

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

**INCIDENCIA DE LOS INGRESOS EXENTOS EN EL I.S.R. EN EL RÉGIMEN OPTATIVO  
DE ENTIDADES QUE OPERAN EN ZONAS FRANCAS**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestría en Ciencias, con base en el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, en el punto séptimo inciso 7.2 del acta 5-2005 de la sesión celebrada el veintidós de febrero de 2005, actualizado y aprobado por Junta Directiva en el numeral 6.1 punto SEXTO del acta 15-2009 de la sesión celebrada 14 de julio de 2009.

**Asesor de Tesis  
MSc. JOSÉ ANTONIO DIÉGUEZ RUANO**

**Autor:  
LIC. PABLO RAMÓN AJTUN PÉREZ**

**GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2014.**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**  
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA**

Decano: Lic. José Rolando Secaida Morales  
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales  
Vocal I: Lic. Luis Antonio Suarez Roldán  
Vocal II: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez  
Vocal III: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso  
Vocal IV: P.C. Oliver Augusto Carrera Leal  
Vocal V: P.C. Walter Obdulio Chiguichón Boror

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

Presidente: MSc. Pedro Vinicio Ortíz  
Secretario: MSc. Jorge Alberto Tello Cano  
Vocal I: MSc. Edeliberio Cifuentes Medina




## ACTA No. 01-2014


En la Sala de Reuniones de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala del Edificio S-11, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **17 de febrero** de 2014, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **Pablo Ramón Ajtun Pérez**, carné No. **100018766**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"INCIDENCIA DE LOS INGRESOS EXENTOS EN EL I.S.R. EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE ENTIDADES QUE OPERAN EN ZONAS FRANCAS"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **76** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 15 días hábiles siguientes.

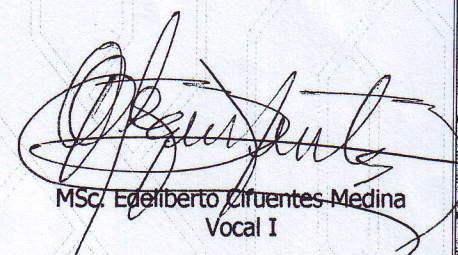
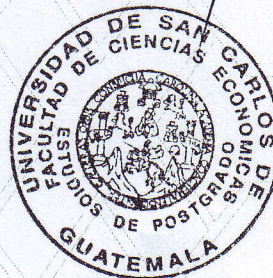
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los diecisiete días del mes de febrero del año dos mil catorce.



MSc. Pedro Vinicio Ortiz  
Presidente



MSc. Jorge Alberto Tello Cano  
Secretario



MSc. Edelberto Ciruentes Medina  
Vocal I



Lic. Pablo Ramón Ajtun Pérez  
Postulante



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

**ADENDUM**

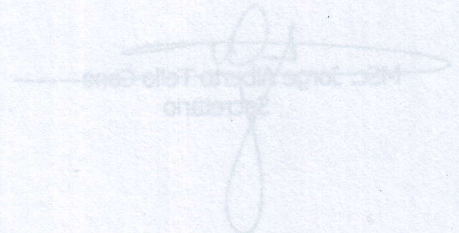
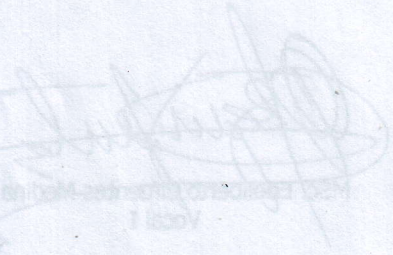
ACTA No. 01-2014

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Pablo Ramón Ajtun Pérez, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 22 de marzo de 2014

(f)

MSc. Pedro Vinicio Ortiz  
Presidente





**FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS**

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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.  
GUATEMALA, DIECINUEVE DE JUNIO DE DOS MIL CATORCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.2 del Acta 10-2014 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 4 de junio de 2014, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 01-2014 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 17 de febrero de 2014 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria, denominado: "INCIDENCIA DE LOS INGRESOS EXENTOS EN EL I.S.R. EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE ENTIDADES QUE OPERAN EN ZONAS FRANCAS", que para su graduación profesional presentó el Licenciado PABLO RAMÓN AJTUN PÉREZ, autorizándose su impresión.

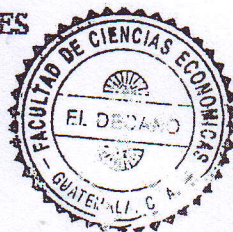
Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



LIC. JOSE ROYANBO SECADA MORALES  
DECANO



Smp.

*Ingrud*

## **DEDICATORIA**

<b>DIOS</b>	Por haberme permitido culminar otro objetivo en mi vida.
<b>VIRGEN MARIA</b>	Dios te salve, Reina y Madre de misericordia, vida, dulzura y esperanza nuestra.
<b>ABUELITOS</b>	Por sus sabios consejos (Q. P.D.).
<b>PADRES</b>	Ramón Ajtun Herrera, Fermina Pérez Champet, Elvia Castillo, Gracias por darme todo su amor y ayuda en la realización de mis logros alcanzados.
<b>HIJO</b>	José Pablo Ajtun Pérez, con todo mi amor y cariño.
<b>HERMANOS Y FAMILIA</b>	Por su ayuda incondicional. José, Elsa, Delia, Marvin, Ery y Maura.
<b>TIOS Y FAMILIA</b>	Por sus exhortaciones para seguir adelante.
<b>ASESOR DE TESIS</b>	Por su valiosa y generosa ayuda en la realización de este trabajo.
<b>AMIGOS</b>	Licenciatura de Contador Público y Auditor, Maestría en Consultoría Tributaria, amigos del trabajo, amigos de la infancia de Moyuta-Jutiapa y San Bartolo Aguas Calientes-Totonicapán.
<b>A LA USAC</b>	Por los conocimientos adquiridos en la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas.

## CONTENIDO

<b>RESUMEN.....</b>	<b>i</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>iii</b>
<b>CAPITULO I</b>	
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>1</b>
1.1 Antecedentes.....	1
1.2 Justificación.....	8
1.3 Objetivos de la Investigación.....	10
1.3.1 Objetivos Generales.....	10
1.3.2 Objetivos Específicos.....	10
<b>CAPITULO II</b>	
<b>MARCO TEORICO.....</b>	<b>11</b>
2.1 Poder Tributario.....	11
2.1.1 Exenciones Tributarias.....	13
2.1.2 Exenciones Subjetivas.....	15
2.1.3 Exenciones Objetivas.....	15
2.1.4 Exenciones, no sujeción, inmunidad.....	16
2.1.5 Principios Constitucionales.....	17
2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	29
2.2.1 Sistema Cedular.....	30
2.2.2 Régimen General.....	32
2.2.3 Régimen Optativo.....	33
2.2.4 Costos y Gastos Deducibles.....	35
2.2.5 Costos y Gastos No Deducibles.....	37
<b>CAPITULO III</b>	
<b>MARCO METODOLÓGICO.....</b>	<b>41</b>
3.1 Hipótesis.....	41
3.2 Método de Investigación.....	41
3.3 Unidad de Análisis.....	41
3.4 Técnicas de Investigación.....	41
3.4.1 Recolección de Datos.....	41
<b>CAPITULO IV</b>	
<b>INCIDENCIA DE LOS INGRESOS EXENTOS, EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO.....</b>	<b>43</b>
4.4.1 Decreto Número 65-89 Ley de Zonas Francas.....	43
4.4.2 Estados Financieros de un Usuario Industrial y Comercial de Zonas Francas.....	49
4.4.3 Formulación de ajuste por parte de la Administración Tributaria.....	53
4.4.4 Defensa del Contribuyente.....	77

## **CAPITULO V**

<b>ANÁLISIS DE RESULTADOS .....</b>	<b>94</b>
CONCLUSIONES .....	102
RECOMENDACIONES .....	103
BIBLIOGRAFÍA .....	104

## **APÉNDICES**

PROCESO ADMINISTRATIVO .....	108
GASTO TRIBUTARIO.....	112



## RESUMEN EJECUTIVO

El Sistema Tributario tiene por objetivo recaudar los recursos necesarios para contribuir al financiamiento del gasto público. Este objetivo es conocido como el de suficiencia del Sistema Tributario. Si bien es cierto, los impuestos no son la única fuente de financiamiento fiscal, pero es la fuente principal en el presupuesto nacional de los gobiernos; los impuestos son una señal importante respecto al compromiso y la eficacia con que el Estado puede ejecutar sus funciones, y en alguna medida también pueden llegar a condicionar el acceso a otras fuentes de gobierno.

Como política de promoción de inversiones, los países latinoamericanos han utilizado preferentemente exenciones tributarias. Las exenciones que dan varias leyes tributarias tienen como fin fomentar el desarrollo de actividades que brindan beneficio social, pero estas exenciones no siempre cumplen su fin, puesto que son utilizadas para la evasión del pago del impuesto, afectando la recaudación y en consecuencia los ingresos públicos necesarios para invertirlos en programas sociales y para el sostenimiento de la estructura del gobierno.

La tributación en cada país se realiza por medio de diferentes tipos de impuestos, dentro de ellos está el Impuesto Sobre la Renta. Este impuesto recae en “la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”<sup>1</sup>, quedan afecta a tal impuesto las rentas y ganancias que se obtengan dentro del territorio nacional.

Los objetivos que se persiguen al realizar la investigación son conocer diferentes aspectos que afectan a los contribuyentes e inciden en la recaudación de los ingresos tributarios del Estado y que se citan a continuación:

---

<sup>1</sup> Decreto Número 26-92. Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 1. 1992.

Las exenciones normadas por el legislador dispone eximir total o parcialmente el pago del impuesto y tiene como fin primordial el fomento a la inversión, creación de empleos y particularmente incentivar el apareamiento y desarrollo de algunas actividades específicas consideradas de interés. En esa línea, la legislación guatemalteca contempla desde hace varios años, tratamientos tributarios preferenciales a algunas actividades productivas.

El presente estudio es de carácter descriptivo y se pretende conocer los efectos que tiene los ingresos exentos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y al final de este documento se incluyen las conclusiones, recomendaciones, a las cuales se arribó, posteriormente a esta investigación.

## INTRODUCCIÓN

Desde que el individuo vive en sociedad, la convivencia diaria va demandando la satisfacción de múltiples necesidades. Como se sabe las necesidades pueden ser satisfechas con los recursos que cada persona puede poseer o en otros casos con el intercambio de bienes o prestaciones entre ellos y en último evento cuando la organización humana adquiere la forma de un Estado es precisamente esta organización la que satisface las necesidades de la comunidad que no pueden ser cubiertas por los propios particulares.

El Estado dedicará sus recursos a solventar o cubrir el gasto público que en gran medida está ordenado en función de satisfacer necesidades colectivas indivisibles. También, estos recursos estarán destinados a lograr diversos objetivos sociales o económicos. Por recursos del Estado debemos entender los ingresos de cualquier naturaleza económica o jurídica, ingresos que obtiene a través de impuestos, que son prestaciones en dinero que el Estado exige en su ejercicio de Poder Tributario.

La presente tesis evidencia la **“INCIDENCIA DE LOS INGRESOS EXENTOS EN EL I.S.R. EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE ENTIDADES QUE OPERAN EN ZONAS FRANCAS”**. Para la realización de esta investigación se utilizó el método de investigación descriptivo, por medio del cual se determina los aspectos que afectan las deducciones vinculadas a ingresos exentos en el Impuesto Sobre la Renta.

El objetivo general de la presente tesis es realizar un estudio completo y analítico, que permita identificar la incidencia de los ingresos exentos en el Impuesto Sobre la Renta, su aplicación en la determinación del impuesto a pagar y el aporte de lineamientos en los reparos realizados por la Administración Tributaria.

El resultado de la investigación se presenta en cinco capítulos. Capítulo I, se tituló **“PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA”**, contiene los antecedentes,

justificación y los objetivos de la investigación, que se dividen en general y específicos.

En el Capítulo II, titulado “MARCO TEÓRICO”, aborda temas relacionados con la investigación, como el poder tributario, la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Capítulo III, titulado “MARCO METODOLÓGICO”, en el cual se expone la hipótesis, método de investigación, unidad de análisis, las técnicas de investigación documental y de campo, utilizadas en la investigación del tema.

El capítulo IV, titulado “INCIDENCIA DE LOS INGRESOS EXENTOS, EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO”, incluye aspectos importantes del Decreto Número 65-89 Ley de Zonas Francas, Estados Financieros de un Usuario Industrial y Comercial de Zonas Francas, Formulación de ajuste por parte de la Administración Tributaria y la Defensa del Contribuyente, cabe mencionar que el Proceso Administrativo es muy extenso, el presente únicamente se lleva hasta la etapa de evacuación de audiencia, ya que si la División de Resoluciones confirma los ajustes, se tendría que interponer el Recurso de Revocatoria y si la Asesoría Técnica del Directorio los vuelve a confirmar, se tendrían que elevar al Órgano Jurisdiccional competente, dentro del Proceso Contencioso Administrativo. Todo el proceso citado anteriormente, conllevaría aproximadamente un plazo no menor de 5 años.

Capítulo V, titulado “ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS”, se expone el análisis de los resultados de la investigación de campo, por medio de graficas y su correspondiente interpretación.

Al final del trabajo se incluye las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

# CAPÍTULO I

## PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

### 1.1 ANTECEDENTES

El impuesto Sobre la Renta tiene sus antecedentes en Grecia: El gobierno de Atenas (378 A C), ordenó un registro de fortunas y generalizó esa imposición dejando de lado a los que carecían de ella. “En forma parecida se dio en Roma, donde Servio Tulio, ordenó un censo para registrar las distintas fortunas, gravando entonces según la menor o mayor cantidad de riqueza poseída por los contribuyentes, de esto su denominación de *Tributum ex censu*”<sup>1</sup>.

En cuanto al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, nos remontamos a los años 1931 y 1944, en el gobierno del General Jorge Ubico, en donde se llevaron a cabo reformas tributarias de interés, como se hizo el 26 de junio de 1934. Esta reforma se basaba en la capacidad de pago de los contribuyentes, y la misma se realizó por medio del Decreto Número 1543, el que emanó del Organismo Ejecutivo.

El 1 de Julio de 1938 entró en vigor la “Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas”, esto con la idea de gravar anualmente las utilidades de las empresas lucrativas.

Durante el período de gobierno del General Miguel Ydígoras Fuentes, llegó a su fin el largo proceso para llevar a cabo una reforma tributaria, que básicamente consistió en la introducción del Impuesto Sobre la Renta. En el año de 1962 se llevó para su discusión al Congreso de la República el proyecto de la mencionada ley, que tenía como finalidad que se gravaran todas las rentas y no solamente de las empresas lucrativas, como lo hacía el anteriormente mencionado Impuesto Sobre Utilidades, finalmente fue retirada en el Congreso dicha iniciativa, debido a la ofensiva del CACIF, de la prensa y la resistencia de los congresistas, estos factores aunados a la inestable

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, p. 85. Argentina. Editorial de Palma. 1994.

situación política, postergaron la discusión del proyecto de Ley. “En noviembre de 1962 fue emitido, por el Congreso de la República de Guatemala, el Decreto Número 1559, con la finalidad de reestructurar la situación fiscal del país, se tuvo la idea de eliminar impuestos que recaían sobre el consumo y sobre la explotación, y se hacía con el fin de que hubiese justicia tributaria y los contribuyentes quedasen en igualdad de circunstancias frente a la Hacienda Pública”<sup>2</sup>.

El golpe de estado que llevó al poder al Coronel Enrique Peralta Azurdía, en el año de 1963, fue recibido con declaraciones de apoyo de los industriales, agricultores y el sector financiero. La Constitución fue sustituida por una carta fundamental de gobierno y se declaró el estado de sitio. “En su periodo de gobierno se dio la reforma tributaria, esto mediante el Decreto Número 229 que perseguía mejorar la recaudación y llevar hacia arriba la economía del país”<sup>3</sup>, este decreto derogó el decreto número 1559 bajo los argumentos de que dicha disposición hacía difícil al contribuyente la declaración de sus rentas y además, era indispensable ajustar la legislación a la realidad económica en la que se encontraba inmerso el país. Este decreto se conoció como Impuesto Sobre la Renta. “El 1 de enero de 1967 entró en vigor el Decreto Número 1627 del Congreso de la República, el cual suspendía el artículo 6º. del Decreto Número 229, que decía: para el caso de dividendos o participaciones de remesadas al exterior y se estableció así la obligación de retener un 10 por ciento por concepto de pago definitivo del impuesto”<sup>4</sup>. El 11 de enero de 1968 entró en vigor el Decreto Número 1731, cuya única finalidad era mantener en vigencia las modificaciones que se habían hecho por medio del Decreto Número 1627 del Congreso de la República. “El 18 de diciembre del año 1970, entró en vigor el Decreto Número 96-70 del Congreso de la República, por medio de este se pretendía dotar a las entidades fiscalizadoras del cobro de impuestos, de los medios idóneos de control para prevenir de esta manera la evasión”<sup>5</sup>, asimismo por medio de este decreto se eliminaron exenciones que contenía la legislación que regía hasta ese momento. “El 3 de junio de 1974, se modificó el Impuesto

---

<sup>2</sup> Diario de Centro América del 28 de noviembre de 1962.

<sup>3</sup> Ibíd del 27 de junio de 1964.

<sup>4</sup> Ibíd del 10 de enero de 1968.

<sup>5</sup> Ibíd del 17 de diciembre de 1970.

Sobre la Renta, mediante el Decreto Número 68-73, el cual modificaba el artículo 20 del Decreto 229”<sup>6</sup>, esta modificación tenía como finalidad aclarar el plazo para presentar la declaración jurada, que en el Decreto Número 1972 del Congreso de la República no estaba claro.

El 1 de junio de 1974 comenzó el periodo presidencial del General Kjell Eugenio Laugerud García. A través del Decreto Número 80-74, trajo consigo los artículos 25 y 26, los cuales establecieron un 10 por ciento adicional de la liquidación respectiva, siempre que la renta no fuera mayor de Q 10,000.00 y se reformó el artículo 62 del mismo decreto en lo referente a los gastos deducibles.

Fernando Romeo Lucas García, electo presidente de la República el 1 de julio de 1978, durante su gobierno se realizaron reformas al Impuesto Sobre la Renta, “la primera de ellas fue por medio del Decreto Número 11-81 del Congreso de la República”<sup>7</sup>, la segunda modificación se llevo a cabo por medio del Decreto Número 46-81 emitido por el Congreso de la República que modificó el artículo 6, inciso k del Decreto ley 229 en lo referente a seguros.

En el Gobierno de facto del General José Efraín Ríos Montt, se dieron reformas al Impuesto Sobre la Renta, la primera reforma se dio por medio del Decreto Número 5-83 el que entró en vigencia el 26 de enero de 1983, tuvo la finalidad de crear incentivos fiscales para que volvieran al país capitales y también pretendía crear fuentes de trabajo y mejorar el nivel económico de los guatemaltecos. Otra modificación fue por medio del decreto número 73-83, que entro en vigencia el 1 de agosto de 1983, esta reforma otorgaba crédito fiscal a los socios de empresas guatemaltecas por el impuesto pagado por las sociedades. El 8 de agosto de 1983, asumió como jefe de Estado el General Óscar Humberto Mejía Vítores, quien planteó reformas, una de las cuales se dio mediante el Decreto 22-84, y fue con el fin de agilizar el trámite para el otorgamiento de incentivos a las exportaciones de productos no tradicionales y en la emisión de certificados de abono tributario. Asimismo el Decreto Número

---

<sup>6</sup> Diario de Centro América del 4 de junio de 1974.

<sup>7</sup> Ibíd del 10 de junio de 1981.

67-85, modificó el artículo 36 en su inciso b, con esta modificación se perseguía no afectar el capital de las empresas dedicadas al transporte terrestre de personas y de carga, que fueren domiciliadas en Guatemala.

En el año 1985 el Licenciado Marco Vinicio Cerezo Arévalo fue electo presidente de la República y tomó posesión del cargo el 14 de enero de 1986, este gobierno fue conocido como la Reforma Fiscal, la cual tuvo mucha oposición, El Impuesto Sobre la Renta, fue derogado por medio del Decreto Número 59-87, en esa época la nueva “Ley del Impuesto Sobre la Renta, dejó en vigencia de manera temporal, el artículo 36 del Decreto Número 229”<sup>8</sup>. En el año de 1991, tomó posesión como presidente del Organismo Ejecutivo el Ingeniero Jorge Serrano Elías, y por medio del Decreto Número 26-92 del Congreso de la República se creó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el fin de modernizar y simplificar la estructura impositiva, a esta ley se le realizó una reforma por medio del Decreto Número 61-92 del Congreso de la República, su fundamento era el hecho de que en las deducciones otorgadas a las personas físicas, no se tomaron en cuenta los gastos médicos que tendría que hacer el contribuyente y por ello se adhirió al artículo 37 el inciso d).

Durante el gobierno del Licenciado Ramiro de León Carpio, se reformó el Decreto Número 61-94, Ley del Impuesto Sobre la Renta, modificando el inciso n del artículo 6 quedando exentos aguinaldo, montepío, jubilaciones, pensiones y el bono catorce (Decreto Número 42-92), se modificó el artículo 43 modificando los intervalos de renta imponible aumentándolos, de modo que sólo estarían afectas al impuesto las personas que ganaran más de Q.65,000.00 anuales. Así mismo se derogó el artículo 72, reformado por el artículo 15 del Decreto Número 61-94, del Congreso de la República. En el gobierno de Álvaro Arzú, se reformó el Impuesto Sobre la Renta por medio del Decreto Número 37-97 del Congreso de la República, este decreto por medio del artículo 2, obligaba a que todas las personas que cumplieran la mayoría de edad se inscribiesen en el Registro Tributario Unificado. Se modificaron, por medio del artículo 7 los porcentajes de depreciación para ciertos bienes, se

---

<sup>8</sup> Diario de Centro América del 30 de septiembre de 1987.



reformó lo relacionado a las pérdidas de las empresas por medio del artículo 8. Otras de las modificaciones que se dieron fue por medio del Decreto Número 117-97 (Ley de supresión de exenciones, exoneraciones y deducciones en materia tributaria y fiscal) del Congreso de la República, en su artículo 4 establece “Se derogan todas las exenciones, exoneraciones y deducciones del Impuesto Sobre la Renta, concebidas por cualesquiera leyes de la República”<sup>9</sup>, sin embargo, quedan exceptuadas de la derogatoria las exenciones, exoneraciones y deducciones del Impuesto Sobre la Renta, establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, los convenios de carácter internacional, el Decreto Número 109-83, las contenidas en el Decreto Número 1448 del Congreso, Decreto Número 120-96 y Decreto Número 74-97 (Ley de vivienda y asentamientos humanos), Decreto Número 29-89 (Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila).

En el Gobierno de Alfonso Portillo Cabrera, se reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a través del Decreto Número 44-2000 (Ley de supresión de privilegios y beneficios fiscales, de ampliación de la base imponible y de regularización tributaria), del Congreso de la República, se exceptuaron las que se encuentran contenidas en la Constitución Política de la República. Dentro de las reformas se pueden mencionar las pérdidas de empresas nuevas y a las mismas se le concede oportunidad de deducir de sus rentas, durante sus primeros cinco años de funcionamiento por las pérdidas que hayan sufrido; se aumentó en un 1 por ciento el impuesto que las empresas de transporte extranjeras no domiciliadas en Guatemala deben pagar sobre el importe bruto de sus fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca. Otro cambio fue la modificación de la tabla progresiva de tarifas para el pago del Impuesto Sobre la Renta, cuyos sujetos pasivos son las personas individuales domiciliadas en Guatemala. Esta modificación establece que se tiene obligación de pagar dicho impuesto si se ganan más de Q.65,000.00 anuales. En cuanto al Gobierno de Óscar Rafael Berger Perdomo, se dieron varias reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la primera a través del Decreto Número 18-2004, modificando varios artículos, entre los cuales se encuentra el artículo 6, el cual enmarca las

---

<sup>9</sup> Decreto 117-97. Ley de Supresión de exenciones, exoneraciones y deducciones en materia tributaria y fiscal. Diario oficial de Centro América. Artículo 4. 1997.

rentas exentas, el artículo 7 Periodo de imposición, modificado el “Elemento temporal del hecho generador. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que se establece la presente ley”<sup>10</sup>, se derogó el artículo 24, en el cual permitía a las empresas nuevas, durante los primeros cinco años de constitución, deducir de su renta neta las pérdidas sufridas, se adiciona el artículo 44 “A”, el cual establece el tipo impositivo y régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles, se deroga el artículo 58, en el cual indicaba las formalidades de las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto al artículo 72, se modifica el “Régimen Optativo de pago del Impuesto”, incluyendo “las personas individuales o jurídicas enumeradas en el artículo 44 ”A”, podrán optar por pagar el impuesto aplicando a la renta imponible determinada conforme a los artículos 38 y 39 de esta ley, y a las ganancias de capital, el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%)”<sup>11</sup>, así mismo desglosa requisitos que debe cumplir el contribuyente que opte por este régimen; el Decreto Número 33-2004, reforma la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto a las rentas de funcionarios y agentes de diplomáticos y consulares. El Decreto Número 24-2005, reforma el artículo 31 Rentas presuntas por intereses y por facturas especiales, en el cuarto párrafo y deroga el artículo 77, por último el decreto 77-2005, reforma los artículos 35 y 36, en cuanto a la renta imponible, rebajando de un 60% a un 30% de los importes brutos que obtienen los contribuyentes.

En el gobierno del ingeniero Álvaro Colom Caballeros, se reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se emitió el Decreto Número 55-2008, en el cual reformo los artículos número 35 Películas Cinematográficas y Similares y número 36 Noticias Internacionales, rebajando el porcentaje de renta imponible de un 30% a 10%, así mismo el Decreto Número 14-2009, reformó el numeral 3 del artículo 72 quedan de la siguiente manera “Presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 54 de esta ley, calculando y pagando el impuesto. Para el caso del Contribuyente Especial, calificado como tal conforme lo

---

<sup>10</sup> Decreto18-2004. Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario de Centro América. Artículo 7. 2004.

<sup>11</sup> ibid. Artículo 72.

establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como todos los contribuyentes amparados en los Decretos Números 29-89 y 65-89, ambos del Congreso de la República, adjunto a la declaración anual, deberán presentar sus estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes”<sup>12</sup>.

En la Administración del General Otto Fernando Pérez Molina, se reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a través del Decreto Número 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario, el objetivo es aumentar el cumplimiento tributario, reformando el artículo 36, impuesto sobre rentas presuntas en facturas especiales, en la adquisición de productos agropecuarios, artesanales y reciclados para la exportación “mediante la retención con carácter de pago definitivo el impuesto sobre la renta, con una tarifa del cinco por ciento (5%) si se trata de compra de bienes y seis por ciento (6%) por la adquisición de servicios”<sup>13</sup>, en cuanto a la reforma al artículo 39, costos y gastos no deducibles, el objeto es transparentar y estandarizar los costos deducibles a través de controles cruzados, la reestructura se enfoca en aquellos costos y gastos en los que la normativa vigente no es contundente en su regulación, como lo es para sueldos, salarios y prestaciones laborales, los gastos amparados por facturas por importaciones, intereses pagados, cuentas incobrables, donaciones a instituciones no gubernamentales asociaciones y fundaciones no lucrativas que no cuente con la solvencia fiscal, las erogaciones que representen una retribución del capital social o patrimonio aportado, entre otros.

El 16 de febrero del año 2012, el Congreso de la República de Guatemala aprobó de urgencia nacional el Decreto Número 10-2012, denominado “Ley de Actualización Tributaria”, el cual fue publicado en el Diario de Centro América el 5 de marzo de 2012, está integrada por siete libros, siendo el **libro I**, se refiere al Impuesto sobre la Renta, y grava rentas según su procedencia, las cuales son, rentas de las actividades lucrativas, rentas del trabajo, rentas del capital y

---

<sup>12</sup> Decreto 14-2009. Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario de Centro América. Artículo 72. 2009.

<sup>13</sup> Decreto 4-2012. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Guatemala 2012. Artículo 36. 2012.

las ganancias de capital. Asimismo, incluye como hecho generador del impuesto, las rentas que obtengan los contribuyentes no residentes que actúan con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

Los gastos deducibles, tienen como objeto considerar los costos y gastos necesarios para producir y conservar la fuente productora de rentas gravadas, pero estas deducciones no siempre corresponde al giro normal del contribuyente o son utilizados para evadir el pago del impuesto, obstruyen el ingreso público necesario para invertir en programas sociales y para el sostenimiento de la estructura del gobierno.

## 1.2 JUSTIFICACIÓN

El Estado dedicará sus recursos a solventar o cubrir el gasto público que en gran medida está ordenado en función de satisfacer necesidades colectivas indivisibles. También, estos recursos estarán destinados a lograr diversos objetivos sociales o económicos. Por recursos del Estado debemos entender todos los ingresos de cualquier naturaleza económica o jurídica, ingresos que el Estado obtiene a través de diversos medios:

- a. **“A través de la gestión de patrimonio:** el Estado puede realizar cualquier acto jurídico que le esté expresamente permitido y de ellos se pueden obtener ingresos. Se trata de recursos derivados de la gestión de bienes de dominio público, bienes de dominio privado, utilidades de empresas estatales, de su privatización, entre otros.
- b. **El Estado como Persona Jurídica:** es susceptible de contraer obligaciones logrando en consecuencia obtener recursos mediante créditos.
- c. **El Estado como Poder Soberano:** está en situación de imponer multas y penas pecuniarias; asimismo en ejercicio de su soberanía el Estado puede establecer tributos y perseguir su cumplimiento en forma forzada. En efecto, el Estado se encuentra dotado de un poder tributario, a través del cual está en situación de crear y establecer tributos, es decir

prestaciones pecuniarias obligatorias y cuyo cumplimiento es obtenido coactivamente.”<sup>14</sup>

Por lo anterior, la principal fuente de ingresos para ejecutar los programas del Estado, lo constituyen los ingresos tributarios. Para el año 2014, el Ministerio de Finanzas oficializó el proyecto de presupuesto de ingresos y egresos en Q70 mil 564 millones, “en el cual se estima la recaudación de impuestos calculados en Q52 mil 106 millones”<sup>15</sup>. La iniciativa presupuestaria para el próximo año registra los mayores montos de gastos tributarios y se deben a beneficios en el Impuesto Sobre la Renta, los cuales ascienden a Q8 mil 946.9 millones.

“Los gastos tributarios son las transferencias que el Estado realiza a determinados grupos o sectores pero en lugar de concretarlos por medio del gasto presupuestario, lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente. En algunos casos es parte de las políticas nacionales de atracción de inversiones y generación de empleo, o dispensar pagos a grupos vulnerables o de subsidio para áreas sociales, pero en otros casos va dirigido a grupos específicos”<sup>16</sup>. Sin embargo, existe problema en el país ya que no existen controles o evaluación de resultados en la aplicación de esos privilegios, sobre todo en la cuantificación de generación de empleo, impacto sectorial en el país, en una comunidad o en la atracción de inversiones.

Los ingresos exentos que brinda la ley del Impuesto Sobre la Renta tienen como fin, fomentar el desarrollo de las actividades de los contribuyentes, pero estos son utilizados como medios de evasión para el pago del impuesto y la recaudación tributaria tiende a disminuir por dicho fenómeno.

Por lo anterior es importante realizar un análisis de los ingresos exentos que brinda el Impuesto Sobre la Renta.

---

<sup>14</sup> Macón Jorge. Economía del Sector Público, p. 123. Colombia. Editorial Mc Graw-Hill. 2002.

<sup>15</sup> [www.lahora.com.gt/index.php/nacional/guatemala/actualidad](http://www.lahora.com.gt/index.php/nacional/guatemala/actualidad).

<sup>16</sup> Guilliani Fonrouge, Carlos María. Derecho Financiero, Volumen I, p. 145. 5ª. Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1993.

Por lo expuesto anteriormente, se plantea la siguiente interrogante:

¿Cuáles son los efectos de los ingresos exentos, en la determinación en el Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, en entidades que operan en Zonas Francas?

### **1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

Los objetivos de la investigación se dividen en general y específicos.

#### **1.3.1 OBJETIVO GENERAL**

Realizar un estudio completo y analítico, que permita identificar la incidencia de los ingresos exentos en el Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, en entidades que operan en Zonas Francas, su aplicación en la determinación del impuesto a pagar y el aporte de lineamientos en los reparos realizados por la Administración Tributaria.

#### **1.3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS**

- 1.3.2.1 Identificar específicamente cuáles son los efectos en la determinación errónea de la base imponible, en el Impuesto Sobre la Renta Régimen Optativo, en entidades que operan en Zonas Francas, la cual incide en el impuesto a pagar.
- 1.3.2.2 Analizar la presentación de resultados fiscales, de las entidades que operan en Zonas Francas, y determinar la posibilidad de ser fiscalizados frecuentemente.
- 1.3.2.3 Presentar lineamientos en la defensa al contribuyente en los reparos realizados por la Administración Tributaria.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

#### 2.1 PODER TRIBUTARIO

Desde que el individuo vive en sociedad, la convivencia diaria va demandando la satisfacción de múltiples necesidades. Como se sabe las necesidades pueden ser satisfechas con los recursos que cada persona pueda poseer o en otros casos con el intercambio de bienes o prestaciones entre ellos y en último evento cuando la organización humana adquiere la forma de un Estado es precisamente esta organización la que satisface las necesidades de la comunidad que no pueden ser cubiertas por los propios particulares. El Estado para cumplir con este cometido esencial, necesita gastar y para gastar necesita de recursos, por consiguiente el supuesto financiero de la administración del Estado es el gasto. Ahora bien para concretar dicha actividad financiera, para satisfacer las necesidades de la población como ya está dicho se requiere de recursos, estos recursos provienen de las más variadas fuentes y los tratados de Derecho Financiero ofrecen diversas clasificaciones sobre la materia, sin embargo para nuestro propósito sólo diremos que una fuente importantísima de obtención de recursos por el Estado es a través del ejercicio del poder tributario, como la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para imponer, modificar o suprimir en virtud de una ley, obligaciones tributarias; Según Pedro Massone, “la potestad tributaria es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria.”<sup>17</sup> Es la facultad del Estado de exigir contribuciones de las personas que se hallan bajo su jurisdicción, las características son las siguientes:

- a. **Abstracto:** La doctrina considera que puede hablarse de un poder tributario abstracto y otro concreto siendo este último complementario del primero. En suma para que exista un verdadero poder tributario es

---

<sup>17</sup> Massone F., Pedro. Principios de Derecho Tributario. Valparaíso p. 165. Editorial Edeval. 1975.

menester que el mandato del Estado se materialice en el sujeto y se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

- b. Permanente:** La potestad tributaria es connatural al Estado, por lo tanto solo puede extinguirse con el Estado mismo. Empero, ello no se opone a que el ejercicio efectivo de dicha potestad pueda verse enervado por la inactividad del Estado durante un determinado lapso a través de la prescripción (acción del Estado para perseguir el cobro de un tributo), no extingue de modo alguno su potestad tributaria. Por ello, cave anotar que son dos planos distintos mientras la potestad tributaria es permanente, la potestad tributaria de cobrar un tributo puede extinguirse por el transcurso del tiempo. “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. No obstante lo establecido en el artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria.”<sup>18</sup>
- c. Imprescriptible:** Si el Estado no ejerce este poder, no significa que éste deje de existir. Dicho de otro modo, este poder no se extingue por el paso del tiempo. Lo anterior no significa que no sea prescriptible el derecho que tiene el Estado de exigir el cumplimiento de una obligación que nace y se impone en virtud de este poder. En efecto, si el Estado no requiere el cumplimiento de esta obligación dentro del plazo que el mismo marco legal le señale, se extinguirá por prescripción su derecho.
- d. Irrenunciable:** Es imposible su abandono por parte del Estado. Para el Estado es además obligatorio y permanente, sus autoridades no pueden renunciar a él. La irrenunciabilidad no es solo que se dicten leyes

---

<sup>18</sup> Decreto Número 6-91. Código Tributario y sus reformas. Diario de Centro América. Artículo 47. 1991.



condonatorias de impuestos, ya que lo irrenunciable es el poder tributario, más no la recaudación que se logre con su aplicación.

- e. **Territorial:** Este poder se ejerce dentro de los límites del territorio del mismo Estado. Por esta razón en todos los tributos que existen puede verificarse la concurrencia de un requisito de territorialidad.

Existen limitaciones para El Poder Tributario, límites internos y externos:

1. **Límites Externos:** El Poder Tributario del Estado está limitado por la imposibilidad de gravar con tributos economías que se manifiestan o desarrollan fuera de sus fronteras y que no tienen ninguna vinculación territorial con él. Como se ha dicho, por esta razón, todas las leyes tributarias manifiestan como requisito de hecho gravado, la concurrencia de un factor territorial. Manifestación de éste límite son los esfuerzos que realizan los distintos Estados para evitar la doble tributación internacional por medio de tratados y convenios.
2. **Límites Internos:** El Poder Tributario se encuentra limitado por los principios constitucionales tributarios, que son normas de rango constitucional que constituyen autorestricciones impuestas por la soberanía en el ejercicio de las facultades.

### 2.1.1 EXENCIONES TRIBUTARIAS

La exención es una norma mediante la cual el legislador ha dispuesto eximir total o parcialmente del pago del Impuesto Territorial (o Contribuciones) correspondiente a determinados bienes raíces, ya sea porque se favorece al propietario o al destino. El ente recaudador (S.A.T.) es el encargado de aplicar las exenciones del tributo, de acuerdo a las disposiciones legales que las establecen. En nuestra Constitución Política de la Republica de Guatemala en el artículo 239. Principio de Legalidad, Indica que el Congreso de la República determina las bases de recaudación especialmente el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, las deducciones, los descuentos, reducciones entre otros. “La exención consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria (exención total), o reduce la

cuantía del tributo.”<sup>19</sup> Una de las definiciones de exención es el hecho de que el gobierno o la ley excluyan de la obligación de pago a los sujetos pasivos del impuesto. Nuestro Código Tributario decreto número 6-91, en el artículo 62 indica: “Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.”<sup>20</sup>

LANZIANO, resume la anterior concepción en los siguientes términos: "Una posición ampliamente generalizada sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación exentiva, **se produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal.**"<sup>21</sup>

En este sentido es evidente que existen muchos casos de exenciones parciales, que operan reduciendo la base imponible o el tipo de gravamen, o incluso, efectuando deducciones directas de la cuota tributaria. De tal forma que la estructura de la exención tributaria se caracteriza por contener un único mandato manifestado por dos preceptos, primero la sujeción, y de seguido, la exención; de manera que la obligación tributaria nace, pero no es exigible.

Así, queda claro que la esencia de esta concepción es que la exención no afecta el momento de nacimiento de la obligación, sino el de su exigibilidad. En consecuencia, existe una separación entre el hecho generador de la obligación tributaria, que de acuerdo con el artículo 14 del Código Tributario, es el

---

<sup>19</sup> Martínez de Pinsón, Juan Arrieta. Técnicas Desgravatorias y Deber de Contribuir, p. 96. Madrid España. Editorial Mc Graw-Hill/ Interamericana. 1999.

<sup>20</sup> Decreto Número 6-91. Código Tributario y sus reformas. Diario de Centro América. Artículo 62. 1991.

<sup>21</sup> Lanziano. Teoría general de la Exención Tributaria, p. 154. Buenos Aires Argentina. Editorial Depalma. 1979. Citado por Torrealba Navas, Adrián. La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?

presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y su realización origina el nacimiento de la obligación y el presupuesto de hecho de la exención, la realización determina la no exigibilidad de la obligación derivada del hecho generador. En el Código Tributario en el artículo 65, contempla el alcance de la exención tributaria, el cual indica que “Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.”<sup>22</sup>

### **2.1.2 EXENCIONES SUBJETIVAS**

Este tipo de exenciones son las que atiende a la condición del contribuyente, sea, la que se otorga a ciertas o determinadas categorías de personas, no obstante encontrarse en los supuestos fácticos de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación pudiera producirse a cargo de ellas.

### **2.1.3 EXENCIONES OBJETIVAS**

Por exención objetiva, atendemos a los supuestos en que el beneficio fiscal se otorga en virtud de alguno de los aspectos del hecho sujeto, “en su vertiente objetiva; esto es, o a su elemento temporal, esto es por un plazo determinado, o a su elemento espacial (jurisdicción o territorio)”<sup>23</sup>, o atendiendo a la faceta material del hecho imponible. También puede establecerse considerando el aspecto cuantitativo del supuesto gravado. Existe cuando se establece en beneficio de ciertos objetos o actos que por la circunstancia de haber inducido el hecho generador hubieran quedado sometidos al tributo, en estos casos es necesaria la existencia de una norma excluyente, pues sin ella, el caso quedaría comprendido dentro del campo de influencia del tributo. Se exime por el hecho de haber acaecido el hecho exento y no porque la norma decreta que la deuda no nazca. En cambio, las exenciones subjetivas, derivan de la atención que se le presta a la persona, es decir, en consideración al sujeto pasivo,

---

<sup>22</sup> Decreto Número 6-91. Código Tributario y sus reformas. Diario de Centro América. Artículo 65. 1991.

<sup>23</sup> Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Tercera Edición, p. 156. Colombia. Editorial Temis, S.A. 2001.

operando la exención sólo respecto de él. Esta exención es “intuitu personae”. Para José Carlos Bocchiardo “las exenciones son objetivas cuando tiene en cuenta el acto o la actividad, riqueza o beneficio gravado y son subjetivas cuando toman en consideración a determinadas personas físicas o jurídicas”<sup>24</sup>. Para el mismo autor, las exenciones objetivas rigen de pleno derecho, en beneficio de las personas o entidades a quienes la ley les atribuye el hecho imponible. Mientras que las exenciones subjetivas sólo obran de pleno derecho en los casos taxativamente establecidos en la ley, caso contrario, deberán ser solicitadas.

#### **2.1.4 EXENCIÓN, NO SUJECCIÓN, INMUNIDAD**

No estamos frente a una exención, cuando la formulación del hecho generador no comprende a ciertas personas u objetos. Por ejemplo, un tributo que grava únicamente a los comerciantes, por ende no están sujetos a él los particulares. Desde el punto de vista económico la exención y no sujeción son iguales, pues ambas tienden a evitar el pago del tributo, más, desde el punto de vista jurídico, no tienen nada que ver una figura con la otra, ya sea por su creación, su concesión, o su extinción. Siguiendo lo expresado por Montero Traibel “decimos que lo que diferencia a la exención de la no sujeción es la existencia o no de la capacidad contributiva en el sujeto pasivo”<sup>25</sup>, de tal modo que estaríamos frente a:

**No sujeción:** Es la circunstancia contemplada por la norma legal en donde no alcanza a configurar el hecho imponible, el crédito tributario no se produce. Por esto se dice que la no sujeción es general o pura y simple, cuando deriva de las circunstancias de no producirse los presupuestos materiales indispensables para la constitución o integración del hecho generador: el hecho generador no existe, no se produce o no llega a integrarse. Ejemplo, en nuestro país hay no sujeción en el impuesto a la renta. Cuando la renta es de fuente extranjera.

---

<sup>24</sup> Bocchiardo, José Carlos. Derecho Tributario Sustantivo o Material, en Tratado de Tributación, dirigido por Horacio A. García Besume. Tomo I, Volumen 2, p. 234. Buenos Aires, Argentina Editorial Astrea. 2003.

<sup>25</sup> J.P., Montero Traibel. Derecho Tributario Moderno, Tomo I, p. 194. Montevideo, Uruguay. Fundación de Cultura Universitaria. 1977.

**Exención:** Se da cuando el tributo se aplica, pero por la existencia de una norma no hay que pagarlo por razones ajenas a la capacidad contributiva.

**Inmunidad:** Cuando la no sujeción es calificada por disposición constitucional. En su esencia jurídica es lo mismo que la no sujeción pero tiene el aditamento de una norma constitucional que la consagra.

### **2.1.5 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece principios que se deben observar en la imposición y aplicación de los impuestos, con la finalidad de evitar graves consecuencias económicas, políticas y sociales derivadas del abuso y arbitrariedad del Poder Tributario, El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la palabra principio de la manera siguiente “Base, origen, razón, fundamento sobre la cual se procede discutiendo en cualquier materia”<sup>26</sup>. Se llaman Principios Constitucionales por estar regulados en la Constitución Política y deben ser aplicados por el Sujeto Activo (Estado), en el ejercicio de su Poder Tributario. Los Principios más importantes que regulan el Sistema Tributario se describen a continuación.

#### **1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Uno de los Principios Constitucionales esenciales de los Estados modernos considerado como regla fundamental del Derecho Público en materia impositiva es el Principio de Legalidad, establece que la carga tributaria que soportan los Sujetos Pasivos o Contribuyentes debe tener como fundamento una ley. De acuerdo a las Fuentes Formales del derecho Tributario y al principio general de Nullum Tributu Sine Lege –No hay tributo sin Ley-, al Principio de Legalidad doctrinariamente se le denomina “Principio de Reserva de la Ley”, porque expresa concretamente la existencia de un organismo dotado con todas las facultades para legislar, que es el único que puede decretar los impuestos, respetando el proceso de formación y sanción de las leyes y también porque reconoce jerarquía de la ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, encontramos el Principio de Legalidad en materia tributaria en el artículo 239, el cual establece

---

<sup>26</sup> Real Academia Española. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 21 edición, 2 tomo, p. 915. España. Espasa Calpe, S.A. 2009.

que “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....”<sup>27</sup>, continúa el artículo en mención diciendo “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.....”<sup>28</sup>. Derivado de lo que la ley dice, comprendemos, que la fuente de la obligación tributaria es la ley y es en virtud de ésta que el contribuyente se encuentra como sujeto pasivo de los tributos en el ordenamiento jurídico.

Dentro de las fuentes del derecho encontramos las fuentes históricas, que desarrolla dicho principio a través de la historia y que han servido de base para establecer los principios que encontramos actualmente en nuestra legislación y que han inspirado a los legisladores al momento de crear normas de derecho tributario. En una breve reseña histórica, encontramos que el origen del principio de legalidad en materia tributaria se remonta al siglo XI y XII en donde el fenómeno del principio de legalidad empieza a manifestarse de manera gradual y consigue su precisa formulación en los acuerdos de Cortes, es en el año 1,091 que en España, Alfonso VI impone a través de una carta redactada el 31 de marzo de dicho año, dirigida al Obispo de León, al conde Martino Fláiniz y a los habitantes de la tierra de León, en donde les notifica la creación de un impuesto que debía cobrarse a los habitantes, en el cual se manifiesta que por el documento de que se trata, en otras cosas impone un tributo extraordinario a los infanzones y villanos de la tierra de León.

El tributo se impone con carácter extraordinario, por cada solar poblado de los mismos, pagadero por una sola vez y en la cuantía de dos sueldos y el rey declara que lo hace con el consentimiento de aquellos a quienes les impone el tributo; este hecho es de gran importancia en materia de legalidad tributaria, ya que dicha carta contenía el procedimiento por el que dicho tributo debía hacerse efectivo. Posteriormente a este tipo de tributos se le nomino como

---

<sup>27</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 239. 1985.

<sup>28</sup> *ibid.* Artículo 239.

petitum y lo utilizaron los reyes generalmente para pedir tributos cuando había una guerra. Aparece dentro de la historia de España, más relatos sobre tributos establecidos de la forma anteriormente establecida, pero no es en otro cuerpo legal sino en la Carta Magna en donde por primera vez se puede observar el establecimiento, en forma legal de este principio, lo que conlleva a hacer una pequeña observación del primer cuerpo supremo legal creado en la historia de la humanidad; es decir que se debe regresar históricamente al año 1,215, en donde “a través de la Carta Magna del Rey Juan Sin Tierra, por primera de los barones exigen al rey Juan de Inglaterra que la única manera de que se creen impuestos sea a través de una ley y previa consulta y aprobación de los representantes, quienes están obligados a su pago”<sup>29</sup>, como se puede apreciar es en este instrumento en donde nace el principio de legalidad como actualmente los conocemos, ya que para que un impuesto sea legal se necesita que antes de su vigencia sea aprobado por el mismo pueblo, quien es el que lo debe pagar, dicho cuerpo legal (La Carta Magna de 1215), contenía por vez primera dicho principio, reflejado en el principio ***No taxation without representation***, quedando enunciado en la cláusula XII, al prescribir “ningún impuesto o contribución será aplicado a Nuestro Reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar a Nuestra persona, para hacer caballero a nuestro hijo mayor y para casar por una sola vez a Nuestra hija mayor y por esto se pagará únicamente una contribución razonable. Así se hará con respecto a contribuciones de la ciudad de Londres”<sup>30</sup>.

Luego en el año 1,787, los Estados Unidos de América, crearon su Constitución, siendo esta la primera ley fundamental en el sentido estricto moderno y en el artículo 1 sección 7 establecieron “todos los proyectos de ley para crear recursos tendrían origen en la Cámara de Representantes”<sup>31</sup>, otros de los cuerpos legales en contener este principio fue la Declaratoria de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, por la que se proclamó en el artículo 14 que “los ciudadanos tienen derecho a comprobar por ellos mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla

---

<sup>29</sup> Curiel Villaseñor, Omar. Principios Tributarios, p. 234. Mexico D.F. Editorial Ingraf. 2002.

<sup>30</sup> Casas José, Osvaldo. Estudios de Derecho Constitucional Tributario, p. 322. Buenos Aires Argentina. Editorial Depalma. 1994.

<sup>31</sup> Casas José, Osvaldo. Estudios de Derecho Constitucional Tributario, p. 125. Buenos Aires Argentina. Editorial Depalma. 1994.

libremente, de vigilar su empleo, de terminar su monto, su asiento, su recaudación y su dirección”<sup>32</sup>, posteriormente dicho principio se ha ido incorporando a todas las Constituciones de los diversos países, incluyendo la Constitución de la República de Guatemala. En la actualidad nuestra Constitución establece claramente en el artículo 239 dicho principio, así mismo en los artículos 171 y 175 se reafirma este Principio al expresar: Artículo 171 “Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al congreso: a) Decretar, reformar y derogar las leyes; y c) Decretar impuesto ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”<sup>33</sup>, el artículo 175. “Jerarquía Constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*...”<sup>34</sup>.

Lo anterior se confirma en el Código Tributario, que regula las normas tributarias al establecer en el artículo 1. “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria”<sup>35</sup>, en el artículo 2. “Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”<sup>36</sup>.

Derivado de lo anterior relacionado, podemos decir que el principio de legalidad en materia tributaria se traduce como un *nullum tributum sine lege*, evitando la arbitrariedad por parte de la autoridad al momento de exigir el cumplimiento de la obligación contributiva, señalándole en todo momento por la ley los elementos de toda contribución. De dicha cuenta podemos establecer que

---

<sup>32</sup> Linares Quintana, Segundo. Tratado de la Ciencia de Derecho Constitucional, p. 145. Buenos Aires Argentina. Editorial Plus Ultra, segunda edición. 1977.

<sup>33</sup> Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 171. 1985.

<sup>34</sup> Ibid. Artículo 175.

<sup>35</sup> Decreto Número 6-91. Código Tributario y sus reformas. Diario de Centro América. Artículo 1. 1991.

<sup>36</sup> Ibid. Artículo 2.



existe un elemento que garantiza al contribuyente que cualquier tributo decretado por el Congreso es ampliamente conocido, ya que goza del elemento de la publicidad y al establecerse las bases por las cuales el tributo ha de regirse y el procedimiento por el que ha de ser recaudado, evita que el funcionario puede actuar contra las leyes o de una manera que menoscabe la situación de los contribuyentes.

## **2. PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Conocido por todos es que este principio del derecho manifiesta que todos los ciudadanos estamos sometidos de igual forma ante la ley. Ahora bien, situándolo al mismo, dentro del derecho tributario; nos encontramos con la particularidad de que en este ámbito se debe entender en el sentido de que todos los habitantes debemos contribuir a los gastos públicos de acuerdo a nuestras posibilidades, como lo enmarca nuestra Constitución en el “artículo 135. Deberes y derechos cívicos. d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”<sup>37</sup> .

El principio de Igualdad constituye un valor muy importante para el sistema tributario y para el ordenamiento jurídico, por su doble forma de igualdad, ante la ley y ante la base imponible de las cargas tributarias; tiene conexión con los Principios de Generalidad, de Progresividad y de Capacidad Económica.

El criterio de igualdad debe entenderse como un valor que promueva las medidas fiscales que tiendan a corregir las desigualdades existentes en la sociedad y aseguren el mismo trato para todos los sujetos pasivos; no debe permitir la formación de distinciones o categorías, excluyendo toda discriminación arbitraria e injusta, que pueda garantizar su efectividad. Guiliani Fonrouge indica “El Principio de Igualdad o de Isonomía ante las cargas públicas es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la de la revolución francesa en 1,789, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente, luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación; pero en realidad había sido enunciado anteriormente

---

<sup>37</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 135. 1985.

por Adán Smith en 1,767, en su libro *La Riqueza de las Naciones*<sup>38</sup>. El término de Isonomía se utiliza en algunos países, como Brasil que usa de preferencia la expresión (de iso-igual, nomos-ley), nuestra constitución, hace referencia en el artículo 4º. “Libertad e Igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e igual en dignidad y derecho. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tiene iguales oportunidades y responsabilidades...”<sup>39</sup>.

### **3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

Es un Principio vinculado al Principio de Igualdad y tiene por objeto prohibir las discriminaciones o privilegios en materia fiscal; posee doble valor o significado: primero el deber de contribuir no se reduce sólo a los nacionales y segundo establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal. Este principio indica que los tributos se deben aplicar con generalidad, abarcar a todos los sujetos pasivos y a los bienes previstos en la ley, de acuerdo con el hecho generador de la Relación Jurídico Tributaria, la generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales que constituyen la excepción al Principio de Generalidad de la tributación, se encuentra regulada en nuestra constitución en el artículo 239. Principio de Legalidad. b) las exenciones, como una de las bases de recaudación de los tributos.

Pérez Royo indica “nos encontramos ante una de las determinaciones o maneras de ser de la igualdad, presente en todos los ordenamientos constitucionales y que sirve para diferenciar al Derecho Moderno –y de manera concreta, al Tributo- del orden jurídico propio del Antiguo Régimen, que se basaba precisamente en el privilegio, en la diferente condición de las personas como criterio determinante del pago de tributos. Como tal aparece enunciado en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1,789”<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Guillani Fonrouge, Carlos María. Derecho Financiero, Volumen I, 5ª. Edición, p. 234. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1993.

<sup>39</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 4. 1985.

<sup>40</sup> Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Novena Edición, p. 213. España. Editorial Civitas. 1999.

Respecto de la exención de tasas o arbitrios municipales, el artículo 261 de la constitución indica “Prohibiciones de eximir tasas o arbitrios municipales. Ningún organismo del Estado está facultado para eximir de tasas o arbitrios municipales a personas individuales o jurídicas, salvo las propias municipalidades y lo que al respecto establece esta Constitución”<sup>41</sup>. Además el Código Tributario define las exenciones en el artículo 62. “Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención”<sup>42</sup>.

Sobre este aspecto Guillermo Fernández indica “los vocablos de eximir y exonerar se toman como sinónimos, es corriente que se confunda la exención con la exoneración, pero se estima que en nuestra realidad guatemalteca dichas instituciones tiene sus diferencias y sus características propias. Es muy común confundir el significado de la *Exención* con el de la *Exoneración*, y la propia Constitución Política de la República lo hace equivocadamente, por ejemplo en el artículo 92, indica que la Confederación Deportiva y el Comité Olímpico están exonerados de toda clase de impuestos y arbitrios, cuando lo correcto es que están exentos”<sup>43</sup>.

En la Exoneración se libera al Sujeto Pasivo del pago de las multas y de los intereses o recargos a cambio de que pague el impuesto y en la Exención la obligación tributaria no nace a la vida jurídica para el Sujeto Pasivo, no tiene que pagar ningún impuesto, tampoco multas, intereses o recargos. Los impuestos no pueden ser exonerados, por lo cual la Exención es decretada por el Congreso de la República y la Exoneración es una función del Presidente de la República o sea el Organismo Ejecutivo, constituyéndose éstas en la excepción al Principio de Generalidad.

---

<sup>41</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 261. 1985.

<sup>42</sup> Decreto Número 6-91. Código Tributario y sus reformas. Diario de Centro América. Artículo 62. 1991.

<sup>43</sup> Ibid. Artículo 92.

#### 4. PRINCIPIO DE DERECHO DE DEFENSA

Constituye el núcleo del derecho al debido proceso aplicable a todas las actuaciones administrativas y judiciales, el cual está garantizado en el artículo 12 de la Constitución “Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”<sup>44</sup>, asimismo en el artículo 8 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos (Pacto de San José), artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y el artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial, el cual establece que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables, tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimientos que reúna los mismos requisitos. El derecho de defensa y debido proceso reconocidos en Nuestra Carta Magna, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona.

Es necesario para que el Sujeto Pasivo pueda ejercitar adecuadamente su derecho de defensa, conocer toda actuación que de él conste en la Administración Tributaria. Así como el ser adecuadamente asesorado por los profesionales liberales de confianza, con ello también se garantiza la confidencialidad de la información tributaria a personas, incluyendo profesionales, que se arroguen el representar a terceros, sin que exista realmente tal representación. Su sustento lo encontramos en la Constitución Política, en sus artículos 30 *Publicidad de los actos administrativos* 31 *Acceso a archivos y registros estatales* y en el artículo 126 del Código Tributario “Acceso a las actuaciones. En congruencia con lo que establece el artículo 101 de este Código, los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad”<sup>45</sup>. Para garantizar un debido proceso, el Código

---

<sup>44</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 12. 1985.

<sup>45</sup> Decreto Número 6-91. Código Tributario y sus reformas. Diario de Centro América. Artículo 126. 1991.

Tributario, en la sección segunda del Capítulo V, desarrolla todo un procedimiento para realizar válidamente notificaciones.

## **5. PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN**

Las cargas públicas no deben ser confiscatorias y los preceptos constitucionales deben asegurar la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición al prohibir la confiscación, atendida ésta como privar a una persona de sus bienes y adjudicarlos al fisco –Estado-. El jurista Héctor Escola define a la confiscación como “el apoderamiento de todos los bienes de una persona o de una parte sustancial o importante de ellos, los que en virtud del acto de confiscación pasan a poder de quien los realiza”<sup>46</sup>. Cuando una persona pierde parte o todo su patrimonio por disposición arbitraria de otra quien por medios coactivos desplaza de su propiedad, causando un detrimento en su patrimonio, es víctima de una confiscación. El principio de No Confiscación es un Principio Constitucional que ofrece una garantía a los Sujetos Pasivos frente a los posibles abusos en el ejercicio del Poder Tributario o Potestad Tributaria, toda vez que prohíbe la confiscación de los bienes, además regula y gradúa las multas, que no pueden exceder del monto del impuesto omitido, caso contrario se convertirían en multas confiscatorias, por ser un acto inconstitucional.

La confiscación no es aceptada en nuestra legislación, ya que en la Constitución el legislador prevé en el artículo 243, segundo párrafo preceptúa, “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”<sup>47</sup>, el artículo 41 establece lo siguiente, “protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del Impuesto omitido”<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Escola, Héctor Jorge. Compendio de derecho Administrativo, p. 324. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1990.

<sup>47</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 243. 1985.

<sup>48</sup> Ibid. Artículo 41.

Es de suma importancia establecer que el principio constitucional de no confiscatoriedad y el derecho también constitucional de propiedad privada se enlaza, tratando en todo momento de evitar que la autoridad, utilizando su poder transgreda el derecho patrimonial de los contribuyentes. A pesar de lo anterior, resulta un hecho innegable, que la propiedad privada de cada contribuyente se ve afectada en todo momento por la sanción de los diversos tributos, sin que por ellos los tributos sean inconstitucionales o estén revestidos del elemento confiscatorio. Se debe establecer que, cuando la pretensión del tributo es de tal magnitud que pasa de un plano normal a un plano excesivo, el tributo se transforma de un cobro lícito a una confiscación y es en donde se manifiesta una apropiación de bienes del contribuyente. Es por esta razón que nuestra Constitución prohíbe los tributos confiscatorios, ya que de no existir esta prohibición podría existir la confiscación de bienes de los contribuyentes por parte del Estado por medio de los tributos, se violaría el precepto constitucional de propiedad privada contenida en el artículo 39 de la Carta Magna.

## **6. PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO**

En el artículo 243 de nuestra Constitución establece que “el sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”<sup>49</sup>. La intención del legislador es poner un límite al poder tributario del Estado, no define el significado de Capacidad de Pago, dejando a criterio del legislador establecer que significado ha de otorgarle.

En el sistema tributario, este Principio Constitucional, cumple tres funciones esenciales: Primero, sirve de fundamento para la imposición o tributación al establecerle deber de contribuir; segundo, se refiere a que existe un límite para los legisladores en la elaboración de las leyes tributarias, ya que deben tomar en cuenta, para modular la carga tributaria, las circunstancias reveladoras de la capacidad económica de los sujetos pasivos; y tercera función sirve como un programa de orientación para los legisladores, que refleje la capacidad económica global de los contribuyentes, basado en índices que respondan a

---

<sup>49</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 243. 1985.

criterios económicos y sociales orientados a la satisfacción de intereses públicos. Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe de ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual, para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para este el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir renta.

## **7. PRINCIPIO DE DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN**

El jurista argentino Juan Carlos Luqui establece que hay doble imposición cuando “un mismo contribuyente esta sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho imponible y por idéntico periodo, aplicando por más de un ente político, que tenga correspondiente poder originario para crearlos”<sup>50</sup>, a su vez hace la distinción de la doble imposición con la múltiple imposición, de la que ha dicho que para producirse “debe de haber más de un impuesto y por igual periodo, pero esta vez uno sólo es el ente político con el respectivo poder originario. Estos impuestos afectarán al mismo sujeto, pero ni son de la misma naturaleza ni se han de exigir por el mismo hecho imponible”<sup>51</sup>. Es necesario indicar que en nuestra constitución, nuestros legisladores al crear la norma hicieron una distinción entre cada uno de los conceptos anteriormente definidos separándolos en la normativa legal, o por el contrario han definido dichos preceptos como un único concepto y por lo tanto, no existe distinción alguna entre la doble y la múltiple tributación. Nuestra Constitución en su artículo 243 establece “se prohíben los tributos

---

<sup>50</sup> Luqui, Juan Carlos. La Obligación Tributaria, p. 212. Buenos Aires Argentina. Editorial Depalma. 1989.

<sup>51</sup> Ibid. p. 213.

confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”<sup>52</sup>, confiriéndonos el significado de doble o múltiple tributación estableció lo siguiente “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 periodo de imposición”<sup>53</sup>, al parecer el legislador hace una pequeña diferencia cuando establece que hay doble o múltiple tributación, separa ambas palabras en la oración, utilizando una disyuntiva, haciendo suponer que se han separado ambos preceptos, estableciendo por ello dos supuestos distintos, sin embargo en la definición de dichos preceptos el legislador los unifica como un mismo concepto, lo que nos hace entender que a pesar de ser dos preceptos distintos, el legislador los aprecia como de igual contenido y por lo tanto, ambos son prohibidos en nuestra legislación.

## **8. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD**

Este Principio no está regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala; pero sí se aplica en determinados impuestos directos y progresivos como el Impuesto Sobre la Renta, la Progresividad es una característica de un sistema tributario, en el cual a medida que aumenta la riqueza de los contribuyentes, aumenta la carga tributaria; es decir, los que tienen más riqueza contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

## **9. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA**

Al analizar los Principios Constitucionales relacionados con los tributos, se debe resaltar que en la regulación y aplicación de los mismos hay que tener presente todos los demás Principios y Garantías Constitucionales que tengan relación directa o indirecta y pueden ser relevantes con la tributación. Este principio ofrece al Estado como Sujeto Activo, una garantía en el ejercicio del Poder Tributario o Potestad Tributaria, ya que al aplicar los Principios se dan casos en que los obligados a efectuar el pago de las cargas tributarias no lo hacen efectivo; incumplen con la obligación tributaria, por lo que son objeto de

---

<sup>52</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 243. 1985.

<sup>53</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. (Acuerdo Legislativo 18-93). Tipografía Nacional. Artículo 243. 1985.



infracciones y sanciones tributarias, dicho principio se encuentra en el artículo 239 literal f), de la Constitución Política de la República.

Este principio tiene en el ámbito del Derecho Tributario una connotación especial, porque se relaciona con el Derecho Penal, al momento de cometer una infracción tributaria, en el artículo 69 del Código Tributario. “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”<sup>54</sup>. En el artículo 70, preceptúa lo siguiente “Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal”<sup>55</sup>. El juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

## **2.2 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

El Impuesto Sobre la Renta, se encontraba desarrollada en el Decreto 26-92, es un impuesto directo, que tiene por objeto gravar las rentas de todas las personas individuales o jurídicas, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como también cualquier ente, patrimonio o bien que establezca la ley, que provenga de la inversión del capital o del trabajo. Este impuesto, grava renta de fuente guatemalteca, es decir todo ingreso que haya sido generado, invertido o utilizado en el país, es por ello que la territorialidad es un elemento importante, tal como lo establece el artículo 2 de la ley del Impuesto Sobre la

---

<sup>54</sup> Decreto Número 6-91. Código Tributario y sus reformas. Diario de Centro América. Artículo 69. 1991.

<sup>55</sup> Ibid. Artículo 70.

Renta, el cual indica “quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional”<sup>56</sup>.

El hecho generador de este impuesto son todas las rentas de fuente guatemalteca, generado por capitales, bienes, servicios y derechos que se inviertan, utilicen o se originen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala.

### **2.2.1 SISTEMA CEDULAR**

El impuesto cedular o analítico, es el método que toma en cuenta las distintas formas de producción, de generación de los rendimientos, aplicando un impuesto distinto para cada tipo de rendimiento, por lo cual la renta imponible al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, se determina de acuerdo al sistema cedular. Con respecto a este sistema Dino Jarach establece lo siguiente:

“El sistema de impuestos cedulares, los diferentes réditos están sujetos cada uno a un impuesto diferente. La delimitación entre las diferentes clases es obra del legislador, que puede reunir o separar distintos réditos para la aplicación del impuesto correspondiente, el método cedular se presta para otorgar un tratamiento diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención, diferenciando las rentas gravadas de las no gravadas”<sup>57</sup>.

Sevilla Segura, indica que “El sistema cedular o sistema de impuestos de producto, tuvo su apogeo en el siglo XIX, en un inicio apareció el sistema que gravaba los rendimientos de la tierra y la ganadería, los rendimientos de los bienes inmuebles, más tarde se incorporaron los rendimientos de los negocios

---

<sup>56</sup> Congreso de la República de Guatemala. 1992 (Decreto Número 26-92), Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 2. De acuerdo al caso hipotético presentado en el capítulo IV, en el cual el período fiscalizado se encuentra comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, la base legal utilizada según la vigencia de la ley en el tiempo, se utiliza el decreto número 26-92, ley del Impuesto Sobre la Renta.

<sup>57</sup> Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot (2003). Kirilenko, A. (Bank Transaction Taxes), IMF Research Bulletin, ol. 7, number 2, p. 226. Buenos Aires Argentina. 2006.

y las actividades profesionales, seguidamente el que recaía sobre sueldos y salarios y los rendimientos del capital mobiliario<sup>58</sup>.

En este sistema existe una íntima relación entre cada impuesto cedular con su fuente de renta (trabajo, capital, combinación de ambos) y existen tantos tributos como las fuentes que resultan abarcadas por las cédulas. Las principales características de este tipo de gravamen son las siguientes:

1. Se estructuran con alícuotas proporcionales.
2. Las tasas proporcionales son distintas entre sí.
3. Los resultados de cada cédula son independientes entre sí.

Las características del sistema cedular (vocablo derivado del sistema británico de impuestos a las rentas clasificadas en distintas tablas) son esencialmente las siguientes:

1. Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado: no hay compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías.
2. No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello equivaldría a una desigualdad.
3. Tampoco caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.
4. El sistema cedular se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.
5. Pueden quedar afuera de cualquier gravamen, réditos no clasificables en ninguna de las categorías, pero que disminuyen la renta del contribuyente, quien deberá someterse a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción correspondiente.
6. El sistema cedular se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas, o sea un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención. El distingo se aplica generalmente diferenciando las rentas

---

<sup>58</sup> Sevilla Segura, J. Política y Técnica Tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Hacienda Pública, p. 182. Madrid, 2004.

ganadas de las no ganadas, siendo las primeras las que derivan en mayor medida del trabajo y las segundas principalmente del capital. Las discriminaciones pueden hacerse en forma más pormenorizada, distinguiendo diversos grados de preponderancia del capital o del trabajo en las actividades productoras de ingresos.

Un sistema cedular sobre la renta, se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios, por ejemplo, la relación de dependencia si proviene del trabajo o del capital y, dentro de éste, si proviene de operaciones de mercado financiero o no. Este sistema es considerado como una forma poco técnica de la imposición sobre la renta, trata desigual rentas de igual cuantía sin razón clara y aceptable, no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes y deja zonas de renta sin tributar. Las ganancias y pérdidas patrimoniales son sometidas a un tratamiento especial, dado su generación irregular en el tiempo, que podría generar un impulso desproporcionado de la progresividad en el año en que se realiza la ganancia. De ahí es que se crea una base especial gravada a un tipo fijo o se permite diferir el pago si se invierte en la sociedad.

Mediante el sistema cedular del Impuesto Sobre la Renta, que se encontraba vigente en Guatemala, a través de los diferentes subsistemas dentro de la misma ley, le dan la opción al contribuyente de ubicarse en uno y en ocasiones en dos o más, dependiendo del tipo de actividad que realiza. Por ejemplo, un contribuyente inscrito en el Régimen General, puede a su vez generar operaciones extraordinarias a través de la venta de bienes de capital, que están gravados y regulados en forma diferente, inclusive con diferente tarifa impositiva. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, presenta diferentes subsistemas, de manera que la renta imponible se puede determinar aplicando diferentes tipos impositivos, es así que partiendo de la opción en cuanto al cumplimiento tributario puede corresponder un tipo impositivo, como en el régimen general se aplica un 5%, en cuanto a los premios, loterías, están afectos a 10% como parte de un régimen de retención definitiva. El impuesto sobre la renta decreto número 26-92, esta estructurada en un sistema cedular:

1. Premios de lotería, bingos y similares.
2. Subsistema revaluación de activos.
3. Régimen general.
4. Subsistema régimen opcional.
5. Subsistema de rentas presuntas.
6. Subsistema pagos por ganancias de capital.
7. Subsistema asalariados

### **2.2.2 RÉGIMEN GENERAL**

Está regulado a través del Artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante el cual se grava en un 5% definitivo de impuesto sobre la totalidad de las rentas brutas, menos rentas exentas. El impuesto en mención se pagará mediante el régimen de retención definitiva o directamente a las cajas fiscales, el impuesto se causa a través de los ingresos del contribuyente, independientemente de los costos y gastos incurridos en la generación de las rentas, cuando el contribuyente opta por efectuar el pago directo a las cajas fiscales, deberá enterarlo dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente a aquel en que emitió la factura, el cumplimiento de la obligación se da a través de la retención definitiva, es el agente retenedor quien practica la retención del impuesto y lo entera directamente a las cajas fiscales.

### **2.2.3 RÉGIMEN OPTATIVO**

El periodo de liquidación en este régimen es anual, principia el uno de enero y concluye el treinta y uno de diciembre de cada año, este régimen establece que los contribuyentes determinarán su obligación tributaria aplicando a la base impositiva el 31% y deduciendo de la renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando las rentas exentas.

Dentro de los requisitos que se establecen para determinar la obligación tributaria están los siguientes:

1. "Llevar contabilidad completa en libros habilitados por la administración tributaria y autorizados por el Registro Mercantil, de conformidad con los dispuesto en el artículo 46, de esta ley.

2. Realizar los pagos trimestrales a que se refiere el artículo 61 de esta ley.
3. Presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 54 de esta ley, calculando y pagando el impuesto. Adjunto a la misma deberá presentar sus estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente.
4. Presentar, adjunto a la liquidación definitiva anual, información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el periodo fiscal, en medios magnéticos o electrónicos de uso común y en las formas que para el efecto defina la Administración Tributaria.
5. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades comerciales la frase “sujeto a pagos trimestrales”<sup>59</sup>.

Este régimen es de carácter optativo, para lo cual el contribuyente deberá presentar un aviso a la Administración Tributaria en el caso de empresas nuevas, en caso contrario, quedará inscrita en el Régimen General. El cambio de este régimen podrán cambiarlo únicamente previo aviso presentado en el mes anterior al inicio del año calendario, las características de este régimen que lo hacen complejo y por lo cual difícil de fiscalizar son:

1. Las obligaciones tributarias se liquida de forma anual, la inclinación a este régimen es observando el volumen de operaciones.
2. Deducen los costos y gastos, siempre que cumplan con requisitos establecidos por la ley.
3. Coexistencia de rentas afecto y no afectas al impuesto y la imputación e incidencia en la determinación de la base imponible.
4. Las tres modalidades para efectuar los pagos trimestrales en concepto del Impuesto Sobre la Renta, son “a) Efectuar cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus operaciones al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible. Los contribuyentes que elijan esta opción, deberán acumular la ganancia o pérdida obtenida e cada cierre trimestral en el trimestre inmediato siguiente; b) sobre la base de una renta imponible estimada en cinco por ciento (5%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, con exclusión

---

<sup>59</sup> Decreto Número 26-92. Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 72. 1992.

de las rentas exentas y las ganancias de capital y c) Pagar trimestralmente una cuarta parte del impuesto determinado en el periodo del liquidación definitiva anual anterior. En el caso de que el periodo anterior fuere menor de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa correspondiente<sup>60</sup>.

Al seleccionar una de estas opciones indicadas, no podrá ser variada sin la autorización previa de la Administración Tributaria, en cuanto a los pagos efectuados en exceso en concepto de impuesto “los contribuyentes o responsables que hayan pagado impuesto en exceso lo harán constar en su declaración jurada anual y podrán solicitar en dicha declaración, su acreditamiento al pago trimestral del impuesto al que resulte de la liquidación definitiva anual, o bien presentar a la Administración Tributaria solicitud de devolución, si el contribuyente que solicite la devolución de lo pagado en exceso, adeudare tributos, intereses o multas, previo a efectuar la devolución, la Administración tributaria, realizara la compensación respectiva entre los débitos y créditos del contribuyente<sup>61</sup>”.

#### **2.2.4 COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES**

En la determinación de la renta imponible, se permite deducir de la renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y rebajando las rentas exentas. Los costos y gastos a considerar:

- Gastos que se encuentran documentados y deben estar identificados con la razón social, número de identificación tributaria – NIT-, además de estar comprendidos dentro del período de liquidación.
- Los costos o gastos deben tener su origen en el negocio y vinculados para generar rentas gravadas. Si no están relacionados con el proceso productivo o actividad generadora de rentas, la Administración Tributaria objeta que no se pueden deducir.

---

<sup>60</sup>. Decreto Número 26-92. Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 61. 1992.

<sup>61</sup> Ibid. Artículo 71.

- Deben estar comprendidos dentro de los límites o restricciones, en rubros específicos dentro de los que se destaca:
  1. Sueldos, dietas 38 d) Pagos a socios o consejeros de sociedades anónimas, administradores de sociedades en comandita por acciones, que sean sus principales accionistas: hasta el 10% sobre ventas o ingresos brutos.
  2. Cónyuges y parientes consanguíneos dentro de los grados de ley de tales socios, consejeros o administradores. La deducción máxima será, la mayor retribución asignada en la nómina de empleados sin vinculación de parentesco.
  3. Indemnizaciones 38 f) Efectivamente pagadas o por el método de la provisión hasta el 8.33% del total de las remuneraciones anuales.
  4. Intereses sobre préstamos 38 m) Provenientes de instituciones bancarias, financieras, sujetas a vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos, o provenientes de Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas. Provenientes de instituciones bancarias y financieras domiciliadas en el exterior. El monto deducible por intereses, no podrá exceder a la tasa de interés que aplique la Administración Tributaria a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora.
  5. Depreciaciones contenidas en los artículos 16-20, 38 p) De acuerdo a los porcentajes máximos establecidos en el Artículo 19. Cuando no se deduce la cuota de depreciación de un bien, o se registra por un valor menor, no se podrá deducir la cuota o la diferencia en períodos de imposición posteriores.
  6. Amortizaciones, según el artículo 23, máximo del 20%, excepto Derechos de Llave a razón de 10% máximo. Cuentas Incobrables.
  7. Las deudas incobrables, 38 q) Método de la reserva: 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar al cierre del período, siempre que dichos saldos se originen del giro habitual del negocio.
  8. Donaciones 38 s) 5% de la renta neta, no podrá exceder de Q.500,000.00 anuales.



9. Honorarios 38 t) Honorarios desde el exterior no podrán exceder el 1% de la renta bruta o el 15% del monto de los salarios pagados a los trabajadores guatemaltecos, el que sea mayor de estos conceptos.
10. Viáticos 38 v) 5% de la renta bruta.
11. Regalías 38 w) 5% de la renta bruta y debe probarse el derecho de regalía por medio del contrato.

### **2.2.5 COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES**

De la misma forma que existen gastos que pueden deducirse de los ingresos obtenidos, la ley también establece costos y gastos que no son deducibles, tal como lo establece en su artículo 39. “Las personas jurídicas, patrimonios y entes, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:

- a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada. En particular, los gastos financieros incurridos por la obtención de recursos utilizados para la realización de inversiones financieras en actividades de fomento de vivienda, mediante cédulas hipotecarias en tanto dichos títulos de crédito estén exentos de impuestos por mandato legal.

Los contribuyentes no deben deducir los costos y gastos directos en que se incurra para producir las rentas exentas o no afectas; para ello, deben registrarlos en cuentas separadas, a fin de deducir sólo los que se refieren a operaciones gravadas. Si no se llevan cuentas separadas se calculan los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas.

- b) Los que el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de retener y pagar el Impuesto sobre la Renta, cuando corresponda. Serán deducibles una vez se haya enterado la retención.
- c) Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos y contratos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la

- deducción pueda acreditarse por medio de partida contable.
- d) Los que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, salvo los regímenes especiales que la presente ley permite.
  - e) Los sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no sean acreditados con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.
  - f) Los respaldados con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de importación y su recibo autorizado de pago; a excepción de los servicios que deberán sustentarse con el comprobante de pago al exterior.
  - g) Los consistentes en bonificaciones con base en las utilidades o las participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o ejecutivos de personas jurídicas.
  - h) Los de erogaciones que representen una retribución del capital social o patrimonio aportado. En particular, toda suma entregada por participaciones sociales, dividendos, pagados o acreditados en efectivo o en especie a socios o accionistas; las sumas pagadas o acreditadas en efectivo o en especie por los fiduciarios a los fideicomisarios; así como las sumas que abonen o paguen las comunidades de bienes o de patrimonios a sus integrantes, por concepto de retiros, dividendos a cuenta de utilidades o retorno de capital.
  - i) Los de intereses pagados que excedan al valor de multiplicar la tasa de interés por un monto de tres veces el activo neto total promedio que resulte de la información presentada por el contribuyente en sus declaraciones juradas anuales. Para efectos de la presente literal se entiende como activo neto total promedio la suma del activo neto total del cierre del año anterior con la del activo neto total del cierre del año actual, ambos valores presentados en la declaración jurada anual del Impuesto sobre la Renta y anexos de cada período de liquidación definitiva, divididos entre dos. El activo neto total corresponde al valor en libros de todos los bienes que sean efectivamente de la propiedad del contribuyente. La limitación prevista en este inciso no será de aplicación a entidades bancarias y sociedades financieras sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de

Bancos.

- j) Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el propietario, sus familiares, socios y administradores, Así como, los créditos que abonen en cuenta o remesen a las casas matrices sus sucursales, agencias o subsidiarias.
- k) Los provenientes de cuentas incobrables, cuando se trate de contribuyentes que operen sus registros bajo el método contable de lo percibido.
- l) Los de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal. Cuando estas inversiones estén incluidas en el activo, junto con el de otras actividades que generen rentas gravadas, se llevarán cuentas separadas para los fines de determinar, los resultados de una y otra clase de inversiones.
- m) Los de mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo y, en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.
- n) Las pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de moneda extranjera para operaciones con el exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.
- o) Las primas por seguro dotal o por cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro, rescate o reembolso de cualquier naturaleza al beneficiario o a quien contrate el seguro.
- p) Los incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular, sólo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas. Cuando no se pueda comprobar la proporción de tal deducción, sólo se considerará deducible, salvo prueba en contrario, el cincuenta por ciento (50%) del total de dichos gastos y depreciaciones.

El monto de las depreciaciones en bienes inmuebles, cuyo valor base exceda del que conste en la Matrícula Fiscal o en Catastro Municipal. Esta restricción no será aplicable a los contribuyentes que realicen mejoras permanentes o edificaciones a bienes inmuebles que no son de su propiedad, ni a los propietarios de bienes inmuebles que realicen

mejoras que no constituyan edificaciones, siempre que dichas mejoras no requieran, conforme a las regulaciones vigentes, de licencia municipal de construcción. En el caso de las depreciaciones que se han venido aplicando antes de la vigencia de esta Ley y que exceden el valor base, el contribuyente podrá continuar con la depreciación de los mismos como gasto deducible únicamente si demuestra la inversión efectivamente realizada en los inmuebles.

- r) El monto de las donaciones realizadas a organizaciones no gubernamentales, asociaciones y fundaciones no lucrativas, de asistencia, servicio social, iglesias y entidades de carácter religioso, que no cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria.
- s) El monto de costos y gastos del período de liquidación que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de la renta bruta. Este monto excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción. La disposición del primer párrafo de esta literal, no es aplicable a los contribuyentes que tuvieron pérdidas fiscales durante dos (2) períodos de liquidación definitiva anual consecutivos o que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento (4%) del total de sus ingresos gravados. Para el efecto, los contribuyentes deberán presentar informe, previo a que venza la presentación de la declaración jurada anual y los anexos a que hace referencia el artículo 54 de la presente ley, por medio de declaración jurada prestada ante notario, acompañando los estados financieros auditados y medios de prueba documental que acrediten tales extremos.

Para efectos de la aplicación del párrafo anterior, se entiende como margen bruto a la sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. La Administración Tributaria puede realizar las verificaciones para comprobar la veracidad de lo declarado y documentación acompañada”<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Decreto Número 04-2012. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Diario Oficial de Centro América. Artículo 3. 2012.

## **CAPITULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

#### **3.1 HIPÓTESIS**

Para efectos de la presente investigación se formuló la siguiente hipótesis:

¿La recaudación del Impuesto Sobre la Renta es afectada por el beneficio fiscal de ingresos exentos que concede dicha ley o la clasificación que realiza el contribuyente en dichos ingresos?

#### **3.2 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN**

La investigación realizada es de tipo descriptiva, debido a que únicamente se identifica la incidencia de los ingresos exentos en el Impuesto Sobre la Renta y consecuencias tanto para la Administración Tributaria y Contribuyente.

#### **3.3 UNIDAD DE ANÁLISIS**

Contribuyentes autorizados en zonas francas como usuarios industriales y comerciales, del periodo de imposición comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010.

#### **3.4 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN**

En cuanto a las técnicas de investigación, se aplicó la técnica documental, en cuanto permite analizar, recopilar y organizar información relacionada a la incidencia de los ingresos exentos en el Impuesto Sobre la Renta en contribuyentes autorizados en zonas francas como usuarios industriales y comerciales, del periodo de imposición comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010.

##### **3.4.1 RECOLECCIÓN DE DATOS**

La recolección de datos se realizó de la siguiente forma:

## **Fichas de Trabajo**

La información obtenida para redactar cada uno de los temas que integran los capítulos de la investigación, se recolecta por medio de fichas de trabajo, que incluyen análisis y síntesis de los documentos.

## **De Campo**

Se realizó un estudio a través de trabajo de campo de la forma siguiente:

### **a) Sujetos del Estudio**

Contadores Públicos y Auditores, con experiencia en la práctica profesional en el área de impuestos de contribuyentes autorizados para funcionar en zonas francas, como usuarios industriales y comerciales, muestra de 30 profesionales de los cuales 15 profesionales de la Administración Tributaria y 15 profesionales que asesoran a usuarios industriales y comerciales de zonas francas.

### **b) Instrumento**

Se utilizó el cuestionario con preguntas cerradas, para establecer si el beneficio fiscal de ingresos exentos en el Impuesto Sobre la Renta ayudan al desarrollo nacional o tienen efecto negativo en la recaudación de dicho impuesto y su punto de vista en un caso concreto.

### **c) Recolección de datos**

El cuestionario se traslado personalmente.

### **d) Tabulación de datos**

Con la información obtenida del cuestionario se tabularon los resultados y se elaboraron las estadísticas.

### **e) Análisis e interpretación de los datos**

Con la información obtenida, se procedió al análisis e interpretación de los datos y de las graficas, de lo cual se pudo arribar a las conclusiones del presente estudio.

## **CAPITULO IV**

### **INCIDENCIA DE LOS INGRESOS EXENTOS, EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO**

Las exenciones son limitaciones al principio de generalidad. Pueden aplicarse por razones de política fiscal para evitar la progresividad, mas allá de la efectividad aumenta la inversión, reducen la carga tributaria de los sectores beneficiarios generando una menor recaudación para el fisco, así como control en cuanto a los contribuyentes que gozan de este beneficio, por otro lado afecta la equidad, vuelven más complejos los sistemas tributarios, incrementando los costos de cumplimiento y la evasión, restando transparencia a la política fiscal.

Actualmente, la legislación guatemalteca, regula legalmente algunas actividades específicas que están amparadas bajo ciertos decretos, las cuales inciden en el tema central, y entre ellas se puede mencionar:

#### **4.4.1 DECRETO NÚMERO 65-89 LEY DE ZONAS FRANCAS**

En las últimas décadas han cobrado especial auge aquellas exenciones impositivas delimitadas en zonas con tratamiento tributario privilegiado llamadas Zonas Francas, también se conoce como Zona Libre, siendo esta una área extensa en la cual se localizan un número de empresas industriales, de servicios y comerciales, con el fin de realizar negocios competitivos en un lugar que ofrece beneficios claros y precisos, entre ellos el encontrarse en una zona exenta del pago de impuestos, derechos, contribuciones y cualquier gravamen fiscal o municipal. Es decir, dentro de esta área, la mercadería no está sujeta o sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción o extracción no están gravadas con el pago de tributos. Entre los objetivos que suelen perseguir los gobiernos a través del establecimiento de zonas francas se encuentran la promoción y diversificación de las exportaciones, la adquisición de divisas, la atracción de inversión extranjera, la generación de empleo y el desarrollo económico de regiones apartadas o de menor desarrollo relativo.

El Decreto Número 65-89, Ley de Zonas Francas tiene por objeto incentivar y regular el establecimiento en el país de Zonas Francas, que promuevan el desarrollo nacional a través de las actividades que en ellas se realicen particularmente en acciones tendientes al fortalecimiento del comercio exterior, “Se entenderá por Zona Franca el área de terreno físicamente delimitada, planificada y diseñada, sujeta a un Régimen Aduanero Especial”<sup>63</sup>, la cual se encuentra establecido en la ley de zonas francas.

Las Zonas Francas pueden ser públicas o privadas y el área donde se ubiquen los usuarios industriales y de servicio de aquella donde se ubiquen los usuarios comerciales, serán físicamente separadas, podrán establecerse en cualquier región del país, conforme a las disposiciones legales vigentes. La integración de las zonas francas es:

- a) Entidad Administradora: se entenderá por Entidad Administradora “a la persona jurídica legalmente registrada y autorizada para operar en el país, encargada de invertir, organizar, desarrollar y administrar Zonas Francas”<sup>64</sup>.
- b) “Usuarios: Persona individual o jurídica autorizada por el Ministerio de Economía para operar en Zona Franca”<sup>65</sup>.

De acuerdo a la actividad que desarrollen los usuarios podrán ser:

1. Industriales
2. De Servicio
3. Comerciales

Las personas individuales o jurídicas podrán instalarse dentro de una zona franca, sin autorización previa del Ministerio de Economía, pero no gozar de los beneficios e incentivos fiscales del Decreto Número 65-89, y pueden dedicarse a las actividades siguientes:

- a) Agencias de viajes y líneas aéreas.

---

<sup>63</sup> Decreto Número 65-89. Ley de Zonas Francas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 2. 1989.

<sup>64</sup> Decreto Número 65-89. Ley de Zonas Francas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 3. 1989.

<sup>65</sup> Ibid. Artículo 4.



- b) Transporte aéreo, marítimo o terrestre.
- c) Actividades que se rijan por las leyes bancarias y financieras del país.
- d) Servicios no vinculados con el comercio internacional de conformidad con lo que indique el reglamento de la ley de Zonas Francas.

Así mismo, no podrán producirse o comercializarse de zona franca, ni desarrollarse dentro de ella las actividades siguientes:

- a) Explotación de petróleo y gas natural.
- b) Pesca y crianza de especies marítimas o de agua dulce.
- c) Centros de recreación y hoteles.
- d) Madera en troza, tabla y tablón.
- e) Azúcar de caña, refinada o sin refinar y melaza.
- f) Café en cereza, pergamino y oro.
- g) Cardamomo en cereza, pergamino y oro.
- h) Algodón sin cardar.
- i) Banano fresco.
- j) Ajonjolí sin descortezar.
- k) Caucho natural.
- l) Reproducción, crianza y engorde de ganado bovino.
- m) Minería en su fase de extracción.
- n) Mercancías que causen contaminación.
- o) Procesamiento y manejo de explosivos y materiales radioactivos.
- p) Crianza, cultivo y procesamiento de especies de flora y fauna protegidas o prohibidas por convenios o leyes especiales.
- q) Empaque, envase o etiquetado de productos a los que Guatemala esté sujeto a cuota.

Los usuarios de zonas francas, les queda prohibido importar al amparo de esta ley, los artículos siguientes:

- 1) Armas de fuego, pólvora, municiones y pertrechos de guerra en general.
- 2) Joyas, relojes de pulsera, cámaras fotográficas no industriales.
- 3) Desperdicios industriales y otros residuos cuyo efecto contaminante ponga en peligro la salud y el medio ambiente.

- 4) Mercancías de origen fuera del área centroamericana para uso o consumo personal de quienes trabajen o ingresen a las Zonas Francas.

Los incentivos fiscales y beneficios a las entidades administradoras autorizados son:

- a) “Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación de maquinaria, equipo, herramientas y materiales destinados exclusivamente a la construcción de la infraestructura, los edificios e instalaciones que se utilicen para el desarrollo de la Zona Franca, debidamente identificados en la resolución de autorización para la instalación y desarrollo de la misma.
- b) Exoneración total del Impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Entidad Administradora de la Zona Franca, por un plazo de quince (15) años. Las Entidades Administradoras domiciliadas en el exterior que operen en Guatemala no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el Impuesto sobre la Renta que se pague en Guatemala.
- c) Exoneración del Impuesto Único sobre Inmuebles, que corresponde al gobierno central, por un período de cinco (5) años, sobre los inmuebles que sean destinados exclusivamente al desarrollo de una Zona Franca.
- d) Exoneración del Impuesto sobre Venta y Permuta de Bienes Inmuebles (alcabala) destinados exclusivamente al desarrollo y la ampliación de la Zona Franca.
- e) Exoneración del Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales, que recaigan sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera a favor de la Entidad Administradora, la propiedad de bienes inmuebles que destine al desarrollo y ampliación de la Zona Franca.
- f) Exoneración del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes inmuebles a usuarios de la Zona.
- g) Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de fuel, oil, bunker, gas butano y propano, estrictamente necesarios para la generación de energía

eléctrica que se utilice para el funcionamiento y prestación de servicios a los Usuarios de la Zona Franca, a partir de la fecha de autorización de operación de la misma”<sup>66</sup>

Los incentivos fiscales y beneficios a los usuarios industriales o de servicio autorizados son:

- a) “No están afectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación a Zona Franca la maquinaria, equipo, herramientas, materias primas, insumos, productos semielaborados, envases, empaques, componentes y en general las mercancías que sean utilizadas en la producción de bienes y en la prestación de los servicios.
- b) Exoneración total del Impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Usuario Industrial o de Servicios de Zona Franca, por un plazo de doce (12) años contados a partir de la fecha de inicio del período de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización. Los Usuario Industriales o de Servicios domiciliados en el exterior que operen en Guatemala, no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el Impuesto sobre la Renta que se pague en Guatemala.
- c) Exoneración del Impuesto al Valor Agregado, en las transferencias de mercancías que se realicen dentro y entre Zonas Francas.
- d) Exoneración del Impuesto sobre la Venta y Permuta de Bienes Inmuebles (alcabala) ubicados en la Zona Franca en operaciones que se realicen con la Entidad Administradora o con usuarios de la Zona.
- e) Exoneración del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes inmuebles ubicados dentro de la Zona Franca”<sup>67</sup>.

En cuanto a los incentivos fiscales y beneficios a los usuarios comerciales autorizados son:

---

<sup>66</sup> Decreto Número 65-89. Ley de Zonas Francas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 21. 1989.

<sup>67</sup> Ibid. Artículo 22.

- a) “No están afectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación a Zona Franca en general las mercancías o componentes que sean almacenados en la Zona Franca, para su comercialización.
- b) Exoneración del Impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Usuario Comercial de Zona Franca, por un plazo de cinco (5) años contados a partir de la fecha de inicio del período de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización. Los Usuarios Comerciales domiciliados en el exterior que operen en Guatemala, no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el Impuesto sobre la Renta que se pague en Guatemala.
- c) Exoneración total del Impuesto al Valor Agregado, en la transferencia de mercancías que se realicen dentro y entre Zonas Francas.
- d) Exoneración del Impuesto sobre la Venta y Permuta de Bienes Inmuebles (alcabala) ubicados en la Zona Franca en operaciones que se realicen con la Entidad Administradora o con usuarios de la Zona.
- e) Exoneración del Impuesto de Papel sellado y Timbres Fiscales que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes inmuebles ubicados dentro de la Zona Franca”<sup>68</sup>.

“Se prohíbe a las entidades administradoras y a los usuarios, enajenar en cualquier forma en el territorio nacional, las mercancías que hayan ingresado a Zona Franca, exoneradas o no, afectas al pago de derechos arancelarios, Impuestos a la Importación e Impuesto al Valor Agregado (IVA)”<sup>69</sup>.

Para profundizar y mostrar la incidencia del decreto tratado anteriormente, a continuación se muestra todo el proceso que origina la aplicación del mismo, por parte de un contribuyente.

---

<sup>68</sup> Decreto Número 65-89. Ley de Zonas Francas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 23.

<sup>69</sup> *ibid.* Artículo 43.

#### **4.4.2 ESTADOS FINANCIEROS DE UN USUARIO INDUSTRIAL Y COMERCIAL DE ZONAS FRANCAS**

Un concepto de Estados Financieros, también conocidos como estados contables, informes financieros, puede ser: aquellos que reflejan la situación económica, financiera y los cambios que experimenta la empresa a una fecha o periodo determinado. Dicha información es útil para la Administración, Accionistas y Acreedores, para la toma de decisiones.

Los Usuarios de zonas francas deberán elaborar y presentar sus respectivas declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta, determinarán el impuesto a su cargo pero lo consignarán exonerado por aplicación del inciso b) de los Artículos 21, 22 y 23 de la Ley de Zonas Francas y de la autorización de operación o instalación en su caso, otorgada por parte de la Dirección General de Política Industrial del Ministerio de Economía. Dicho procedimiento se sujetará al número de años considerado en cada uno de tales artículos, de tal forma que la primera declaración en que se aplique la exoneración del impuesto, será aquella que corresponda al período de imposición anual inmediato siguiente a la fecha en que se emita la citada autorización.

A continuación un ejemplo de un caso hipotético de un contribuyente autorizado como usuario industrial y comercial de zona franca; se presenta los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costo de ventas y gastos de operación, generados durante el periodo de imposición comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, los cuales son de base para generar los Estados Financieros. Estos son auditados por SAT, con formulación de ajuste.

## **BALANCE GENERAL**

PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANONIMA  
NIT: 2221847-K  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010  
(EXPRESADO EN QUETZALES)

### **ACTIVO**

#### **Activo No Corriente**

Mobiliario y Equipo de Oficina	235,493.00
Equipo de Computación	135,000.00
Maquinaria	3,631,857.15
Vehículos	1,485,438.00
Inmuebles	5,603,674.00
<b>Total Activo No Corriente</b>	<b>11,182,596.15</b>

#### **Activo Corriente**

Caja y Bancos	26,709,604.00
Cuentas por Cobrar Comerciales	13,364,604.05
Iva por Cobrar	2,243,567.00
Iva Retenido por Cobrar	450,606.00
Inventarios de Mercaderías	3,425,677.00
Inventario de Materias Primas	897,963.53
Inventario de Productos en Proceso	234,567.00
<b>Total Activo Corriente</b>	<b>47,326,588.58</b>
<b>TOTAL DEL ACTIVO</b>	<b>58,509,184.73</b>

## **PATRIMONIO Y PASIVO**

### **Patrimonio**

Capital Autorizado, Suscrito y Pagado	50,000.00
Aportaciones por Capitalizar	9,017,094.04
Reserva Legal	2,304,593.00
Resultado del Ejercicio	8,956,940.00
<b>Total Patrimonio</b>	<b>20,328,627.04</b>

### **Pasivo**

Proveedores	17,697,596.00
Prestaciones Laborales por Pagar	1,697,594.00
Otros Pasivos	1,312,152.25
Banrural por Pagar	5,530,793.83
Provisión para Cuentas Incobrables	400,940.00
Prestamos Bancarios	9,607,945.00
Depreciaciones Acumuladas de Mob. Y Equipo de Oficina	56,786.00
Depreciaciones Acumuladas de Equipo de Computación	67,890.00
Depreciaciones Acumuladas Vehículos	456,789.00
Depreciaciones Acumuladas Inmuebles	475,526.61
Depreciaciones Acumuladas Maquinaria	876,545.00
<b>Total Pasivo</b>	<b>38,180,557.69</b>

**TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO** **58,509,184.73**

## ESTADO DE RESULTADOS

PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANONIMA

NIT: 2221847-K

DEL 01 DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

(EXPRESADO EN QUETZALES)

### INGRESOS

Renta exentas	37,450,567.70
Venta de bienes en el mercado local	<u>0.00</u>
Total de Renta Bruta	<b>37,450,567.70</b>

### COSTO DE VENTAS

Inventario inicial	1,345,456.00
Compras	18,482,623.00
Costo de Productos terminados	456,345.00
Inventario final	3,425,677.00
Costo de Ventas	<u>16,858,747.00</u>
<b>MARGEN BRUTO</b>	<b>20,591,820.70</b>

### GASTOS DE VENTAS Y ADMINISTRACIÓN

Viaticos y Gastos de Transporte	234,650.50
Sueldos, Salarios y Bonificaciones	2,500,784.08
Depreciaciones	1,786,506.80
Honorarios por Servicios en el País	605,967.00
Reaseguros y Reafianzamientos	345,605.00
Papelería y Utiles	56,705.00
Cuentas incobrables	400,938.12
Otros Gastos	<u>1,970,650.50</u>
<b>TOTAL GASTOS</b>	<b>7,901,807.00</b>
<b>RESULTADO FINANCIERO DEL EJERCICIO</b>	<b><u><u>8,956,940.00</u></u></b>



#### **4.4.3 FORMULACIÓN DE AJUSTE POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Los procedimientos tributarios pueden iniciarse como lo establece el artículo 121 del Código Tributario, de oficio, es decir por la Administración Tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización. La Administración Tributaria deberá verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, desarrollando así la función fiscalizadora, en las cuales la Administración Tributaria puede investigar por sí misma, recurriendo a fuentes de información distintas al contribuyente, así como requerir información y documentación al fiscalizado, a efecto de conocer su realidad económica, verificación de hechos generadores y estimar la determinación adecuada de sus tributos y de no haberse determinado adecuadamente, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, los cuales notificará al contribuyente o responsable y precisará los fundamentos de hecho y de derecho (artículos 145 “A” y 146 del Código Tributario y sus reformas).

Conforme lo dispuesto en el artículo 152 del Código Tributario, todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria; en este caso, por auditores tributarios. La forma usual en la cual la Administración Tributaria autoriza y designa a un funcionario o empleado para el desarrollo de una actividad tributaria, principalmente aquellas relacionadas con la fiscalización de los tributos, es por medio de la emisión de un nombramiento, en el cual constan los nombres completos de los funcionarios o empleados designados, los alcances, en cuanto a la indicación del contribuyente a verificar indicando su nombre completo y Número de Identificación Tributaria, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar. El nombramiento debe ser emitido por funcionario legitimado para ello. La calidad de funcionario o empleado de la Administración Tributaria designado para la práctica de una verificación tributaria deberá acreditarse siempre ante el contribuyente o responsable.

Explicación de cada una de las partes que comprende la audiencia:

**Expediente No. 2011-02-01-44-002345**, al efectuar un análisis del comportamiento tributario del contribuyente, mediante sus declaraciones presentadas y encontrar diferencias significativas, automáticamente se asigna un número de expediente para realizar auditoría fiscal, la cual se asignará en el Sistema de Expedientes de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Nombramiento No. 2011-1-1034**, es el documento el cual nombra de forma individual o conjunta a profesionales de la Administración Tributaria, para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, el cual delimita el periodo a fiscalizar.

**Audiencia No. A-2012-02-02-001245**, se genera derivado que las diferencias establecidas previamente, las cuales se comprobaron en el proceso de la auditoría y es generada a través del Sistema de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta debe contener el resumen de impuestos y multas, hoja de liquidación del impuesto ajustado, resumen de explicaciones de ajustes, explicaciones de ajustes y anexos respectivos.

**Resumen de Impuesto y Multa:** Presenta al contribuyente, los impuestos y multas que debe pagar en forma resumida, independiente a la cantidad de ajustes realizados por el auditor fiscal.

**Hoja de Liquidación:** Documento que refleja los ajustes formulados por la Administración Tributaria, los cuales pueden generar un efecto impositivo o modificaciones a los registros contables, ya que aquí se determinan los saldos ajustados que el contribuyente debe consignar en sus declaraciones respectivas.

**Resumen de explicaciones de ajustes:** En este documento se listan cada uno de los ajustes que se formularon a cada impuesto, con su respectivo monto.

**Explicaciones de ajustes:** En este documento, se dan a conocer los argumentos de hecho y de derecho que le sirvieron a la Administración Tributaria para generar los ajustes formulados.

**Anexos:** En estos documentos se dan a conocer mediante cuadros, información que sirve de fundamento de hecho en la explicación de ajuste.

**Notifíquese:** Se puede notificar en el Domicilio fiscal inscrito por el contribuyente en el Registro Tributario Unificado, lugar señalado por el contribuyente en actas administrativas o lugar señalado en memorial presentado en la evacuación de audiencia respectiva.

A continuación se presenta una ejemplificación de Audiencia, luego de realizada la auditoría fiscal en la cual se determinaron ajustes, impuesto y multa del periodo de imposición comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010.



## AUDIENCIA

Guatemala, 31 de mayo de 2012

**Audiencia No.** A-2012-02-02-001245  
**Expediente No.** 2011-02-01-44-002345  
**Nombramiento No.** 2011-1-1034

**ASUNTO:** **Ajustes, impuestos y multas** derivados de la auditoría efectuada al contribuyente: **PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANONIMA** con Número de Identificación Tributaria **2221847-K**, relacionado con **el Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo**, correspondientes al período de imposición comprendidos del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010.

Se concede al contribuyente identificado en el asunto, con domicilio fiscal ubicado en 12 calle 15-34 zona 12, Colonia Santa Ana, del municipio de Guatemala del departamento de Guatemala, **AUDIENCIA** por **TREINTA (30)** días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste por escrito su conformidad o inconformidad con el(los)(la)(las) **ajustes, impuesto y multa** formulados por la Administración Tributaria, acompañando las pruebas que estime pertinentes, asimismo deberá citar las leyes y aspectos técnicos en que fundamente su oposición y defensa.

Para los efectos antes mencionados se acompaña lo siguiente:

<b>Descripción</b>	<b>Folio(s)</b>
Resumen de Impuesto y Multa	1
Hoja de Liquidación del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo	1
Resumen de Explicaciones de Ajuste del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo	1
Explicaciones de Ajustes del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo	11
Anexos	46

**BASE LEGAL:** Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 69, 98, 127, 130, 146 y 147 del Decreto Número 6-91 y sus reformas vigentes, artículo 3 del Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos decretos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala; artículos 5, y 50 numeral 7 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria y, artículo 68 numeral 7 de la Resolución Número 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**NOTIFIQUESE:**

**Nota:** Al responder debe hacer referencia al número de audiencia y expediente arriba indicado. Asimismo acompañar fotocopia autenticada del nombramiento del Representante Legal o cédula de vecindad, según corresponda



CONTRIBUYENTE: **PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANONIMA**  
 RESUMEN DE IMPUESTO(S) Y MULTA(S)  
 (Valores expresados en quetzales)

NIT: 2221847-K

No.	IMPUESTO(S)	PERÍODO O PERÍODOS COMPRENDIDOS		IMPUESTO A PAGAR	MULTA	TOTAL IMPUESTOS MAS MULTA
		DEL	AL			
1	IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN OPTATIVO	01/01/2010	31/12/2010	5,361,335.71	5,361,335.71	10,722,671.42
<b>TOTAL DE IMPUESTOS Y MULTAS</b>				<b>5,361,335.71</b>	<b>5,361,335.71</b>	<b>10,722,671.42</b>

**TOTAL DE IMPUESTO(S) Y MULTA(S)**

**10,722,671.42**

**SANCION:** Multa del 100% sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 88 y 89 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

**INTERESES:** Cóbrese intereses resarcitorios sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y su reforma vigente.

**Hoja de Liquidación No. 1**  
**Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo**  
(Valores Expresado en Quetzales)

	<u>Total</u>	<u>Renta Exonerada</u>	<u>Renta Afecta</u>
<b>I. DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE</b>			
Renta bruta según formulario SAT-No. 1192 103435	37,450,567.70	3,450,225.35	34,000,342.35
(+) Ajustes a la Renta Bruta:			
Según explicación de ajuste No. 1.2	5,070,158.05	0.00	5,070,158.05
Según explicación de ajuste No. 1.3	4,628,605.70	0.00	4,628,605.70
Según explicación de ajuste No. 1.4	45,897.90	0.00	45,897.90
(-) Costos y Gastos según SAT-No. 1192 103435	24,760,470.92	1,810,123.71	22,950,347.21
Reconocimiento de costos y gastos, según explicación de ajuste No. 1.5	3,776,077.05	276,051.58	3,500,025.47
<b>Renta Imponible</b>	<b>18,658,681.38</b>	<b>1,364,050.06</b>	<b>17,294,631.32</b>
<b>II. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO</b>			
Cálculo del impuesto conforme al artículo 72 del Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas vigentes en el periodo auditado, así:			
Tarifa 31% sobre renta imponible ajustada		0.00	5,361,335.71
(-) Pagos Trimestrales del ISR		0.00	0.00
(=) <b>PAGO EN EXCESO ISR</b>		0.00	0.00
(-) <b>Créditos no sujetos a reintegro</b>			
Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz pagado en año calendario anterior y no aplicado a pagos trimestrales		0.00	0.00
Crédito por impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias		0.00	0.00
(=) <b>Saldo del impuesto</b>		<b>0.00</b>	<b>5,361,335.71</b>
(-) Otros acreditamientos conforme resolución		0.00	0.00
(-) Crédito por Impuesto al Valor Agregado		0.00	0.00
(-) Impuesto pagado conforme Declaración original y sus rectificaciones		0.00	0.00
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PAGAR</b>		<b>0.00</b>	<b>5,361,335.71</b>
<b>SANCIÓN POR OMISIÓN DE PAGO DE TRIBUTOS</b>			<b>5,361,335.71</b>
<b>TOTAL A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE</b>			<b>10,722,671.42</b>

**SANCIÓN:** Multa del 100% sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 88 y 89 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el período de imposición auditado.

**INTERESES:** Cóbrese intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el período de imposición auditado.



**CONTRIBUYENTE: PROCESOS SALAMANDRA,  
SOCIEDAD ANÓNIMA**

**NIT: 2221847-K**

**RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTES**

AUDITORIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN OPTATIVO  
del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010

<b>EXPLICACIÓN No.</b>	<b>NOMBRE DEL AJUSTE</b>	<b>VALOR Q.</b>
1.1	INGRESOS EXONERADOS NO PROCEDENTES, POR CONSIDERARSE GRAVADOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN OPTATIVO	34,000,342.35
1.2	INGRESOS NO DECLARADOS	5,070,158.05
1.3	OMISIÓN DE INGRESOS POR VENTAS NO FACTURADAS	4,628,605.70
1.4	OMISIÓN DE INGRESOS POR VENTAS NO FACTURADAS	45,897.90
1.5	RECONOCIMIENTO AL COSTO DE VENTAS, POR INVENTARIO INICIAL Y FINAL DE MERCADERÍA E IMPORTACIONES NO DECLARADAS NI REGISTRADAS CONTABLEMENTE	(3,776,077.05)
<b>TOTAL AJUSTES Y RECONOCIMIENTO</b>		<b>39,968,926.95</b>

**CONTRIBUYENTE: PROCESOS SALAMANDRA,  
SOCIEDAD ANÓNIMA**

**NIT: 2221847-K**

### **EXPLICACIÓN DE AJUSTE**

#### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA REGIMEN OPTATIVO**

**Período de Imposición:** Del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010

**Nombre del Ajuste:** INGRESOS EXONERADOS NO PROCEDENTES, POR CONSIDERARSE GRAVADOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN OPTATIVO.

**Valor del Ajuste:** Q34,000,342.35

**Explicación:** De conformidad con la auditoría realizada al contribuyente PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA por el periodo comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, se estableció que la actividad registrada ante la Administración Tributaria es la fabricación de productos de plástico; asimismo, se comprobó que su actividad principal es la fabricación y venta de bolsas plásticas de diferentes tamaños; así como, la venta de balas plásticas y cintas adhesivas de diferentes tamaños. Según Resoluciones numero 0150 de fecha 15 de abril de 2002 y 1450 de fecha 14 de octubre de 2009, emitidas por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Usuario industrial y Comercial de la Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo; además, según registros de la Intendencia de Aduanas el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Transportista Aduanero con el código E20.

Mediante requerimiento de información 2011-1-1034-1 notificado el 15 de junio de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Libros Contables, facturas de ventas, Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago ISR, Régimen Optativo, Original y fotocopia del inventario de existencias de mercancías importadas, que contenga como mínimo: cantidad, descripción del producto, unidad de medida, marca, serie, costo unitario y costo total, con el correspondiente Kardex y otro control de inventario que utilicen e Integración de las facturas que respaldan el envío, traslado, reexportación y/o nacionalización de las mercancías ingresadas a la zona franca, conteniendo: numero de factura, fecha, cliente, descripción de la mercancía, numero de declaración de mercancías y numero de declaración de mercancías con la cual ingresaron a la zona franca. Adicionalmente, a través de requerimiento de información 2011-1-1034-2 notificado el 02 de agosto de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435 y Precios de ventas de los siguientes productos: bolsas plásticas, balas plásticas 1", balas plásticas 1" fine, balas plásticas 3" Black, extra button bag (5\*7 cm.), cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R y cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R café. Transcurrido el plazo legal de 3 días hábiles, el contribuyente



presento parcialmente la documentación solicitada, no presentando del requerimiento de información numero 2011-1-1034-1 lo indicado en el numeral 15) Original y fotocopia de la fianza que garantice ante el fisco, la permanencia de las materias primas importadas bajo el amparo del Decreto numero 65-89 del Congreso de la República de Guatemala y del requerimiento de información numero 2011-1-1034-2, no presento lo relacionado con el numeral 1) Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435. Lo anteriormente indicado se dejo constar en Acta de actuaciones numero 23945-2011, de fecha 20 de agosto de 2011.

Como resultado de la verificación efectuada, se estableció que el contribuyente reporto en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, según formulario SAT-No. 1192 103435, correspondiente al periodo de imposición comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, Rentas Exentas por la cantidad de Q37,450,567.70, considerando la exoneración contenida en los artículos 22 literal b) y 23 literal b), del Decreto 65-89, ley de Zonas Francas y sus reformas, razón por la que no realizo el pago del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo anterior, se procedió a verificar e integrar las facturas de ventas emitidas por el contribuyente como Usuario Industrial y Comercial de la Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo, durante el periodo de imposición comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, determinándose que los ingresos obtenidos por el contribuyente ascienden a la cantidad total de Q42,520,725.75, (Ver Anexo No. 3), por lo que existe una diferencia no declara de Q5,070,158.05, la cual se dará a conocer al contribuyente en la explicación de ajuste No. 1.2. El total de ingresos se estableció tomando como base los valores CIF\$ indicados en las facturas de ventas, multiplicado por el tipo de cambio de dólar establecido por el Banco de Guatemala correspondiente a las fechas de emisión de las facturas, esto derivado que el contribuyente no cumplió con presentar a través de carta certificada por el contador registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, los tipos de cambio utilizados para registrar sus ventas. Del total de ingresos establecidos a través de las facturas de ventas proporcionadas por el contribuyente por Q42,520,725.75, se determino que existen ingresos que no se enmarcan dentro de la exoneración del Impuesto sobre la Renta, debido que corresponden a ventas de mercancías realizadas a empresas amparadas bajo el Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, domiciliadas en territorio aduanero nacional a través de Declaraciones de Mercancías DUA-GT, Régimen MI, que ascienden a un total de Q39,070,500.40, (Ver Anexo No. 2.2). El Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y sus reformas, establece en su artículo 22 literal b) referente a los usuarios industriales que procede "Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Usuario Industrial o de Servicios de Zona Franca, por un plazo de doce (12) años contados a partir de la fecha de inicio del periodo de imposición inmediato siguiente a la fecha en

que se emita la autorización (...)” y en su artículo 25 indica que “Los Usuarios Industriales que se instalen bajo el régimen de Zonas Francas, podrán exportar al Territorio Aduanero Nacional, previa autorización de la Dirección de Política Industrial, la que dará aviso a la Dirección General de Aduanas hasta un máximo del veinte por ciento (20%) de su producción total (...). Los usuarios industriales a que se refiere el párrafo anterior no gozaran del beneficio otorgado en el Artículo 22, inciso b), por las rentas que provengan de la exportación de los mismos al Territorio Aduanero Nacional.”; asimismo, en su artículo 23 literal b) referente a los usuarios comerciales establece que procede “Exoneración del Impuesto Sobre la Renta que causen rentas que provengan exclusivamente de la Actividad como Usuario Comercial de Zona Franca, por un plazo de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de inicio del periodo de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización (...)” lo indicado anterior, señala que únicamente aquellas rentas provenientes exclusivamente de su actividad como usuario industrial y comercial se encuentran exoneradas del Impuesto Sobre la Renta, es preciso definir cuál es la actividad de los usuarios industriales y comerciales de zona franca, lo que está contemplado en el artículo 4 literal a) “Industriales: Cuando se dediquen a la producción o ensamble de bienes para la exportación fuera del territorio aduanero nacional, reexportación, o a la investigación y desarrollo tecnológico” y literal c) “Comerciales: Cuando se dediquen a la actividad de comercialización de mercancías, para ser destinadas a la exportación fuera del territorio aduanero nacional, así como a la reexportación sin que realicen actividades que cambien las características del producto o alteren el origen del mismo.”

Derivado de lo descrito anteriormente, se establece que del total de los ingresos (Rentas exentas) reportadas en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, según formulario SAT-No. 1192 103435, correspondiente al periodo de imposición comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, por valor de Q37,450,567.70, es procedente reconocer aquellos ingresos que se enmarcan en la exoneración del Impuesto Sobre la Renta por valor de Q3,450,225.35, por corresponder a rentas provenientes exclusivamente de su actividad como Usuario de Zona Franca, (Ver Anexo No. 2.1), razón por que es procedente ajustar al total de ingresos (rentas exentas) declarados, la diferencia por valor de Q34,000,342.35 (Q37,450,567.70-Q3,450,225.35), debido a que formen parte de las ventas realizadas durante el periodo comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, a empresas amparadas bajo el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, mercancías que fueron sometidas a un régimen suspensivo del pago de Derechos Arancelarios a la Importación e Impuesto al Valor Agregado de Importaciones, lo cual cancela el régimen liberatorio al cual estaban sujetas las mercancías, dentro del territorio de la Zona Franca, (Ver Anexo No. 2).

**Base legal:** Artículos 4 inciso a) y c), 22 inciso b), 23 inciso b), 25 y 26 del Decreto No. 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y sus reformas; artículos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 54 y 72 del Decreto numero 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas, artículos vigentes en el periodo de imposición auditado.

**CONTRIBUYENTE: PROCESOS SALAMANDRA,  
SOCIEDAD ANÓNIMA**

**NIT: 2221847-K**

**EXPLICACIÓN DE AJUSTE**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA REGIMEN OPTATIVO**

**Período de Imposición:** Del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010  
**Nombre del Ajuste:** INGRESOS NO DECLARADOS  
**Valor del Ajuste:** Q5,070,158.05

**Explicación:** De conformidad con la auditoría realizada al contribuyente PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA por el periodo comprendido del 01 de enero DE 2010 al 31 de diciembre de 2010, se estableció que la actividad registrada ante la Administración Tributaria es la fabricación de productos de plástico; asimismo, se comprobó que su actividad principal es la fabricación y venta de bolsas plásticas de diferentes tamaños; así como, la venta de balas plásticas y cintas adhesivas de diferentes tamaños. Según Resoluciones numero 0150 de fecha 15 de abril de 2002 y 1450 de fecha 14 de octubre de 2009, emitidas por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Usuario industrial y Comercial de la Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo; además, según registros de la Intendencia de Aduanas el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Transportista Aduanero con el código E20.

Mediante requerimiento de información 2011-1-1034-1 notificado el 15 de junio de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Libros Contables, facturas de ventas, Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago ISR, Régimen Optativo, Original y fotocopia del inventario de existencias de mercancías importadas, que contenga como mínimo: cantidad, descripción del producto, unidad de medida, marca, serie, costo unitario y costo total, con el correspondiente Kardex y otro control de inventario que utilicen e Integración de las facturas que respaldan el envío, traslado, reexportación y/o nacionalización de las mercancías ingresadas a la zona franca, conteniendo: numero de factura, fecha, cliente, descripción de la mercancía, numero de declaración de mercancías y numero de declaración de mercancías con la cual ingresaron a la zona franca. Adicionalmente, a través de requerimiento de información 2011-1-1034-2 notificado el 02 de agosto de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435 y Precios de ventas de los siguientes productos: bolsas plásticas, balas plásticas 1", balas plásticas 1" fine, balas plásticas 3" Black, extra button bag (5\*7 cm.), cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R y cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R café. Transcurrido el plazo legal de 3 días hábiles, el contribuyente presento parcialmente la documentación solicitada, no presentando del

requerimiento de información numero 2011-1-1034-1 lo indicado en el numeral 15) Original y fotocopia de la fianza que garantice ante el fisco, la permanencia de las materias primas importadas bajo el amparo del Decreto numero 65-89 del Congreso de la República de Guatemala y del requerimiento de información numero 2011-1-1034-2, no presento lo relacionado con el numeral 1) Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435. Lo anteriormente indicado se dejo constar en Acta de actuaciones numero 23945-2011, de fecha 20 de agosto de 2011.

Como resultado de la verificación efectuada, se estableció que el contribuyente reporto en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, según formulario SAT-No. 1192 103435, correspondiente al periodo de imposición comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, Rentas Exentas por la cantidad de Q37,450,567.70, considerando la exoneración contenida en los artículos 22 literal b) y 23 literal b), del Decreto 65-89, ley de Zonas Francas y sus reformas, razón por la que no realizó el pago del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo anterior, se procedió a verificar e integrar las facturas de ventas emitidas por el contribuyente como Usuario Industrial y Comercial de la Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo, durante el periodo de imposición comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, determinándose que los ingresos obtenidos por el contribuyente ascienden a la cantidad total de Q42,520,725.75, sin embargo, al comparar los ingresos declarados por el contribuyente por la cantidad de Q37,450,567.70, se estableció que existe una diferencia de ingresos no declarados por la cantidad de Q5,070,158.05, (Ver Anexo No. 3). El total de ingresos se estableció tomando como base los valores CIF\$ indicados en las facturas de ventas, multiplicado por el tipo de cambio de dólar establecido por el Banco de Guatemala correspondiente a las fechas de emisión de las facturas, esto derivado que el contribuyente no cumplió con presentar a través de carta certificada por el contador registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, los tipos de cambio utilizados para registrar sus ventas. Cabe mencionar que al contribuyente se le solicito mediante requerimiento de información numero 2011-1-1034-2, la integración de los ingresos aportados en el renglón 41 Rentas exentas, de la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago de Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, con el objeto de determinar que facturas integran los ingresos declarados, sin embargo, no fue posible debido a que el contribuyente no proporciono dicha integración.

Derivado de lo anteriormente indicado, procede formular el ajuste a la renta imponible determinada por el contribuyente, por omisión de ingresos por la cantidad de Q5,070,158.05.

**Base legal:** articulo 1, 2, 3, 4, 7, 8, 54 y 72 del Decreto numero 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas, artículos vigentes en el periodo de imposición auditado.

**CONTRIBUYENTE: PROCESOS SALAMANDRA,  
SOCIEDAD ANÓNIMA**

**NIT: 2221847-K**

### **EXPLICACIÓN DE AJUSTE**

#### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA REGIMEN OPTATIVO**

**Período de Imposición:** Del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010  
**Nombre del Ajuste:** OMISIÓN DE INGRESOS, POR VENTAS NO FACTURADAS  
**Valor del Ajuste:** Q4,033,114.86

**Explicación:** De conformidad con la auditoría realizada al contribuyente PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA por el periodo comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, se estableció que la actividad registrada ante la Administración Tributaria es la fabricación de productos de plástico; asimismo, se comprobó que su actividad principal es la fabricación y venta de bolsas plásticas de diferentes tamaños; así como, la venta de balas plásticas y cintas adhesivas de diferentes tamaños. Según Resoluciones numero 0150 de fecha 15 de abril de 2002 y 1450 de fecha 14 de octubre de 2009, emitidas por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Usuario industrial y Comercial de la Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo; además, según registros de la Intendencia de Aduanas el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Transportista Aduanero con el código E20.

Mediante requerimiento de información 2011-1-1034-1 notificado el 15 de junio de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Libros Contables, facturas de ventas, Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago ISR, Régimen Optativo, Original y fotocopia del inventario de existencias de mercancías importadas, que contenga como mínimo: cantidad, descripción del producto, unidad de medida, marca, serie, costo unitario y costo total, con el correspondiente Kardex y otro control de inventario que utilicen e Integración de las facturas que respaldan el envío, traslado, reexportación y/o nacionalización de las mercancías ingresadas a la zona franca, conteniendo: numero de factura, fecha, cliente, descripción de la mercancía, numero de declaración de mercancías y numero de declaración de mercancías con la cual ingresaron a la zona franca. Adicionalmente, a través de requerimiento de información 2011-1-1034-2 notificado el 02 de agosto de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435 y Precios de ventas de los siguientes productos: bolsas plásticas, balas plásticas 1", balas plásticas 1" fine, balas plásticas 3" Black, extra button bag (5\*7 cm.), cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R y cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R café. Transcurrido el plazo legal de 3 días hábiles, el contribuyente presento parcialmente la documentación solicitada, no presentando del

requerimiento de información numero 2011-1-1034-1 lo indicado en el numeral 15) Original y fotocopia de la fianza que garantice ante el fisco, la permanencia de las materias primas importadas bajo el amparo del Decreto numero 65-89 del Congreso de la República de Guatemala y del requerimiento de información numero 2011-1-1034-2, no presento lo relacionado con el numeral 1) Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435. Lo anteriormente indicado se dejo constar en Acta de actuaciones numero 23945-2011, de fecha 20 de agosto de 2011.

El contribuyente durante el periodo objeto de revisión, importo temporalmente como Usuario Industrial de Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo, mercancías consistentes en Polietileno de diferentes densidades, según Declaraciones Aduaneras de Importación régimen ZI, bajo los beneficios del Decreto Numero 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y sus reformas. Al verificar el movimiento de inventario y la cuenta corriente (descargos) de las mercancías importadas, se determino que existe un saldo de 152,989 Kilogramos no exportados que fueron vendidos en el territorio aduanero nacional. Para determinar la mercancía no exportada, se tomo en cuenta el inventario inicial, la integración del peso en Kilogramos de las importaciones de la Materia Prima (Polietileno), integración del peso en Kilogramos del producto vendido según facturas de ventas, Inventario Final y reporte de descargos, proporcionados por el contribuyente. El cálculo se realizo en forma global en virtud que el contribuyente en las facturas de ventas describe únicamente la venta de bolsas plásticas, no específicamente tamaño ni tipo de densidad.

Para establecer el monto de los ingresos omitidos por el contribuyente por la venta de 152,989 Kilogramos que fueron vendidos en territorio aduanero nacional, se procedió a determinar el precio promedio de venta por kilogramo de polietileno, utilizando para su cálculo el monto total de las ventas facturadas dividido entre el total de Kilogramos vendidos según facturas de venta proporcionadas por el contribuyente, dando como resultado un precio promedio de Q30.2545. No se utilizo el precio promedio proporcionado por el contribuyente debido que al verificar el cálculo del mismo, el contribuyente no tomo en cuenta los valores CIF\$ indicados en las facturas de ventas.

Como resultado de multiplicar el precio promedio determinado de Q30.2545. Por los 152,989 Kilogramos que fueron vendidos en territorio aduanero nacional, se determino que el contribuyente omitió ingresos por la cantidad de Q4,628,605.70.

Los ingresos omitidos por Q4,628,605.70, se consideran como rentas afectas al Impuesto Sobre la Renta, derivado que el contribuyente como Usuario Industrial de zona franca según el artículo 25 del Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y sus reformas, podrá exportar al territorio Aduanero Nacional, previa autorización de la Dirección de Política Industrial, un máximo del 20% de su producción total, pero con la salvedad que las rentas que provengan de la exportación al Territorio Aduanero

Nacional no gozaran del beneficio otorgado en el artículo 22 inciso b) que corresponde a la exoneración de Impuesto Sobre la Renta; asimismo, dichas exportaciones no cumplen con lo establecido en el artículo 4 inciso a) del la Ley citada, que indica que la actividad de los Usuarios Industriales será la producción o ensamble de bienes para la exportación fuera del territorio aduanero nacional, reexportación, o la investigación y desarrollo tecnológico.

**Base legal:** Artículos 98 numerales 8) y 10), y 100 del Decreto numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas; Artículos 4 inciso a), 22 inciso b), 25 y 26 del Decreto No. 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y sus reformas; y artículos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 54 y 72 del Decreto numero 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas, artículos vigentes en el periodo de imposición auditado.

**CONTRIBUYENTE: PROCESOS SALAMANDRA,  
SOCIEDAD ANÓNIMA**

**NIT: 2221847-K**

### **EXPLICACIÓN DE AJUSTE**

#### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA REGIMEN OPTATIVO**

**Período de Imposición:** Del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010  
**Nombre del Ajuste:** OMISIÓN DE INGRESOS POR VENTAS NO FACTURADAS  
**Valor del Ajuste:** Q45,897.90

**Explicación:** De conformidad con la auditoría realizada al contribuyente PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA por el periodo comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, se estableció que la actividad registrada ante la Administración Tributaria es la fabricación de productos de plástico; asimismo, se comprobó que su actividad principal es la fabricación y venta de bolsas plásticas de diferentes tamaños; así como, la venta de balas plásticas y cintas adhesivas de diferentes tamaños. Según Resoluciones numero 0150 de fecha 15 de abril de 2002 y 1450 de fecha 14 de octubre de 2009, emitidas por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Usuario industrial y Comercial de la Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo; además, según registros de la Intendencia de Aduanas el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Transportista Aduanero con el código E20.

Mediante requerimiento de información 2011-1-1034-1 notificado el 15 de junio de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Libros Contables, facturas de ventas, Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago ISR, Régimen Optativo, Original y fotocopia del inventario de existencias de mercancías importadas, que contenga como mínimo: cantidad, descripción del producto, unidad de medida, marca, serie, costo unitario y costo total, con el correspondiente Kardex y otro control de inventario que utilicen e Integración de las facturas que respaldan el envío, traslado, reexportación y/o nacionalización de las mercancías ingresadas a la zona franca, conteniendo: numero de factura, fecha, cliente, descripción de la mercancía, numero de declaración de mercancías y numero de declaración de mercancías con la cual ingresaron a la zona franca. Adicionalmente, a través de requerimiento de información 2011-1-0134-2 notificado el 02 de agosto de 2011, se solicitó al contribuyente que proporcionara, entre otros, Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435 y Precios de ventas de los siguientes productos: bolsas plásticas, balas plásticas 1", balas plásticas 1" fine, balas plásticas 3" Black, extra button bag (5\*7 cm.), cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R y cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R café. Transcurrido el plazo legal de 3 días hábiles, el contribuyente presento parcialmente la documentación solicitada, no presentando del



requerimiento de información numero 2011-1-1034-1 lo indicado en el numeral 15) Original y fotocopia de la fianza que garantice ante el fisco, la permanencia de las materias primas importadas bajo el amparo del Decreto numero 65-89 del Congreso de la República de Guatemala y del requerimiento de información numero 2011-1-1034-2, no presento lo relacionado con el numeral 1) Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435. Lo anteriormente indicado se dejo constar en Acta de actuaciones numero 23945-2011, de fecha 20 de agosto de 2011. El contribuyente durante el periodo objeto de revisión, importo temporalmente como Usuario Comercial de Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo, mercancías consistentes en cintas adhesivas, balas plásticas y bolsa plásticas de diferentes tamaños, según Declaraciones Aduaneras de Importación régimen ZI, bajo los beneficios del Decreto Numero 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas. Al verificar el movimiento de inventario y la cuenta corriente (descargos) de las mercancías importadas, se determino que existe un saldo de 6,350,750 piezas no exportadas que fueron vendidas en el territorio aduanero nacional. Para determinar las mercancías no exportadas, se tomo en cuenta el inventario inicial, la integración de la cantidad en piezas de las importaciones de cintas adhesivas, balas plásticas y bolsa plásticas de diferentes tamaños, integración de la cantidad de piezas por tipo de producto vendido según facturas de ventas, Inventario Final y reporte de descargos, proporcionados por el contribuyente. La diferencia establecida por la cantidad de 6,350,750 piezas, se encuentra integrada de la siguiente forma:

DESCRIPCION		CANTIDAD DE PIEZAS				TOTAL PIEZAS
		BALAS PLÁSTICAS 2"	BALAS PLÁSTICAS 1" FINE	BALAS PLÁSTICAS 3" BLACK	CINTA ADHESIVA 50MM*50MTS. 50R CAFÉ	
	Inventario Inicial	6,800,000	0	0	0	6,800,000
(+)	Importaciones	8,750,000	2,500,000	2,500,000	15,000	13,765,000
	Mercancías en existencia	15,550,000	2,500,000	2,500,000	15,000	20,565,000
(-)	Ventas según facturas de venta	4,100,000	500,000	900,000	14,250	5,514,250
	<b>Inventario Final, según auditoria</b>	<b>11,450,000</b>	<b>2,000,000</b>	<b>1,600,000</b>	<b>750</b>	<b>15,050,750</b>
(-)	Inventario Final Reportado por el contribuyente	5,200,000	1,950,000	1,550,000	0	8,700,000
	<b>Saldo no reflejado en el inventario final que se presume fue vendido y no facturado</b>	<b>6,250,000</b>	<b>50,000</b>	<b>50,000</b>	<b>750</b>	<b>6,350,750</b>

El saldo de 6,250,000 piezas de balas plásticas 2", corresponde a la importación de ese producto mediante la Declaración de Mercancías DUA-GT, régimen ZI, numero de orden 172-8017866 no registrada en el Kardex de inventario proporcionado por el contribuyente; los saldos de 50,000 piezas balas plásticas 1" fine y 50,000 balas plásticas 3" Black, según información del contribuyente corresponden a faltantes de la mercancía descrita en las Declaraciones de Mercancías DUA-GT, régimen ZI, números de orden 172-8056990 y 170-80199868, al verificar la documentación adjunta a las declaraciones de mercancías indicadas y los comprobantes de pago de las

mismas, se determino que el contribuyente efectuó el pago por el total indicado en la factura de importación, por lo que se establece que no existe faltante alguno. Asimismo, la diferencia de 750 piezas de cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R café, según información del contribuyente corresponde a un faltante de 800 piezas de venían en la Declaración de Mercancías DUA-GT, régimen ZI, numero de orden 172-80090989, al verificar la documentación adjunta a la declaración de mercancías indicada y los comprobantes de pago de la misma, se determino que el contribuyente efectuó el pago por el total indicado en la factura de importación, por lo que se establece que no existe faltante alguno, además, se determino en Kardex de inventario de ese producto que el contribuyente no rebajo la venta de 50 piezas según factura serie A-1 numero 83, por lo que el saldo real no reflejado en el inventario son 750 piezas. Para establecer el monto de los ingresos omitidos por el contribuyente por la venta de 6,350,750 piezas que fueron vendidos en territorio aduanero nacional, se procedió a determinar el precio promedio de venta por piezas de cada producto indicado en el cuadro adjunto, utilizando para su cálculo el monto total de las ventas facturadas dividido entre el total de piezas vendidas de los productos balas plásticas 2", balas plásticas 1" fine, balas plásticas 3" Black y cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R café, según facturas de venta proporcionadas por el contribuyente. No se utilizo el precio promedio proporcionado por el contribuyente debido que al verificar el cálculo del mismo, el contribuyente no tomo en cuenta los valores CIF\$ indicados en las facturas de ventas.

Como resultado de multiplicar los precios promedios determinados de los productos balas plásticas 2", balas plásticas 1" fine, balas plásticas 3" Black y cinta adhesiva 50mm\*50mts. 50R café, por el numero piezas de cada producto que fueron vendidos en territorio aduanero nacional, se determino que el contribuyente omitió ingresos por la cantidad de Q45,897.90

Los ingresos omitidos determinados por Q45,897.90, se consideran como rentas afectas al Impuesto Sobre la Renta, derivado que no cumplen con lo establecido en el artículo 23 inciso b) del Decreto No. 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y sus reformas, debido a que los ingresos obtenidos por dichas exportaciones no corresponde a rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Usuario Comercial, como lo indica el artículo 4 inciso c) de la citada Ley, el cual dice que los Usuarios Comerciales se dedican a la comercialización de mercancías para ser destinadas a la exportación fuera del territorio aduanero nacional, así como a la reexportación sin que realicen actividades que cambien las características del producto o alteren el origen del mismo.

**Base legal:** Artículos 98 numerales 8) y 10), y 100 del Decreto numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas; Artículos 4 inciso c) y 23 inciso b) del Decreto No. 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y sus reformas; y artículos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 54 y 72 del Decreto numero 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas, artículos vigentes en el periodo de imposición auditado.

**CONTRIBUYENTE: PROCESOS SALAMANDRA,  
SOCIEDAD ANÓNIMA**

**NIT: 2221847-K**

### **EXPLICACIÓN DE AJUSTE**

#### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA REGIMEN OPTATIVO**

<b>Período de Imposición:</b>	Del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010
<b>Nombre del Ajuste:</b>	RECONOCIMIENTO AL COSTO DE VENTAS, POR INVENTARIO INICIAL Y FINAL DE MERCADERÍA E IMPORTACIONES NO DECLARADAS NI REGISTRADAS CONTABLEMENTE.
<b>Valor del Ajuste:</b>	Q3,776,077.05

**Explicación:** De conformidad con la auditoría realizada al contribuyente PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA por el periodo comprendido del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, se estableció que la actividad registrada ante la Administración Tributaria es la fabricación de productos de plástico; asimismo, se comprobó que su actividad principal es la fabricación y venta de bolsas plásticas de diferentes tamaños; así como, la venta de balas plásticas y cintas adhesivas de diferentes tamaños. Según Resoluciones numero 0150 de fecha 15 de abril de 2002 y 1450 de fecha 14 de octubre de 2009, emitidas por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Usuario industrial y Comercial de la Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo; además, según registros de la Intendencia de Aduanas el contribuyente se encuentra autorizado para operar como Transportista Aduanero con el código E20.

Mediante requerimiento de información 2011-1-1034-1 notificado el 15 de junio de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Libros Contables, Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago ISR, Régimen Optativo, Original de las Declaraciones de Mercancías DUA-GT, régimen ZI, con su respectiva documentación de respaldo y fotocopia del inventario de existencias de mercancías importadas, que contenga como mínimo: cantidad, descripción del producto, unidad de medida, marca, serie, costo unitario y costo total, con el correspondiente Kardex y otro control de inventario que utilicen. Adicionalmente, a través de requerimiento de información 2011-1-1034-2 notificado el 02 de agosto de 2011, se solicito al contribuyente que proporcionara, entre otros, Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435. Transcurrido el plazo legal de 3 días hábiles, el contribuyente presento parcialmente la documentación solicitada, no presentando del requerimiento de información numero 2011-1-1034-1 lo indicado en el numeral 15) Original y fotocopia de la fianza que garantice ante el fisco, la permanencia de las materias primas importadas bajo el amparo del Decreto numero 65-89 del Congreso de la República de Guatemala y del requerimiento de información

numero 2011-1-1034-2, no presento lo relacionado con el numeral 1) Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435. Lo anteriormente indicado se dejo constar en Acta de actuaciones numero 23945-2011, de fecha 20 de agosto de 2010.

Derivado de la revisión realizada, se estableció reconocimiento al costo de ventas, en virtud de lo siguiente:

- a) Se estableció que el contribuyente no reporto en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago ISR, Régimen Optativo, formulario SAT-No. 1192 103435, el saldo de inventario inicial por la cantidad de Q1,345,456.00 e inventario final de Q3,425,677.00 registrado en el Kardex de inventario de accesorios Usuario Comercial, que corresponde a las importaciones y/o compras de mercancías consistentes en Balas Plásticas 1", Balas Plásticas 3", Balas Plásticas 4", Balas Plásticas 5", Balas Plásticas 1" Fine, Balas Plásticas 2" Fine, Balas Plásticas 3" Fine, Balas Plásticas 3" Black, Extra Button Bag (5\*7cm.), Cinta Adhesiva 50mm\*50mts. 50R, Cinta Adhesiva 50mm\*50mts. 50R café, Cinta Adhesiva 50mm\*110mts. 24R, Cinta Adhesiva 75mm\*110mts. 24R café, Cinta Adhesiva 75mm\*110mts. 24R con IMP., Cinta Adhesiva 12mm\*25mts. 200R, Cinta Adhesiva 12mm\*25mts. 240R y Cinta Adhesiva 12mm\*25mts. 250R, realizadas por el Usuario Comercial de Zona Franca Parque Industrial Zeta El Esfuerzo.
- b) El contribuyente durante el periodo objeto de revisión, según registros del Modulo de Aplicaciones WEB, Consulta de Pólizas de la Superintendencia de Administración Tributaria realizo importaciones de mercancías mediante Declaraciones de Mercancías DUA-GT, Régimen ZI por la cantidad de Q20,456,675.80, asimismo, se estableció que el contribuyente realizo importaciones de insumos mediante Declaraciones de Mercancías DUA-GT, Régimen ZN por la cantidad de Q1,456,345.75 y a través de Formularios de Transferencias de Mercancías entre Usuarios de Zona franca por la cantidad de Q345,678.50, que hace un total de importaciones y/o compras de mercancías de Q22,258,700.05. Al comparar el monto total de importaciones y/o compras por Q22,258,700.05 contra las compras reportadas por el contribuyente en el renglón 55 Compras de la Declaración Jurada Anual y el Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435, por Q18,482,623.00, se determinó diferencia de Q3,776,077.05 correspondiente a importaciones y/o compras no declaradas. Cabe mencionar que al contribuyente se le solicitó el requerimiento de información 2011-1-1034-2, la Integración de los renglones 41 Rentas exentas y 55 Compras, reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1192 103435, sin embargo, estas no fueron presentadas, por lo que no fue posible determinar que declaraciones de importación son las que se están declarando, asimismo, se estableció que el contribuyente no registra en sus libros Diario y Mayor General las importaciones de mercancías realizadas por medio de Declaraciones de Mercancías DUA-GT, Régimen ZI y Formularios de Transferencias de Mercancías entre

Usuarios de Zona franca, registrando parcialmente las Declaraciones de Mercancías DUA-GT, Régimen ZN (Ver Anexo No. 5).

Derivado de lo anteriormente indicado, procede realizar el reconocimiento al costo de ventas por la cantidad de Q3,776,077.05.

**Base legal:** Artículos 38 literal a), Decreto numero 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas; artículos 98 numerales 1, 2, 3, y 4, y 100 del Decreto No. 6-91, Código Tributario y sus reformas, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala, artículos vigentes en el periodo de imposición auditado.

**CONTRIBUYENTE:** PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA  
**PERÍODO COMPRENDIDO:** DEL 01 DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010  
**CONCEPTO:** DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
 (EXPRESADO EN QUETZALES)

**NIT: 2221847-K**

CONCEPTO	SEGÚN DECLARACIÓN JURADA ANUAL Y RECIBO DE PAGO, ISR RÉGIMEN OPTATIVO SAT-No. 1192 103435		AJUSTES SEGÚN AUDITORÍA		SALDOS RECLASIFICADOS Y AJUSTADOS SEGÚN AUDITORÍA		PORCENTAJE (%)	DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE EXENTA Y GRAVADAS SEGÚN AUDITORÍA	
			DEBE	HABER				RENTAS EXENTAS	RENTAS GRAVADAS
<b>INGRESOS</b>		<b>37,450,567.70</b>				47,195,229.35	100		
RENTAS EXENTAS	37,450,567.70		34,000,342.35		3,450,225.35		7.310538369	<b>3,450,225.35</b>	
				34,000,342.35					
INGRESOS GRAVADOS	0.00			5,070,158.05					43,745,004.00
				4,674,503.60	43,745,004.00		92.68946163		
<b>COSTO Y GASTOS</b>									
(-) COSTO DE VENTAS		<b>16,858,747.00</b>				20,634,824.05	43.72226671		
INVENTARIO INICIAL	1,345,456.00		654,467.75		1,999,923.75		4.237554892	146,205.19	1,853,718.56
(+) COMPRAS	18,938,968.00		3,617,279.80		22,556,247.80		47.79349123	1,648,983.15	20,907,264.65
(-) INVENTARIO FINAL	3,425,677.00		495,670.50		3,921,347.50		8.308779413	286,671.61	3,634,675.89
<b>MARGEN BRUTO</b>		<b>20,591,820.70</b>				26,560,405.30		<b>1,941,708.62</b>	<b>24,618,696.68</b>
<b>(-) GASTOS</b>		7,901,723.92				7,901,723.92	16.74263274		
VIATICOS Y GASTOS DE TRANSPORTE	234,567.00				234,567.00		0.497014218	17,148.11	217,418.89
SUELDOS, SALARIOS Y BONIFICACIONES	2,500,784.50				2,500,784.50		5.298807813	182,820.81	2,317,963.69
DEPRECIACIONES	1,786,506.80				1,786,506.80		3.785354631	130,603.27	1,655,903.53
HONORARIOS POR SERVICIOS EN EL PAÍS Y GASTOS DE MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN	605,967.00				605,967.00		1.283958163	44,299.45	561,667.55
CUOTAS PATRONALES	400,938.12				400,938.12		0.849531034	29,310.74	371,627.38
REASEGUROS Y REAFIANZAMIENTOS	345,605.00				345,605.00		0.732287998	25,265.59	320,339.41
PAPELERÍA Y UTILES	56,705.00				56,705.00		0.120149856	4,145.44	52,559.56
OTROS GASTOS	1,970,650.50				1,970,650.50		4.175529025	144,065.16	1,826,585.34
<b>RENTA IMPONIBLE</b>		<b>12,690,096.78</b>				18,658,681.38		<b>1,364,050.06</b>	<b>17,294,631.32</b>

**FUENTE:**

Fotocopia de la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo SAT-No. 1192 103435, Estados Financieros, kardex de inventario de materia prima usuario industrial y Kardex de inventario de accesorios usuario comercial, proporcionados por el contribuyente, así como papeles de trabajo, integraciones de la renta exonerada del Impuesto Sobre la Renta por exportaciones y/o reexportaciones fuera del territorio aduanero nacional, transferencias de mercancías entre usuarios y entre zonas francas, usuario industrial y usuario comercial, integración de la renta afectada al Impuesto Sobre la Renta por exportaciones a territorio aduanero nacional, usuario industrial y usuario comercial.

**CONTRIBUYENTE:** PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA **NIT: 2221847-K**  
**PERIODO COMPRENDIDO:** DEL 01 DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010  
**CONCEPTO:** INGRESOS EXONERADOS NO PROCEDENTES, POR CONSIDERARSE GRAVADOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN OPTATIVO

(EXPRESADO EN QUETZALES)

PERÍODO DE IMPOSICIÓN	SEGÚN DECLARACIÓN JURADA ANUAL Y RECIBO DE PAGO, ISR RÉGIMEN OPTATIVO SAT-No. 1192 103435	INGRESOS EXONERADOS SEGÚN FACTURAS DE VENTAS Y CECLARACIONES DE MERCANCÍAS DUA-GT				DIFERENCIA
		RENTAS EXENTAS	USUARIO INDUSTRIAL	USUARIO COMERCIAL	TOTAL INGRESOS EXONERADOS	
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010	37,450,657.70	2,234,564.50	1,215,660.85	3,450,225.35	VER ANEXO No. 2.1	34,000,432.35
<b>TOTALES</b>	<b>37,450,657.70</b>	<b>2,234,564.50</b>	<b>1,215,660.85</b>	<b>3,450,225.35</b>		<b>34,000,432.35</b>

**FUENTE:**

DECLARACIÓN JURADA ANUAL Y RECIBO DE PAGO ISR, RÉGIMEN OPTATIVO, FORMULARIO SAT-No. 1192 103435 Y FACTURAS DE VENTAS PROPORCIONADOS POR EL CONTRIBUYENTE, CORRESPONDIENTE A LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS COMPRENDIDOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010.

**CONTRIBUYENTE:** PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA **NIT: 2221847-K**  
**PERÍODO COMPRENDIDO:** DEL 01 DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010  
**CONCEPTO:** INGRESOS EXONERADOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SEGÚN FACTURAS Y DECLARACIONES DE MERCANCÍAS DUA-GT

(EXPRESADO EN QUETZALES)

DECLARACIONES DE MERCANCÍAS DUA-GT, REGÍMENES	SEGÚN FACTURAS DE VENTAS Y DECLARACIONES DE MERCANCÍAS		
	USUARIO INDUSTRIAL	USUARIO COMERCIAL	TOTAL RENTAS EXENTAS
ZE (Reexportación de insumos elaborados, transformados o reparados en zonas francas)	1,785,456.00	0.00	1,785,456.00
ZT (Transito de mercancías entre zonas francas)	449,108.50	0.00	449,108.50
ZR (Reexportación de mercancías en su mismo estado, de zonas francas)	0.00	690,454.00	690,454.00
Formularios de Transferencias de Mercacías entre Usuarios de Zonas Francas	0.00	345,964.00	345,964.00
ZC (Cambio de Régimen de mercancías ingresadas o producidas en zonas francas a importación definitiva)	0.00	179,242.85	179,242.85
<b>TOTALLES</b>	<b>2,234,564.50</b>	<b>1,215,660.85</b>	<b>3,450,225.35</b>

**FUENTE:**

Facturas de Ventas y Declaraciones de mercancías DUA-GT Regímenes ZE, ZT, ZR, ZC Y Formularios de Transferencia de Mercancías entre Usuarios de Zonas Francas con sus respectivas cartas de porte y Listado de Facturas, proporcionadas por el contribuyente y Reporte del Tipo de Cambio de Dólar a Quetzal según el Banco de Guatemala.



#### **4.4.4 DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

La Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, tiene el compromiso de transparentar todos sus procesos administrativos, así como, poner a disposición de los contribuyentes y público en general, toda la información relacionada con la tributación, entre ella, al proceso administrativo tributario. Ello tiene por objeto fortalecer la cultura tributaria, basada en una relación de confianza entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, lo que trae como consecuencia, el cumplimiento voluntario y a conciencia de las obligaciones tributarias. En defensa de sus derechos, los particulares deben contar con medios de impugnación que puedan accionar en contra de las decisiones que resulten ilegítimas o que transgredan los derechos de los particulares.

#### **DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN LA FASE DE VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS:**

- Tener conocimiento que está siendo objeto de una verificación Tributaria.
- De existir un requerimiento, ser notificado del mismo y saber el nombre de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria que han sido nombrados para realizar la verificación tributaria. (Artículos 93 y 152 del Código Tributario).
- De tener acceso a las actuaciones en todo momento, ya sea por el contribuyente mismo, o por el profesional que este designe (Artículo 126 del Código Tributario).
- De ser tratado con el debido respeto y consideración por parte del personal de la Administración Tributaria.
- De manifestar lo que estime pertinente en las actas que autoricen los fiscalizadores actuantes. (Artículo 151 del Código Tributario).
- De obtener copia de las actuaciones.

## **DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN LA FASE DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL Y AUDIENCIA.**

- Luego de la determinación de Obligaciones Tributarias, la Administración Tributaria podrá citar al Contribuyente o responsable para subsanar las inconsistencias previo a conceder audiencia (Artículo 145 “A” del Código Tributario).
- Evacuar la audiencia que se le confiera dentro del plazo legal. Para el efecto podrá argumentar lo que estime pertinente, proponer y acompañar los medios de prueba que estime pertinentes, así como solicitar su diligenciamiento. (Artículos 142 A y 143 del Código Tributario).
- Fiscalizar el diligenciamiento de medios de prueba no documentales.
- Proponer diligencias para mejor resolver. (Artículo 144 del Código Tributario).
- Aceptar, total o parcialmente, la determinación de obligaciones tributarias o sanciones dadas a conocer en la audiencia y podrá optar por los beneficios fiscales establecidos en el artículo 146 del Código Tributario.

## **DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN LA FASE DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN.**

- Ser notificado conforme las formalidades de ley, de la resolución que emita la Administración Tributaria.
- Si acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se formularon los ajustes, sin presentar el Recurso de Revocatoria, obtener una rebaja del cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta.

Derivado que en todo proceso administrativo, al contribuyente le asiste su derecho de defensa, el cual está consagrado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, adicionalmente que ante las pretensiones de la Administración Tributaria, también le asiste la presunción de inocencia, y el derecho de petición, además en el artículo 146 del código tributario y sus reformas, también indica que el contribuyente tiene 30 días hábiles para manifestar su conformidad o inconformidad con los ajustes

formulados, pero si el contribuyente necesita adjuntar documentación de soporte, a dicho período de evacuación de audiencia, se le puede agregar el período de apertura a prueba, que empieza a contar al sexto día de vencido el plazo de evacuación de audiencia. A continuación se ejemplifica una evacuación de audiencia asiendo referencia al número de expediente, la cual se genero a través del Sistema de Expedientes de la Superintendencia de Administración Tributaria

**EXPEDIENTE NO. 2011-02-01-44-002345**

SEÑOR SUPERINTENDENTE  
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
PRESENTE

ASUNTO: PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANONIMA, con número de identificación tributaria 2221847-K, comparece a evacuar la audiencia identificada con el numero de referencia A-2012-02-02-001245, por la auditoría efectuada al Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, correspondiente al periodo de imposición comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010.

JUAN ANTONIO JEREZ DUARTE, mayor de edad, soltero, guatemalteco, con cedula de vecindad A-1 registro 2,405,567 extendida por la municipalidad de Guatemala de este domicilio, respetuosamente,

**EXPONGO:**

1. comparezco en nombre y representación de la entidad PROCESOS SALAMANDRA, SOCIEDAD ANONIMA, en mi calidad de Representante legal, tal y como lo acredito acompañando a este memorial la fotocopia legalizada del acta notarial en la que se documenta mi nombramiento como tal.
2. señalo como lugar para recibir notificaciones el domicilio fiscal de mi representada ubicado en 12 calle 15-34 zona 12, Colonia Santa Ana, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.
3. mediante el presente memorial comparezco a EVACUAR LA AUDIENCIA, que le fuera conferida a mi representada, identificada con numero A-2012-02-02-001245, por los ajustes derivados de la auditoría efectuada al impuesto sobre la Renta, Régimen optativo correspondiente al periodo de imposición comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre del 2010. por razón de que mi representada no acepta y no está de acuerdo con los ajustes formulados en la audiencia que

anteriormente se describe, comparezco a exponer en tiempo legal y oportuno los argumentos técnicos, jurídicos y contables que fundamentan mi oposición los cuales manifiesto en el siguiente apartado de:

## **HECHOS**

### **ANTECEDENTES**

1. Mi representada fue objeto de revisión de sus obligaciones tributarias relacionadas con el impuesto sobre la renta, correspondiente al periodo de imposición comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre del 2010.
2. El 6 de Junio del 2012, fue notificada la audiencia numero A-2012-02-02-001245, de fecha 31 de Mayo del 2012, mediante la cual dieron a conocer ajustes formulados al impuesto sobre la renta que generaron impuestos a pagar de Q.5,361,335.71 y multa por el monto de Q.5,361,335.71 montos que sumados dan un total de Q.10,722,671.42, mas intereses resarcitorio.
3. Dichos ajustes formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria, fueron por el monto de Q.39,968,926.95 integrados así: a) Q.34,000,342.35 por ingresos exonerados no procedentes, por considerarse gravados al Impuesto Sobre la Renta, régimen optativo; b) Q.5,070,158.05 por ingresos no declarados; C) Q.4,628,605.70 por omisión de ingresos por ventas no facturadas; y d)Q.45,897.90 por omisión de ingresos por ventas no facturadas; y e) (-) Q.3,776,077.05 por reconocimiento al costo de ventas, por inventario inicial y final de mercaderías e importaciones no declaradas ni registradas contablemente.

## OPOSICION

Del AJUSTE 1.1 por Q.34,000,342.35 ingresos exonerados no procedentes, por considerarse gravados al Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo.

Según la auditoría practicada a la declaración Jurada Anual de Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo con formulario SAT 1192 No. 103435 correspondiente al periodo de imposición comprendido del 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, la Administración Tributaria indica que mi representada obtuvo ingresos por la cantidad de Q.34,000,342.35, considerados no afectos al impuesto sobre la renta y no exentos como mi representada los declaro al amparo del Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas, artículos 22 literal B y 23 literal b), razón por la que no se efectuó el pago del Impuesto Sobre la Renta.

La actividad económica de mi representada consiste en procesar resinas de polietileno para la fabricación de bolsas plásticas de diversas densidades, elaboradas de conformidad con los requerimientos de nuestros clientes.

Mi representada se encuentra autorizada por el departamento de Política industrial del Ministerio de Economía, según resoluciones otorgadas por la Dirección de Política Industrial Del Ministerio de economía, para operar al amparo del decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, cuyo objeto es de incentivar y regular el establecimiento en el país, de Zonas Francas, que promuevan el Desarrollo Nacional a través de las actividades que en ella se realizan, particularmente acciones tendientes al fortalecimiento de comercio exterior, la generación de empleo y la transferencia de tecnología. Hemos velado por que estos preceptos legales se cumplan en el desarrollo de nuestras actividades productivas y en consecuencia el desarrollo de nuestra productividad que se enmarque objetivamente bajo este Decreto.

Dentro de la revisión realizada, no se consideró que las ventas realizadas fueron efectuadas a clientes que operan bajo el Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad

Exportadora y de Maquila al amparo del régimen Admisión Temporal y que nuestro producto vendido (bolsas de polietileno), tal como lo manifiesta la Administración Tributaria, en el anexo 3.1 y 3.2 en el cual nuestra exportación corresponde al régimen MI, valor FOB, por Q.35,051,234.24, régimen ZE, por Q.1,456,567.10 y régimen ZT por Q.597,510.11, en consecuencia si nuestros productos fuera para satisfacer el mercado local, todas seria bajo el régimen ZE. Como es bien indicado, nuestro producto es utilizado para empaque producto de exportación (prendas de vestir de exportación), en consecuencia nuestro producto ha sido vendido como material de empaque a empresas que exportan a otros países, fuera del territorio Guatemalteco, por lo tanto existe un encadenamiento bajo la suspensión de tributos. Cabe señalar que, nuestra producción estimula la inversión de capitales que fortalecen la generación de empleo y promueven el desarrollo nacional y que la misma no está enfocada a la internación hacia el territorio Guatemalteco ni a satisfacer las necesidades de materiales o de bolsas de polietileno en el mercado nacional, es decir nuestro producto está enfocado a satisfacer las demandas fuera del territorio Guatemalteco, en consecuencia la internación de mercancías consiste en poner en circulación mercancías producidas para demandas locales en tanto nuestra producción NO es utilizada para consumo local, y no ha sido utilizada para tal fin, si no como se repite en los párrafos anteriores, consiste en material de empaque para prendas de vestir exportadas.

Así mismo, nuestro entorno comercial de venta, únicamente se realiza con empresas que operan al amparo del Decreto 29-89; Ley del Fomento de la Actividad Exportadora y de Maquila y que como naturaleza comercial, su producción es reexportada. Adicionalmente, cuando se realiza la venta de nuestros productos fabricados, hacia nuestros clientes se operan al amparo del Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, estos exportan las mercancías fuera del territorio Aduanero Guatemalteco, en consecuencia nos convertimos en co-exportadores, en virtud de que nuestros productos se convierten en material de empaque para las exportaciones realizadas por nuestros clientes y no para consumo interno local. Si nuestros clientes quisieran dejar o internar esta producción en el territorio Guatemalteco, ellos serian los responsables de internar las compras efectuadas, y cancelar los impuestos correspondientes, tal como lo establece el artículo 39, del Decreto

29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

Adicionalmente, nuestras operaciones comerciales se basan bajo el principio del derecho mercantil, de buena fe, es decir nuestras ventas no son realizadas para satisfacer demandas del territorio guatemalteco, ni para su internación. El espíritu de la ley de zonas Francas, es incentivar la instalación de empresas a través del fortalecimiento de la producción y comercialización en general, la generación de empleo y el aprovechamiento de la transferencia de la tecnología y de las ventajas comparativas que ofrece el país para competir eficientemente en el mercado internacional en donde el establecimiento de zonas francas ofrece una importante contribución, principalmente a la generación de empleo tanto para el área donde operamos, como para la actividad exportadora y de maquila. Pretender, la Administración Tributaria este tipo de ajuste, viola el principio constitucional, establecido en su artículo 43 que indica es deber del estado según la Constitución Política de la República de Guatemala, la libertad de Industria, comercio y trabajo y que se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Así mismo la ley de zonas Francas, indica “Artículo 23- Los Usuarios comerciales autorizados para operar en las Zonas Francas gozaran de los incentivos fiscales siguientes:

- No estén afectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación a Zona Franca en general las mercancías o componentes que sean almacenados en la Zona Franca para su comercialización.
- Exoneración del Impuesto Sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como usuario Comercial de Zona Franca, por un plazo de cinco (5) años contados a partir de la fecha de inicio del periodo de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se inicio el periodo de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización a que se refiere el inciso c) del artículo 6 de esta ley. Los usuarios comerciales domiciliados en el exterior que operen en Guatemala, no gozaran de esta exoneración si en su país de



origine se otorga crédito fiscal por el Impuesto Sobre la renta que se pague en Guatemala, y el artículo 22 literal b) indica: “Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Usuario Industria o de Servicios de Zona Franca, por un plazo de doce (12) años contados a partir de la fecha de inicio del periodo de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización a que se refiere el inciso c) del artículo 6 de esta ley. Los Usuarios industriales o de Servicios domiciliados en el exterior que operen en Guatemala, no gozaran de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el impuesto Sobre la Renta que se pague en Guatemala.

Así mismo el artículo 18 del Reglamento de la Ley en mención establece el procedimiento a efectuar cuando se hubiere vendido parte de la producción en el territorio aduanero nacional, en tal sentido, recalcamos a la Administración Tributaria que nuestra producción no ha sido vendida en el territorio aduanero nacional. Lo anterior confirma que la Administración Tributaria no tiene fundamento tributario legal para la formulación del ajuste efectuado, no evidencia ninguna prohibición de vender a los contribuyentes que se encuentra al amparo del Decreto 29-89, por lo que su fundamento carece de validez legal y técnica. En consecuencia al pretender la Administración Tributaria, gravar el 96% de nuestra producción, esta contraviniendo el verdadero espíritu de la ley de Zonas Francas.

Por lo tanto, de conformidad con los artículos citados anteriormente, los ingresos obtenidos por mi representada como usuario comercial e industrial se encuentran exentos del Impuesto Sobre la Renta, en virtud a que nuestro producto es reexportado y no internado en territorio Guatemalteco como lo quiere hacer ver la Administración Tributaria, en consecuencia los ingresos que se pretende ajustar, son antitécnicos y las bases legales utilizadas por la Administración Tributaria, en la formulación de los ajustes, carecen de certeza jurídica y fuerza legal y no definen reglas claras, que en consecuencia a mi representada le violan sus garantías constitucionales, en consecuencia, querer

gravar nuestra renta, distorsionan el verdadero espíritu de la Ley de Zonas Francas, en consecuencia el ajuste es improcedente e ilegal.

Del AJUSTE 1.2

Por Q.5,070,158.05 Ingresos no declarados.

Continua manifestando la administración tributaria, que en la integración de las facturas de ventas emitidas por mi representada, como usuario industrial Comercial de la Zona Franca Parque Industrial El Esfuerzo, en el periodo de enero a diciembre de 2010, que los ingresos obtenidos ascienden a la cantidad de Q.42,520,725.75 y que en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, se reportaron ingresos por la cantidad de Q.37,450,567.70, según anexo 3 de la Administración Tributaria, por lo que existe una diferencia no declarada de Q.5,070,158.05. De existir alguna diferencia entre lo señalado por la administración tributaria y nuestros registros contables, no afectaría al fisco, dicha diferencia seguirían siendo ventas que han sido realizadas a nuestros clientes que operan al amparo del Decreto 29-89, y que se encuentran totalmente exentas del Impuesto sobre la renta, por lo tanto el ajuste planteado por la Administración tributaria, es improcedente. Adicionalmente, para la formulación de dicho ajuste tomaron como un ingreso real, el seguro y flete, que por procedimientos administrativos son calculados en la póliza de exportación en la liquidación aduanera, sin constituirse estos en derechos reales de cobro, para mi representada, por lo que están presumiendo rentas que no se han devengado en ningún momento.

Adicionalmente, si en nuestras facturaciones, se efectuaran cobros por fletes y seguro hacia nuestros clientes, los mismos fueran detallados en las correspondientes facturas de venta emitidas, para tener una certeza comercial de cobro a nuestros clientes y en consecuencia, dicho ingreso se constituiría en un ingreso real para mi representada y no ficticio como lo pretende hacer valer la Administración tributaria, y que de conformidad a nuestros registros contables, el monto de nuestros ingresos asciende a Q.40,167,678.70, tal como se demuestra en nuestro respectivo libro de ventas y libro mayor en poder de mi representada, por lo que por simple determinación existe la diferencia de

Q.2,353,047.05, que la administración tributaria, presume que fueron rentas reales.

Adicionalmente, la diferencia entre lo señalado por la Administración Tributaria y nuestros registros contables, no afectaría al fisco, en virtud a que dicha diferencia seguirían siendo ventas que han sido realizadas a nuestros clientes que operan al amparo del Decreto 29-89, y que se encuentran totalmente exentas del impuesto sobre la renta, por lo tanto el ajuste planteado por la administración tributaria, es improcedente.

Del AJUSTE 1.3 por omisión de ingresos por ventas no facturadas por la cantidad de Q.4,628,605.70.

Indica la administración tributaria que al verificar el movimiento de inventarios de la cuenta corriente (descargos) de las mercancías importadas, existe un saldo de 152,989 kilogramos no exportados que supone que fueron vendidos en el territorio Aduanero Nacional. Para el efecto tomo en consideración el inventario inicial de resinas de polietileno, más las compras realizadas, la integración de los kilogramos de bolsas de polietileno de diferentes medidas y densidades vendidas, según el detalle de facturas de ventas examinadas, (kilogramos de bolsas plásticas vendidas), el inventario final y el reporte de descargos, haciendo un análisis global, por lo que establece un faltante de 152,989 kilogramos de resinas de polietileno, determinando omisión de ingresos por la cantidad de Q.4,628,605.70, las cuales considera afectas al impuesto sobre la renta.

Como lo indica la Administración tributaria, en su explicación de ajuste 1.3, el cálculo lo efectúo sobre la base de un análisis global, y comparo materia prima comprada (resinas de polietileno) en kilogramos, más el inventario inicial, menos inventario final, comparando las cifras con kilogramos de bolsas plásticas producidas y vendidas.

De lo anterior, se establece la falta de técnica y justicia que empleo la administración tributaria al efectuar tan simple su determinación derivado que para la producción o transformación de resinas, para obtener como producto

final, bolsas de polietileno en diferentes densidades, se requieren de especificaciones técnicas por lo que NO es posible realizar la determinada comparación de manera global, toda vez que el proceso de fabricación requiere la combinación de elementos de resinas de alta y baja densidad, y que en la auditoria no consideraron en cuenta el proceso de transformación de las resinas para convertirlas en bolsas plásticas de diferentes densidades, que de conformidad al proceso de fabricación efectuada son objeto a rendimientos y mermas en el proceso productivo, no nada mas en una determinación tan fría pueden establecer montos para ajustarlos. Es decir que no se puede comprar, kilogramos de resinas de polietileno compradas, las cuales son transformadas en bolsas plásticas, cuya unidad de medida de venta se traduce en kilogramos. Por lo que no es técnico pretender que un kilogramo de resinas de polietileno, combinadas, sujetos a proceso de transformación, de cómo medida universal el rendimiento de un kilogramo de bolsa plástica, dicho procedimiento carece de validez técnica, en consecuencia presumir por puro análisis global faltante de inventarios es improcedente, por lo anterior, se insiste en la violación de principios constitucionales enmarcados en la constitución que por ningún motivo deben ser violados por la administración tributaria, atentando contra la capacidad de pago de mi representada, justicia tributaria entre otras, al realizar comparaciones sobre factores anti técnicos.... Es decir querer comparar dos situaciones diferentes en las que intervienen procesos de fabricación que están sujetos diferentes rendimientos de conformidad con los requerimientos técnicos de producción, que se ven influidos por la densidad (grosor) de los kilogramos producidos, en consecuencia el ajuste formulado por la Administración es improcedente por carecer de validez técnica y legal.

De conformidad con el ajuste planteado por la administración tributaria, mi representada, acepta que incurrió en error involuntario, por parte del personal administrativo, técnico y profesional, toda vez dentro de sus reportes no anexaron el inventario de productos terminados por la cantidad de 126,439.19 kilogramos de resinas de polietileno de diferente densidad; 7,485.21 kilogramos de bolsas de polietileno, (producto terminado) y 26,537.07, de producto dañado o en mal estado, que en total suman 160,461.47 kilogramos, de resinas de

polietileno transformadas. En consecuencia mi representada acepta que hubo un error en la determinación de los inventarios finales que a la vez afectan el resultado del periodo, en consecuencia el valor de estos inventarios ascienden a Q.3,650,234.70 según integración anexada a la presenta y no corresponde a omisión de ingresos fríamente calculados o a ventas de productos no facturadas por un monto de Q.4,628,605.70, como lo pretende hacer ver la administración tributaria. Por lo tanto no existe faltante de inventarios que la administración tributaria, presume que fueron vendidas en territorio Guatemalteco, sin declarar los ingresos, toda vez que mi representada no le interesa violar el sistema tributario Guatemalteco, al vender productos sin la respectiva facturación, cuyo hecho es objeto de penalización, toda vez que operamos al amparo del Decreto 65-89, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas, en consecuencia SAT, no puede basar determinaciones sobre presunciones anti técnicas. Insistimos que no tenemos interés alguno en obtener ingreso de diferente forma, a la cual estamos exentos, por lo que nuestras operaciones se basan en lo normado en la ley de zonas francas.

En consecuencia no aceptamos el ajuste por omisión de ingresos presumido por la administración tributaria.

Del Ajuste 1.4 Q.45,897.90 por omisión de ingresos por ventas no facturadas.

Igualmente al anterior ajuste insistimos, en la falta de técnica y justicia que empleo la administración tributaria al efectuar tan simple su determinación al dictaminar así de sencillo omisión de ingresos por ventas no facturadas por Q.45,897.90 insistimos que no existe ninguna razón para ocultar ingresos si estamos en ley al amparo del Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas, artículos 22 literal b) y 23 literal b), exentos de pago del impuesto sobre la renta. En ese de la falta de tecnicismo por la entidad fiscalizadora le manifestamos que la ley del organismo judicial preceptúa en los artículos 10 y 11 que las normas se interpretaran conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras; a su contexto; y que las palabras se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia

Española de la Real Academia Española (Vigésima segunda edición, año 2011, Editorial Espasa Calpe, S. A., Madrid, España, paginas 598, 1264, 1838, 1839 y 2303), para entender las siguientes palabras: Proceso: conjunto de fases sucesivas de un fenómeno natural o de una operación artificial; Productivo: que tiene virtud de producir; Producción: acción de producir. Cosa producida; Producir: fabricar elaborar cosas útiles, comercialización: acción y efecto de comercializar; Comercializar: dar a un producto condiciones y vías de distribución para su ventas; Incorporar: agregar, unir algo a otra cosa para que haga un todo con ella; Vinculo: unión o atadura de una persona o cosa con otra. Del análisis de las definiciones anteriores, se debe interpretar en el presenta caso que no es tan fácil señalar sin tener pruebas y determinar faltantes de inventario y establecer que existe omisión de ingresos cuando estamos exentos de pagos de impuestos por nuestros ingresos de acuerdo a nuestro régimen especial de operar, al amparo de la Ley de Zonas Francas.

Del AJUSTE 1.5

Q.3,776,077.05 por reconocimiento al costo de ventas por inventario inicial y final de mercaderías e importaciones no declaradas ni registradas contablemente.

Sobre este ajuste nos pronunciamos en inconformidad por la falta de justicia tributaria, por la administración tributaria derivado que es tan fría al calcular omisión de ingresos, contra el reconocimiento de costos si así hubiera por la omisión de ingresos. Pretendiendo ajustar solo ingresos no declarados y no reconocer su costo real y justo, sino un costo inventado con cálculos irreales como hemos insistido anteriormente. Insistimos que no tenemos interese alguno en obtener ingresos de diferente forma a la cual estamos exentos, cumpliendo con lo normado en la ley de zonas francas.

## **MEDIOS DE PRUEBA**

- a) fotocopia simple de representación legal
- b) fotocopia de cedula de vecindad

- c) fotocopia de la resolución del Ministerio de Economía, Dirección de política industrial, para operar en Zona Franca, Parque Zeta la Unión, Sociedad Anónima como usuario comercial
- d) fotocopia de la resolución del Ministerio de Economía, Dirección de política Industrial, para operar en zona franca Parque Zeta la Unión Sociedad anónima como usuario industrial
- e) fotocopia del libro mayor, registro de ingresos obtenidos en el periodo de enero a diciembre 2010
- f) fotocopia del último folio del libro de ventas, de los 12 periodos impositivos
- g) integración certificada del inventario final al 31 de diciembre 2009
- h) integración certificada del inventario final al 31 de diciembre 2010
- i) integración certificada del inventario de producto terminado al 31 de diciembre del 2010
- j) integración de las pólizas de importación efectuadas en los periodos de enero a diciembre 2010

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

El artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez

Privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén establecidos legalmente. Así mismo son invocados todos los preceptos legales que favorecen mi defensa y los artículos siguientes: 2, 12, 28, 239 y 243 de la Constitución política de la República de Guatemala; 5, 9, 10, 16, 17 y 18 de la Ley del Organismo Judicial; 2 3 4 5 98 98<sup>a</sup> y del 121 al 123 al 126 al 141, del 142 al 144 Código tributario y los preceptos legales de beneficios de mi representada otorgados en la Ley de Zonas Francas.

## PETICIONES

### De Trámite

- 1) que se tenga por presentado el presente memorial y documentos adjuntos, ara formar parte del expediente respectivo.
- 2) Que mediante el presente memorial se considere como evacuada por parte de mi representada la audiencia conferida numero A-2012-02-02-001245
- 3) Que se tome nota con calidad que actúo
- 4) Que se tome nota que mi representada se opone en los términos expuestos a la totalidad de ajustes dados a conocer dentro de la audiencia que evacua
- 5) Que en virtud de ser necesarios para poder formarse un criterio objetivo, se designe a un delegado de la Superintendencia, a efecto de realizar reconocimiento de nuestro sistema de producción y comercialización fuente de ingresos exentos.

### De fondo

Que en la oportunidad procesal administrativa procedente, al resolver se declaren:

- 1) Improcedentes los ajustes formulados, que impiden los derechos adquiridos por mi representada en resoluciones emitidas por la dirección política industrial del ministerio de economía, en donde se autoriza a mi representada operar como usuario industrial y comercial de la zona franca parque industrial zeta la unión.
- 2) Que se notifique dentro del plazo de ley la resolución mediante la cual se liquide el presente expediente a favor de mi representada.

Guatemala, 17 de julio del 2012



## **OBSERVACIÓN:**

Derivado que el Proceso Administrativo es muy extenso, el presente únicamente se lleva hasta la etapa de evacuación de audiencia, ya que si la División de Resoluciones confirma los ajustes, se tendría que interponer el Recurso de Revocatoria y si la Asesoría Técnica del Directorio los vuelve a confirmar, se tendrían que elevar al Órgano Jurisdiccional competente, dentro del Proceso Contencioso Administrativo. Todo el proceso citado anteriormente, conllevaría aproximadamente un plazo no menor de 5 años.

## CAPITULO V

### ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

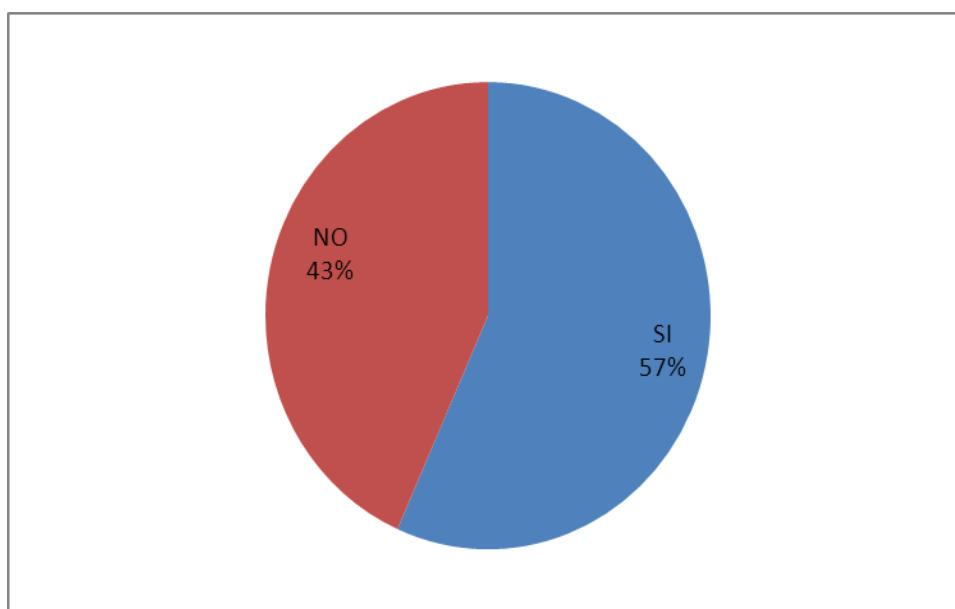
Se realizó el trabajo de campo sobre el tema “**Incidencia de los Ingresos Exentos en el I.S.R. en el Régimen Optativo de entidades que operan en Zonas Francas**”, mediante un cuestionario dirigido a una muestra de 30 profesionales de los cuales 15 profesionales de la Administración Tributaria y 15 profesionales que asesoran a usuarios industriales y comerciales de zonas francas. El objetivo es conocer el criterio si el beneficio fiscal de ingresos exentos en el Impuesto Sobre la Renta ayudan al desarrollo nacional o tienen efecto negativo en la recaudación de dicho impuesto y su punto de vista en un caso concreto.

La boleta se estructuro con las preguntas siguientes:

#### **PREGUNTA No. 1:**

¿Las exenciones en el Impuesto Sobre la Renta, incide como beneficio fiscal para el incremento de la inversión extranjera y ayuda al desarrollo de Guatemala?

**GRAFICA No. 1**

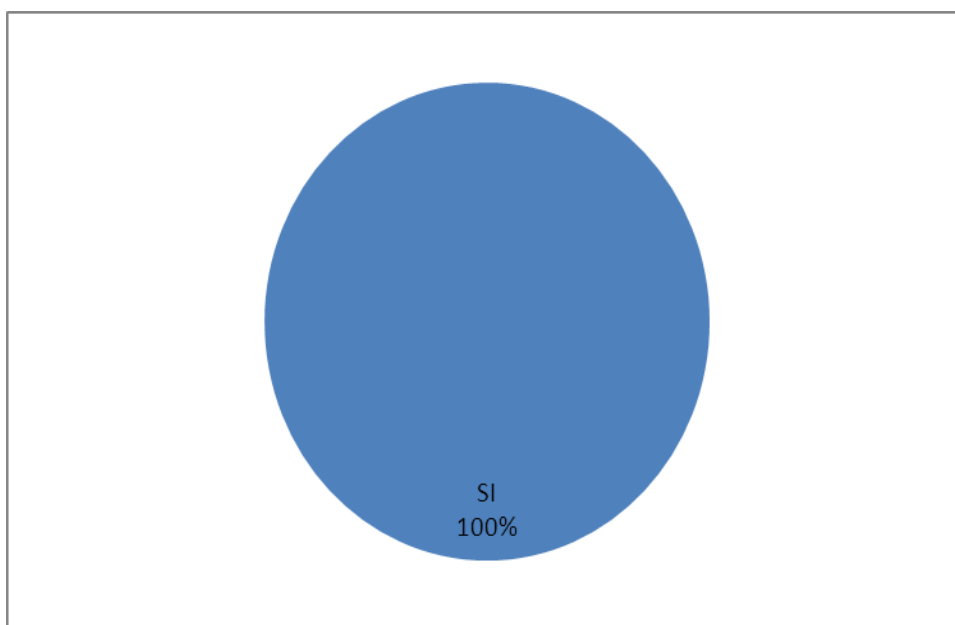


En la presente gráfica se observa que 57% indican que el beneficio fiscal de las exenciones en el Impuesto Sobre la Renta ayuda al desarrollo de Guatemala a través de la atracción de la inversión extranjera, generación de empleo. Sin embargo el 43% indica que convierte al país en un paraíso fiscal, a los que muchas empresas transnacionales huyen, ya que dichos paraísos no dan certeza jurídica para las inversiones.

**PREGUNTA No. 2:**

¿Conoce los incentivos fiscales que gozan los usuarios de Zonas Francas?

**GRAFICA No. 2**

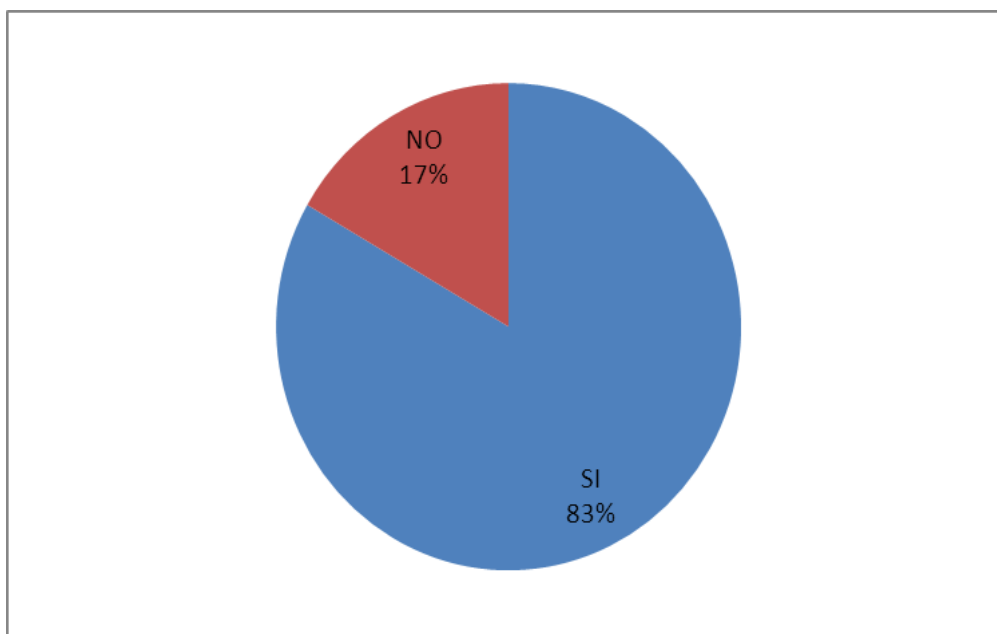


Como se observa en la gráfica anterior el 100% de los profesionales encuestados, tienen el conocimiento de los beneficios fiscales que gozan los usuarios autorizados de Zonas Francas.

**PREGUNTA No. 3:**

¿Considera que en el aspecto tributario las exenciones del Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala (Ley de Zonas Francas), disminuyen la recaudación fiscal?

**GRAFICA No. 3**

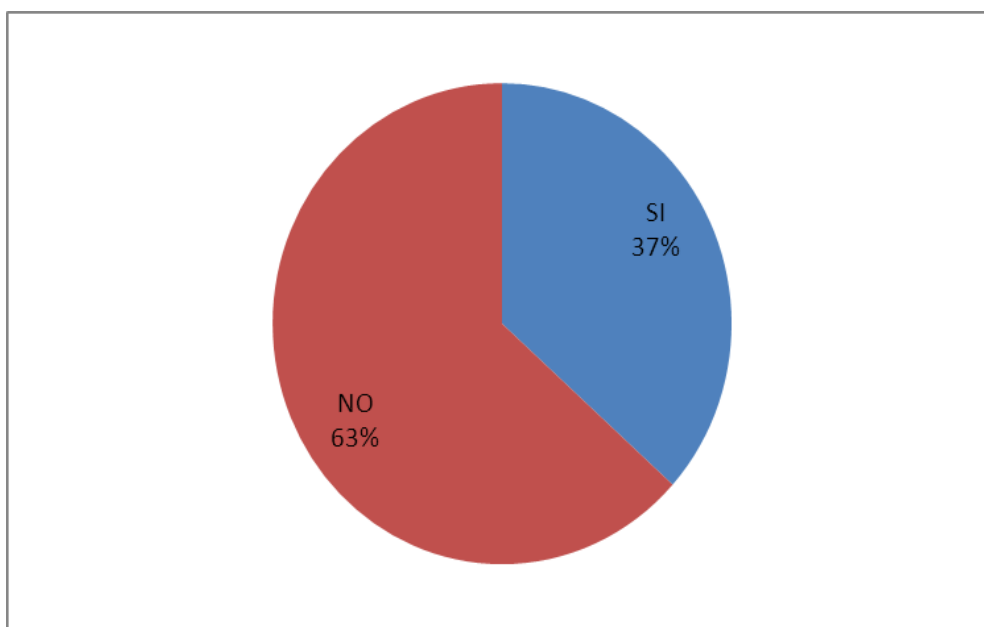


Ante esta pregunta, el 83% de los profesionales entrevistados considera que el Estado deja de percibir ingresos tributarios, esto como resultado de la aplicación de tratamientos preferenciales como lo son las exenciones, exoneraciones y otras medidas, para fomentar la inversión, entre otros, ante esto el gobierno trata de compensar dicha situación con préstamos a organizaciones extranjeras y con ello aumenta la deuda pública externa, además de continuar con impuestos extraordinarios. La minoría de los profesionales opina lo contrario, indicando que ayuda al desarrollo de Guatemala para la atracción del capital extranjero.

**PREGUNTA No. 4:**

¿Los controles establecidos por la Administración Tributaria, son los necesarios para poder establecer la razonabilidad de las operaciones realizadas por los usuarios de zonas francas?

**GRAFICA No. 4**

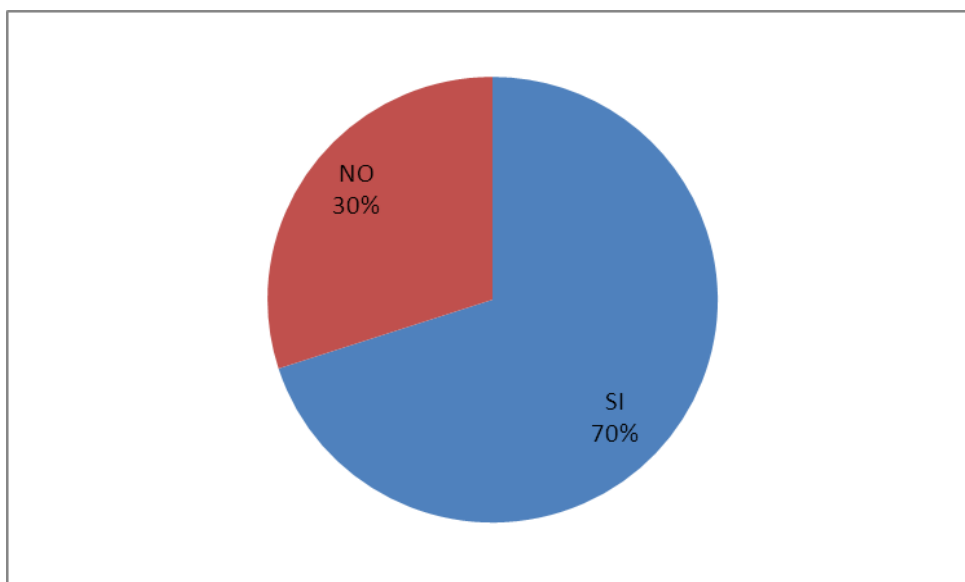


El 63% manifiesta que los controles establecidos por la Administración Tributaria no son los necesarios para poder establecer la razonabilidad de las operaciones realizadas por los usuarios de zonas francas, por lo que debe de verificar la veracidad del estudio económico financiero presentando ante el Ministerio de Economía, ubicar un delegado de la Administración Tributaria, realizar inventarios periódicos de los ingresos y egresos de mercancías. Sin embargo el 37% indica que los controles establecidos por la Administración Tributaria son los adecuados para la evaluación de las operaciones que se realizan por los usuarios de zonas francas.

**PREGUNTA No. 5:**

¿Considera que la normativa fiscal actual (Decreto Número 65-89), es adecuada para el control, registro y funcionamiento de una zona franca?

**GRAFICA No. 5**

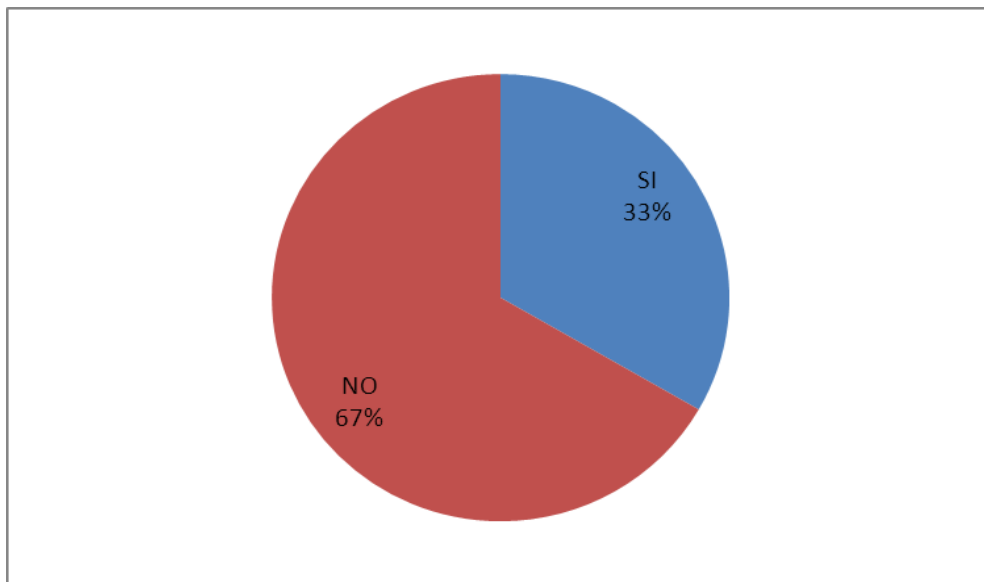


En la presente gráfica, demuestra que el 70% de profesionales manifiesta que el Decreto Número 65-89, es adecuado para el desarrollo y control de las operaciones que desarrollan los usuarios comerciales e industriales instalados en las zonas francas. El 30% de profesionales cree que la normativa se ha vuelto obsoleta en comparación con el crecimiento y auge que han tenido las Zonas Francas, por lo que se debe de tener una normativa actualizada.

**PREGUNTA No. 6:**

¿Las ventas realizadas por un usuario de Zona Franca a una Empresa que esta acogida al Decreto Número 29-89 (maquiladora), se pueden considerar ingresos afectos al Impuesto Sobre la Renta?

**GRAFICA No. 6**

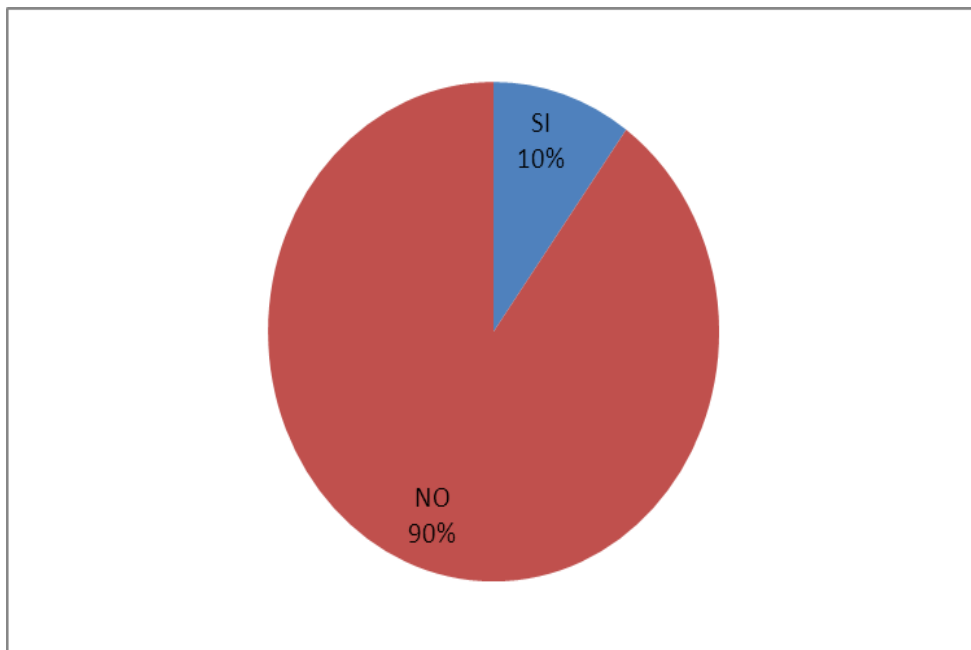


Como se visualiza en la gráfica el 33% de profesionales considera que las ventas realizadas por un usuario de Zona Franca a una empresa domiciliada en Guatemala acogida al Decreto Número 29-89, se consideran afecto al Impuesto Sobre la Renta, ya que dicha ley grava los ingresos generados en el territorio nacional. El 67% de profesionales indica que no se encuentra afecta a dicho impuesto, ya que la maquila tiene como objeto desarrollar su actividad en el territorio aduanero nacional, pero lo que le compran a un Usuario de Zona Franca lo realizan a través de una importación temporal, por lo que el usuario de zona franca lo debería de registrar como una exportación, por lo cual la venta que realizó el Usuario de zona franca que son insumos para la maquila, no se quedo en el territorio nacional y con ello se encuentran exentos dichos ingresos.

**PREGUNTA No. 7:**

¿Puede la Administración Tributaria formular un ajuste por omisión de ingresos derivado del tipo de cambio establecido por el Banco de Guatemala, sin citar la base legal correspondiente?

**GRAFICA No. 7**



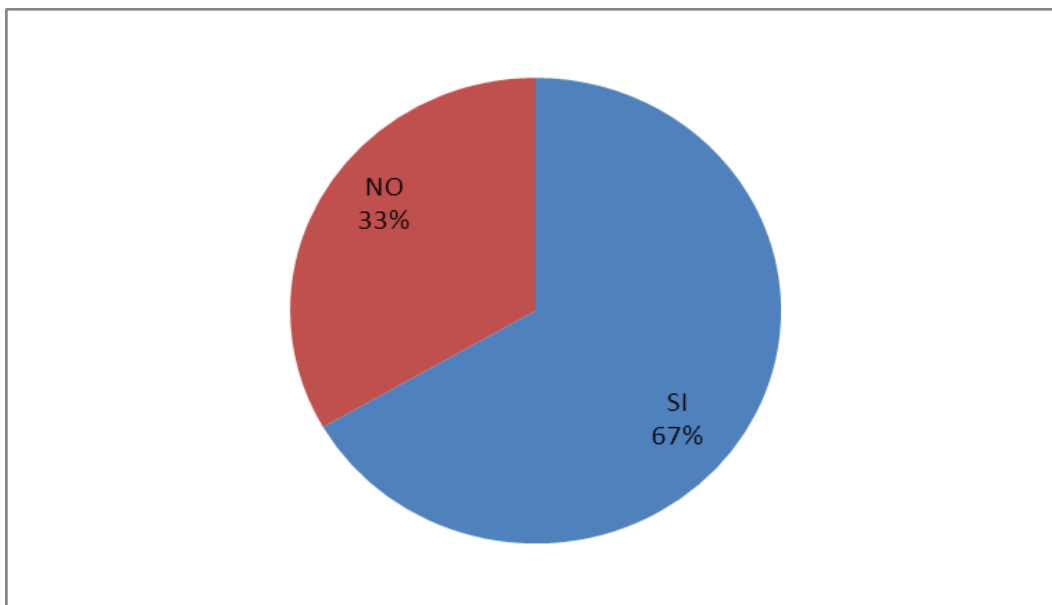
El 10% de profesionales encuestados manifiesta que la Administración Tributaria puede formular, tomando como base tipo de cambio establecido por el Banco de Guatemala en la determinación de ingresos omitidos, esto lo permite el Código Tributario. Sin embargo, el 90% considera que un ajuste debe indicar la base legal que se utilizó para su formulación, al no mencionarlo se viola el derecho de defensa del contribuyente y el Principio Constitucional de Legalidad.



**PREGUNTA No. 8:**

¿Considera que la defensa fiscal planteada por el contribuyente tiene los fundamentos de hecho y de derecho necesarios para desvanecer los ajustes planteados por la Administración Tributaria?

**GRAFICA No. 8**



Ante esta pregunta, el 67% considera que el memorial presentado por el contribuyente contiene los fundamentos legales para desvanecer los ajustes formulados por la Administración Tributaria, ya que existe arbitrariedad por parte del ente recaudador en la determinación de la obligación tributaria, los ajustes carecen de falta de aspectos técnicos y conocimiento en el proceso productivo del contribuyente. Un 33% estima que el memorial necesita invocar preceptos legales que favorecen la defensa del contribuyente y así los ajustes formulados se declaren improcedentes en la instancia correspondiente.

## CONCLUSIONES

1. Se realizó un estudio del tema central, el cual permitió confirmar que el beneficio fiscal de las exenciones de los ingresos a entidades que operan en Zonas Francas contenidas en la Ley de Zonas Francas, disminuye la recaudación fiscal, sin embargo, se considera que colabora al desarrollo de Guatemala a través de la atracción de la inversión extranjera, lo cual conlleva a la generación de empleo, entre otros, para lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria, debe establecer la razonabilidad de las operaciones realizadas por los usuarios de Zonas Francas.
2. El sistema tributario tiene como objetivo primordial, recaudar los recursos económicos necesarios para contribuir al financiamiento del gasto público, pero se ve afectado en un momento determinado por la ausencia de herramientas necesarias como la tecnología y un sistema jurídico favorable, para el cumplimiento de sus propósitos.
3. El sistema tributario guatemalteco tiene la estructura de un sistema tributario moderno, basándose en tres impuestos que son el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, y el Impuesto de Solidaridad, así como la recaudación de DAI. Sin embargo, esta estructura formal, oculta serios problemas de evasión y excesivas deducciones y exenciones, que explican la exigua recaudación en cuanto al ISR. Dentro de las estimaciones presupuestarias, para el año 2014 se espera un gasto tributario relacionado a este impuesto en Q8,964.3 millones.
4. El contribuyente tiende a realizar una determinación incorrecta de los ingresos exentos, así como no proporcionar a la Administración Tributaria la información contable, obstaculizando la acción fiscalizadora.

## RECOMENDACIONES

1. El aspecto tributario de las exenciones concedidas en la Ley de Zonas Francas, son utilizadas para evadir el pago del Impuesto Sobre la Renta, por lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria debe de verificar entre otros: la veracidad del estudio económico financiero presentado ante el Ministerio de Economía, además ubicar un delegado de la Administración Tributaria, en estos sitios, quienes entre sus atribuciones se considera que pudieran realizar inventarios periódicos de los ingresos y egresos de mercancías.
2. Es de suma importancia el intercambio de información efectivo con autoridades tributarias de otros países que contribuyan al control en las transacciones extrafronterizas. Con ello se combate la elusión y evasión fiscal que limita los recursos con que debe contar el gobierno para cumplir con su fin supremo que es la realización del bien común.
3. Se debe realizar seguimientos a contribuyentes catalogados como críticos, asimismo, un diseño de premisas en cuanto a prevención de evasión de tributos; esto permitiría el minimizar la pérdida de ingresos tributarios en deducciones de ingresos no exentos. Además, con reformas al Código Tributario en cuanto a procesos judiciales por incumplimiento tributario, y con sanciones más drásticas, se buscaría fortalecer el pago principalmente en lo relativo al impuesto sobre la renta y de esta manera reducir la dependencia de impuestos temporales.
4. Se debe emprender una política de acercamiento con el contribuyente a través de seminarios, dando a conocer los aspectos necesarios para el tratamiento y aplicación de los ingresos exentos, buscando con ello minimizar los riesgos de ajustes por parte de la Administración Tributaria al contribuyen.

## BIBLIOGRAFIA

- 1) Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución Política de la República de Guatemala**. Guatemala, Tipografía Nacional 1985.
- 2) Barra Aeloiza, P y Chandía Orrego, D. **Impuesto Personal a la Renta Comparado. Situación actual y perspectivas futura**, *Primer Premio XVII Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF*, Panamá 2004.
- 3) Bocchiardo, José Carlos. **Derecho Tributario Sustantivo o Material, en Tratado de Tributación**, dirigido por Horacio A. García Besume. Tomo I, Volumen 2. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea, 2003.
- 4) Cabrera, Mynor. **La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala**, Santiago de Chile. Editorial Edeval, 2009.
- 5) Casas José, Osvaldo. **Estudios de Derecho Constitucional Tributario**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma, 1994.
- 6) CIAT. **El rol de la administración tributaria en la sociedad. Normas y mecanismos para el combate a la evasión tributaria: Plan evasión cero**. Argentina abril, CIAT 2005.
- 7) CIAT. **Manual de políticas y técnicas tributarias del CIAT 2006**. Panamá. CIAT, 2009
- 8) Cifuentes Medina, Edilberto. **El Plan y la Tesis**. Guatemala. Magna Terra Editores, 2005.
- 9) Congreso de la República de Guatemala. **Código Tributario**. Decreto Número 6-91.
- 10) Congreso de la República de Guatemala. **Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando**. Decreto Número 4-2012.
- 11) Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila**. Decreto Número 29-89.
- 12) Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Supresión de exenciones, exoneraciones y deducciones en materia tributaria y fiscal**. Decreto Número 117-97.

- 13) Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Zonas Francas**. Decreto Número 65-89.
- 14) Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas**. Decreto Número 26-92.
- 15) Congreso de la República de Guatemala. **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**. Decreto Número 1-98.
- 16) Curiel Villaseñor, Omar. **Principios Tributarios**. México D.F. Editorial Ingraf, 2002.
- 17) Escola, Héctor Jorge. **Compendio de derecho Administrativo**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma, 1990.
- 18) Guilliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho Financiero, Volumen I, 5ª Edición**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1993.
- 19) J.P., Montero Traibel. **Derecho Tributario Moderno, Tomo I**. Montevideo, Uruguay. Fundación de Cultura Universitaria, 1977.
- 20) Jarach, Dino, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Abeledo Perrot (2003). Buenos Aires, Argentina. Kirilenko, A. (Bank Transaction Taxes), IMF Research Bulletin, ol. 7, number 2. 2006.
- 21) Lanziano. **Teoría general de la Exención Tributaria**. Citado por Torrealba Navas, Adrián. **La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1979.
- 22) Linares Quintana, Segundo. **Tratado de la Ciencia de Derecho Constitucional**. Segunda edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Plus Ultra. 1977.
- 23) Luqui, Juan Carlos. **La Obligación Tributaria**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1989.
- 24) Macón Jorge. **Economía del Sector Público**. Colombia. Editorial Mc Graw-Hill. 2002.
- 25) Martínez de Pinsón, Juan Arrieta. **Técnicas Desgravatorias y Deber de Contribuir**. Madrid, España. Editorial Mc Graw-Hill/ Interamericana. 1999.
- 26) Massone F., Pedro. **Principios de Derecho Tributario**. Valparaíso, Chile. Editorial Edeval. 1975.

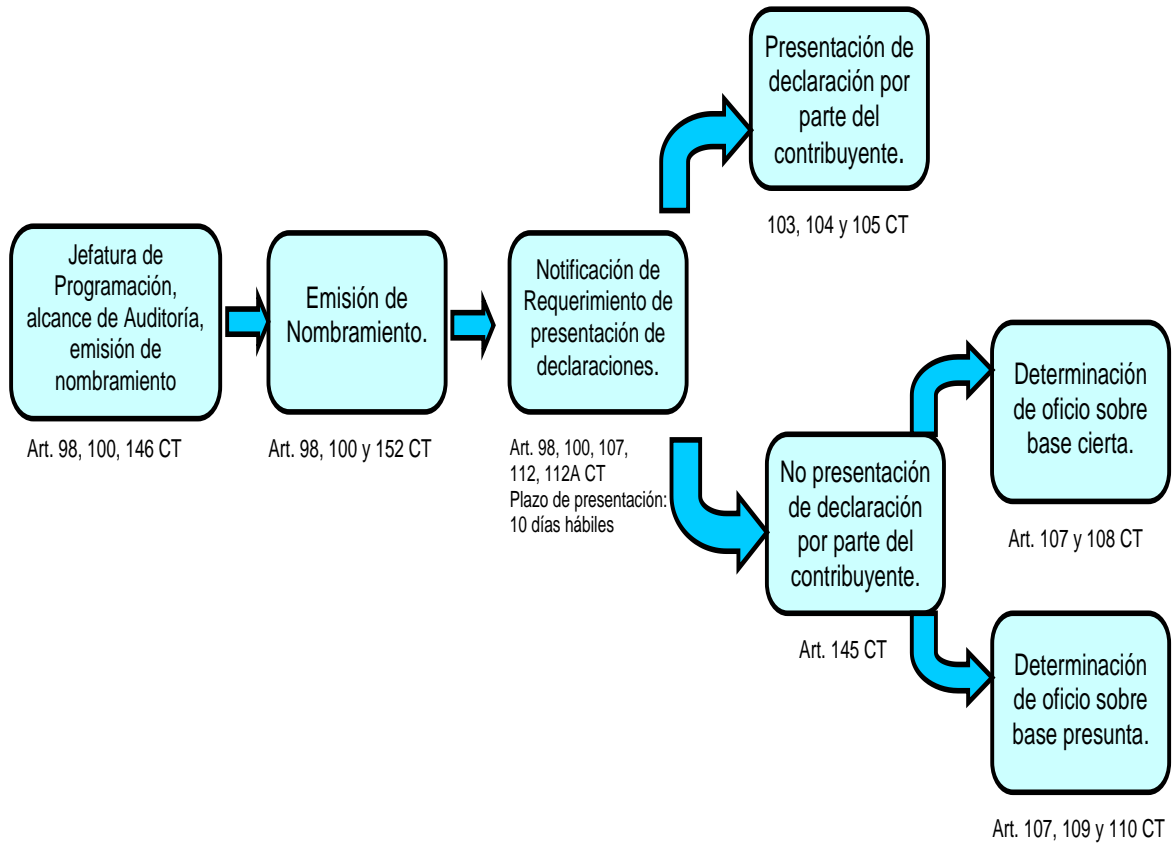
- 27) Pérez Royo, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario**. Parte General. Novena Edición. España. Editorial Civitas. 1999.
- 28) Real Academia Española. **Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española**, 21 edición, 2 tomo. España. Editorial Espasa Calpe, S.A. 2009.
- 29) Secretaria de Estado de Hacienda. **Revelamiento del proceso de fiscalización**, Brasil. Dirección de administración tributaria -DIAT- (Daniel Parra), 2005.
- 30) Sevilla Segura, J. **Política y Técnica Tributarias, Manuales de la Hacienda Pública**. Madrid, España. Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- 31) Tipografía Nacional. Diario Oficial. Guatemala 10 de enero de 1968.
- 32) Tipografía Nacional. Diario Oficial. Guatemala 10 de junio de 1981.
- 33) Tipografía Nacional. Diario Oficial. Guatemala 17 de diciembre de 1970.
- 34) Tipografía Nacional. Diario Oficial. Guatemala 27 de junio de 1964.
- 35) Tipografía Nacional. Diario Oficial. Guatemala 28 de noviembre de 1962.
- 36) Tipografía Nacional. Diario Oficial. Guatemala 30 de septiembre de 1987.
- 37) Tipografía Nacional. Diario Oficial. Guatemala 4 de junio de 1974.
- 38) Valdés Costa, Ramón. **Curso de Derecho Tributario**. Tercera Edición. Editorial. Bogotá, Colombia. Editorial Temis, S.A. 2001.
- 39) Villegas, Héctor. **Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario**. Argentina. Editorial Depalma, 1994.
- 40) Zamora Ruben (coautor). **A cinco años de los acuerdos de paz en Guatemala. Un balance crítico**. Guatemala. Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales FLACSO (Editor), 2002.
- 41) [www.afip.gob.ar](http://www.afip.gob.ar)
- 42) [www.biblioteca.minhac.es](http://www.biblioteca.minhac.es)
- 43) [www.ciat.org](http://www.ciat.org)
- 44) [www.cien.org.gt](http://www.cien.org.gt)
- 45) [www.economia.com.mx](http://www.economia.com.mx)
- 46) [www.elperiodico.com.gt](http://www.elperiodico.com.gt)

- 47) [www.eurosocialfiscal.org](http://www.eurosocialfiscal.org)
- 48) [www.flacso.edu.gt](http://www.flacso.edu.gt)
- 49) [www.icefi.org](http://www.icefi.org)
- 50) [www.lahora.com.gt](http://www.lahora.com.gt)
- 51) [www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt)
- 52) [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)
- 53) [www.segeplan.gob.gt](http://www.segeplan.gob.gt)
- 54) [www.sigloxxi.com](http://www.sigloxxi.com)
- 55) [www.soloeconomia.com](http://www.soloeconomia.com)

# APÉNDICE 1

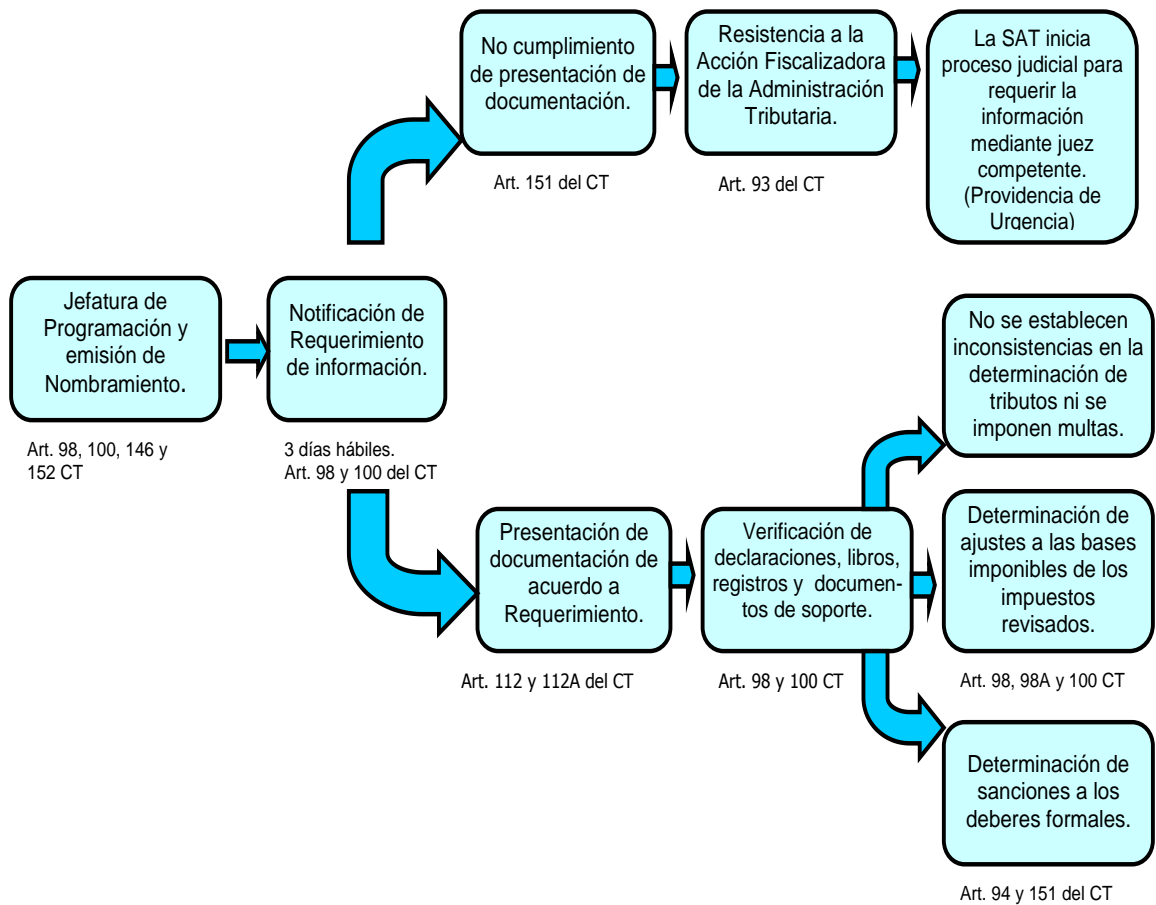
## PROCESO ADMINISTRATIVO

### PROCESO DE REQUERIMIENTO Y REVISIÓN DE “DECLARACIONES” NO PRESENTADAS OPORTUNAMENTE

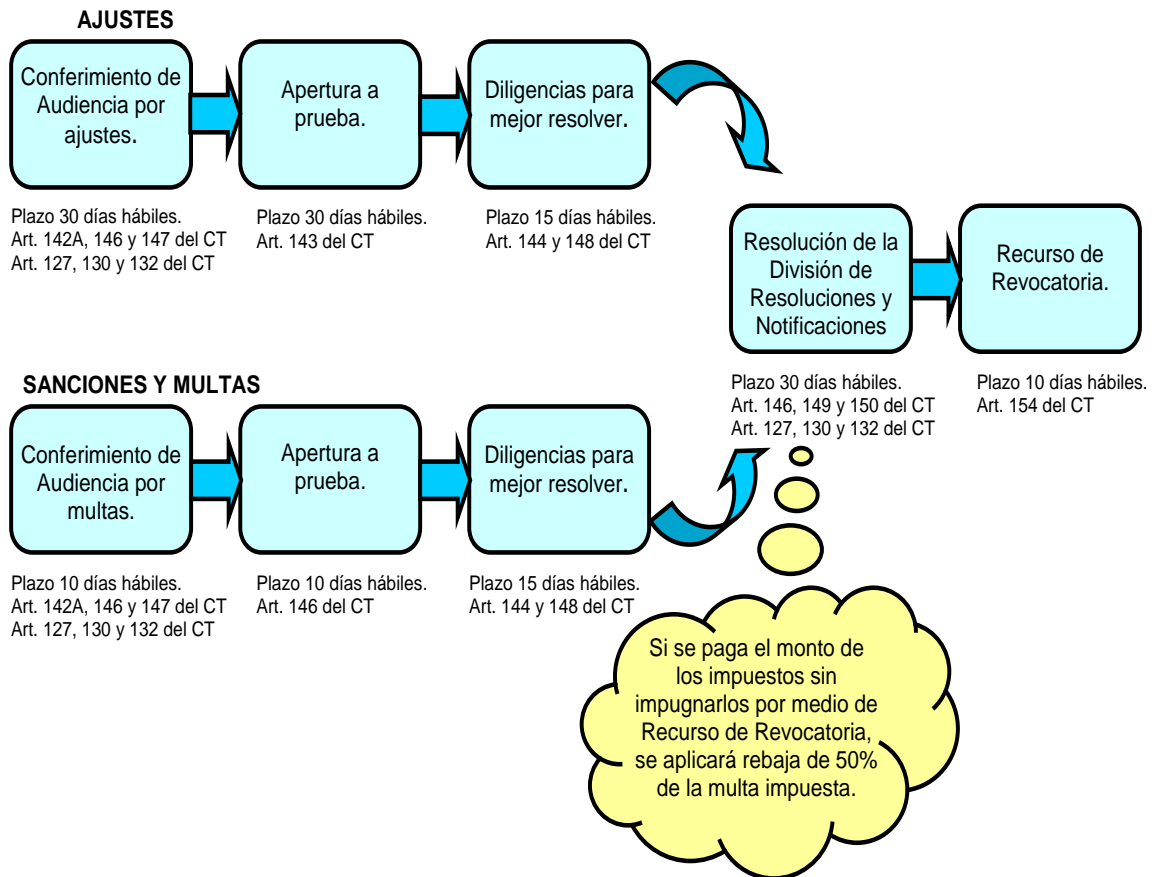




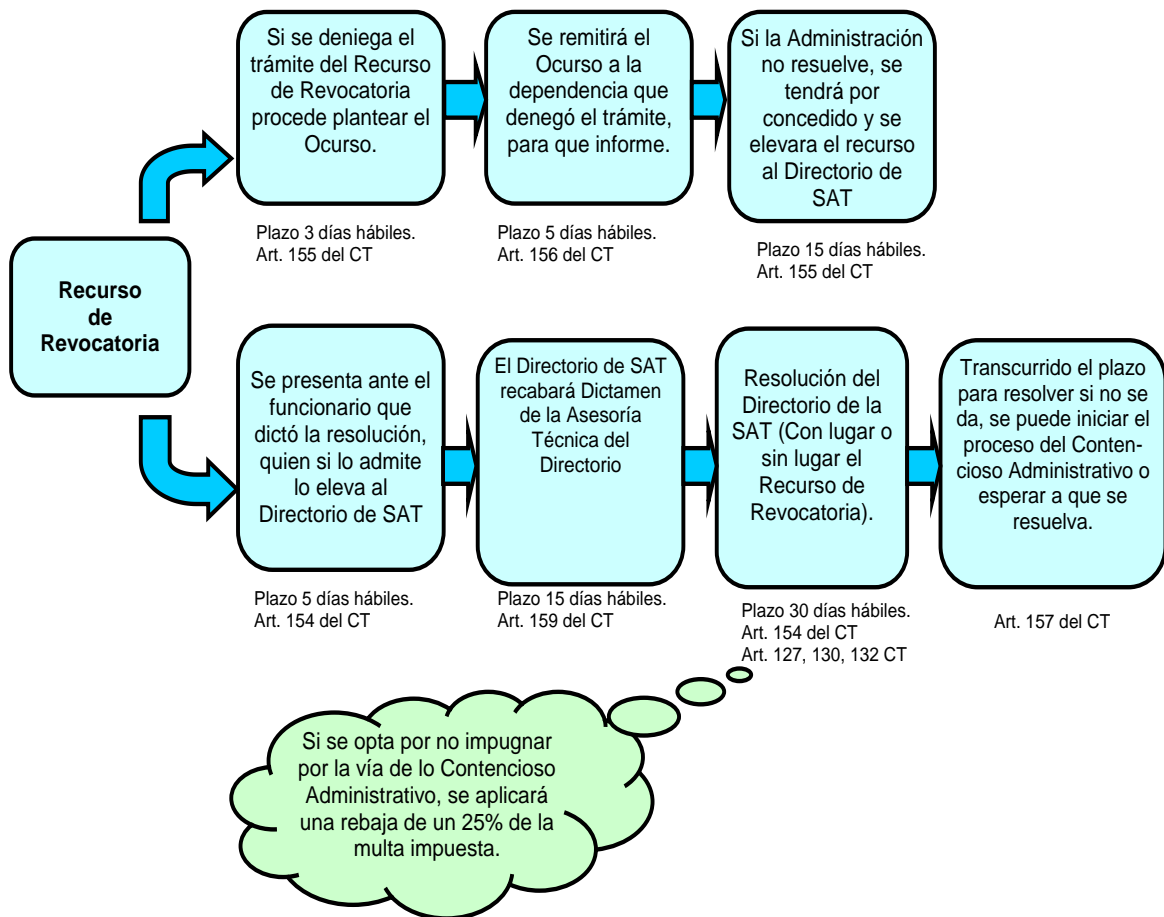
## PROCESO DE VERIFICACIÓN DEL ADECUADO CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES Y SUSTANTIVAS



## PROCESO ADMINISTRATIVO POR COBRO DE AJUSTES Y SANCIONES



## PROCESO ADMINISTRATIVO POR COBRO DE AJUSTES Y SANCIONES



## APÉNDICE 2

### ESTIMACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO PRINCIPALES IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR LA SAT PERÍODO 2012- 2015

(Montos en Millones de Quetzales) Impuestos	2012	2013	2014	2015
<b>Directos</b>	<b>24,747.8</b>	<b>9,357.6</b>	<b>10,151.8</b>	<b>10,938.9</b>
Sobre la Renta	23,278.0	8,257.6	8,964.3	9,641.9
Sobre Productos Financieros	447.8			
De Solidaridad	1,022.0	1,100.0	1,187.5	1,297.0
<b>Indirectos</b>	<b>8,375.0</b>	<b>8,957.8</b>	<b>9,664.4</b>	<b>10,394.0</b>
Al Valor Agregado	7,733.4	8,263.0	8,920.1	9,603.6
Derechos Arancelarios a las Importaciones	588.2	618.4	661.7	703.3
A la Distribución de Petróleo	37.3	40.3	43.0	44.0
Al Tabaco y sus Productos	0.9	1.0	1.1	1.1
A la Distribución de Bebidas	0.5	0.5	0.5	0.5
Sobre Circulación de Vehículos	6.7	14.3	16.2	18.0
Distribución de Cemento	0.1	0.2	0.2	0.2
Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres	7.9	20.1	21.6	23.3
<b>Gasto Tributario esperado para el período</b>	<b>33,122.8</b>	<b>18,315.4</b>	<b>19,816.2</b>	<b>21,332.9</b>
<b>Producto Interno Bruto</b>	<b>394,314.7</b>	<b>425,265.5</b>	<b>459,083.5</b>	<b>495,111.4</b>
<b>% Gasto Tributario del PIB</b>	<b>8.4%</b>	<b>4.3%</b>	<b>4.3%</b>	<b>4.3%</b>

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

Nota: La principal variación en los niveles de gasto tributario, se debe a la vigencia del Decreto Número 10-2012.