	12%	54,000.00	Único al escriturar
10,000.00	12%	1,200.00	Único al escriturar
	Diferencia	52,800.00	Único al escriturar

2) IMPUESTO UNICO SOBRE INMUEBLES

Base Imponible en Quetzales	Tipo Impositivo	Impuesto en Quetzales	Frecuencia de Pago del Impuesto
450,000.00	9 por millar	1,012.50	Trimestral
10,000.00	3 por millar	7.50	Trimestral
	Diferencia	1,005.00	Trimestral

Debido a que la legislación vigente permite que el valor mínimo a considerar como base imponible es el valor reportado en la matrícula fiscal, sin considerar el desembolso real efectuado, es factible que en la escritura pública quede asentado que el valor de transacción es de Q.10,000.00, aunque en realidad sea de Q.450,000.00, legalmente la operación queda documentada para eludir al fisco, pues sería muy difícil evidenciar cuál fue la realidad.

“ARTICULO 17.- No hay delito ni pena sin ley anterior. No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración. No hay prisión por deuda.” (6:000).

Este es otro artículo constitucional que permite la práctica de la Elusión Fiscal debido a que, como quedó demostrado en el caso presentado anteriormente, jurídicamente se pueden buscar formas distintas a las tipificadas en la legislación tributaria, que no estén reguladas como delito o falta, para no configurar un determinado hecho generador o disminuir la base imponible.

“ARTICULO 171.- Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso:

- a) Decretar, reformar y derogar las leyes;
- b) Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El Ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso;
- c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;...” (6:000).

“ARTICULO 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.” (6:000).

“ARTICULO 243.- Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.” (6:000).

Si una ley impositiva basada en un Decreto del Congreso de la República no es lo suficientemente específica para el campo de acción que deba aplicarse, permite la Elusión Fiscal, pues de conformidad con la literal c) del artículo 171 y con lo preceptuado en el artículo 239, es ese organismo el único que puede crear y definir los elementos que configuran los impuestos, ningún reglamento o cuerpo legal de menor jerarquía puede regular los aspectos elementales de la relación jurídica tributaria.

En el artículo 239 refiere que los impuestos deben decretarse "...de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...", sin embargo la Elusión Fiscal propicia lo contrario, siendo necesario que el Estado de Guatemala evalúe, por medio de las instituciones que correspondan, las fuentes de Elusión Fiscal a efecto de procurar la vigencia plena de este principio constitucional.

En el artículo 243 refiere que los impuestos deben decretarse "...conforme al principio de capacidad de pago...", sin embargo la Elusión Fiscal objeto de estudio propicia lo contrario, debido a que quienes pueden pagar una tasa del 12% sobre el valor neto de un vehículo automotor nuevo, resultan pagando Q.500.00 al tener la configuración documental de ser usados.

4.2 ASPECTOS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DE GUATEMALA RELACIONADOS CON LA ELUSIÓN FISCAL

El Código Tributario guatemalteco data desde el 2 de octubre de 1991, cuando el Congreso de la República emitió el Decreto Número 6-91, mismo que ha tenido varias reformas.

Se ha analizado este cuerpo legal con todas las reformas vigentes al momento de redactar el presente informe, habiendo determinado que no existe en epígrafes o artículos la palabra "elusión", lo que tiene lógica si mantenemos las definiciones planteadas por los tratadistas conforme al marco teórico referido, lo cual implica que no está regulado ni relacionado con la normativa analizada.

No obstante lo indicado a continuación se exponen algunos comentarios relativos a algunos artículos vinculados con las infracciones tributarias:

"ARTICULO 69. CONCEPTO. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal." (9:000).

“ARTICULO 71. INFRACCIONES TRIBUTARIAS. Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.” (9:000).

De los artículos precedentes se desprende que una vez no se infrinja la ley tributaria, no existe infracción (tipificadas bajo seis modalidades), circunstancia que refuerza la postura de los tratadistas del tema Elusión Fiscal, en el sentido de que la elusión no implica transgredir la norma, es decir, se mantiene la viabilidad de que la elusión no es punible, lo que implica que en determinadas circunstancias el Estado puede, por concepto de impuestos, obtener pagos menores o no tenerlos en forma total, siempre que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria (contribuyente) tenga la astucia, habilidad, destreza o pericia, de menoscabar o evitar la base imponible o el hecho generador.

ARTICULO 151. ACTAS. De los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deberá dejarse constancia documentada y se ordenará la instrucción del procedimiento que corresponda.

El contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente. En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento correspondiente, a quien se advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata.

En caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o comparecencia, se suscribirá acta, haciendo constar tal hecho.

Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.” (9:000).

En éste artículo se interpreta que cuando se practique una inspección fiscal (llámese auditoría tributaria, presencia fiscal u otra) y el auditor se percate de que el contribuyente objeto de revisión tiene el propósito de evitar o mermar el pago de impuestos, debe dejar constancia en acta del hecho; sin embargo, al comprobar que es una elusión no podrá sancionarlo.

4.3 ASPECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE GUATEMALA RELATIVOS A LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS Y USADOS

Los artículos ya reformados que se presentan seguidamente, referentes a las causas que propician la Elusión Fiscal, se encontraron incluidos en el TÍTULO IV denominado DE LOS INMUEBLES Y DE LOS VEHÍCULOS, correspondiente al Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y su reformas vigentes al momento de elaborar el presente informe. Cabe mencionar que la reforma más importante, para los propósitos del presente informe, es la contenida en el Decreto Número 39-99 del Congreso de la República de Guatemala, el cual se encuentra en vigencia a partir del 16 de noviembre de 1999.

“ARTICULO 55. Tarifas. En los casos de enajenación de bienes inmuebles, de vehículos automotores terrestres nuevos y de toda clase de vehículos marítimos y aéreos, la tarifa del impuesto será la establecida en el Artículo 10 de esta ley.

En los casos de venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres usados, a excepción de motocicletas, el impuesto se aplicará conforme al modelo anual y los años de uso del vehículo, según la siguiente escala de tarifas específicas fijas:

Modelo Anual y Años de Uso	Tarifa Fija
Del modelo del año, hasta el tercer año de uso	Q.500.00
Del cuarto al séptimo año de uso	Q.300.00
Del Octavo y más años de uso	Q.100.00

En los casos de venta, permuta o donación entre vivos de motocicletas, el impuesto se aplicará conforme al modelo anual y los años de uso del vehículo y a la siguiente escala de tarifas específicas fijas:

Modelo Anual y Años de Uso	Tarifa Fija
Del modelo del año, hasta el tercer año de uso	Q.200.00
Del cuarto al séptimo año de uso	Q.100.00
Del octavo y más años de uso	Q. 50.00

Para aplicar la tarifa específica fija, se entenderá por enajenación o venta de vehículos automotores terrestres usados, la que se produce posteriormente a la inscripción del primer propietario en el Registro Fiscal de Vehículos, con el objeto de que la primera negociación continúe afecta a la tarifa establecida en el Artículo 10 de esta ley, y para que el importador o distribuidor

registrado en dichas actividades recupere vía crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado que pagó en el acto de la importación.” (11:000).

Sin la reforma el referido artículo estaba así: “ARTICULO 55. Tarifa. En todos los casos de enajenación de bienes inmuebles y de vehículos automotores, la tarifa del impuesto será la establecida en el Artículo 10 de esta ley.” (10:000).

“ARTICULO 56. Base del Impuesto. La base del Impuesto la constituye el precio de la enajenación consignado en la factura o escritura pública respectiva. En los contratos de enajenación de bienes inmuebles, cuando en la escritura pública respectiva se consignent valores menores de los que constan en la matrícula fiscal, el impuesto se determinará sobre el valor de ésta.” (11:000).

Sin la reforma el referido artículo estaba así: “ARTICULO 56. Base del Impuesto. La base del Impuesto la constituye el precio de la enajenación consignado en la factura o escritura pública respectiva.

En el caso de vehículos automotores, cuando en el documento se consigne un valor menor del que se establece en los listados de precios que se publican anualmente por acuerdo gubernativo, el impuesto se determinará con la aplicación de la tasa al valor establecido en dichos listados...” (10:000).

4.3.1 EVALUACIÓN DEL CAMBIO DE TARIFAS POR REFORMA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Sobre la base de los artículos citados, a continuación se describe el efecto fiscal por el referido cambio:

DESCRIPCIÓN	IMPUESTO Q.
Antes de la Reforma contenida en el Decreto Número 39-99	
Fecha de la compra-venta: 1 de julio de 1998. Vehículo: Camionetilla. Modelo: 1987. Marca: Nissan. Línea: Sentra. Valor neto del vehículo Q.23,000.00 Precio base según Acuerdo Gubernativo para el año 1998 Q.35,000.00 X 10%	3,500.00
Posterior a la Reforma contenida en el Decreto Número 39-99	
Fecha de la compra-venta: 1 de julio de 2,000. Vehículo: Camionetilla. Modelo: 1987. Marca: Nissan. Línea: Sentra. Valor neto del vehículo Q.23,000.00 (-) Tarifa fija según artículo 55 reformado por el artículo 1 del Decreto Número 39-99	100.00
Efecto Fiscal por reforma del artículo 55 de la Ley del IVA	3,400.00

El cambio en la tarifa para el caso planteado representa una disminución del 97% del impuesto regido antes de la reforma, lo cual incidió en la regulación en cuanto a la posesión legal de los vehículos automotores usados, circunstancia que se justificó en el primer considerando del Decreto Número 39-99 del Congreso de la República, el que se redactó así:

“CONSIDERANDO: Que ha disminuido la documentación legal de las transferencias de dominio entre particulares de vehículos automotores terrestres usados, lo cual se atribuye a que la tarifa normal del Impuesto al Valor Agregado –IVA- resulta excesiva, y que para establecer la base imponible se aplican listados de precios que elabora la Administración Tributaria, situación que está causando problemas de interpretación y recaudación, induciendo a que se omita la legalización de la compraventa y el pago del impuesto, y que se pretenda circular amparados con mandatos, lo que desnaturaliza esta figura jurídica.” (11::000).

No obstante lo anterior los legisladores no consideraron la posibilidad de que algunos importadores de vehículos nuevos iban a utilizar estrategias que les permitieran eludir el pago parcial del IVA, como se ilustra en el capítulo 5 del presente trabajo de investigación.

“ARTICULO 57. Fecha y forma de pago. En la enajenación, venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores nuevos y usados, si el vendedor es contribuyente registrado como importador o distribuidor, cuando se realice la primera venta el impuesto se determinará aplicando

la tarifa establecida en el artículo 10 de esta ley y se pagará en la fecha en que se emita la factura respectiva, para que el importador o distribuidor recupere vía crédito fiscal el impuesto que pagó en el acto de la importación.

En el caso que el importador no sea contribuyente registrado, deberá pagar el impuesto aplicando la tarifa establecida en el artículo 10 de esta ley, en el acto de importación y el impuesto específico fijo que establece el artículo 55 de esta ley, únicamente se aplicará cuando se realice la enajenación, venta, permuta o donación, con posterioridad al registro del primer propietario en el Registro Fiscal de Vehículos.

En la enajenación, venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres, usados, que se realicen con posterioridad a la primera venta, deberán formalizarse en: El “Certificado de Propiedad de Vehículos” el cual deberá ser proporcionado por la Superintendencia de Administración Tributaria o por la Institución que expresamente se designe para el efecto. Dicho certificado deberá contener toda la información del vehículo en transacción y de los celebrantes de la misma. Contendrá además el enunciado para la legalización de las firmas la cual debe realizarse ante Notario, esta información fundamentará los cambios en los registros de control que lleva el Registro Fiscal de Vehículos.

El Impuesto se determinará y pagará aplicando la tarifa específica fija del impuesto que conforme al modelo y años de uso se establece en el artículo 55 de esta ley. El impuesto se pagará siempre en efectivo por el adquirente, en los bancos del sistema o instituciones autorizadas para el efecto, dentro del plazo de quince días hábiles contados a partir de la fecha en que se legalice el endoso por la enajenación, venta, permuta o donación del vehículo en el Certificado de Propiedad de Vehículos, que se emita conforme al artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, que se utilizará de base para operar el cambio de propietario en el Registro Fiscal de Vehículos.

Para pagar el impuesto se utilizará el formulario de declaración jurada, que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual deberá contener la información que sea necesaria para operar el cambio de propietario en el Registro Fiscal de Vehículos.

En los casos de contratos traslativos del dominio sobre bienes inmuebles, incluidas las permutas, si el vendedor es contribuyente registrado del impuesto y su actividad es la construcción o la venta de inmuebles, incluyendo terrenos con o sin construcción, la enajenación deberá documentarse en

escritura pública para los efectos registrales, pero el impuesto se pagará en la factura por la venta y en el fecha en que se emita ésta.

El monto del impuesto y la identificación de la factura se deben consignar en la razón final del testimonio de la escritura traslativa de dominio. Contra el débito fiscal resultante del impuesto efectivamente cargado por los contribuyentes, éstos recuperarán el crédito fiscal generado en la compra de materiales, servicios de construcción y en la adquisición de bienes inmuebles, hasta agotarlo.

Cuando el vendedor del bien inmueble no sea contribuyente registrado del impuesto, la enajenación deberá documentarse en escritura pública y el impuesto se pagará siempre en efectivo por el adquirente, en los bancos del sistema o en las instituciones autorizadas para el efecto, dentro del plazo de los quince (15) días hábiles siguientes al de la fecha de autorización de la escritura, se haya o no compulsado el testimonio. El Notario esta obligado a consignar en la razón final del testimonio de la escritura pública, el monto del impuesto que grava el contrato y deberá adjuntar fotocopia legalizada del recibo de pago respectivo.

En todos los casos, el pago podrá efectuarse en efectivo o con cheque personal, de caja o gerencia.” (11:000).

Sin la reforma el referido artículo estaba así: “ARTICULO 57. Forma de Pago. En el caso de vehículos automotores cuando el vendedor sea contribuyente el impuesto se causará en el momento de emitirse la factura respectiva.

Cuando el vendedor del vehículo no sea contribuyente de este impuesto, la enajenación deberá documentarse en escritura pública y el impuesto se pagará por medio de timbres fiscales o en efectivo en la Dirección o en las instituciones autorizadas. El notario está obligado a consignar en la razón al final del testimonio de la escritura pública, el monto del impuesto que grava el contrato, con indicación de la cantidad de timbres fiscales utilizados, el número cuando lo tuviere y el valor de los mismos. Cuando el pago se realice en efectivo, se deberá adjuntar fotocopia legalizada del recibo correspondiente.” (10:000).

Lo más importante de la reforma de éste artículo consiste en el nacimiento del Certificado de Propiedad de Vehículos, por medio del cual elimina la necesidad de escriturar la compra-venta de los vehículos, facilitando el traspaso de dominio mediante endoso autenticado por notario. No obstante lo anterior, el legislador no consideró que si un vehículo nuevo pudiera convertirse en

usado por medio de endoso en los referidos Certificados de Propiedad de Vehículos, circunstancia que es utilizada por algunos importadores de vehículos nuevos, como se ilustra en el capítulo 5 del presente informe.

4.4 LEGISLACIÓN QUE IMPIDE SANCIONAR LA ELUSIÓN FISCAL

Para el desarrollo de éste título se debe retomar el Principio de Legalidad incluido en el artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual constituye una garantía individual donde no se puede decir que existe una falta o delito si no es considerado como tal por una norma jurídica previa a la comisión del acto, el cual se replica de alguna manera en el artículo 1 del Código Penal, el cual se transcribe a continuación:

“(De la legalidad). Nadie podrá ser penado por hechos que no estén expresamente calificados como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración; ni se impondrán otras penas que no sean las previamente establecidas en la ley.” (7:000)

El artículo referido se complementa con el artículo 1 Código Procesal Penal, de la siguiente manera: “No hay pena sin ley. (nullum poena sine lege): No se impondrá pena alguna si la ley no lo hubiere fijado con anterioridad.”

4.4.1 CÓDIGO PENAL

El segundo libro del Código Penal trata de los delitos en particular, clasificándolos según el bien jurídico que tutelan, el cual fue reformado con el artículo 27 del Decreto Número 103-96 del Congreso de la República de Guatemala, el cual quedó con el nombre de “De los Delitos Contra la Economía Nacional, el Comercio, la Industria y el Régimen Tributario” (7:000).

El artículo 2 del Decreto Número 103-96, adicionó el Capítulo IV titulado “De los Delitos Contra el Régimen Tributario”, el cual tipifica una serie de delitos fiscales donde el bien jurídico tutelado es la relación jurídica tributaria, establecida entre el fisco y los ciudadanos; el Estado se vale así de su poder punitivo para hacer efectiva dicha relación.

Cabe mencionar que el citado Capítulo IV tuvo su última reforma con el Decreto Número 30-2001 del Congreso de la República de Guatemala, la cual se orientó a actualizar y fortalecer el marco sancionatorio en los casos de evasión, defraudación y contrabando, tipificados como delitos tributarios.

En el referido Capítulo IV, específicamente del artículo 358 “A” al 358 “D”, no se encontró la Elusión Fiscal como una forma de defraudación tributaria, por lo cual no es posible sancionarla por no estar contemplada en la legislación penal como delito cometido contra el régimen tributario.

4.4.2 LEY CONTRA LA DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANERO.

A través del Decreto Número 58-90 del Congreso de la Republica de Guatemala fue aprobada la “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero”, esperando con este articulado reestructurar y perfeccionar el sistema aduanero del país, emitiendo las medidas necesarias para controlar el contrabando y así evitar la defraudación en el ramo aduanero; a la vez que se buscaba combatir la corrupción en el sistema aduanero y lograr que la mercancías que ingresan o egresan del país lo hagan por las vías establecidas, pagándose los impuestos correspondientes.

Esta Ley al igual que el Código Penal fue modificada por el Decreto Número 30-2001 del Congreso del Republica, donde se busca fortalecer y ampliar las sanciones correspondientes a los infractores.

Luego de analizar este cuerpo legal, no se encontró ningún caso de Elusión Fiscal dentro del manejo de mercancías en el ramo de aduanas en nuestro país.

4.5 INTERPRETACIÓN DE LAS RESPUESTAS DE LA SEGUNDA SECCIÓN DEL CUESTIONARIO EFECTUADO A DOS PROFESIONALES EXPERTOS Y CON MÉRITOS ACADÉMICOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

Como parte de las técnicas de investigación se ha utilizado un cuestionario, el cual está contenido en los Anexos Nos. 1 y 2 del presente trabajo de investigación, para obtener opiniones técnicas relacionadas con la elusión parcial objeto de estudio, considerando a un profesional con experiencia en la Administración Tributaria y una profesional con experiencia en defensa fiscal, ambos con maestrías de carácter tributario en diferentes universidades del país, para lo cual se han transferido las secciones que corresponden a la variable objeto de estudio para su interpretación.

4.5.1 PROFESIONAL QUE LABORA EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

A) TRANSCRIPCIÓN LITERAL DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS EN LA SEGUNDA SECCIÓN DEL CUESTIONARIO.

CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL.

6) ¿Cómo define la Elusión Fiscal?

Es una forma empleada por un contribuyente para determinar y pagar impuestos, utilizando ciertas lagunas que existen en la ley, o bien situaciones que no expresa claramente con el propósito de no pagar o pagar menos impuesto.

7) ¿Existe la Elusión Fiscal en Guatemala?

Sí, tenemos algunas leyes que han sido declaradas inconstitucionales, por falta de certeza jurídica en la determinación y pago de impuestos.

8) ¿Mencione un caso clásico de Elusión Fiscal en Guatemala?

Tengo conocimiento de la venta de autos nuevos, los cuales por un endoso luego se venden como vehículos usados, sin afectar la tarifa del 12%, únicamente el IVA del traspaso.

9) ¿Cuáles son las causas que propician la Elusión Fiscal en Guatemala?

En Guatemala, por su propia naturaleza, los impuestos los obtiene el Estado mediante el uso de la coerción, por lo tanto su pago no es un acto voluntario. Por esta razón el Contribuyente busca la forma de pagar la menor cantidad de impuestos. Además de los actos de corrupción gubernamental que se han registrado en la historia de Guatemala, nadie quiere pagar un impuesto que sabe corre riesgo de no llegar a satisfacer el bien común.

10) ¿Cómo considera que se pueda minimizar la Elusión Fiscal en Guatemala?

Promoviendo un reordenamiento jurídico tributario, que sea integrado y consistente, proponiendo la integración de un Congreso de la República con integrantes con un mayor nivel de estudios, ideal profesionales, ya que en cada revisión se pierden aspectos importantes que formaron parte del espíritu de la propuesta de ley.

B) INTEPRETACIÓN DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS.

El entrevistado manifestó una definición de Elusión Fiscal apegada a la doctrina considerada en el marco teórico desarrollado en el presente trabajo de investigación, refiriendo la existencia de la Elusión Fiscal en Guatemala a una relación causa-efecto derivada de que si los guatemaltecos no tenemos certeza de la adecuada utilización de los impuestos que recauda el Estado, se mantendrá una postura de evitar total o parcialmente su pago.

Dentro de las opiniones cabe resaltar la utilización de algunos conceptos fundamentales:

Lagunas de ley:

Se estima que se refiere a redacción genérica (no específica) de la legislación fiscal.

Voluntad de pagar impuestos:

El pago de impuestos no es una acción voluntaria, precisamente de ahí deviene la palabra “impuesto”; el Estado, mediante su poder de imperio, es la entidad que define quiénes, cuándo y en qué proporción deben o debemos financiar sus actividades.

Coerción

Consiste en el ejercicio de presión sobre alguien para forzar y/o reprimir su voluntad, en este caso el Estado tiene la facultad soberana de forzar la implementación y cobro de impuestos.

4.5.2 PROFESIONAL LIBERAL EXPERTA EN DEFENSA FISCAL.**A) TRANSCRIPCIÓN LITERAL DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS EN LA SEGUNDA SECCIÓN DEL CUESTIONARIO.****CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL.**

6) ¿Cómo define la Elusión Fiscal?

Como el procedimiento utilizado por los contribuyentes para dejar de pagar los tributos utilizando los medios legales de que disponen, por lo tanto no existe infracción ni delito en su accionar.

7) ¿Existe la Elusión Fiscal en Guatemala?

Si existe.

8) ¿Mencione un caso clásico de Elusión Fiscal en Guatemala?

El procedimiento de aportación de bienes a las sociedades mercantiles.

9) ¿Cuáles son las causas que propician la Elusión Fiscal en Guatemala?

La redacción de las leyes, y la falta de cultura tributaria.

10) ¿Cómo considera que se pueda minimizar la Elusión Fiscal en Guatemala?

Con el fomento a la cultura tributaria en dos sentidos: Mejorando la fiscalización de la Administración Tributaria hacia los contribuyentes, y por otro lado con la calidad y eficacia del gasto, tanto de la SAT como del Estado en general.

B) INTEPRETACIÓN DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS.

La entrevistada manifestó una definición de Elusión Fiscal apegada a la doctrina considerada en el marco teórico desarrollado en el presente informe, refiriendo la existencia de la Elusión Fiscal en

Guatemala a la falta de cultura tributaria y la mala redacción de las leyes, interpretando que debe mejorar la cultura tributaria con una mejor inversión del gasto público para fomentar el pago voluntario de los sujetos pasivos y la mejora en cuanto a la redacción de la legislación vigente.

CAPÍTULO 5

5. LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS.

En el presente capítulo se demuestra la forma en que se configura la Elusión Fiscal parcial del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos, para lo cual se han considerado algunos extractos de expedientes procesados en la Administración Tributaria, en los que constan procesos de auditoría tributaria practicados a dos importadores de vehículos con métodos semejantes de operación, los cuales serán útiles para cumplir con la finalidad planteada.

Cabe mencionar que por la confidencialidad que debe guardar el postulante, ha sido indispensable modificar todos los datos que pudieran dar origen a una vinculación directa con personas individuales y/o jurídicas o con las líneas, marcas y modelos de vehículos nuevos que se comercializan, lo cual no es el objetivo ni intención de este trabajo.

Los procesos de auditoría tienen básicamente la secuencia que se describe a continuación:

- a) Generación de una orden de auditoría con el respectivo Nombramiento para personal de la Superintendencia de Administración Tributaria con el propósito de efectuar procedimientos de auditoría a empresas importadoras de vehículos nuevos, que permitieran obtener insumos útiles en la evaluación de la existencia de empresas cliente que tengan la posibilidad de ser proveedores de vehículos nuevos que se revendan como usados, con el propósito de pagar las tarifas especificadas en el artículo 55 (reformado) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, evitando cargar el 12% correspondiente a vehículos nuevos.
- b) Emisión de Nombramientos para personal de la Superintendencia de Administración Tributaria para empresas distribuidoras de vehículos con el propósito de efectuar procedimientos de auditoría que permitieran identificar compradores finales que adquirieron vehículos nuevos pagando alguna tarifa de las especificadas en el artículo 55 (reformado) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Emisión de Nombramientos para personal de la Superintendencia de Administración Tributaria para compradores finales, a efecto de documentar la posesión legal de los vehículos objeto de seguimiento.
- d) Emisión de Requerimientos de Información.
- e) Notificación en los domicilios fiscales de los contribuyentes.

5.1 IMPORTADOR DE VEHÍCULOS NUEVOS QUE PROPICIA LA ELUSIÓN FISCAL.

El proceso de la auditoría comenzó con tabular las importaciones de vehículos más importantes, constatando el pago del 12% sobre la base del valor CIF más los Derechos Arancelarios; seguidamente se procesaron las ventas a detalle con el propósito de identificar clientes recurrentes para efecto de practicar verificaciones de extremos.

La verificación de extremos es un procedimiento por medio del cual se emite Nombramiento para que auditores tributarios, a través de una auditoría de campo, verifiquen y confirmen las transacciones registradas y declaradas por un contribuyente determinado, de sus compras y/o sus ventas, con el propósito de constatar la reciprocidad de las operaciones registradas por el contribuyente objeto de fiscalización y comprobar también su existencia. Para este caso concreto se determinaron tres verificaciones de extremos.

Con respecto a las ventas de vehículo del Importador, se constató que las mismas se efectuaron con cargo del débito fiscal con la tarifa del 12% sobre el valor neto de venta.

Al momento de efectuar las notificaciones de los Requerimientos de Información correspondientes a tres clientes recurrentes, se observaron varias coincidencias, determinándose que eran entidades relacionadas con la Importadora, por lo que se consideró procedente preparar papeles de trabajo que evidenciaran este aspecto. A continuación se presenta el Papel de Trabajo 1, en el cual se observa la manera en que se presentó la citada relación:

PAPEL DE TRABAJO 1
PANORAMA DE RELACIÓN ENTRE IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORAS.

CONTRIBUYENTE: MATRIZ, SOCIEDAD ANÓNIMA
 NIT: 1-0
 PERÍODOS IMPOSITIVOS: DEL 1 DE ENERO DE 2002 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003
 CEDULA: EMPRESAS RELACIONADAS

	PT	
	INICIALES	FECHA
HECHO POR:		
REVISADO POR:		

IMPORTADORA	DISTRIBUIDORAS		
MATRIZ, S. A.	SUBSIDIARIA 1, S. A.	SUBSIDIARIA 2, S. A.	SUBSIDIARIA 3, S. A.
REPRESENTANTES LEGALES	REPRESENTANTES LEGALES	REPRESENTANTES LEGALES	REPRESENTANTES LEGALES
REPRESENTANTE LEGAL 1 REPRESENTANTE LEGAL 3 REPRESENTANTE LEGAL 5 REPRESENTANTE LEGAL 8	REPRESENTANTE LEGAL 1 REPRESENTANTE LEGAL 3 REPRESENTANTE LEGAL 6 REPRESENTANTE LEGAL 8 REPRESENTANTE LEGAL 9	REPRESENTANTE LEGAL 1 REPRESENTANTE LEGAL 4 REPRESENTANTE LEGAL 5	REPRESENTANTE LEGAL 2 REPRESENTANTE LEGAL 4 REPRESENTANTE LEGAL 7
CONTADOR	CONTADOR	CONTADOR	CONTADOR
CORPORATIVO	A	B	C
DOMICILIO FISCAL	DOMICILIO FISCAL	DOMICILIO FISCAL	DOMICILIO FISCAL
1RA AVENIDA 3-05 ZONA 1	3RA CALLE 1-01 ZONA 1	CALLE PRINCIPAL 02-02 ZONA 3	1RA AVENIDA 3-05 ZONA 1
NOTA	NOTA	NOTA	NOTA
De la auditoría efectuada a la empresa MATRIZ, SOCIEDAD ANÓNIMA, se observó, que el CONTADOR CORPORATIVO, es quien coordina las operaciones contables de dicha empresa y sus asistentes son: A, B, y C, contadores de SUBSIDIARIA 1, SUBSIDIARIA 2 y SUBSIDIARIA 3, respectivamente.	Con base a la verificación de extremos efectuada a esta empresa, se constató que sus operaciones administrativas las efectúa en la misma dirección y lugar donde efectúa sus operaciones administrativas la empresa MATRIZ, SOCIEDAD ANÓNIMA.	Con base a la verificación de extremos efectuada a esta empresa, se constató que sus operaciones administrativas las efectúa en la misma dirección y lugar donde efectúa sus operaciones administrativas la empresa MATRIZ, SOCIEDAD ANÓNIMA. El domicilio fiscal que le aparece al contribuyente en el Registro Tributario Unificado, es CALLE FINAL 9-99 ZONA 9, al constituirse los Auditores Tributarios, se constató que en dicho domicilio existe otro negocio.	Con base a la verificación de extremos efectuada a esta empresa, se constató que sus operaciones administrativas las efectúa en un anexo de la empresa MATRIZ, SOCIEDAD ANÓNIMA. En la empresa SUBSIDIARIA 2, SOCIEDAD ANÓNIMA, se concentra el archivo general de toda la documentación de soporte contable de las operaciones de la Importadora y las Distribuidoras.

Fuente: Base de datos de la Administración Tributaria.

Procedimiento: Se analizó la información obtenida de la base de datos de la Administración Tributaria a efecto de determinar si existe vinculación entre las cuatro entidades.

Conclusión: Se determinó que las cuatro entidades son relacionadas, debido a que:

- Existe coincidencia y recurrencia de representantes legales de las diferentes entidades.
- Aunque no existe coincidencia y recurrencia entre contadores, durante el trabajo de campo se observó que todos los contadores registrados en la Administración Tributaria trabajan en la misma ubicación física y bajo el mando de una misma persona, toda vez que los distribuidores tienen como contadores registrados a los auxiliares contables del CONTADOR CORPORATIVO.
- Existe coincidencia en cuanto a domicilios fiscales y funcionalmente las labores contables se lleva a cabo en la misma dirección.

5.2 DISTRIBUIDOR QUE ADQUIERE VEHÍCULOS NUEVOS CON EL PROPÓSITO DE VENDERLOS COMO VEHÍCULOS USADOS A TRAVÉS DE UN TRASPASO PRECEDENTE.

Derivado de las verificaciones de extremos, se pudo constatar la adquisición de vehículos nuevos a una tarifa del 12% por parte de las empresas Distribuidoras, identificando en registros contables auxiliares ventas a detalle a clientes no recurrentes, habiéndose emitido Nombramientos para algunos de ellos, con el propósito de efectuar nuevas verificaciones de extremos. Es oportuno mencionar que las empresas Distribuidoras poseen la facultad de aprovechar el crédito fiscal transferido por la Importadora por las razones que se exponen a continuación:

Subsidiaria 1: Su actividad principal es la comercialización de repuestos específicos de las marcas, líneas y modelos de los vehículos que vende la entidad Matriz, S. A., observando que su margen de ganancia bruta en ventas representa un 300% de su costo de ventas, lo cual regularmente genera débitos fiscales mes a mes; sin embargo, por el aprovechamiento del crédito fiscal transferido por la Importadora, el reporte de débito fiscal mensual es irregular, es decir, existen meses con débito fiscal pagado y otros meses reportan crédito fiscal acumulado.

Subsidiaria 2: Su actividad principal es la prestación de servicios de mecánica, observando que también tienen un amplio margen de ganancia bruta de ventas respecto de su costo de ventas, debido a que la mano de obra que facturan por tales servicios se cotiza por arriba del promedio del mercado, además el personal que labora para éstas empresas trabaja en relación de dependencia, circunstancia que propicia la generación de créditos fiscales inferiores a los respectivos débitos fiscales.

Subsidiaria 3: Su actividad principal es la prestación de servicios al consorcio, dentro de los cuales se constató: Asesoramiento, publicidad, capacitación y otros.

A continuación se presenta el Papel de Trabajo 2, correspondiente a una auditoría de campo realizada a una de las Distribuidoras, por medio del cual se aprecia con mayor claridad ésta etapa:

PAPEL DE TRABAJO 2
COMPROBACIÓN DE TRANSACCIONES ENTRE IMPORTADORA, DISTRIBUIDORA Y COMPRADOR FINAL

CONTRIBUYENTE: SUBSIDIARIA 1, SOCIEDAD ANÓNIMA
 NIT: 1-1
 PERÍODOS IMPOSITIVOS: DEL 1 DE ENERO DE 2002 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003
 CEDULA: VERIFICACIÓN DE EXTREMOS DEL CONTRIBUYENTE MATRIZ, S. A.

	PT	
	INICIALES	FECHA
HECHO POR:		
REVISADO POR:		

MATRIZ, SOCIEDAD ANÓNIMA (IMPORTADOR)				SUBSIDIARIA 1, S. A. (DISTRIBUIDOR)				VARIACIÓN IVA IMPORTADOR DISTRIBUIDOR Q.	COMPRADOR FINAL				VARIACIÓN IVA DISTRIBUIDOR COMPRADOR FINAL Q.
NÚMERO DE FACTURA	FECHA DE FACTURA	VALOR NETO DE VENTA Q.	IVA DÉBITO FISCAL (12%) Q.	VALOR NETO DE COMPRA Q.	IVA CRÉDITO FISCAL (12%) Q.	No. DE FOLIO DE LIBRO DE COMPRAS	No. DE FOLIO DE LIBRO DE VENTAS		NÚMERO DE FACTURA	FECHA DE FACTURA	VALOR NETO DE COMPRA Q.	TARIFA FIJA SEGÚN DECRETO NÚMERO 39-99. Q.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9=4-6	10	11	12	13	15=6-13
10	14-Dic-02	109,193.00	13,103.16	109,193.00	13,103.16	39	101	0.00	200	28-dic-2002	109,193.00	500.00	12,603.16
20	14-Ene-03	109,193.00	13,103.16	109,193.00	13,103.16	40	102	0.00	300	14-ene-2003	109,193.00	500.00	12,603.16
30	07-Feb-03	109,193.00	13,103.16	109,193.00	13,103.16	41	103	0.00	400	15-may-2003	109,193.00	500.00	12,603.16
40	11-Feb-03	93,386.00	11,206.32	93,386.00	11,206.32	41	104	0.00	500	26-may-2003	93,386.00	500.00	10,706.32
50	11-Feb-03	88,838.00	10,660.56	88,838.00	10,660.56	41	105	0.00	600	17-jun-2003	88,838.00	500.00	10,160.56
60	11-Feb-03	88,838.00	10,660.56	88,838.00	10,660.56	41	106	0.00	700	10-jun-2003	88,838.00	500.00	10,160.56
70	31-Jul-03	233,000.00	27,960.00	233,000.00	27,960.00	46	107	0.00	900	2-sep-2003	233,000.00	500.00	27,460.00
80	18-Nov-03	210,000.00	25,200.00	210,000.00	25,200.00	50	108	0.00	1000	19-nov-2003	210,000.00	500.00	24,700.00
90	29-Nov-03	210,000.00	25,200.00	210,000.00	25,200.00	50	109	0.00	1100	5-dic-2003	210,000.00	500.00	24,700.00
TOTALES		1,251,641.00	150,196.92	1,251,641.00	150,196.92			0.00			1,251,641.00	4,500.00	145,696.92

FUENTE:

- Copia de facturas de ventas, libro de Ventas y Servicios Prestados y libro Mayor proporcionados por el contribuyente Matriz, S. A.
- Facturas originales de compras, libro de Compras y Servicios Recibidos, copias de facturas de ventas, libro de Ventas y Servicios Prestados proporcionados por el contribuyente Subsidiaria 1, S. A.
- Originales y fotocopias de la facturas de compra, fotocopia de la Declaración Jurada y Recibo de Pago Para Compra-Venta de Vehículos Usados, Certificado de Propiedad de Vehículos, proporcionados por los compradores finales seleccionados para verificación de extremos.

PROCEDIMIENTOS:**A. Subsidiaria 1, Sociedad Anónima**

Se revisaron los valores y datos de las facturas de los originales emitidas por el contribuyente Matriz, S. A., NIT 1-0, quien dio origen a la verificación mediante expediente 2004-15-01-44-0001234, así como su registro en el libro de Compras y Servicios Recibidos del contribuyente Subsidiaria 1, S. A.

B. Compradores Finales

- Se realizó verificación de extremos a los contribuyentes siguientes: **a)** Comprador 1; y, **b)** Comprador 2.
- Se solicitaron los documentos por medio de los cuales se pudiera confirmar la venta de vehículos de Subsidiaria 1, Sociedad Anónima, para con los compradores finales, sustancialmente se pidió: a) Factura Original, b) Título de Propiedad c) Declaración Jurada y Recibo de Pago para Compra-Venta de Vehículos Usados, según Decreto Número 39-99 del Congreso de la República de Guatemala.
- Se compararon los datos y valores de los documentos proporcionados por el Contribuyente Subsidiaria 1, S. A. contra los datos y valores de los documentos proporcionados por los contribuyentes citados en los incisos a) y b) del numeral 1 de los procedimientos.

CONCLUSIONES:**A. Subsidiaria 1, Sociedad Anónima**

Los valores y datos consignados en las facturas originales de compra que tiene en su poder Subsidiaria 1, S. A., son los mismos que indican las copias de las facturas de ventas que resguarda la entidad Matriz, S. A., habiéndose constatado que están registrados en el libro de Compras y Servicios Recibidos del Contribuyente Subsidiaria 1, S. A.

B. Compradores Finales**1. Comprador 1:**

Por los procedimientos aplicados a la fotocopia de la factura cambiaria número 200, Certificado de Propiedad de Vehículos y Declaración Jurada y Recibo de Pago para Compra-Venta de Vehículos Usados, según el artículo 55 (reformado) del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, presentados por el contribuyente Comprador 1, se confirma que Subsidiaria 1, S. A., vendió como usado el vehículo citado en la referida factura.

2. Comprador 2:

Por los procedimientos aplicados a la fotocopia de la factura cambiaria número 300, Certificado de Propiedad de Vehículos y Declaración Jurada y Recibo de Pago para Compra-Venta de Vehículos Usados, según el artículo 55 (reformado) del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, presentados por el contribuyente Comprador 2, se confirma que Subsidiaria 1, S. A., vendió como usado el vehículo citado en la referida factura.

C. Diferencia por IVA**1. Importadora y Distribuidoras:**

No se determinaron diferencias entre el débito fiscal reportado por Matriz, S. A., y el crédito fiscal reportado por Subsidiaria 1, S. A. (véase columnas 4, 6 y 9).

2. Distribuidoras y Compradores Finales

Se determinaron diferencias entre el crédito fiscal reportado por Subsidiaria 1, S. A. y el pago del IVA efectuado por los respectivos compradores finales cuya sumatoria asciende a la cantidad de Q. 145,696.92, circunstancia que no tiene incidencia fiscal debido a que los contribuyentes han utilizado los procedimientos definidos en la normativa vigente (véase columnas 6, 13 y 15).

5.3 COMPRADOR FINAL QUE ADQUIERE VEHÍCULO NUEVO CUYOS DOCUMENTOS LO RESPALDAN A PAGAR Q.500.00 EN LUGAR DE LA TARIFA DEL 12%.

Derivado de las verificaciones de extremos originadas por las Distribuidoras, se pudo constatar la adquisición de vehículos nuevos a una tarifa fija conforme lo establece el artículo 55 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, por parte de los Compradores Finales, evitando que éstos últimos paguen la tarifa del 12% sobre el valor neto de venta.

Adicionalmente se pudo constatar que el comprador final era el propietario legal del vehículo objeto de seguimiento.

A continuación se presenta el Papel de Trabajo 3, correspondiente a uno de los Compradores Finales, por medio del cual se identifica con mayor claridad ésta etapa:

PAPEL DE TRABAJO 3
COMPROBACIÓN DE LA POSESIÓN LEGAL DE LOS VEHÍCULOS OBJETO DE SEGUIMIENTO

CONTRIBUYENTE: COMPRADOR 1.
 NIT: 11-1
 PERIODOS IMPOSITIVOS: DEL 1 DE ENERO DE 2002 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003
 CÉDULA: VERIFICACIÓN DE EXTREMOS DE SUBSIDIARIA 1, S. A.

	PT	
	Iniciales	Fecha
Hecho por:		
Revisado por:		

SUBSIDIARIA 1, S. A. (DISTRIBUIDOR)				COMPRADOR 1 (COMPRADOR FINAL)				COMPARACION	
DESCRIPCIÓN			Referencia	DESCRIPCIÓN			Referencia	EXISTE DIFERENCIA ENTRE LOS DATOS COMPARADOS?	OBSERVACIONES
FACTURA	NÚMERO	200	-----	FACTURA	NÚMERO	200	-----	NO	
	FECHA	28/12/2002	-----		FECHA	28/12/2002	-----	NO	
VALOR VEHÍCULO	TOTAL SEGÚN FACTURA	Q109,193.00	-----	VALOR VEHÍCULO	TOTAL SEGÚN FACTURA	Q109,193.00	-----	NO	
	NETO OPERADO EN LIBRO DE VENTAS	Q109,193.00	Folio 101 Libro de Ventas.		NETO OPERADO EN LIBRO DE COMPRAS	Q0.00	No aplica	SI	El Contribuyente Comprador 1, no operó el valor de la factura de compra del Vehículo en su Libro de Compras.
VALOR IVA DEL VEHÍCULO	COBRADO	Q0.00	-----	VALOR IVA DEL VEHÍCULO	PAGADO	Q500.00	-----	SI	El IVA fue pagado por el Contribuyente Comprador 1, directamente en las Cajas Fiscales.
	OPERADO EN LIBRO DE VENTAS	Q0.00	Folio 101 Libro de Ventas.		OPERADO EN LIBRO DE COMPRAS	Q0.00	No aplica	SI	El Contribuyente Comprador 1, no operó el crédito fiscal de la factura de compra del vehículo en su Libro de Compras.
	DECLARADO	Q0.00	-----		DECLARADO	Q0.00	No aplica		
CARACTERÍSTICAS DEL VEHÍCULO	TIPO	Camioneta	Duplicado de factura número 200	CARACTERÍSTICAS DEL VEHÍCULO	TIPO	Camioneta	Tarjeta de circulación y fotocopia del certificado de propiedad.	NO	
	MODELO	2003			MODELO	2003			
	MARCA	X			MARCA	X			
	PLACA	P-123456			PLACA	P-123456			
	MOTOR	CTVS 69			MOTOR	CTVS 69			

Fuente: Duplicado de factura de venta y libro de Ventas y Servicios Prestados proporcionado por el Contribuyente Subsidiaria 1, S. A., original de la factura de compra y libro de Compras y Servicios Recibidos presentados por el Contribuyente Comprador 1, original de la tarjeta de circulación y fotocopia del certificado de propiedad del vehículo.

Procedimiento: Se compararon los datos básicos de la compra-venta del vehículo identificado para comprobar la transacción.

Conclusión: Se comprobó que existió la compra-venta del vehículo identificado, por parte del Contribuyente Subsidiaria 1, S. A., hacia el Contribuyente Comprador 1 y mediante el certificado de propiedad se constató que a este último actualmente le pertenece el vehículo, configurándose como Comprador Final.

5.4 MEDICIÓN DEL EFECTO FISCAL POR LA ELUSIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS.

Derivado de las auditorías efectuadas a la Importadora, a las tres Distribuidoras y a los Compradores Finales, se presenta a continuación el efecto fiscal desfavorable para la Administración Tributaria por la práctica expuesta en los numerales precedentes:

DESCRIPCIÓN	IMPUESTO Q.
Primera Fase (Venta de la Importadora a las Distribuidoras)	
Débito Fiscal cobrado por la Importadora en la venta de 22 vehículos	375,940.34
(-) Crédito fiscal registrado y declarado por las Distribuidoras al momento de la primera compra local.	375,940.34
Efecto Fiscal en la Primera Fase	0.00
Segunda Fase (Venta de las Distribuidoras a los Compradores Finales)	
Crédito fiscal registrado y declarado por las Distribuidoras al momento de la primera compra local.	375,940.34
(-) Pago de la tarifa única de Q.500.00 por cada uno de los 22 Compradores Finales (Q.500.00 X 22 pagos)	11,000.00
Efecto Fiscal en la Segunda Fase	364,940.34

Si se relacionan Q.11,000.00 con Q.375,940.34, se obtiene por resultado que los Q.11,000.00 representan un 2.9% del crédito fiscal aprovechado por las entidades Distribuidoras y Q.364,940.34 dejados de percibir por el Estado por el efecto de la elusión, es decir, el equivalente de 97.1%.

Cabe mencionar que los vehículos objeto de muestreo fueron en un 90% vehículos de 1,600 centímetros cúbicos, de fabricación oriental (Japón y Taiwán) y para 5 pasajeros, por lo que se deduce que en vehículos como camiones, de lujo o buses, por ejemplo, la relación podría ser inferior al 2.9%.

5.5 COMENTARIOS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS Y CONCLUSIONES REPORTADAS POR EL PERSONAL NOMBRADO POR LA SAT AL EFECTUAR LAS REVISIONES FISCALES RELACIONADAS CON EL CASO OBJETO DE ESTUDIO.

A continuación se describen los resultados y conclusiones del informe de la auditoría efectuada a la Importadora (ya modificadas para efectos del presente trabajo de investigación), el cual tiene implícito los resultados y conclusiones de los informes de las verificaciones de extremos efectuadas a las Distribuidoras y a los Compradores Finales, con sus respectivos comentarios:

5.5.1 RESULTADOS OBTENIDOS POR LAS AUDITORÍAS REALIZADAS POR PERSONAL DE LA SAT.

A) Se determinó que las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, correspondientes a los períodos objeto de revisión, fueron presentadas dentro del tiempo que establece la ley.

B) Se efectuaron pruebas globales al débito fiscal, comparando los registros asentados en el libro de Ventas y Servicios Prestados, contra los datos reportados en las Declaraciones y Recibos de Pagos Mensuales del Impuesto al Valor Agregado y, de igual manera, se compararon los registros asentados en el libro mayor contra las referidas declaraciones, obteniéndose resultados satisfactorios.

C) Con la documentación proporcionada por el contribuyente de las ventas de vehículos correspondientes a los períodos sujetos a revisión, se estableció que los clientes más recurrentes son los siguientes:

- ▲ Subsidiaria 1, S. A. NIT 1-1.
- ▲ Subsidiaria 2, S. A. NIT 1-2.
- ▲ Subsidiaria 3, S. A. NIT 1-3.

D) De las ventas de vehículos nuevos a clientes recurrentes, se obtuvo información física de los triplicados de las facturas de ventas, de conformidad a los alcances y a los objetivos establecidos, considerando como muestra 22 vehículos, estableciendo que dichas ventas sí están debidamente registradas en el Libro de Ventas y Servicios Prestados.

E) Sobre la base de los clientes recurrentes se efectuaron verificaciones de extremos a aquellos que reportaron mayor recurrencia, habiéndose obtenido los siguientes resultados:

E.1) Subsidiaria 1, S. A., NIT 1-1

Respecto de los vehículos adquiridos de Matriz, S. A., se determinó una muestra de 9 vehículos a efecto de corroborar la adquisición y posterior destino, comprobándose que Subsidiaria 1, S. A., con NIT 1-1 posee la respectiva factura original de compra, debidamente registrada en el libro de compras y servicios recibidos, habiendo reportado un crédito fiscal del 12%, determinándose su posterior venta como vehículos usados a personas individuales y/o jurídicas, procediendo a realizar verificación de extremos a los siguientes clientes:

E.1.1) Comprador 1 con NIT 11-1

Se determinó que fue el último comprador del vehículo objeto de revisión y que pagó la tarifa fija de Q.500.00.

E.1.2) Comprador 2 con NIT 12-1

Se determinó que fue el último comprador del vehículo objeto de revisión y que pagó la tarifa fija de Q.500.00.

E.2) Subsidiaria 2, S. A., NIT 2-1

Respecto de los vehículos adquiridos de Matriz, S. A., se determinó una muestra de 9 vehículos a efecto de corroborar la adquisición y posterior destino, comprobándose que Subsidiaria 2, S. A., con NIT 2-1 posee la respectiva factura original de compra, debidamente registrada en el libro de compras y servicios recibidos, habiendo reportado un crédito fiscal del 12%, determinándose su posterior venta como vehículos usados a personas individuales y/o jurídicas, procediendo a realizar verificación de extremos a los siguientes clientes:

E.2.1) Comprador 3 con NIT 13-1

Se determinó que fue el último comprador del vehículo objeto de revisión y que pagó la tarifa fija de Q.500.00.

E.2.2) Comprador 4 con NIT 14-1

Se determinó que fue el último comprador del vehículo objeto de revisión y que pagó la tarifa fija de Q.500.00.

E.3) Subsidiaria 3, S. A., NIT 3-1

Respecto de los vehículos adquiridos de Matriz, S. A., se determinó una muestra de 9 vehículos a efecto de corroborar la adquisición y posterior destino, comprobándose que Subsidiaria 3, S. A., con NIT 3-1 posee la respectiva factura original de compra, debidamente registrada en el libro de compras y servicios recibidos, habiendo reportado un crédito fiscal del 12%, determinándose su posterior venta como vehículos usados a personas individuales y/o jurídicas, procediendo a realizar verificación de extremos a los siguientes clientes:

E.3.1) Comprador 5 con NIT 15-1

Se determinó que fue el último comprador del vehículo objeto de revisión y que pagó la tarifa fija de Q.500.00.

E.3.2) Comprador 6 con NIT 16-1

Se determinó que fue el último comprador del vehículo objeto de revisión y que pagó la tarifa fija de Q.500.00.

F) Se determinó que la Importadora y las Distribuidoras son entidades relacionadas, por coincidir en direcciones, personal contable y Representantes Legales.

Entre la compra de los vehículos nuevos por parte de la Distribuidora y la posterior venta como vehículos usados, existe muy poco tiempo de margen, lo cual, a pesar de no ser limitante desde el punto de vista de legislación tributaria, llamó la atención debido a que los vehículos elegidos, a pesar de ser vehículos del año, se venden con la figura de vehículos usados por simples traspasos.

5.5.2 CONCLUSIONES ESTABLECIDAS POR PERSONAL DE LA SAT.

Basados en los alcances, procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, se concluyó con lo siguiente:

A) El contribuyente Matriz, S. A., NIT 1-0, ha cumplido con la presentación formal de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, correspondientes a los períodos impositivos comprendidos entre el 01 de enero de 2002 al 31 de diciembre 2003.

B) Se obtuvo la información y documentación necesaria para que en otra instancia se determine la existencia de indicios de carácter penal por parte Matriz, S. A., NIT 1-0, en cuanto a las ventas realizadas de los vehículos nuevos durante los períodos comprendidos del 01 de enero del 2002 al 31 de diciembre de 2003.

C) Se determinó que el contribuyente Matriz, S. A., realiza ventas de vehículos nuevos y que los vehículos elegidos en la muestra seleccionada se encuentran registrados y declarados en su totalidad.

D) Derivado de las auditorías efectuadas a la Importadora, a las tres entidades Distribuidoras y a los Compradores Finales, se determinó el efecto fiscal desfavorable para la Administración Tributaria por la práctica expuesta en los numerales precedentes (véase numeral 5.4, MEDICION DEL EFECTO FISCAL POR LA ELUSIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS).

5.5.3 COMENTARIO A LOS RESULTADOS OBTENIDOS Y CONCLUSIONES.

A) Después de practicar auditoría a las transacciones de comercialización llevadas a cabo entre Importadora, Distribuidoras y Compradores Finales, se determinó que no se infringieron las leyes tributarias vigentes en los períodos revisados.

B) Derivado de la operatoria realizada conjuntamente entre el contribuyente Matriz, Sociedad Anónima y las Distribuidoras, se comprobó que existe Elusión Fiscal parcial del Impuesto al Valor Agregado por la venta de vehículos automotores nuevos a Compradores Finales que pagan únicamente Q.500.00 que corresponde a la tarifa fija por compra-venta de vehículos automotores usados establecida por el artículo 55 (reformado) del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en lugar del 12% sobre la base

imponible del referido artículo sin reformas, cuyo efecto fiscal cuantificado se puede observar en el numeral 5.4, MEDICIÓN DEL EFECTO FISCAL POR LA ELUSIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS. Este aspecto tiene la atenuante que existe vinculación entre la Importadora y las Distribuidoras.

5.6 INTERPRETACIÓN DE LAS RESPUESTAS DE LA TERCERA SECCIÓN DEL CUESTIONARIO EFECTUADO A DOS PROFESIONALES EXPERTOS Y CON MÉRITOS ACADÉMICOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

En el numeral 4.5 de este trabajo de investigación, se contemplan las respuestas obtenidas de los profesionales entrevistados, así como la interpretación de las mismas, referentes a la Segunda Sección del Cuestionario referido, por lo que en el presente punto se enfocan los mismos conceptos, pero correspondientes a la Tercera Sección de citado documento.

5.6.1 PROFESIONAL QUE LABORA EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

B) TRANSCRIPCIÓN LITERAL DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS DE LA TERCERA SECCIÓN DEL CUESTIONARIO.

LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS.

Actualmente se están dando casos como el que se plantea a continuación, con base al cual se solicita responder a las preguntas siguientes:

Una importadora de vehículos nuevos vende a una persona jurídica relacionada un automóvil nuevo (con una tarifa del 12% en concepto de Impuesto al Valor Agregado) y ésta última vende ese mismo vehículo al día siguiente (con una tarifa de Q.500.00 en concepto de Impuesto al Valor Agregado) a otra persona individual que lo utilizará de manera regular.

11) ¿Existe infracción tributaria de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente?

No.

12) ¿El vehículo de esa transacción deja de ser nuevo en su esencia física estructural?

No.

- 13) ¿Considera que existe equidad y justicia tributaria si se compara el caso planteado contra las compra-venta de vehículos nuevos de agencia que venden directamente a la persona individual a quien le cargan en la factura respectiva el 12% de Impuesto al Valor Agregado?

Considero que no existe equidad, toda vez que la misma ley, da lugar a dos interpretaciones, con efecto tributario distinto.

- 14) ¿Considera que el caso planteado es una forma de Elusión Fiscal en Guatemala?

Si.

- 15) ¿Si el caso planteado se generalizara, que opción propondría para evitar esa práctica?

Reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

B) INTEPRETACIÓN DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS.

Lo más relevante es la ratificación de que existe Elusión Fiscal en el caso concreto expuesto, el cual se relaciona directamente con el desarrollo del presente capítulo, habiendo propuesto como solución a la problemática abordada, la reforma de la ley respectiva, con el propósito de que se evite la falta de equidad y justicia tributaria de éstos casos.

5.6.2 PROFESIONAL LIBERAL EXPERTA EN DEFENSA FISCAL.

A) TRANSCRIPCIÓN LITERAL DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS DE LA TERCERA SECCIÓN DEL CUESTIONARIO.

LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS.

Actualmente se están dando casos como el que se plantea a continuación, con base al cual se solicita responder a las preguntas siguientes:

Una importadora de vehículos nuevos vende a una persona jurídica relacionada un automóvil nuevo (con una tarifa del 12% en concepto de Impuesto al Valor Agregado) y ésta última vende ese mismo vehículo al día siguiente (con una tarifa de Q.500.00 en concepto de Impuesto al Valor Agregado) a otra persona individual que lo utilizará de manera regular.

11) ¿Existe infracción tributaria de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente?

No.

12) ¿El vehículo de esa transacción deja de ser nuevo en su esencia física estructural?

No.

13) ¿Considera que existe equidad y justicia tributaria si se compara el caso planteado contra las compra-venta de vehículos nuevos de agencia que venden directamente a la persona individual a quien le cargan en la factura respectiva el 12% de Impuesto al Valor Agregado?

No.

14) ¿Considera que el caso planteado es una forma de Elusión Fiscal en Guatemala?

Si.

15) ¿Si el caso planteado se generalizara, que opción propondría para evitar esa práctica?

Una modificación a la ley del IVA estableciendo limites en relación al tiempo para que no se utilice la figura con otros propósitos que no son parte del espíritu de la ley.

B) INTEPRETACIÓN DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS.

Nuevamente se ratifica la existencia de Elusión Fiscal en el caso concreto expuesto, el cual se relaciona directamente con el desarrollo del presente capítulo, habiendo propuesto como solución a la problemática abordada la reforma de la ley en el sentido de que se regule el aspecto temporal del uso de los vehículos para evitar el abuso de una figura que no corresponde a la realidad ni a los intereses del Estado.

CONCLUSIONES

De acuerdo con la hipótesis y la sistematización de la misma, así como los objetivos propuestos en el plan de investigación del tema **LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS EN GUATEMALA DURANTE EL PERIODO DE ENERO 2002 A DICIEMBRE DE 2003**, y sobre la base del trabajo de investigación desarrollado, se concluye en lo siguiente:

1. Mediante la interpretación de los resultados derivados de las auditorías tributarias efectuadas por personal de la Superintendencia de Administración Tributaria a la Importadora, las Distribuidoras y a los Compradores Finales, en el caso concreto objeto de estudio, se comprobó la existencia de Elusión Fiscal parcial del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos, confirmándose con ello la hipótesis planteada en la página 2 del presente trabajo de investigación, debido a lo siguiente:
 - 1.1 Se comprobó que la Importadora vende vehículos nuevos a las Distribuidoras al mismo al mismo valor neto de su nacionalización, aplicando la tarifa del 12%, mientras que las Distribuidoras venden los mismos vehículos en el mismo mes calendario o incluso el mismo día a Compradores Finales al mismo valor neto, con la diferencia que éstos últimos pagan la tarifa de Q.500.00 y no la del 12%, lo cual en el caso del análisis de la Distribuidora y su relación con su proveedor y con sus clientes, resulta una variación en el Impuesto al Valor Agregado en la comercialización de Q.145,696.92 en 9 vehículos, determinándose además que el Comprador Final era el legítimo propietario al momento de efectuar las auditorías. Estas circunstancias permiten concluir que existe una Elusión Fiscal debido a que las transacciones tienen la particularidad de revelar la relación entre Distribuidoras y Compradores Finales como una compra-venta de vehículos usados, con toda la documentación legal de soporte (facturas, libros de venta y servicios prestados, libros contables y Certificado de Propiedad de Vehículos), sin embargo los automotores en su estructura física y en sus registros fiscales consta que son carros último modelo. Para sustentar esta afirmación se puede observar el Papel de Trabajo 2, COMPROBACIÓN DE TRANSACCIONES ENTRE IMPORTADORA, DISTRIBUIDORA Y COMPRADOR FINAL, página 44, así como el Papel de Trabajo 3, COMPROBACIÓN DE LA POSESIÓN LEGAL DE LOS VEHÍCULOS OBJETO DE SEGUIMIENTO, página 46.

Adicionalmente las conclusiones de los informes rendidos por el personal de la Superintendencia de Administración Tributaria por las auditorías efectuadas a las Importadoras, a las Distribuidoras y a los Compradores Finales, reportan la ausencia de infracciones a la legislación fiscal vigente, como se dejó evidenciado en las páginas 51 y 52.

Las afirmaciones precedentes se ratifican con las opiniones que en éste sentido proporcionaron los profesionales expertos y con méritos académicos en el ámbito tributario, como se hizo constar en las páginas 52, 53 y 54.

- 1.2 Al medir el efecto impositivo por los 30 expedientes de auditorías objeto de estudio, se obtuvo por resultado una Elusión Fiscal de Q.364,940.34, cantidad que representa un 97% de lo que debió pagar el Comprador Final por la adquisición de un vehículo automotor nuevo. Para sustentar esta afirmación se puede observar lo contenido en el título 5.4 MEDICIÓN DEL EFECTO FISCAL POR LA ELUSIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS, página 47.

Con este numeral se da por cubierto el segundo objetivo específico de la investigación consignado en la página 2, debido a que se cuantificó el efecto fiscal derivado de la Elusión determinada, mediante obtener la diferencia entre lo que debió pagar sin eludir y lo que pagó eludiendo.

- 1.3 Se determinó que la Importadora y las Distribuidoras son entidades relacionadas que conforman un consorcio, al constatar que existen personas en puestos administrativos que pertenecen a ambas entidades, coincidencia y recurrencia en cuanto a domicilios fiscales y Representantes Legales registrados en la Administración Tributaria, lo cual aporta indicios que es el mismo interés financiero de control el que domina a las entidades, con lo cual se evidencia la existencia de un manejo coordinado de las operaciones contables y fiscales cuyo objetivo evitar el pago total del Impuesto al Valor Agregado al 12%, cuando el vehículo automotor es nuevo, propiciando las condiciones para configurar documentalmente la condición del mismo como usado y con ello propiciar el pago de un máximo de Q.500.00 por parte del Comprador Final. Para sustentar esta afirmación se puede observar el Papel de Trabajo 1, PANORAMA DE RELACIÓN ENTRE IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORAS, página 42.

- 1.4 Sobre la base de los análisis efectuados a algunos artículos de la Constitución, Código Tributario, Código Penal, Código Procesal Penal y de la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero, se concluye que la Elusión Fiscal no existe en la normativa vigente, por lo cual no es punible, lo que implica que en determinadas circunstancias el Estado puede, por concepto de impuestos, obtener pagos menores o no tenerlos en forma total, siempre que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria (Contribuyente) tenga la astucia, habilidad, destreza o pericia, de menoscabar o evitar la base imponible o el hecho generador, véase páginas de la 25 a la 36.

Las afirmaciones del párrafo precedente se ratifican con las opiniones que en éste sentido proporcionaron los profesionales expertos y con méritos académicos en el ámbito tributario, las cuales se encuentran consignadas en las páginas comprendidas de la 36 a la 39.

Con ésta primera conclusión se satisfizo el objetivo general consignado en la página 2 en el sentido de que se determinó la existencia de Elusión Fiscal en el caso concreto de algunos importadores de vehículos nuevos que documentalmente los transforman en usados, mediante la utilización de un consorcio, a efecto de que los adquirientes paguen menos Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta.

2. Con base al marco teórico, la legislación nacional y extranjera de referencia (páginas comprendidas de la 6 a la 16), se considera que la definición de Elusión Fiscal derivada del presente estudio es la siguiente: Es el comportamiento del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, que consiste en evitar o disminuir el pago de un tributo mediante la interpretación inadecuada de la legislación fiscal o mediante el abuso de figuras legales que muestran una situación o contrato distinto al hecho real que se conlleva oculto, circunstancias que no son sancionables por no constituir un incumplimiento a la legislación tributaria vigente.

Por la naturaleza intrínseca de la definición indicada en el párrafo precedente y derivado de las interpretaciones efectuadas a algunos artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala, del Código Tributario, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Penal, de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, así como del Código Procesal Penal, consignadas entre las páginas comprendidas de la 25 a la 36,

se concluye que la causa de la práctica de la Elusión Fiscal es la carencia o inadecuada legislación fiscal, que para efectos del presente informe se circunscribe a la inadecuada legislación fiscal en el caso de la Elusión Fiscal parcial del Impuesto al Valor Agregado en la compra-venta de vehículos nuevos durante el periodo de enero 2002 a diciembre 2003, circunstancia que puede subsanarse por medio de una reforma al Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Las afirmaciones precedentes se ratifican con las opiniones que en éste sentido proporcionaron los profesionales expertos y con méritos académicos en el ámbito tributario, las cuales se encuentran consignadas en la páginas comprendidas de la 36, 37, 38 y 39.

Con este numeral se da por cubierto el primer objetivo específico de la investigación, el cual se encuentra consignado en la página 2.

RECOMENDACIONES

A continuación se presentan las recomendaciones derivadas del trabajo de investigación, las cuales guardan relación con las conclusiones obtenidas en la misma.

1. Se recomienda que la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la iniciativa que ley que posee el Ministerio de Finanzas Públicas, efectúe una reforma al artículo 55 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes al momento de haber elaborado el presente informe, con el propósito de que se modifiquen las tarifas del referido impuesto para la comercialización de vehículos automotores usados, a efecto de que desincentive la práctica de la Elusión Fiscal parcial que están llevando a cabo algunos consorcios que se dedican a la importación de vehículos automotores nuevos.

La reforma tendría que llevar implícito la búsqueda de la equidad y justicia tributaria mediante un escalonamiento de tarifas, considerando un impuesto más elevado para los modelos del mismo año; sin embargo, debe mantener la practicidad de aplicar tarifas fijas, de manera que se evite caer en la Elusión Fiscal mediante mandatos, que era el espíritu de la reforma contenida en el Decreto Número 39-99 del Congreso de la República de Guatemala, por medio del cual se modificó el sistema de listados anuales que contenían el valor neto base mediante publicación de Acuerdos Gubernativos.

2. Como un aporte del presente estudio se presenta en el Anexo No. 3 un proyecto de ley que puede ser el instrumento mediante el cual se evite la Elusión Fiscal parcial del Impuesto al Valor Agregado analizada, el cual se complementa con un proyecto de Acuerdo Gubernativo que se presenta en el Anexo No. 4, cuyo propósito sería reformar el Reglamento de Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ambos proyectos se sustentan sobre la base de los criterios planteados por el sujeto de investigación en el Anexo No. 5.

BIBLIOGRAFÍA

La bibliografía se clasificó por tipo de material consultado y seguidamente por orden alfabético, mientras que las referencias bibliográficas se realizaron sobre la base del Sistema Lancaster, el cual consiste en consignar dos números posterior a cada cita textual, por medio de los cuales se indica el número que le corresponde al material consultado conforme al ordenamiento definido en la bibliografía, mientras que el segundo identifica el número de la página donde se ubica específicamente el texto aludido.

TEXTOS

1. De Souza Cardoso, Paulo Ricardo. **LA LEGITIMIZACIÓN SOCIAL Y POLÍTICA DEL COMBATE A LA EVASIÓN TRIBUTARIA.** Centro Interamericano de Administración Tributaria – CIAT, 35ª Asamblea General. Edición única. Santiago de Chile, Chile, 5 de abril de 2001.
2. Giuliani Fonrouge, Carlos M. **DERECHO FINANCIERO.** Editorial De Palma. 2da. Edición. Buenos Aires, Argentina, 1970.
3. Morgan Sanabria, Rolando. **MATERIAL DE APOYO PARA EL CURSO PLANEACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA.** Impreso en el Departamento de Reproducción de Materiales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Edición única. Guatemala, 1994.
4. Ortiz Rosales, Rolando Eliseo, **EL PLAN DE INVESTIGACIÓN (GUÍA METODOLÓGICA).** Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas. Edición única. Guatemala, 2002.
5. Villegas, Héctor B. **CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.** Editorial De Palma. 5ta. Edición. Buenos Aires, Argentina, 1994.

LEGISLACIÓN

6. Asamblea Nacional Constituyente. **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.** Guatemala, 31 de mayo de 1995.
7. Congreso de la República de Guatemala. **DECRETO NÚMERO 17-73, CÓDIGO PENAL Y SUS REFORMAS.** Guatemala, 2005.

8. Congreso de la República de Guatemala. **DECRETO NÚMERO 58-90, LEY CONTRA LA DEFRAUDACIÓN Y EL CONTRABANDO ADUANERO Y SUS REFORMAS.** Guatemala, 2005.
9. Congreso de la República de Guatemala. **DECRETO NÚMERO 6-91, CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS.** Guatemala, 2005.
10. Congreso de la República de Guatemala. **DECRETO NÚMERO 27-92, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SUS REFORMAS.** Guatemala, 1998.
11. Congreso de la República de Guatemala. **DECRETO NÚMERO 39-99, REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.** Guatemala, 1999.
12. Junta de Gobierno Chilena. **DECRETO LEY 830, CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS.** Chile, 14 de mayo de 2004.
13. República de Venezuela. **DECRETO No. 206, REGLAMENTO GENERAL DEL DECRETO CON FUERZA Y RANGO DE LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SUS REFORMAS.** Venezuela, 25 de noviembre de 2004.
14. República de Venezuela, República Checa. **CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA Y LA REPÚBLICA CHECA CON EL OBJETO DE EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL PATRIMONIO.** Venezuela, 1 de enero de 1998.

CONSULTAS ELECTRÓNICAS

15. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. "Buscador". <http://www.ciat.org/es/index.asp>, julio 2005.
16. Real Academia Española. "Diccionario de la Real Academia Española". <http://www.rae.es>, 29 de abril de 2005.

ARTICULO PERIODÍSTICO

17. Monterroso, Gladys. **ELUSIÓN FISCAL, UN NUEVO FENÓMENO.** Red Económica (Revista quincenal), Prensa Libre. Guatemala, 16 de junio de 2004.

ANEXO No. 1

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

Cuestionario para el desarrollo del informe de tesis titulado
LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS DURANTE EL PERIODO DE ENERO 2002 A
DICIEMBRE 2003

PRIMERA SECCIÓN

INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA EL GRADO ACADÉMICO Y EXPERIENCIA EN EL
CAMPO TRIBUTARIO DE LA PERSONA ENTREVISTADA

- 1) Nombre Completo: Salvador Giovanni Garrido Valdez
- 2) Denominación de su puesto: Jefe Departamento de Fiscalización, Coordinación Regional Central, Superintendencia de Administración Tributaria.
- 3) Años de experiencia en el campo tributario: 7.
- 4) Grados académicos universitarios: Contador Público y Auditor, Universidad de San Carlos de Guatemala; Maestría en Administración Tributaria, Universidad Galileo, Guatemala.
- 5) Años de docencia universitaria: 10.

SEGUNDA SECCIÓN

CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL

- 6) ¿Cómo define la Elusión Fiscal?
Es una forma empleada por un contribuyente para determinar y pagar impuestos, utilizando ciertas lagunas que existen en la ley, o bien situaciones que no expresa claramente con el propósito de no pagar o pagar menos impuesto.
- 7) ¿Existe la Elusión Fiscal en Guatemala?
Sí, tenemos algunas leyes que han sido declaradas inconstitucionales, por falta de certeza jurídica en la determinación y pago de impuestos.
- 8) ¿Mencione un caso clásico de Elusión Fiscal en Guatemala?

Tengo conocimiento de la venta de autos nuevos, los cuales por un endoso luego se venden como vehículos usados, sin afectar la tarifa del 12%, únicamente el IVA del traspaso.

- 9) ¿Cuáles son las causas que propician la Elusión Fiscal en Guatemala?
En Guatemala, por su propia naturaleza, los impuestos los obtiene el Estado mediante el uso de la coerción, por lo tanto su pago no es un acto voluntario. Por esta razón el Contribuyente busca la forma de pagar la menor cantidad de impuestos. Además de los actos de corrupción gubernamental que se han registrado en la historia de Guatemala, nadie quiere pagar un impuesto que sabe corre riesgo de no llegar a satisfacer el bien común.
- 10) ¿Cómo considera que se pueda minimizar la Elusión Fiscal en Guatemala?
Promoviendo un reordenamiento jurídico tributario, que sea integrado y consistente, proponiendo la integración de un Congreso de la República con integrantes con un mayor nivel de estudios, ideal profesionales, ya que en cada revisión se pierden aspectos importantes que formaron parte del espíritu de la propuesta de ley.

TERCERA SECCIÓN

LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS.

Actualmente se están dando casos como el que se plantea a continuación, con base al cual se solicita responder a las preguntas siguientes:

Una importadora de vehículos nuevos vende a una persona jurídica relacionada un automóvil nuevo (con una tarifa del 12% en concepto de Impuesto al Valor Agregado) y ésta última vende ese mismo vehículo al día siguiente (con una tarifa de Q.500.00 en concepto de Impuesto al Valor Agregado) a otra persona individual que lo utilizará de manera regular.

- 11) ¿Existe infracción tributaria de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente?
No.
- 12) ¿El vehículo de esa transacción deja de ser nuevo en su esencia física estructural?
No.

- 13) ¿Considera que existe equidad y justicia tributaria si se compara el caso planteado contra las compra-venta de vehículos nuevos de agencia que venden directamente a la persona individual a quien le cargan en la factura respectiva el 12% de Impuesto al Valor Agregado?

Considero que no existe equidad, toda vez que la misma ley, da lugar a dos interpretaciones, con efecto tributario distinto.

- 14) ¿Considera que el caso planteado es una forma de Elusión Fiscal en Guatemala?

Si.

- 15) ¿Si el caso planteado se generalizara, que opción propondría para evitar esa práctica?

Reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

ANEXO No. 2

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

Cuestionario para el desarrollo del informe de tesis titulado
LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS DURANTE EL PERIODO DE ENERO 2002 A
DICIEMBRE 2003

PRIMERA SECCIÓN

INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA EL GRADO ACADÉMICO Y EXPERIENCIA EN EL
CAMPO TRIBUTARIO DE LA PERSONA ENTREVISTADA

- 1) Nombre Completo: Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales
- 2) Denominación de su Profesión Liberal: Abogada y Notaria
- 3) Años de experiencia en el campo tributario: 25.
- 4) Grados académicos universitarios: Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala; Magíster en Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 5) Años de docencia universitaria: 5.

SEGUNDA SECCIÓN

CAUSAS LEGALES QUE PROPICIAN LA ELUSIÓN FISCAL

- 6) ¿Cómo define la Elusión Fiscal?
Como el procedimiento utilizado por los contribuyentes para dejar de pagar los tributos utilizando los medios legales de que disponen, por lo tanto no existe infracción ni delito en su accionar.
- 7) ¿Existe la Elusión Fiscal en Guatemala?
Si existe.
- 8) ¿Mencione un caso clásico de Elusión Fiscal en Guatemala?
El procedimiento de aportación de bienes a las sociedades mercantiles.
- 9) ¿Cuáles son las causas que propician la Elusión Fiscal en Guatemala?
La redacción de las leyes, y la falta de cultura tributaria.

- 10) ¿Cómo considera que se pueda minimizar la Elusión Fiscal en Guatemala?

Con el fomento a la cultura tributaria en dos sentidos: Mejorando la fiscalización de la Administración Tributaria hacia los contribuyentes, y por otro lado con la calidad y eficacia del gasto, tanto de la SAT como del Estado en general.

TERCERA SECCIÓN

LA ELUSIÓN FISCAL PARCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS NUEVOS.

Actualmente se están dando casos como el que se plantea a continuación, con base al cual se solicita responder a las preguntas siguientes:

Una importadora de vehículos nuevos vende a una persona jurídica relacionada un automóvil nuevo (con una tarifa del 12% en concepto de Impuesto al Valor Agregado) y ésta última vende ese mismo vehículo al día siguiente (con una tarifa de Q.500.00 en concepto de Impuesto al Valor Agregado) a otra persona individual que lo utilizará de manera regular.

- 11) ¿Existe infracción tributaria de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente?

No.

- 12) ¿El vehículo de esa transacción deja de ser nuevo en su esencia física estructural?

No.

- 13) ¿Considera que existe equidad y justicia tributaria si se compara el caso planteado contra las compra-venta de vehículos nuevos de agencia que venden directamente a la persona individual a quien le cargan en la factura respectiva el 12% de Impuesto al Valor Agregado?

No.

- 14) ¿Considera que el caso planteado es una forma de Elusión Fiscal en Guatemala?

Si.

- 15) ¿Si el caso planteado se generalizara, que opción propondría para evitar esa práctica?

Una modificación a la ley del IVA estableciendo limites en relación al tiempo para que no se utilice la figura con otros propósitos que no son parte del espíritu de la ley.

ANEXO No. 3

DECRETO NÚMERO ____-2006
EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA,

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

CONSIDERANDO:

Que se ha incrementado la Elusión Fiscal por parte de algunos contribuyentes que utilizando formas legales inadecuadas pagan menos Impuesto al Valor Agregado respecto a lo que deberían de pagar, lo cual merma los ingresos del fisco en detrimento de los beneficios que debe recibir la población.

CONSIDERANDO:

Que se debe mantener la practicidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en la comercialización de vehículos automotores usados mediante el pago de tarifas fijas y para dar continuidad a la modalidad de los Certificados de Propiedad de Vehículos.

POR TANTO,

En ejercicio de las atribuciones que le confiere al artículo 171, inciso a) y c) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

La siguiente:

**REFORMA A LAS TARIFAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
 COMERCIALIZACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES USADOS.**

ARTÍCULO 1. Se adiciona al Artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, las definiciones siguientes:

9) **Vehículos automotores nuevos:** Todos aquellos vehículos automotores importados por cualquier persona individual o jurídica y carezcan de su primer registro fiscal.

10) **Vehículos automotores usados:** Todos aquellos vehículos automotores que importados por cualquier persona individual o jurídica y que tengan por lo menos su primer registro fiscal.

ARTÍCULO 2. Se reforma el Artículo 55 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, el cual queda así:

ARTICULO 55. Tarifas. En los casos de enajenación de bienes inmuebles, de vehículos automotores terrestres nuevos y de toda clase de vehículos marítimos y aéreos, la tarifa del impuesto será la establecida en el Artículo 10 de esta ley.

En los casos de venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres usados, a excepción de motocicletas, el impuesto se aplicará conforme al modelo anual y los años de uso del vehículo, según la escala de tarifas específicas fijas definidas en el Reglamento de la presente Ley.

La Superintendencia de Administración Tributaria debe emitir un estudio mediante el cual se evalúen las tarifas fijas vigentes en el Reglamento de la presente Ley, mediante el cual se analice el comportamiento de los precios vigentes en mercado nacional automotriz, categorías y el tamaño del motor que se encuentren definidos en él, a efecto de que haga la propuesta de cambios que estime pertinentes, por los canales respectivos.

Los referidos estudios deben ser periódicos, en plazos no mayores de 2 años contados a partir del 1 de enero del año 2007.

En los casos de venta, permuta o donación entre vivos de motocicletas, el impuesto se aplicará conforme al modelo anual y los años de uso del vehículo y a la siguiente escala de tarifas específicas fijas:

Modelo Anual y Años de Uso	Tarifa Fija
Del modelo del año, hasta el tercer año de uso	Q.200.00
Del cuarto al séptimo año de uso	Q.100.00
Del octavo y más años de uso	Q. 50.00

Para aplicar la tarifa específica fija, se entenderá por enajenación o venta de vehículos automotores terrestres usados, la que se produce posteriormente a la inscripción del primer propietario en el Registro Fiscal de Vehículos, con el objeto de que la primera negociación continúe afecta a la tarifa establecida en el Artículo 10 de esta ley, y para que el importador o distribuidor registrado en dichas actividades recupere vía crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado que pagó en el acto de la importación.

ARTICULO 3. Vigencia. El presente decreto entrará en vigencia a los ocho días siguientes de su publicación en diario oficial.

ANEXO No. 4

ACUERDO NÚMERO ____-2006
EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA,

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 1 del Decreto Número ____-2006, emitido por el Congreso de la República de Guatemala y sancionado con fecha ____ de _____ de 2006, se han introducido reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las cuales necesitan sustentación en el Reglamento de la referida Ley.

POR TANTO,

En ejercicio de las funciones que le confiere al artículo 183, inciso e), de la Constitución Política de la República de Guatemala y con fundamento en las disposiciones legales citadas en el considerando,

ACUERDA:

La siguiente:

REFORMA AL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ARTÍCULO 1. Se adiciona al TITULO III, lo siguiente:

“CAPÍTULO VIII

DE LAS TARIFAS FIJAS DEL IMPUESTO PARA LA COMPRA-VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES USADOS.

ARTÍCULO 47. Las tarifas fijas en la compra-venta de vehículos automotores usados se rigen en función a los siguientes conceptos y definiciones:

CILINDRAJE DEL MOTOR

Es tamaño del motor definido en centímetros cúbicos, conforme lo especificado en la tarjeta de circulación perteneciente a cada vehículo automotor.

PARÁMETROS DE CATEGORÍAS

Para definir las tarifas fijas de Impuesto al Valor Agregado que se deben de pagar en la compra-venta de vehículos automotores usados, se consideraron 2 categorías:

CATEGORÍA A

Califican en ésta categoría las marcas fabricantes de vehículos que no son de lujo.

Pertenecen a ésta categoría: Toyota, Isuzu, Hyundai, Nissan, Mazda, Mitsubishi, Volkswagen, Fiat, Chevrolet, Suzuki, Hino, Renault, Kia, Ford, Astrovan y otros no especificados en esta categoría ni en la categoría B.

CATEGORÍA B

Califican en ésta categoría las marcas fabricantes de vehículos de lujo.

Pertenecen a ésta categoría: Volvo, Mercedes Benz, Camaro, BMW, Land Rover, Rover, Lexus, Jaguar, Porsche, Cadillac, Honda, Lincoln, Plymouth y Audi.

ARTÍCULO 48 Las tarifas fijas que rigen la compra-venta de vehículos usados son las siguientes:

MOTORES DE HASTA 1,300 CENTÍMETROS CÚBICOS

Modelo Anual y Años de Uso	Tarifa Fija
Categoría A	
Del modelo del año o del año inmediato siguiente	Q. 8,400.00
Del segundo año de uso	Q. 6,720.00
Del tercer año de uso	Q. 5,040.00
Del cuarto año de uso en adelante	Q. 100.00

MOTORES DE HASTA 1,300 CENTÍMETROS CÚBICOS

Modelo Anual y Años de Uso	Tarifa Fija
Categoría B	
Del modelo del año o del año inmediato siguiente	Q.16,800.00
Del segundo año de uso	Q.13,440.00
Del tercer año de uso	Q.10,080.00
Del cuarto año de uso en adelante	Q. 200.00

MOTORES DE 1,301 HASTA 2,500 CENTÍMETROS CÚBICOS

Modelo Anual y Años de Uso	Tarifa Fija
Categoría A	
Del modelo del año o del año inmediato siguiente	Q.13,200.00
Del segundo año de uso	Q.10,560.00
Del tercer año de uso	Q. 7,920.00
Del cuarto año de uso en adelante	Q. 300.00

MOTORES DE 1,301 HASTA 2,500 CENTÍMETROS CÚBICOS**Modelo Anual y Años de Uso****Tarifa Fija****Categoría B**

Del modelo del año o del año inmediato siguiente	Q.26,400.00
Del segundo año de uso	Q.21,120.00
Del tercer año de uso	Q.15,840.00
Del cuarto año de uso en adelante	Q. 600.00

MOTORES DE 2,501 CENTÍMETROS CÚBICOS EN ADELANTE**Modelo Anual y Años de Uso****Tarifa Fija****Categoría A**

Del modelo del año o del año inmediato siguiente	Q.30,000.00
Del segundo año de uso	Q.24,000.00
Del tercer año de uso	Q.18,000.00
Del cuarto año de uso en adelante	Q. 500.00

MOTORES DE 2,501 CENTÍMETROS CÚBICOS EN ADELANTE**Modelo Anual y Años de Uso****Tarifa Fija****Categoría B**

Del modelo del año o del año inmediato siguiente	Q.60,000.00
Del segundo año de uso	Q.48,000.00
Del tercer año de uso	Q.36,000.00
Del cuarto año de uso en adelante	Q. 1,000.00

ANEXO No. 5

Criterios de Asignación de Tarifas Fijas por Venta de Vehículos Automotores Terrestres Usados, Propuesta de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Cilindraje del Motor

Es tamaño del motor definido en centímetros cúbicos, conforme lo especificado en la tarjeta de circulación perteneciente a cada vehículo automotor.

Parámetros de categorías

Para definir las tarifas fijas de Impuesto al Valor Agregado que se deben de pagar en la compra-venta de vehículos automotores usados, se consideró 2 categorías:

Categoría A

Califican en ésta categoría las marcas fabricantes de vehículos que no son de lujo.

Pertencen a ésta categoría: Toyota, Isuzu, Hyundai, Nissan, Mazda, Mitsubishi, Volkswagen, Fiat, Chevrolet, Suzuki, Hino, Renault, Kia, Ford, Astrovan y otros no especificados en esta categoría ni en la categoría B.

Categoría B

Califican en ésta categoría las marcas fabricantes de vehículos de lujo.

Pertencen a ésta categoría: Volvo, Mercedes Benz, Camaro, BMW, Land Rover, Rover, Lexus, Jaguar, Porsche, Cadillac, Honda, Lincoln, Plymouth y Audi.

Evaluación de las tarifas fijas

La Superintendencia de Administración Tributaria debe evaluar los criterios planteados en un plazo de 2 años para evaluar el comportamiento de los precios, categorías y si el tamaño del motor en centímetros cúbicos que se utilizan en la presente propuesta son los adecuados en el mercado automotriz, a efecto de que haga la propuesta de cambios que estime pertinentes.

DETERMINACIÓN DE TARIFAS FIJAS

(cifras expresadas en Quetzales)

1) Motores de hasta 1,300 Centímetros Cúbicos

A) Valor neto Promedio del Mercado 70,000.00

Este valor está compuesto por el precio del mercado ofrecido por los importadores de vehículos nuevos, habiendo eliminado el Impuesto al Valor Agregado a la tarifa del 12%.

B) Depreciación Anual 20% (Valor Neto Promedio del Mercado X 20%)

Año 1	Año 2	Año 3
14,000.00	14,000.00	14,000.00

C) Depreciación Acumulada al inicio de cada año de referencia.

Año 1	Año 2	Año 3
0.00	14,000.00	28,000.00

D) Valor Neto Promedio del Mercado menos Depreciación Acumulada

Año 1	Año 2	Año 3
70,000.00	56,000.00	42,000.00

E) Tarifa Fija

Categoría A:

Proyección de tarifa conforme el Valor Neto definido en literal precedente X 12% (D X 12%)

Año 1	Año 2	Año 3
8,400.00	6,720.00	5,040.00

Categoría B:

Proyección de tarifa definida para Categoría A X 2

Año 1	Año 2	Año 3
16,800.00	13,440.00	10,080.00

F) Tarifa Fija Posterior al Tercer año de Uso

Categoría A:

Tarifa fija

Del Año 4 en Adelante
100.00

Categoría B:

Tarifa fija Categoría A X 2

Del Año 4 en Adelante
200.00

2) Motores de 1,301 a 2,500 Centímetros Cúbicos

A) Valor neto Promedio del Mercado 110,000.00

Este valor está compuesto por el precio del mercado ofrecido por los importadores de vehículos nuevos, habiendo eliminado el Impuesto al Valor Agregado a la tarifa del 12%.

B) Depreciación Anual 20% (Valor Neto Promedio del Mercado X 20%)

Año 1	Año 2	Año 3
22,000.00	22,000.00	22,000.00

C) Depreciación Acumulada al inicio de cada año de referencia.

Año 1	Año 2	Año 3
0.00	22,000.00	44,000.00

D) Valor Neto Promedio del Mercado menos Depreciación Acumulada

Año 1	Año 2	Año 3
110,000.00	88,000.00	66,000.00

E) Tarifa Fija

Categoría A:

Proyección de tarifa conforme el Valor Neto definido en literal precedente X 12% (D X 12%)

Año 1	Año 2	Año 3
13,200.00	10,560.00	7,920.00

Categoría B:

Proyección de tarifa definida para Categoría A X 2

Año 1	Año 2	Año 3
26,400.00	21,120.00	15,840.00

F) Tarifa Fija Posterior al Tercer año de Uso

Categoría A:

Tarifa fija

Del Año 4 en Adelante
300.00

Categoría B:

Tarifa fija Categoría A X 2

Del Año 4 en Adelante
600.00

3) Motores de 2,501 Centímetros Cúbicos en adelante

A) Valor neto Promedio del Mercado 250,000.00

Este valor está compuesto por el precio del mercado ofrecido por los importadores de vehículos nuevos, habiendo eliminado el Impuesto al Valor Agregado a la tarifa del 12%.

B) Depreciación Anual 20% (Valor Neto Promedio del Mercado X 20%)

Año 1	Año 2	Año 3
50,000.00	50,000.00	50,000.00

C) Depreciación Acumulada al inicio de cada año de referencia.

Año 1	Año 2	Año 3
0.00	50,000.00	100,000.00

D) Valor Neto Promedio del Mercado menos Depreciación Acumulada

Año 1	Año 2	Año 3
250,000.00	200,000.00	150,000.00

E) Tarifa Fija

Categoría A:

Proyección de tarifa conforme el Valor Neto definido en literal precedente X 12% (D X 12%)

Año 1	Año 2	Año 3
30,000.00	24,000.00	18,000.00

Categoría B:

Proyección de tarifa definida para Categoría A X 2

Año 1	Año 2	Año 3
60,000.00	48,000.00	36,000.00

F) Tarifa Fija Posterior al Tercer año de Uso

Categoría A:

Tarifa fija

Del Año 4 en Adelante
500.00

Categoría B:

Tarifa fija Categoría A X 2

Del Año 4 en Adelante
1,000.00