

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



**“ANÁLISIS DE LA ELUSIÓN FISCAL EN OPERACIONES ENTRE EMPRESAS  
RELACIONADAS DE UNA CORPORACIÓN Y SU EFECTO EN EL PAGO DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA E INCIDENCIA NOCIVA EN LA RECAUDACIÓN”.**



**LICENCIADA VILMA LIZETH HERNANDEZ SENTÉ**

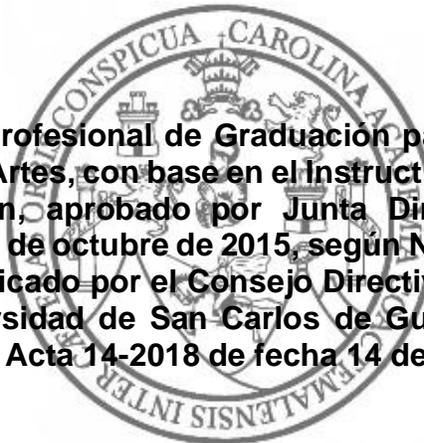
**GUATEMALA, OCTUBRE 2020**

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



**ANÁLISIS DE LA ELUSIÓN FISCAL EN OPERACIONES ENTRE EMPRESAS  
RELACIONADAS DE UNA CORPORACIÓN Y SU EFECTO EN EL PAGO DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA E INCIDENCIA NOCIVA EN LA RECAUDACIÓN.**

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



**Docente del Curso:**

**MSc. LIC. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA**

**Autora:**

**LICENCIADA VILMA LIZETH HERNANDEZ SENTÉ**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020.**

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán  
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales  
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez  
Vocal II: MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio  
Vocal III: Vacante  
Vocal IV: P.C. Marlon Geovanni Aquino Abdalla  
Vocal V: P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

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

Coordinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano  
Evaluador: MSc. Claudia Lorena García Bran  
Evaluador: MSc. Luty Anaytte Gómez Martínez.



## ACTA No. GT-D-28-2020

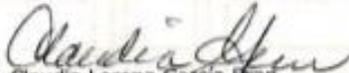
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 24 de octubre de 2020, a las 16:20 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Vilma Lizeth Hernández Senté, carné No. 199821115, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado: "ANÁLISIS DE LA ELUSIÓN FISCAL EN OPERACIONES ENTRE EMPRESAS RELACIONADAS DE UNA CORPORACIÓN Y SU EFECTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E INCIDENCIA NOCIVA EN LA RECAUDACIÓN", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 79 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.

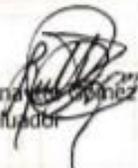
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veinticuatro días del mes de octubre del año dos mil veinte.



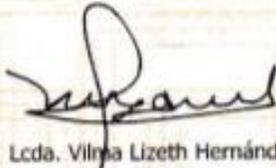
MSc. José Antonio Dieguez Ruano  
Coordinador



MSc. Claudia Lorena García Bran  
Evaluador



MSc. Luty Anaeth López Martínez  
Evaluador



Lcda. Vilma Lizeth Hernández Senté  
Postulante



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

## **ADENDUM**

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Vilma Lizeth Hernández Senté incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 05 de noviembre de 2020.

(f)   
Msc. José Antonio Diéguez Ruano  
Coordinador

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios Todo poderoso, por su inmenso amor, perdón y el propósito que tiene para mi vida. Pues está conmigo en todo momento dándome las fuerzas, los medios y la sabiduría para lograr las metas. Ya que sin Él nada es posible.

A mis padres, Leandro y Cecilia Hernández, que en paz descansen; por haberme amado y guiado en la vida, enseñándome el respeto la responsabilidad y la motivación a estudiar y buscar la superación

A mis amados hijos, Javier y Alejandro Esquivel Hernández, por ser parte de mi, y que me impulsan a ser una mejor persona y profesional.

A mi querida hermana, Luci Hernández por su paciencia y apoyo, por estar en las buenas y malas

A mis hermanos, primas y familiares por darme su apoyo y los ánimos para seguir adelante.

A mis amigos, porque Dios los puso en mi vida y han sido de gran ayuda y alegría dándome de su amistad, apoyo y enseñanzas.

A la gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por los conocimientos transmitidos a lo largo de mi formación académica; especialmente a la facultad de ciencias económicas y darme la oportunidad de obtener un título a nivel de Postgrado.

## Contenido

<b>RESUMEN .....</b>	<b>i</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>iii</b>
<b>1. Antecedentes .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Breve reseña histórica sobre el combate a los actos de evasión y elusión fiscal.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Estudios realizados acerca de la elusión fiscal en Guatemala.....</b>	<b>5</b>
<b>2. Marco teórico .....</b>	<b>7</b>
<b>2.1 Elusión Fiscal.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1.1 Definición de Elusión Fiscal .....</b>	<b>7</b>
<b>2.1.2 Características de la Elusión fiscal .....</b>	<b>8</b>
<b>2.2 La actividad comercial, el comercio como contexto de la elusión fiscal 9</b>	
<b>2.2.1 La actividad comercial y la elusión fiscal .....</b>	<b>10</b>
<b>2.2.2 Empresas relacionadas o vinculadas.....</b>	<b>11</b>
<b>2.2.3 El comercio y la elusión fiscal .....</b>	<b>12</b>
<b>2.3 Elusión fiscal en la legislación de Guatemala.....</b>	<b>13</b>
<b>2.3.1 Normas que sancionan el incumplimiento de tributo .....</b>	<b>16</b>
<b>2.4 Obligación de contribuir al gasto público .....</b>	<b>17</b>
<b>2.4.1 Definición de Obligación tributaria.....</b>	<b>17</b>
<b>2.4.2 Elementos de la obligación tributaria.....</b>	<b>19</b>
<b>2.5 El Hecho generador o Hecho imponible .....</b>	<b>20</b>
<b>2.5.1 Aspectos del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencias ...</b>	<b>20</b>
<b>2.5.2 Elementos del Hecho generador.....</b>	<b>21</b>
<b>2.6 La importancia del tributo y los impuestos .....</b>	<b>22</b>
<b>2.6.1 El tributo.....</b>	<b>22</b>
<b>2.6.2 Los impuestos .....</b>	<b>23</b>
<b>2.7 Impuestos directos e indirectos .....</b>	<b>24</b>
<b>2.7.1 Impuestos directos .....</b>	<b>24</b>
<b>2.7.2 Impuestos indirectos .....</b>	<b>24</b>
<b>2.8 Impuesto sobre la Renta .....</b>	<b>25</b>
<b>2.8.1 Generación la renta.....</b>	<b>26</b>
<b>2.8.2 Rentas de fuente guatemalteca.....</b>	<b>26</b>
<b>2.8.3 Regímenes de la Actividad lucrativa .....</b>	<b>27</b>
<b>2.9 El Derecho Tributario o Fiscal y la Actividad Financiera del Estado ....</b>	<b>32</b>
<b>2.9.1 Derecho Tributario .....</b>	<b>32</b>
<b>2.9.2 Clasificación del Derecho tributario .....</b>	<b>32</b>

2.9.3 Los Principios constitucionales como limite al poder tributario ....	33
2.10 La Actividad Financiera Del Estado .....	36
2.10.1 Aspectos de la Actividad financiera .....	37
2.10.2 Presupuesto público .....	37
2.10.3 Clasificación de ingresos y gastos públicos .....	38
2.11 Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.....	39
2.11.1 Objetivo y funciones de la Administración Tributaria .....	40
2.12 La recaudación tributaria aspectos generales .....	44
2.12.1 Resultados términos generales .....	45
3. Metodología .....	47
3.1 Definición del problema .....	47
3.2 Delimitación del problema.....	48
3.3 Objetivos.....	49
3.4 Diseño utilizado, unidad de análisis .....	49
3.5 Técnicas de recolección de información .....	50
Instrumentos de investigación .....	50
3.6 Procesamiento de la información.....	50
4. Discusión de Resultados.....	52
4.1 Elusión fiscal y su utilización dentro las transacciones comerciales locales de una corporación. ....	52
4.2 Mecanismos de elusión fiscal (Prácticas nocivas).....	54
4.2.1 Creación de una empresa vinculada, Negocios legales con intención de eludir .....	59
4.2.2 Costos y Gastos deducibles (Arrendamientos sobrevalorados) ....	61
4.2.3 Traslado de Dividendos por medio de pago de “salarios y servicios” (combinación de estrategias).....	63
4.3 Medición del efecto fiscal por la elusión en la carga tributaria (impuesto sobre la renta a pagar) de la Corporación .....	66
4.4 incidencia nociva de la elusión fiscal en la recaudación del impuesto sobre la renta .....	69
4.5 Propuesta de solución al problema.....	72
CONCLUSIONES .....	74
RECOMENDACIONES .....	76
BIBLIOGRAFIA .....	77
ANEXOS .....	80
INDICE DE CUADROS Y GRAFICOS .....	88

## RESUMEN

La elusión fiscal, consiste en el aprovechamiento de vacíos, vaguedades o situaciones no contempladas en la ley, puede ser catalogada como manipulación engañosa del hecho generador con el fin de disminuir el pago del impuesto. En ese contexto, una norma imperfecta da cabida a la existencia de comportamientos como los mecanismos de elusión que al instalarse en una planificación fiscal tergiversan la transparencia y el cumplimiento de la obligación tributaria.

Al respecto se ha observado que, una de las formas de manifestarse, es a través del apoyo mutuo entre empresas vinculadas, que consiste en buscar el beneficio fiscal para la entidad que realmente es la generadora de valor (renta), a través del diseño artificioso de transacciones comerciales las cuales al llevar implícita la finalidad de procurar un beneficio o “ahorro fiscal” y no un beneficio de negocio que en conjunto impacten en reducir la carga tributaria las caracteriza como mecanismos o formas de elusión fiscal, que para este caso se volverán eficientes para quien busca esquivar el Impuesto Sobre la Renta, derivado a que este impuesto grava las rentas, utilidades, ingresos obtenidos en el territorio nacional, y que a la vez es progresivo, es decir, se pagará de acuerdo a la proporción de la renta generada u obtenida.

El presente trabajo de investigación se justifica al desarrollar mediante el análisis de un caso la utilización de los mecanismos de elusión fiscal como estrategia agresiva para aprovechar la deducibilidad del rubro costos y gastos, con ello conseguir beneficios particulares al procurar el menor desembolso del impuesto, obstaculizando así que los ingresos públicos lleguen a las arcas del Estado lo cual contradice el objetivo de la norma. Como solución se propone que, por medio de identificar los esquemas de elusión utilizados sean contrarrestados limitando sus alcances a través de reformar la norma vulnerada.

Siendo la recaudación de impuestos la fuente más importante de ingresos para el Estado de Guatemala, pues le son necesarios para el cumplimiento del bienestar

social como lo son la educación, salud, y seguridad entre otros. Por esta razón, se aborda a la elusión fiscal como una conducta perniciosa para la recaudación tributaria. Y de acuerdo con los objetivos que pretende el presente informe, se parte del análisis de las características y comportamientos desde un enfoque mixto se ha tipificado que la investigación es descriptiva y explicativa.

Se analiza que es la elusión fiscal, se exponen formas o mecanismos para eludir, utilizadas en operaciones comerciales locales entre empresas vinculadas de una sociedad corporativa, como consecuencia se expone la disminución en la carga tributaria del impuesto sobre la renta para el periodo fiscal 2018, así mismo se exterioriza la incidencia negativa de la elusión en la recaudación tributaria. Para ello nos apoyamos en las técnicas de investigación, de campo, para recopilación de información y base de datos que servirán para los cálculos. Verbales a través de entrevistas, documentales, legales vigentes en la actualidad del país. y bibliográficas en estudios ya realizados.

Lo anterior nos permitió llegar a los resultados de la investigación entre ellos, que los vacíos de ley propician y promueven a la elusión fiscal para quien se resiste al pago de impuestos. Estudiar ciertos esquemas o formas de elusión, que con astucia logran esquivar la carga tributaria, así como los controles estatales establecidos en la ley, entonces se produce, por un lado, el abuso a la norma tributaria, y por otro, obstaculizar que los impuestos lleguen a las arcas del Estado.

Se concluye que la elusión fiscal no debe verse como un problema de usuarios, sino más bien como un problema socioeconómico complejo y difícil nocivo para el Estado pues genera una pérdida de ingresos fiscales. por ende, al financiamiento del gasto público y a la atención de las necesidades y los derechos fundamentales de la población. Por ello es necesario contrarrestarla procurando así un régimen tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, generalidad y progresividad.

## INTRODUCCIÓN

A lo largo de los últimos diez años la Administración Tributaria ha tenido dificultades para alcanzar sus metas de recaudación de impuestos, siendo pocas las metas alcanzadas, esto derivado a varios factores externos que han afectado la obtención de recursos económicos para el Estado de Guatemala, entre ellos la práctica de evasión y elusión fiscal, siendo estas manifestaciones de resistencia al pago de tributos. De tal manera, que la recaudación tributaria dependerá de las circunstancias de carácter económico y moral tributario en que se desenvuelva la contribución del sujeto pasivo.

En ese sentido se aborda la elusión fiscal en su contexto de utilización y efecto fiscal en el ámbito del ingreso público como nocivo para este, pues la obligación de los particulares de cumplir con la legislación tributaria, especialmente en el pago de las deudas correspondientes al Fisco, es un tema de mucha importancia para la sociedad, debido a que gran parte de los impuestos se generan los fondos para las erogaciones en salud, educación, seguridad, entre otras para el beneficio de la sociedad en general.

La investigación tiene como objetivo general, analizar qué es la elusión fiscal, formas de utilización en operaciones entre empresas vinculadas y su efecto en el impuesto sobre la renta que impacta negativamente en la recaudación de este tributo. Y para ello, el presente trabajo se estructura de la siguiente manera:

Antecedentes, desde el principio ha existido una relación rígida entre los tributos y los habitantes, de ello la resistencia al pago de tributos en los cuales figura la elusión fiscal como una forma utilizada por algunos particulares.

Marco Teórico, trata en términos generales sobre la recopilación de consideraciones teóricas como lo son; el tema de la elusión tributaria o fiscal, su conceptualización y características. Los impuestos para el cumplimiento de la obligación tributaria por

parte de las personas individual y jurídica, la recaudación de tributos como fuente principal para llevar a cabo la actividad financiera del Estado

Para la elaboración del presente trabajo, nos apoyamos en la metodología, conjunto de técnicas, métodos y procedimientos fundamentales para la investigación, como lo son; la recopilación de información, documental legal, así como entrevistas y encuestas, aplicando el diseño transaccional en función de la relación causa-efecto.

Para llegar a presentar los principales resultados, basados en el análisis de los efectos negativos en la recaudación tributaria respecto al impuesto sobre la renta por utilización de mecanismos de elusión fiscal.

Finalmente se presentan las conclusiones con lo que se concluye la presente investigación.

## **1. Antecedentes**

En el transcurso de la historia siempre ha existido una relación rígida entre los tributos y los habitantes. Al inicio de la tributación era una especie de instituto de dominación representada por la imposición de una carga sobre los más débiles exigido por los más fuertes, como ocurrió con los mayas y la monarquía posteriormente al alcanzar la independencia en 1821 el Estado de Guatemala, a través del derecho financiero, parte de valores morales que constituyen límites formales y materiales para ejecutar el poder tributario del Estado en exigir la obligación de contribuir con el gasto público a los habitantes.

Sin embargo, al ser una contribución coactiva esta conlleva una reacción por parte de algunos particulares como la evitación al tributo o la objeción fiscal, estas se manifiestan en la resistencia al cumplimiento del pago impuestos que puede derivarse a varios motivos, entre ellos; por razones de conciencia (moral tributaria) e intereses económicos propios del obligado tributario, y/o la influencia del desacuerdo con algunas acciones del Estado (corrupción). Cabe denotar entonces que evitar el pago de tributos o el no pago de impuestos ha provocado que los ingresos fiscales del país sean insuficientes para financiar el cumplimiento de los objetivos de desarrollo y crecimiento económico, que conduce a una menor eficiencia de las instituciones públicas. De ello, entre las principales barreras para la obtención de recursos internos es el alto nivel de evasión (tema que no se abordará) y elusión fiscal.

### **1.1 Breve reseña histórica sobre el combate a los actos de evasión y elusión fiscal**

En el documento preparado por la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT- y por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. Guatemala, diciembre 2007. Indica que en el periodo de 1996 – 2006 (Diez años de paz:

Álvaro Arzú, Alfonso Portillo y Oscar Berger). La política tributaria debía permitir la recaudación de los recursos necesarios para que el Estado cumpliera con sus tareas. Se propuso organizar al sistema tributario como justo, equitativo y globalmente progresivo, universal y obligatorio, y estimular el ahorro y la inversión.

Derivado a ello, la recaudación debía ser eficaz y transparente con el propósito de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión pública, y eliminar la evasión y la defraudación fiscal. Así mismo, como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. La ley le asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras.

También, fijó la meta primordial, para el año 2000, de incrementar la carga tributaria por lo menos en un 50% respecto a la de 1995, es decir, el 12% del PIB. El gobierno se comprometió a tomar medidas que contribuyan a alcanzar esos propósitos: como reformar el Código Tributario para establecer medidas que eliminen las disposiciones que facilitaran la evasión fiscal. A pesar de ello, la reconocida debilidad del Estado para combatir la evasión y la elusión tributarias, debido a la ambigüedad del marco jurídico impositivo, esto llevó a la promulgación del Decreto 20-2006, disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria. La cual fortaleció a la SAT al darle mayor capacidad de fiscalización, pero no aumentó la agilidad de las sanciones y su ejecución, quedando pendiente entonces el fortalecimiento de la justicia tributaria.

A lo largo de los años la influencia de la evasión y la elusión fiscal han contribuido al déficit fiscal, es decir, que el estado no obtenga los suficientes recursos económicos para realizar los gastos sociales y de inversión en mejoramiento de los

servicios públicos ya existentes. De esa cuenta el gobierno ha recurrido a reformar e implementar medidas de urgencia que tienen como finalidad la reducción de los índices de evasión y elusión fiscal en Guatemala, dando surgimiento a: Decretos 4-2012 “Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando” (veintiséis de enero del dos mil doce) y el Decreto 10-2012 “Ley de Actualización Tributaria” (dieciséis de febrero del dos mil doce) ambos del Congreso de la República de Guatemala, los cuales tienen como objetivo principal, entre otros, atacar los actos de evasión y elusión fiscal mediante el respeto de los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

En ese marco de referencia encontramos frecuentemente juntos los términos de evasión y elusión fiscal o tributaria, aun cuando estos son diferentes. La evasión fiscal consiste en actos ilícitos predeterminados y sancionados por la legislación, son realizados por los contribuyentes para minimizar o eliminar el pago de impuestos,

Por otro lado, la elusión fiscal es una forma discrecional de “ahorro fiscal o tributario”, como una alternativa tácita y beneficiosa, aprovechado y abusando de las lagunas, vaguedades, contradicciones o errores legislativos ya que no hay sanción o ilicitud. El autor citando a “DIEP DIEP, dice que suele entenderse por elusión a la acción de evitarse el incidir en un determinado régimen fiscal, cuando existe la posibilidad de adoptar uno distinto”. DAMARCO J.H. expone; “Pero también puede optar por otro modo para poder quedar al margen de la aplicación de la norma tributaria (elusión). El contribuyente en estos casos tratará de mostrar la realización de un negocio distinto al que ejecuta y que no está alcanzado por las normas que describen el hecho imponible. El propósito del contribuyente es siempre el mismo, que el fisco no tome conocimiento de la realidad o de una parte de la realidad. Ello implica desarrollar conductas para mostrar los hechos o no mostrarlos en su totalidad”. (Ochoa, 2014, Pág. 8)

Por lo tanto, es un fenómeno que afecta la recaudación de todos los Estados. El 6 de mayo del 2016, en una entrevista realizada por el noticiero Noti7 al Licenciado Abelardo Medina y el tema abordado fue, Guatemala pierde recaudación por evasión y elusión de impuestos. De lo cual se refirió, “Cuando uno hace una medición de cuánto está dejando de percibir el Estado anualmente la estimación que realizó el Instituto centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI- y con base a datos del 2015 es de alrededor del 41% respecto al -IVA- eso es alrededor de 16 mil millones de quetzales de la recaudación que debió obtenerse en el año 2015.” Respecto a la Elusión fiscal, expresó “Ha ello hay que sumarle una cifra importante de dinero que las empresas eluden utilizando vacíos en la ley. La Elusión de impuesto, en materia del impuesto sobre la renta oscila en alrededor de 18 mil millones de quetzales.” (Medina, 2016)

Por su parte el ente público encargado del recaudo de impuestos, Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- De acuerdo con los datos publicados en el portal de la SAT, los ingresos tributarios estimados para el 2017, ascienden a Q57.9 mil millones, con una carga tributaria del 10.33% en relación con el PIB, bajo los supuestos de un crecimiento natural de recaudación del 11.2%, mostrando cifras actualizadas al 28 de febrero, en donde la meta programada era de Q9,324 mil millones y se recaudaron únicamente Q8,785 mil millones (94%), lo que generó una brecha de Q539 millones. En consecuencia, la -SAT - declara el año 2018 “como el año de la lucha contra el contrabando y la evasión aduanera”. (Gamarro, Pucón, 2018). Así mismo, durante una conferencia de prensa, - SAT- **anunció** futuras y masivas fiscalizaciones para llegar a la meta de recaudación 2018..., se enfocará en mejorar la detección de incumplimiento del pago de impuestos. Así lo expresó Leonel Villamar, Intendente de Fiscalización”. (Godoy, 2018).

Dentro de dicha recaudación se encuentra el Impuesto Sobre la Renta -ISR-, normado por el Decreto 26-92 reformado por el Decreto 4-2012 y recientemente por el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria. Es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas individuales, jurídicas

(empresas), entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país generando cada vez que se perciben ganancias en el territorio nacional además de ser un impuesto directo y progresivo es el segundo impuesto en la lista de recaudación en Guatemala.

## **1.2 Estudios realizados acerca de la elusión fiscal en Guatemala**

Sin duda el tema de la Elusión fiscal es difícil y complejo derivado a que no está contemplado en la legislación como tal, sin embargo, es un acto nocivo para la recaudación. De ello encontramos algunos estudios realizados como lo son:

En la tesis titulada “Análisis jurídico de la evasión fiscal y elusión fiscal en Guatemala” elaborada por (Mendizábal, 2014) Desarrolla las figuras tributarias de Defraudación Tributaria, Evasión Fiscal y Elusión Fiscal, relacionadas a los delitos contra el Régimen Tributario, que el principal objetivo es analizar las figuras antes mencionadas para determinar los elementos, características, efectos e implicaciones de cada figura y poder demostrar que pese a la relación estrecha que las une, no pueden utilizarse como sinónimos dentro de la legislación guatemalteca. Si bien es cierto la merma dentro de la recaudación tributaria es evidente y día con día incrementa, es necesario explicar la diferencia entre una figura y otra, con la finalidad de que el Estado no cometa arbitrariedades en contra del contribuyente.

En la tesis titulada “Medidas y mecanismos para contrarrestar la elusión y evasión fiscal” realizada por (Muller, 2015) Expone que; Entre las figuras que sirven de instrumento de la elusión fiscal de aplicación en nuestro ordenamiento tributario están el fraude a la ley tributaria, la simulación fiscal, el abuso de derecho, el negocio indirecto, el abuso de formas jurídicas y la planeación fiscal. Manifiesta que en nuestro ordenamiento tributario, la elusión fiscal puede ser contrarrestada a través de la actuación del legislador y de la Superintendencia de Administración Tributaria. Expresa que se puede combatir con métodos para contrarrestarla con la actuación

del legislador, de la Administración Tributaria y en el desarrollo de las Normas especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (precios de transferencia).

Por todo lo anterior es importante analizar este tema de la elusión fiscal y su efecto en el impuesto sobre la renta, que para algunos puede ser ventajoso para el Estado es perjudicial. Debiendo considerarse al momento de tomar la decisión de: pagar impuestos y que no sólo depende de argumentos económicos, sino molares, tomar en cuenta la probabilidad de ser auditado o la respectiva sanción aplicable al incumplimiento de la obligación tributaria, es fundamental considerar otros factores como: la satisfacción con la intervención del Estado, el sentido de responsabilidad social y solidaridad y las normas éticas.

## **2. Marco teórico**

El trabajo de investigación se sustenta con base en los conceptos y definiciones bibliográfica y legal, así como artículos y estudios realizados, que se presentan a continuación:

### **2.1 Elusión Fiscal**

La elusión fiscal puede ser una buena o mala práctica desde el punto de vista de quien afecte o beneficie. Sin embargo, es importante denotar que el pago del tributo es el coste de vivir en sociedad.

Por ello, el desembolso no siempre suele ser algo con lo que se esté de acuerdo. (Calderón, 2014, pág. 205) Desde el punto de vista “financiero, expone el autor; para un contribuyente puede ser altamente satisfactorio el realizar una transacción sin pago alguno de impuestos, en especial de los más gravosos. Sin embargo, desde el punto de vista social, dicha situación no necesariamente es deseable: Primero, porque para el Estado significa pérdida de recaudación tributaria que debiera destinarse a la satisfacción de las necesidades y los servicios requeridos por la propia sociedad, y segundo, porque puede crear distorsiones competitivas en relación con aquellos contribuyentes que por cualquier motivo legal, económico o incluso ético no pueden acceder a ese tipo de beneficios financieros”.

#### **2.1.1 Definición de Elusión Fiscal**

La definición gramatical de Eludir según el (Diccionario de la Real Academia, 2018) Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema. Eludir impuestos”. Y referente a tributos “Conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma”.

Siguiendo la definición del diccionario jurídico mexicano (IIJ, 2009), la elusión es una actividad motivada por una intención maliciosa de evadir un impuesto, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado. Las actividades de elusión fiscal se ubican dentro del margen de la ley, aunque por medio de vacíos o interpretaciones favorables de la misma, y para las cuales el fisco puede imponer medidas administrativas. “(González, Romero, Padilla, 2019, pág. 93)

Por lo anterior, podemos decir que, eludir al fisco consiste en un comportamiento en donde el contribuyente oculta o disfraza un comportamiento impropio con el cual procura eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria a través de; negocios, contratos o actos, entre otros que están constituidos bajo las normas legales, pero aprovechando los vacíos de ley.

### **2.1.2 Características de la Elusión fiscal**

La elusión fiscal para el autor, se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos o aparentemente lícitos a fin de manipular el hecho imponible de la obligación tributaria con ello disminuir su monto.

(Calderón, 2014) “Define como una figura consistente en no pagar determinados tributos que en teoría deberían pagarse, pero que en la práctica se evitan a través de subterfugios, formalismos o resquicios que, aunque legales no fueron previstos o evaluados en toda su significación por los cuerpos legislativos al momento de redactar la ley. Lo anterior puede ser el resultado de deficiencias en la redacción de la ley o que el legislador no previó ciertos efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las disposiciones fiscales”.

Entonces, la resistencia al cumplimiento de impuestos impulsa a buscar la vulnerabilidad en el marco jurídico que le permita principalmente desviar y minimizar la obligación tributaria, entre las características se consideran las siguientes:

- Parte de un vacío de ley, es decir, de una vaguedad, error o supuesto no considerado en la norma tributaria.
- La utilización de la elusión como “estrategia legal” con la finalidad de un “ahorro fiscal” bajo el velo de economía de opción.
- Cuando las partes realizan un acto o contrato dentro del amparo de la ley, pero total o parcialmente artificioso, con dificultad para comprobar que sea real.
- Abuso del derecho en búsqueda de un beneficio particular con perjuicio a un tercero.
- Estructuras jurídicas con la intención o propósito deliberado de buscar una ventaja fiscal y no un beneficio económico.
- Distintas conductas manipuladas aplicadas para sacar ventaja de los vacíos, así como de las excepciones contenidas en ley, con lo cual se beneficia quien comete la elusión fiscal, pues elimina o disminuye su carga impositiva y con ello perjudica la recaudación y al Estado.
- Abuso de las formas, utilizar la planificación fiscal y la economía de opción como estrategias agresivas con el objetivo de pagar menos impuestos, todo ello sin incurrir en alguna figura ilícita.

## **2.2 La actividad comercial, el comercio como contexto de la elusión fiscal**

Derivado, a que, en el comercio, sí se vende, se produce un bien o se presta un servicio se obtienen ganancias, entonces se genera riqueza (renta) capacidad económica y, por tanto, se deberá aportar al gasto público, es decir, se deberá tributar. Lo que representa entregar parte de las ganancias a Fisco y en el desacuerdo de ello por algunos obligados, buscan evitar o minimizar el aporte se utilizan mecanismos de elusión fiscal perjudicando así las arcas del Estado.

### **2.2.1 La actividad comercial y la elusión fiscal**

La actividad comercial se materializa en el comercio, derivado de ello las formas de comercio han evolucionado, significativamente en las últimas décadas tanto dentro y fuera del país. Por ello, la actividad comercial conlleva un conjunto de impuestos que aplican tanto a las personas físicas como a personas jurídicas de acuerdo al supuesto donde se ubiquen al dar nacimiento al hecho imponible dando origen obligaciones sustanciales y formales de cumplimiento ante el fisco.

La participación de negocios como generadores de valor a través de empresas. Como lo manifiesta: “Las empresas representan un eje crucial para el desarrollo de un país, tanto desde el ámbito del desarrollo a través del crecimiento económico, como también por la generación de ingresos y empleo. En el caso de la presente investigación, es evidente el papel de generadores económicos y, más específicamente, de intermediarios en el tema de comercio interno (también externo)”. (Red Nacional de Grupo Gestores, 2012, pág. 6)

También encontramos otras definiciones relacionadas a las generadoras de valor. “Unidades tipo Empresa: Es la unidad económica que, bajo una sola entidad propietaria o controladora, combina acciones y recursos para realizar actividades de producción de bienes, compra-venta de mercancías o prestación de servicios, sea con fines mercantiles o no”. Así mismo que las “Unidades tipo Establecimiento: Es la unidad económica que, en una sola ubicación física, asentada en un lugar de manera permanente y delimitada por construcciones e instalaciones fijas, combina acciones y recursos bajo el control de una sola entidad propietaria o controladora, para realizar actividades de producción de bienes, compra-venta de mercancías o prestación de servicios, sea con fines mercantiles o no.” (SCIÁN, 2013, pág. 7)

Y de acuerdo al, (Diccionario de la lengua Española, 2001) “Una corporación es:

1. f. Organización compuesta por personas que, como miembros de ella, la gobiernan.

2. f. Empresa, normalmente de grandes dimensiones, en especial si agrupa a otras menores”.

### **2.2.2 Empresas relacionadas o vinculadas**

Comprendiendo que una corporación, es una organización integrada por accionistas o socios que se encargan del gobierno donde se reúnen por lo general varias empresas.

Respecto a la relación comercial entre empresas, la (Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, 2012 Art. 56 inciso 3) indica;

“Definición de partes relacionadas, cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. En particular, se considera a estos efectos que dos sociedades forman parte de un mismo grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones.....”.

Partes relacionadas; Concepto (Academia de estudios fiscales de la contaduría pública, A.C., 2015)

“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes”. Así mismo; “Partes relacionadas de un establecimiento permanente. Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos anteriores”.

En ese sentido, las empresas relacionadas: se caracterizan porque operan independientemente, pero se encuentran presentes vínculos, relaciones o condiciones que ocasionan de forma directa o indirecta de manera significativa en la toma de decisiones en la operación, administración o en la consecuencia de sus intereses u objetivos.

### **2.2.3 El comercio y la elusión fiscal**

Se denomina comercio a la actividad socioeconómica consistente en la compra y venta de bienes, sea para su uso, para su venta o para su transformación. Es el cambio o transacción de algo a cambio de otra cosa de igual valor. Por actividades comerciales e industriales, entendemos tanto intercambio de bienes o servicios que se afectan a través de un mercader o comerciante. El comerciante es la persona física o jurídica que se dedica al comercio en forma habitual, como las sociedades mercantiles”. (SCIAN, 2013)

(Constitución Política de la Republica de Guatemala, 1985, Artículo 43). “Libertad de industria, comercio y trabajo. 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”.

La generación de renta lleva implícito el pago tributos, pues es la forma de contribución al financiamiento público, esto como un deber constitucional. De lo cual se refieren los autores: “Normas fiscales: las empresas españolas desarrollan su actividad en una sociedad desarrollada, con intervención del Estado en la economía. Además, la existencia de un estado de bienestar que proporciona una serie de servicios a todos los ciudadanos (educación, sanidad, infraestructuras, etc.) supone un elevado coste que el Estado tiene que sufragar. La forma de financiarlo es conseguir ingresos públicos, muchos de ellos a través de los impuestos”. (Mc Graw Hill Education, 2013, pág. 17)

De tal manera que el comercio cobra importancia en la economía por su participación como facilitador y promotor de la riqueza de un país. Tal importancia ha influenciado en que los Estados de Derecho garantizan la libertad de industria, comercio y trabajo. Como indica la norma constitucional “Propiedad privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos”. (Constitución Política de la Republica de Guatemala, 1985, Artículo 39).

Asi mismo, en la norma suprema citada encontramos en el articulo 5 “Libertad de acción. Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma”. Pero esta protección, en buena medida ha permitido estructuras empresariales complejas y que además sean difíciles de fiscalizar por parte del ente recaudador.

### **2.3 Elusión fiscal en la legislación de Guatemala**

De acuerdo a la norma vigente no se encuentra regulada la elusión fiscal, de tal manera que para algunos es lícita, para otros es ilícita. Surgiendo la controversia en el proceder del obligado tributario pues la norma expresa que para el cumplimiento de su obligación tributaria puede valerse de la economía de opción, es decir, puede optar por el régimen menos oneroso que le represente menos desembolso. Sin embargo, la diferencia entre la economía de opción y la elusión fiscal radica en la conducta que realiza el contribuyente que consiste en abusar de las deficiencias legales que le permite la manipulación del hecho imponible y reducir su carga tributaria causando una pérdida en la recaudación del fisco.

Las dificultades con las que tiene que lidiar la Administración Tributaria son varias, pero una de ellas es la elusión fiscal de esa cuenta. En el año 2006 en la búsqueda de fortalecer la administración tributaria y combatiendo la evasión y elusión fiscal con el objeto de garantizar los fines del Estado se decretaron las Disposiciones Para El Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto 20-2006, en donde se introdujo en su considerando la figura de la elusión, pero sin hacer una distinción clara entre esta y la evasión.

“Que en la actualidad se han detectado prácticas de evasión y elusión tributarias debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo”. (Decreto No. 20-2006 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, 2006)

A pesar de los esfuerzos para disminuir las brechas de recaudación el dieciséis de febrero del año dos mil seis, se publica la Ley anti evasión II en la cual nuevamente encontramos la elusión fiscal como tema a combatir, pero sin distinción con respecto a la evasión.

“Que es necesario adecuar las normas tributarias con la finalidad que las mismas permitan a la Administración Tributaria, ser más eficiente en el control y fiscalización que la ley le impone, en especial en la eliminación del contrabando y la defraudación aduanera que ponen en grave riesgo la economía y la estabilidad del país, y que tienen como consecuencia la pérdida de empleos, la reducción de las inversiones y la pérdida de competitividad del país”. (Decreto Número 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, 2012). “Que el Estado necesita mejorar la recaudación tributaria para cumplir con sus fines y que corresponde al Congreso de la República la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes tributarias, a efecto que se fortalezca la tributación voluntaria, combatiendo la evasión y elusión fiscal, con el objeto de garantizar la educación, la salud y la seguridad de sus habitantes”.

Entonces encontramos que, para los autores, que, la elusión y la evasión fiscal que, si bien no se habla de lo mismo, persiguen el mismo objetivo y es la resistencia al pago del impuesto violentando el espíritu de la norma tributaria.

Por su parte el autor a firma: “Que la elusión ilícita supone la no ocurrencia del hecho imponible y –por ende- la inexistencia de la obligación de pagar el tributo; de modo que ni hay infracción de normas prohibitivas ni un tributo dejado de pagar que pueda ser exigido. El control y la persecución de la elusión ilícita implica la necesidad de desmontar la estructura legal de la cual se ha abusado para evitar la ocurrencia del hecho generador, pues al proceder así y retrotraer los hechos al momento inmediato anterior en que la forma jurídica fue utilizada para neutralizar los efectos del tributo, es posible determinar la obligación tributaria eludida”. (Fraga, 2006, pág. 207)

Al respecto, en el estudio realizado por el autor, expone: “Decimos que se trata de un procedimiento complejo no necesariamente por los aspectos adjetivos, sino más bien por los aspectos sustantivos o de fondo. Esto es así, ya que conceptualmente la elusión fiscal no tiene contornos definidos y como se verá, el legislador tributario al relacionar el concepto de elusión a los conceptos de "abuso de formas jurídicas" y de "simulación", simplemente agrava la incertidumbre, ya que ambos conceptos en el Derecho común también tienen la característica de ser conceptos difusos. Además, desde un punto de vista procesal, el Servicio de Impuestos Internos, reconociendo la buena fe de los contribuyentes, deberá probar la elusión, esto es, deberá probar que los efectos de un acto, de un negocio jurídico o de una serie de ellos, fueron celebrados con abuso de formas jurídicas o con simulación, y que dichos negocios tuvieron la finalidad de evitar o postergar el nacimiento de hechos gravados, o lograron disminuir la base imponible de ciertos impuestos.” (Matus, 2017, pág. 68)

“Otro de los grandes problemas de la ética en el mercado es la evasión de impuestos. Es un lugar común escuchar a los empresarios que: “si se pagan

legalmente todos los impuestos, entonces tenemos que cerrar la empresa” con lo que se interpreta, entre líneas, que vivir éticamente perjudica a la empresa y no asegura en absoluto su supervivencia. Esto es altamente pernicioso porque es también afirmar que hecha la ley hecha la trampa o que la ley es sólo para los que no tienen forma de evadirla.” (Muñoz, 2005, pág. 168)

### **2.3.1 Normas que sancionan el incumplimiento de tributo**

Por su parte, el (Código Tributario Decreto 6-9. 1991) se manifiesta que:

“Artículo 3 numeral 4. Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para: Tipificar infracciones y establecer sanciones incluyendo recargos y multas.

Artículo 69. Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal.

Artículo 70. \*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.

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.

Y, los artículos 71, 85, 94 y 94 “A” del mismo ordenamiento desarrollan las infracciones tributarias”.

Aunque estos no son motivos suficientes para que el Estado renuncie o permita el no pago de impuestos, lo norma tipificando: “Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, ardid o cualquier otra forma de engaño, introduzca error a la Administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva...”. (Código Penal Decreto 17-73, 1973, Art. 358 “A”). Con lo cual advierte la consecuencia de la evitación de la obligación tributaria y reafirma que su derecho público la obtención de tributos.

## **2.4 Obligación de contribuir al gasto público**

Es una exigencia establecida por la ley, surge cuando el particular realiza una acción o hecho generador que da nacimiento al impuesto y el cual debe entregar al ente recaudador.

### **2.4.1 Definición de Obligación tributaria**

Es el derecho pecuniario que le corresponde al Estado y la obligación que corresponde a los particulares, es decir, la obligación tributaria no está sujeta a que el contribuyente perciba ventajas particulares pues el fundamento jurídico de tributar es pura, simplemente es la relación de sujeción para con el Estado.

El autor la describe así, “La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. (Jarach, 2007)

Por lo que se puede decir que es una exigencia establecida por la moral, la ley o la autoridad respecto a la vinculación entre un Estado y sus súbditos.

De esa cuenta citamos la siguiente referencia constitucional.

Por su parte La “(Constitución Política de la República de Guatemala, 1993 Art 135 inciso D)” Establece que; en Guatemala, son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Además, los siguientes:

- b) Cumplir y velar, porque se cumpla la Constitución de la República;
- c) Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos;
- d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;
- e) Obedecer las leyes; (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985 Art. 135)

En Guatemala, Código Tributario, siendo el cuerpo legal que establece la normativa general de la tributación fiscal que 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. Nos brinda la siguiente definición.

“Concepto de la obligación tributaria. instituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.” (Código Tributario Decreto 6-9. 1991 Art. 14)

## **2.4.2 Elementos de la obligación tributaria**

Sujeto, objeto y causa, comprenden los elementos indispensables para fijar la magnitud de la pretensión pecuniaria fiscal (*elementos cuantitativos*).

### **2.4.2.1 Sujeto activo**

De lo cual encontramos los siguientes conceptos;

El (Diccionario de la Real Academia Española, 2016) “Define que: El Sujeto activo como el elemento subjetivo de la obligación tributaria que es la administración titular del crédito tributario”.

“Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”. (Código Tributario Decreto No. 6.91, 1991, Art. 17)

### **2.4.2.2 Sujeto pasivo**

El” (Diccionario de la Real Academia Española, 2016) “Define que: El Sujeto pasivo es el que realiza el hecho imponible definido en la ley, poniendo así de manifiesto la capacidad económica sometida a gravamen”.

“Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”. (Código Tributario Decreto No. 6.91, 1991, Art. 18)

- a) Contribuyente: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”. (Código Tributario Decreto 6-9. 1991, Art. 18)
- b) “Agente de retención o de percepción. Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban

efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.” (Código Tributario Decreto 6-9. 1991, Art. 18)

- c) Responsables: Cuando ocurra el hecho generador en las diferentes situaciones que indica la normativa legal serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica: (Código Tributario Decreto 6-9, 1991, Art. 18, 21 22 y 29)

## **2.5 El Hecho generador o Hecho imponible**

Es la acción que da lugar a la obligación tributaria la cual por medio de la ley se vale para dar paso a la relación jurídico tributaria entre el deudor (S. Pasivo) y el acreedor (S. Activo) del impuesto.

De ello encontramos la siguiente cita del autor; “En cuanto a la definición de hecho imponible, nos acogemos a la formulada por el propio Sainz de Bujanda que nos dice que es hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que se genera al realizarse, la obligación tributa, o ben, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización de una obligación tributaria concreta” (Rodríguez, 1986, pág. 115)

Así mismo encontramos otro concepto en la legislación vigente de Guatemala;

“Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. “(Código Tributario Decreto 6-9. 1991, Art. 31)

### **2.5.1 Aspectos del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencias**

La hipótesis de incidencia se puede manifestar desde varios aspectos que pueden ser:

- Aspecto legal: Implica que toda hipótesis de incidencias debe estar plasmada en ley, en la cual también deben estar descritos los aspectos medibles como la base o parámetro, independientemente de los sujetos activo o pasivo.
- Aspectos personales: En la hipótesis de incidencia se debe determinar el aspecto personal o subjetivo de la obligación tributaria, estableciéndose un nexo entre la hipótesis de incidencia y los sujetos activo y pasivo de la obligación.
- Aspecto material: El legislador seleccionará los hechos imposables de entre una serie de hechos tributariamente relevantes como pueden ser los ingresos que se perciben, la propiedad o posesión de bienes, actos jurídicos, consumo de bienes, producción de bienes, etc.
- Aspectos temporales: En la hipótesis de incidencias, el legislador señalará el momento en que debe estimarse consumado el hecho generador, de acuerdo con esto los hechos imposables pueden clasificarse en instantáneos o periódicos. (Sol Juárez, 2012, pág. 13)

### **2.5.2 Elementos del Hecho generador**

Comprende los elementos determinantes para individualizar la obligación en el acaecimiento de la relación tributaria.

- a) Base impositiva o Base imponible; Es la magnitud resultante de la valoración del hecho imponible, sirve para determinar la obligación fiscal. Es el monto que está afecto al impuesto. Hecha las deducciones. Véase Constitución Política de la República de Guatemala Art. 239
- b) Objeto Impositivo; Objeto sobre el que recae el impuesto. Rentas, bienes, servicios, documentos. Véase (Código Tributario Decreto 6-9. 1991, Art. 32)

- c) Tipo o tarifa impositivo; Elemento cuantificarte (Porcentaje) que se aplica a la base imponible para calcular el impuesto a pagar. Véase (Código Tributario Decreto 6-9. 1991, Art. 3 inciso 1)
- d) Temporalidad; momento en que se configura la descripción del comportamiento que establece el hecho imponible que puede ser inmediato, mensual trimestral o anual. Véase (Código Tributario Decreto 6-9. 1991, Art. 38)
- e) Exenciones; situaciones descritas por la Ley que anulan total o parcialmente las consecuencias del hecho generador, que pueden ser subjetivas que identifica al sujeto y objetivas que aplica a los bienes en beneficios fiscales. Véase (Código Tributario Decreto 6-91. 1991, Art. 23 y 62)

## **2.6 La importancia del tributo y los impuestos**

No se puede obviar que todos los derechos de los ciudadanos, representan un alto costo para el Estado que debe destinar una gran cantidad de recursos públicos para su efectividad y protección. De esa cuenta la importancia de los tributos pues constituyen los recursos económicos para cubrir dichos costos.

Son prestaciones pecuniarias obligatorias, consisten en aportes en dinero que los ciudadanos deben pagar al Estado para contribuir al sostenimiento del gasto público. “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.” (Código Tributario Decreto 6-91. 1991, Art. 11)

### **2.6.1 El tributo**

El Autor define Tributo (Monterroso, 2012 Pág. 4) así;

“Derecho tributario y Tributo: Es un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio de tributos. Se define la figura del tributo como una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a la Administración pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta cierta capacidad económica del sujeto pasivo del tributo o contribuyente”.

En tal sentido el autor (Villegas, 2001 Pàg.75) Define:

“Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. — El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas”. Por lo que; “Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, se inviste de la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados sin proporcionarles servicio concreto divisible alguno a cambio o como retribución. En tal sentido, la naturaleza jurídica del impuesto, como institución de derecho público, no difiere de las restantes instituciones cuya finalidad está dada por el necesario accionar del Estado en pro de la satisfacción de los requerimientos sociales de la comunidad”.

### **2.6.2 Los impuestos**

Son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Los tributos nacen cuando se da el hecho generador de los mismos.

De lo anterior, explica el autor, “Comienza diciendo la fórmula, que «son impuestos los tributo. porque al ser el impuesto la especie del género tributo, le concierne el concepto de éste. Es decir, el impuesto por ser tributo, es una obligación legal, tributaria’ y principal fundada en su naturaleza contributiva, generada por un hecho

imponible, adeudada por un contribuyente, que consiste en el pago de la cuota tributaria.” (Corral, 2011, pág. 74)

## **2.7 Impuestos directos e indirectos**

De acuerdo a una política fiscal y un sistema impositivo justo, se distinguen los impuestos directos e indirectos basados en principios constitucionales. que se encuentran establecidos en el Artículo 343 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Siendo los principios; Capacidad de pago, Equidad, Justicia Tributaria, Igualdad Tributaria, la No Confiscatoriedad y la Doble o Múltiple Tributación, considerando así también el criterio de incidencia progresivos y regresivos.

### **2.7.1 Impuestos directos**

De ello nos dice el autor. “La formulación del concepto puede ser ésta. Son considerados impuestos indirectos los que gravan unos hechos instantáneos, indicadores de la renta gastada, que manifiestan la capacidad de contribuir tanto en su forma de consumo como de inversión, cuando se produce la circulación de los bienes teniendo atribuido el contribuyente el derecho y el deber de repercusión.” (Corral, 2011, pág. 82)

Se manifiesta indirectamente, porque se puede deducir por la vía indirecta, es decir, que quien gasta exterioriza la preexistencia de la renta y otra porque para gravar el consumo con una tendencia regresiva se sigue la imposición del contribuyente en la sujeción de las ventas. Como, por ejemplo, el Impuesto sobre el Valor Agregado

### **2.7.2 Impuestos indirectos**

El autor lo presenta de la siguiente manera; “Se puede formular el concepto de esta manera. Se consideran impuestos directos los que gravan unos hechos, generalmente periódicos, indicadores de la renta adquirida, que manifiestan la capacidad de contribuir tanto en la fase de producción como en la de su obtención,

no teniendo atribuido legalmente el contribuyente el derecho ni el deber de repercusión.” (Corral, 2011, pág. 81)

Se manifiestan de forma directa en aquellos hechos indicadores de renta generada, considerando de la capacidad económica para contribuir. dirigidos a contribuyentes que generan ingresos, con un cierto carácter progresivo en la medida de que quien más ingresos posee más paga. Como, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta.

## **2.8 Impuesto sobre la Renta**

El Impuesto sobre la Renta -ISR- es un tributo directo, personal y progresivo, que grava la renta obtenida en un periodo fiscal de una persona individual o jurídica, de acuerdo con su naturaleza y circunstancias al accionar el hecho imponible.

En Guatemala es un impuesto que grava la utilidad de las personas, empresas, u otras entidades legales, generadas dentro del territorio, de esa cuenta influye en el sistema tributario porque logra que los habitantes contribuyan a la recaudación fiscal, conforme a sus ingresos y riquezas.

La normativa se refiere al Impuesto de la siguiente manera:

“Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro”. (Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, 2012 Art. 1)

Su fundamento legal; Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Ley de Actualización Tributaria Libro I, Impuesto Sobre la Renta. Artículos: del 1 al 42, y del 50 al 67. Así también en el Acuerdo

Gubernativo 213-2013 Reglamento del Libro I de dicha Ley, de los Artículos: 1 al 32 y del 36 al 66.

### **2.8.1 Generación la renta**

La renta es, toda percepción de ingreso, permanentes o no, susceptible de valoración en moneda, que obtiene un sujeto tributante el cual es originado de una fuente que puede ser venta de bienes o servicios o cualquier otra índole generadora de renta.

En cuanto a la normativa que la regula nos indica:

“la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala. Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.” (Ley de Actualización tributaria Decreto 10-2012, 2012, Art. 10”).

### **2.8.2 Rentas de fuente guatemalteca**

“Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes: (Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012, 2012, Art. 4 numerales 1,2 y 3)

#### **1. Actividades lucrativas:**

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

#### **2. El trabajo**

Toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza que deriven del trabajo personal o prestado por un trabajador en relación de dependencia (empleado o asalariado), dentro o fuera de Guatemala. Incluye los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesiones, oficios y artes a título personal, así como las pensiones, jubilaciones y montepíos.

3. El capital y las ganancias de capital.

Es todo valor que se realice a causa de inversiones de dinero, arrendamiento, regalías, derecho de autor, renta de bienes muebles o inmuebles, premios de lotería, dividendos, utilidades, beneficios y otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones; intereses o rendimientos pagados por depósitos e inversiones de dinero en instrumentos financieros, operaciones y contratos de crédito; diferencias de precio en determinadas operaciones en bolsa; arrendamiento financiero; regalías; derechos de autor; rentas de bienes muebles o inmuebles; premios de loterías; y otros.

Su ámbito de aplicación nos indica la norma, quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido este conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **2.8.3 Regímenes de la Actividad lucrativa**

Nos referiremos a las categorías para las rentas de actividades lucrativas . ” (Ley de Actualización tributaria Decreto 10-2012, 2012, Art. 14)”.

**Cuadro I**  
**Separación de las rentas o ingresos por categorías (origen)**

<div style="background-color: #003366; color: white; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"><b>1. Actividades lucrativas</b></div> Renta Bruta (-) Deducciones (=) <b>Renta imponible</b>	<div style="background-color: #003366; color: white; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"><b>2. Rentas de Trabajo</b></div> Renta Bruta (-) Deducciones (=) <b>Renta imponible</b>	<div style="background-color: #003366; color: white; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"><b>3. Rentas de Capital, Ganancias de Capital</b></div> Renta Bruta (-) Deducciones (=) <b>Renta imponible</b>
<b>Artículo 2 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria</b>		

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

### **2.8.3.1 Regímenes Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.**

“Los contribuyentes inscritos en este régimen deben determinar su renta imponible restando de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la Ley, y deben sumar los costos y gastos para la generación de rentas no afectas a la ley.” (Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012, 2012, Art. 19)

La renta bruta es el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

La tarifa a pagar en este régimen es de 25% (vigencia a partir del 1 de enero de 2013); el ejercicio fiscal es inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre, pero se deben realizar pagos trimestrales, efectuando cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre. También se puede estimar la renta imponible en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

El pago del impuesto trimestral se realiza por medio de declaración jurada, dentro de los 30 días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre, que se paga cuando se presenta la declaración jurada anual, dentro de los primeros 3 meses del año siguiente.

La ley de actualización tributaria nos indica la forma de calcular determinar y soportar el cumplimiento del pago del impuesto sobre la renta bajo este régimen.

**Cuadro II**  
**Estructura para determinación del impuesto sobre la renta de Actividades lucrativas**

Concepto	Renta Exenta	Renta Gravada
Renta Bruta	20,000.00	80,000.00
( - ) Costos y Gastos totales	10,000.00	50,000.00
( - ) Rentas Exentas		
<b>( = ) Renta Neta</b>		
( + ) Costos y Gastos de Rentas Excenta		
( + ) Costos y Gastos No Deducibles		
<b>( = ) Renta Imponible</b>		
( X ) Tipo impositivo		
<b>( = ) Impuesto Sobre la Renta a pagar</b>		
Artículo 19 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y Artículo 10 Reglamento LAT		

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

**Cuadro III**  
**PRINCIPALES COSGOS Y GASTOS DEDUCIBLES EN EL ISR EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS**

<b>Procedencia de las Deducciones</b>		
<b>Para producir o generar renta gravada</b>		
<b>Artículo 22 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria</b>		
Útiles	Que trae o produce provecho, comodidad, fruto o interés.	
1 Necesarios	Dicho de una persona o cosa; que hace falta indispensablemente para algo.	
Pertinentes	Perteneiente o correspondiente a algo.	
Indispensables	Que es necesario o muy aconsejable que suceda	
2	Que el titular de la deducción haya realizado la deducción pagado del impuesto, cuando corresponda	
3	Que los sueldos y salarios pagados figuren en la planilla presentada al IGSS cuando proceda.	
4	Documentación de soporte , según la naturaleza dela operación.	
<b>Artículo 21 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria</b>		
1	Costo de producción y ventas	
2	Gastos de transporte y combustibles	
3	Seguros de Vida	
4	Arrendamientos	
5	Mejoras efectuadas al inmueble arrendados	
6	Imouestos, tasas y contribuciones	
7	Intereses	
8	Pérdidas por extravío, rotura, daño, destrucción de bienes.	
9	Gastos de mantenimiento	
10	Gastos de promoción, publicidad y propaganda.	
11	Gastos generales de venta	
12	Depreciaciones y amortizaciones	
13	Gastos de organización	
14	Pérdidas cambiarias	
15	Cuotas patronales	
	Otros...	
<b>Documentos medios de respaldo</b>		
<b>Artículo 22 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria</b>		
1	Facturas, facturas de pequeños contribuyentes, facturas especiales, (compras y servicios)	
2	Facturas o documentos emitidos en el exterior	
3	Testimonios de las escrituras públicas o contratos privados protocolizados	
4	Recibos de caja, notas de débito	
5	Declaraciones aduaneras de importación, con la constancia de pago	
6	Otros documetos de respaldo . (planillas, libros de salarios, estados de cuentas bancarias.	
<b>Limitaciones en la deducibilidad</b>		
<b>Artículo 21 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria</b>		
Porcentajes legales permitidos a deducir		
1	Sueldos pagados a los socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles, Cónyujes así como a sus parientes dentro de los grados de ley.	10% Renta Bruta
2	Bonificación y Aguinaldo anual	100% del salario mensual
3	Indemnizaciones	8.33% Renumeraciones anuales
4	Cuentas incobrables	3% Cuentas y Docts por cobrar
5	Donaciones (exepto las otorgadas al Estado, Universidades, entidades culturales o científicas	5% Maximo 500k de la RB
6	Honorarios, comisiones, y otros prestados desde el exterior	5% Renta Bruta
7	Viáticos	3% Renta Bruta
8	Regalias	5% Renta Bruta

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

### 2.8-3.2 Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades

“Los contribuyentes que se inscriban en este régimen deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas. Las tasas impositivas son las siguientes;”. (Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012, 2012, Art.43 y 44)

En este régimen, el periodo de liquidación es mensual. El pago del impuesto se determina restando las “Retenciones” que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la compra de bienes o servicios a partir de dos mil ochocientos quetzales (IVA incluido). El total resultante se multiplica por la tasa impositiva de acuerdo a los rangos de valores indicados por la norma.

**Cuadro V**  
**Régimen Opcional Simplificado**

<b>Tipos impositivos y determinación del impuesto</b>		
<b>Los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible se calculan y se deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta sus rentas exentas</b>		
Rango de renta imponible	Importe fijo	Tipo impositivo
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q.0.00	5% sobre la renta imponible
Q.30,000.00 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00
Artículo 43 y 44 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria		

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

Los agentes de retención deben retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta de la forma siguiente: El cinco por ciento (5%) sobre el monto de hasta treinta mil quetzales (Q.30,000.00) y el siete por ciento (7%) sobre el monto que exceda dicha cantidad.

Las retenciones practicadas por los agentes de retención a los contribuyentes deben entregarse a la SAT dentro de los primeros 10 días del mes siguiente al que se efectuó la retención, mediante declaración jurada mensual y presentar declaración jurada informativa anual. Además, los contribuyentes bajo este régimen deben hacer constar en sus facturas la frase “Sujeto a retención definitiva”

## **2.9 El Derecho Tributario o Fiscal y la Actividad Financiera del Estado**

El derecho tributario o fiscal es la disciplina que parte del derecho financiero, regula el establecimiento y aplicación de los tributos fuente principal con la que cuenta el Estado para obtener los recursos económicos necesarios para su actividad financiera estatal e indispensables para satisfacer los requerimientos sociales,

### **2.9.1 Derecho Tributario**

Es el ordenamiento del régimen tributario o fiscal, a través de su normativa legal, regula los tributos y las obligaciones que estos conllevan, así como las relaciones que surgen entre los contribuyentes y la Administración Tributaria a partir de la acción que da nacimiento del tributo, así mismo las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación en tanto busca mejorar el funcionamiento del sistema de recaudación y pago de los tributos al Estado.

Lo anterior encuentra su fundamento con lo expuesto por los autores:

“Noción –El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. (Villegas, 2001)

Y “La forma o formas de integración de las normas jurídico fiscales, se refieren al proceso de manifestación mediante el cual se va estructurando y formando el derecho fiscal, a esto se denomina “fuentes formales del derecho”. Por fuente se entiende el proceso de creación y estructuración de las normas jurídicas tributarias, así como los procedimientos, formas, actos o hechos y demás medios de creación e interpretación, de los cuales tienen su origen los principios y leyes en general.” (Sol Juárez, 2012)

### **2.9.2 Clasificación del Derecho tributario**

Las fuentes formales del derecho tributario se clasifican de la siguiente manera:

- La constitución
- La ley
- Los reglamentos
- Los decretos ley y decreto delegado
- Circulares
- La jurisprudencia
- Los tratados internacionales
- La doctrina

### **2.9.3 Los Principios constitucionales como limite al poder tributario**

#### Principios Constitucionales de la Tributación

Es atribución del Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación, siendo regulados los principios relacionados en los artículos 171, inciso "c", 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. La importancia de los principios en materia tributaria, radica en que el Estado, en el ejercicio del poder debe respetar dichos Principios Constitucionales, los cuales se describen a continuación.

#### Principio de Legalidad

Al tratar sobre este tema, Pérez Royo afirma lo siguiente: "Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de la separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes..."

Sólo el Congreso de la República tiene la facultad de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales. conforme al ejercicio de su poder público. Una prestación pecuniaria de carácter coactivo y contributivo con el objeto de financiar

los gastos públicos, a través de los procedimientos establecidos en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico,

#### Principio de Justicia y Equidad Tributaria

El artículo 135 inciso D de la Constitución de Guatemala, también regula que: “d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”. Con base en el mandato, se ordena el pagar impuestos en proporción a sus ingresos bajo las premisas de justicia, cualidad que mueve a dar a cada uno lo que merece sin exceder o disminuir. Y Justicia, imparcialidad en un trato o un reparto, con ello contribuir a promover el desarrollo económico de nación.

#### Principio de Igualdad

Está regulado en el artículo 4, “Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades”.

El principio de igualdad constituye además de un valor moral y humano, también del sistema tributario, ya que en materia tributaria los criterios de distribución de la carga tributaria, están emparentados con el fundamental valor de la igualdad, ósea sin preferencias.

#### Principio De Capacidad de pago

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala también se ha pronunciado ampliamente sobre el principio de capacidad de pago, así:

“Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio 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 esto 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, y 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 percibir la renta.”

En el entendido que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Que la creación de impuestos debe responder al mandato de que, a mayor tenencia de bienes o percepción de ganancias, mayor contribución al Estado. Es decir que el Estado grave lo necesario de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

#### Principio de la No retroactividad de la ley tributaria

El artículo 15 de la Constitución de Guatemala, también regula que: “Irretroactividad de la ley. Ratifica que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. Por su parte el Código tributario indica en el artículo 66. \*Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

#### Principio de la No confiscación

Por su parte Pérez Royo indica que, “Conviene advertir que en cualquier caso que en que aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de inconstitucional sin necesidad de recurrir al principio estudiado por el simple juego de la regla de la capacidad económica”. (Pérez, 2018, pág. 40)

Lo que significa que, se prohíbe que los tributos absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos del contribuyente. Como lo ordena la Constitución Política de la República de Guatemala en su el artículo 41.

### Prohibición de la No doble o múltiple tributación

La Constitución de Guatemala lo regula en artículo 243 último párrafo: “Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”. Hay doble o múltiple tributación cuando se cobra dos o más impuestos sobre un mismo hecho generador en el mismo período.

### **2.10 La Actividad Financiera Del Estado**

La actividad que cumple el Estado para administrar el patrimonio por medio de la determinación de gastos y recaudación de ingresos públicos, pueda conservar, destinar o invertir los recursos, para que constitucionalmente con apego a sus leyes, logre sus fines y cumpla sus obligaciones con la sociedad.

El profesor de la facultad de derecho de la UNAM cita a; De La Garza, Sergio 1973 nos brinda el siguiente concepto, “De manera general la actividad del Estado está constituida por el conjunto de actos, operaciones y tareas que conforme a la legislación positiva debe de ejecutar para la realización de sus fines”. En ese amplio marco de referencia la actividad financiera sólo es una de las múltiples manifestaciones del quehacer administrativo, que puede definirse como “la actividad que desarrolla el Estado con el objetivo de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”. (Morales, 2016, pág. 88)

Según el presupuesto público, son varias las actividades gubernamentales que se desarrollan para obtener recursos, los que pueden ser por; venta de bienes y servicios de la Administración Pública, préstamos a largo plazo, ingresos tributarios. Así mismo en los desembolsos para cubrir las necesidades de la población como funcionamiento, deuda pública e inversión todo esto en ejercicio de su poder Estatal. (Decreto Número 50-2016, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, 2017)

Son varias las actividades gubernamentales que se desarrollan y forman parte de las finanzas públicas conformadas por los ingresos y gastos del Estado. Además de las funciones financieras y presupuestales. En ese sentido es importante observar aspectos que abarcan y apoyan la actividad financiera.

### **2.10.1 Aspectos de la Actividad financiera**

- Económico: Por cuanto se ocupa de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, necesarios para el cumplimiento de aquellos fines.
- Político: Se involucra en la obtención de los ingresos debido a la deberá participación del poder Legislativo, en donde se debatirán, se acordarán y se crearán las leyes respectivas.
- Jurídico: Las actividades financieras del Estado deberán estar enmarcadas en las normas jurídicas que regulen en estado de derecho.
- Sociológico: Se refiere a su incidencia en el régimen de tributos y de los gastos públicos de acuerdo a determinada influencia, más o menos decisiva sobre grupos sociales que operan dentro del Estado.

### **2.10.2 Presupuesto público**

Respecto a este, nos describe el autor: “En efecto, cuando el Estado planifica su actuación financiera decidiendo qué gastos van a efectuarse, cómo se repartirán en el espacio y en el tiempo, mediante cuales fuentes se lograrán ingresos, qué medidas financieras son por sí mismas capaces de producir resultados directos, así como cuando concretamente procede a obtener ingresos y a: emplearlos en sus destinos prefijados”. (Villegas, 2001, pág. 37)

El presupuesto público es un instrumento el cual planifica las operaciones en un determinado periodo, en cuanto a la obtención y asignación de los recursos financieros para el cumplimiento de los objetivos y metas establecidos por el gobierno estatal, y con base en el Derecho presupuestario, representado por todas

aquellas normas jurídicas referente a la preparación, aprobación, ejecución y control de los ingresos y de egresos contenidos en el presupuesto, así como las normas sobre rendición de cuentas y responsabilidad de los funcionarios públicos por los daños que causen al Estado.

### **2.10.3 Clasificación de ingresos y gastos públicos**

Conforme con el documento de Conceptos Presupuestarios, el autor la resume de la siguiente manera:

- “Ingresos corrientes; Son aquellos cuya procedencia es de origen tributario, no tributario y de transferencias recibidas para financiar el gasto corriente.
- Ingresos de capital; Son los que tienen su origen en la venta de bienes de uso, muebles e inmuebles, indemnización por pérdidas o daños a la propiedad, cobros de préstamos otorgados, disminución de existencias, etc.
- Ingresos financieros; Se obtienen por la reducción de activos financieros (uso de disponibilidades, venta de bonos y acciones, recuperación de préstamos, etc.) y el aumento de pasivos.” Y
- Egreso Institucional o Administrativa ¿Quién gasta?: dependencias y entidades de la administración central, dependencias y entidades de la administración descentralizada.
- Egreso Funcional o por objeto del gasto ¿Para qué se gasta?: programas, actividades, proyectos, objetivos y metas.
- Egreso Económico ¿En qué se gasta?: gasto corriente y gasto de capital.” (Paredes, 2006, pág. 65)

Y en el caso del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala, “El control de los presupuestos del sector público corresponde al Organismo Ejecutivo a través del Ministerio de Finanzas Públicas, con excepción de las Municipalidades y de la Universidad de San Carlos de Guatemala, La fiscalización de los presupuestos del sector público sin excepción, será ejercida por la Contraloría General de Cuentas o por la Superintendencia de Bancos, según sea el caso.” (Ley orgánica del presupuesto Decreto No. 101-97, 1997, Art. 17)

En cuanto a la obtención de ingresos públicos, esta se encuentra a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **2.11 Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-**

La recaudación de los impuestos de la población, en su mayoría, se encuentra bajo la potestad de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Fue establecida por el Congreso de la República, por medio del Decreto número 1-98 con vigencia a partir del 21 de febrero del 1998, como una institución pública descentralizada con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional. Dicha institución debe cumplir con la recaudación de los recursos del Estado de forma sostenida, honesta y transparente, establece los medios y los mecanismos que feliciten el cumplimiento y pago de las obligaciones tributarias y aduaneras de los contribuyentes con base en la normativa legal vigente.

De lo cual, citamos los siguientes párrafos de la ley;

Considerando “Que el establecimiento de una entidad descentralizada permitirá la creación de un cuerpo de funcionarios profesionalizado para dar una mejor atención a los contribuyentes y lograr un incremento en la recaudación fiscal en beneficio de toda la población”. Y Por lo tanto “En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171, literal a), y con base en lo que establecen los Artículos 134 y 237, todos de la Constitución Política de la República de Guatemala”. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)

### **2.11.1 Objetivo y funciones de la Administración Tributaria**

Para lo cual a través de (Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998). Faculta a la SAT :

Artículo 3. “\* Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes;

b) Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;

c) Establecer mecanismos de verificación del valor en aduana, origen de mercancías, cantidad y clasificación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;

- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar

en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación;

l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;

m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;

n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley;

o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria; p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos;

q) Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan;

r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público;

s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;

t) Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria;

u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes;

v) Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta Única Nacional en el Banco de Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida;

w) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción; y

x) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la

defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad; entre otros, contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, acuático o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el Reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de Intendencias.

## **2.12 La recaudación tributaria aspectos generales**

La recaudación tributaria es el mecanismo que dispone un Estado para el cobro de impuestos a los ciudadanos. El proceso comienza con la estipulación legal de la obligación de contribuciones a pagar y contempla diversas acciones para garantizar que todas las personas y las empresas paguen lo que les corresponde.

De esa cuenta (Carbacho, 2005) describe:

“La tributación en América Latina y el Caribe es considerada en gran parte como un medio de generar ingresos para mantener el gobierno en funcionamiento. En los últimos años, se ha avanzado hacia un aumento de los ingresos totales, pero la mayoría de los países de la región aún sigue a la zaga de otros países con niveles similares de desarrollo. Y lo que es más importante aún: las autoridades de la región todavía ignoran ampliamente el potencial de la tributación para contribuir a otros objetivos fundamentales de desarrollo”.

Y que “En repetidas ocasiones, los gobiernos han perdido la oportunidad de influir en los patrones de consumo y producción mediante el uso de impuestos para efectuar cambios relativos en los precios. Recaudar no basta tiene como objetivo ofrecer un panorama actualizado de la situación de la tributación en la región, sus principales necesidades de reforma y las posibles estrategias de reforma en las que se toman en cuenta las probables limitaciones económicas, institucionales y políticas”.

La recaudación consiste en valer las normas jurídicas impositivas y exigir a la población su contribución para sufragar el gasto necesario para dar cumplimiento a las metas por las cuales fue creado el Estado y en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1993 artículo 239)

### **2.12.1 Resultados términos generales**

Durante el año 2018 los ingresos tributarios del Gobierno Central ascendieron a Q40,835.99 millones en términos netos, monto que representó un incremento de la recaudación de 3,80 por ciento respecto de lo realizado durante el año 2017. La captación de tributos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT alcanzó Q58,200.74 millones en términos netos, superando la meta de recaudación en Q737.7 millones monto que representó un 98.92 por ciento del total recaudado durante del año; mientras que la recaudación registrada por otras instituciones alcanzó Q634.05 millones esto el 1.08 por ciento del total recaudado.

En la recaudación de los impuestos internos que administra la SAT en el año 2018 se observó un crecimiento de 1.60 por ciento con respecto al año 2017. En el orden de importancia, los impuestos al Valor Agregado, Sobre la Renta y de Solidaridad continuaron siendo los que generan los mayores recursos al Estado produciendo Q48,625.14 millones, que representa el 82.65 por ciento sobre el total de la recaudación tributaria. (SAT, 2019)

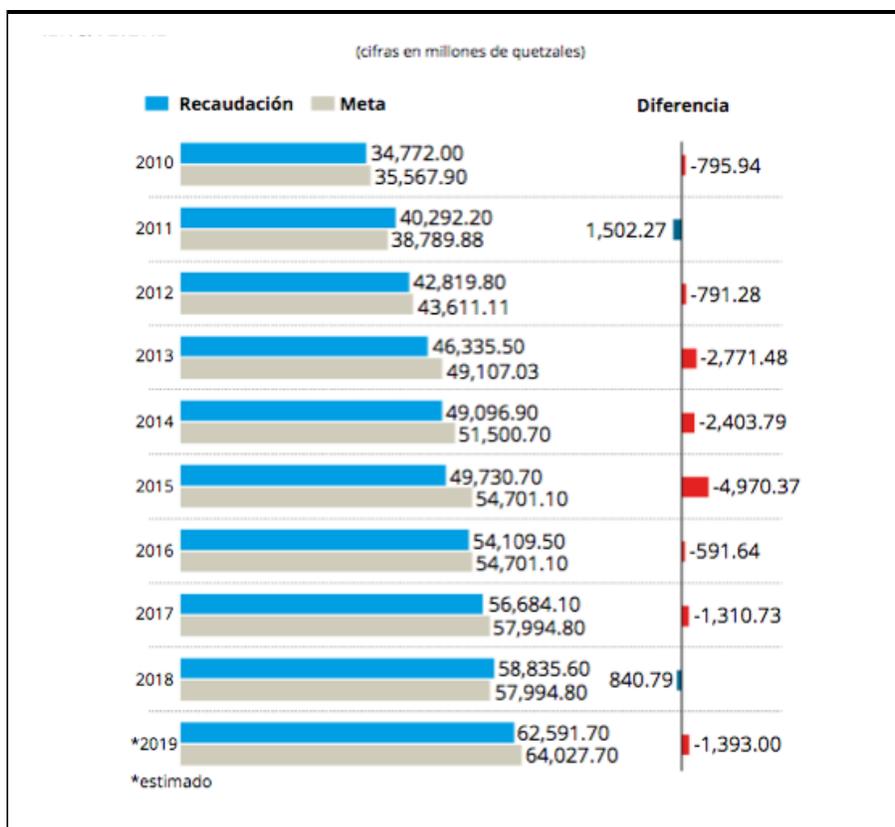
De acuerdo a la información brindada por SAT y con base en los resultados, se detalla los impuestos más influyentes de acuerdo a lo recaudado para el año 2018:

El Impuesto al Valor agregado fue el mayor captador logrando una recaudación en términos netos de Q27,732.53 millones (conformado por Q14,469.09 millones correspondientes a IVA por importaciones y Q13,263.44 millones al IVA doméstico siendo el 47.14 por ciento del total. Y

El Impuesto sobre la Renta ocupa el segundo lugar con una recaudación de Q16,236.29 millones alcanzando el 27.60 por ciento del total neto. Teniendo una variación negativa de 0.43 por ciento respecto año anterior.

El impuesto de Solidaridad registra una recaudación de Q4,556.31 millones, monto que representó el 7.91 por ciento del total y una variación del 6.15 por ciento respecto de lo realizado el año anterior.

**Gráfica 1**  
Reseña histórica de la diferencia entre la recaudación y meta realizada por SAT



Fuente: información de pública de Prensa Libre, según investigación realizada, (2020).

<https://www.prensalibre.com/economia/por-que-en-guatemala-no-se-cumplen-las-metas-de-recaudacion-de-impuestos/>

### **3. Metodología**

De acuerdo a los objetivos que pretende el presente informe, partiendo del análisis y de la síntesis nos apoyamos en el conjunto de técnicas, métodos y procedimientos que permitieron el desarrollo del trabajo, desde un enfoque mixto tipificado la investigación como descriptiva y explicativa.

Descriptiva, derivado a la observación, estudio del comportamiento y características de la elusión fiscal en una situación en particular, se describieron ciertos mecanismos de elusión, como su práctica reduce la carga tributaria y repercute negativamente en la recaudación del impuesto sobre la renta.

Explicativa, porque con base a los métodos y técnicas de investigación utilizadas, se desarrolló un caso de planificación fiscal en el cual se instalaron formas de elusión fiscal de esa cuenta se estimó la disminución de la carga tributaria y con ello se determinó la proporción del impuesto no pagado al fisco. Así mismo, al identificar las formas agresivas de elusión se propone contrarrestarlas a través de modificar la norma.

Permitiendo arribar a las respectivas conclusiones, y recomendaciones.

#### **3.1 Definición del problema**

Esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte de quien busca eludir el impuesto, poniendo en práctica por su parte mecanismos que abusan de la norma promovidos por el aprovechamiento de un vacío de ley, será un problema para el Estado, pues la elusión le dificulta los controles, la fiscalización al ente recaudador y obstaculiza que los ingresos públicos lleguen a las arcas del Estado con lo que se ven afectadas las finanzas públicas teniendo problemas para invertir o mejorar servicios públicos en beneficio a la sociedad. Por lo que, es necesario contrarrestar el abuso y alcances de la elusión fiscal.

### 3.2 Delimitación del problema

a) Punto de vista  
Tributario

b) Unidad de análisis

La unidad de estudio objeto de medición comprende una corporación de empresas que realizan actividades comerciales de distribución de bienes y prestación de servicios y que se encuentran inscritas bajo el régimen Sobre utilidades o en el régimen opcional simplificado, de las actividades lucrativas.

c) Periodo histórico.

Como instrumentos de investigación se utilizaron las operaciones económicas, que se generaron y registraron en el periodo fiscal del 01 de enero a 31 de diciembre del año 2018 las cuales están afectas al impuesto sobre la renta

En cuanto a la legislación específica objeto de estudio: Código Tributario Decreto 6-91, sancionado el veinticinco de marzo del mil novecientos noventa y uno. Ley de actualización tributaria Decreto 10-2012 sancionado el uno de marzo del año dos mil doce y su Reglamento Acuerdo Gubernativo Número 213-2013 sancionado el trece de mayo del año dos mil trece.

d) Ámbito geográfico.

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala.

La entrevista y la encuesta se realizó a profesionales cuyo ámbito de trabajo es la ciudad de Guatemala.

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

### **3.3 Objetivos**

#### Objetivo General

Analizar qué es la elusión fiscal, las formas de manifestarse a través de ciertas operaciones comerciales entre empresas vinculadas, el efecto que produce al impuesto sobre la renta, así como su impacto negativo en la recaudación de este tributo. De esa cuenta proponer una reforma para combatir el abuso a la norma.

#### Objetivos específicos

1. Describir ciertos comportamientos de elusión fiscal como estrategias o planificación fiscal agresiva, con lo cual dejar un precedente de esquemas de abuso a la norma.
2. Exponer el efecto de reducción en la carga tributaria, respecto al pago del impuesto sobre la renta, al buscar un ahorro fiscal como beneficio particular para quien elude el impuesto.
3. Exteriorizar la incidencia negativa de la elusión fiscal para la recaudación del impuesto sobre la renta al instalar mecanismos agresivos de elusión fiscal en su planificación tributaria.
4. Expresar una propuesta de reforma, específicamente a ciertos numerales del rubro de costos y gastos deducibles a la renta imponible del impuesto sobre la renta, con ello limitar el abuso a la norma.

### **3.4 Diseño utilizado, unidad de análisis**

Diseños transaccionales correlacionales-causales su utilización debido a que, describe las relaciones entre dos o más categorías, conceptos o variables en un

momento determinado, ya sea en términos correlacionales o en función de la relación causa-efecto.

Y conforme a los alcances descriptivos de las fuentes documentales, explicativos y técnicas de investigación utilizadas, se observaron y analizaron las actuaciones que dan lugar a la elusión fiscal y su incidencia en el impuesto sobre la renta, así como los riesgos fiscales que esto genera, a través del estudio crítico y sistemático que intentan explicar presuntas relaciones entre ambos fenómenos.

### **3.5 Técnicas de recolección de información**

De campo, visita a las empresas seleccionadas para recopilación de información y base de datos. Verbales a través de entrevistas, documentales lo cual consistirá en la recopilación de base de datos que servirán para las estadísticas de la muestra. Y, legales con base a la legislación actual y vigente del país. Bibliográficas en estudios ya realizados.

### **Instrumentos de investigación**

Observación, cuestionario, registro de campo, entrevista a los entres, revisión y registro de la documentación. Estadística de los datos.

### **3.6 Procesamiento de la información**

Los aspectos indicados a continuación se desarrollaron en programas de computación Microsoft Excel y Word, adicionalmente se utilizó el Internet para localizar información. Con apoyo de a bibliografía se procesaron los conceptos, definiciones y normas, mediante breves interpretaciones a efecto de desarrollar el marco teórico

La información recopilada durante la investigación, se depuró, clasifico, resumió y se analizó, para su exposición.

El procedimiento realizado requirió de los siguientes pasos: una vez depurados los datos ajustados a la realidad y a la investigación, se ordenó y clasificó de acuerdo a las características determinadas, luego se tabulo la información obtenida y la cual

se presentó por medio de cálculos, gráficas y otros, una vez realizado lo anterior se analizó e interpreto los datos acordes a los objetivos trazados.

Con el análisis de resultados se logró determinar si los objetivos planteados en la investigación han sido alcanzados. Esto permitió por último formular conclusiones de la problemática.

#### **4. Discusión de Resultados**

Resultado de la investigación, se desarrolla el análisis de la elusión fiscal derivado de su complejidad en el contexto de la legislación tributaria, por no estar contemplada en ella, de esa cuenta al emplearla no violenta la norma sin embargo su utilización en consecuencia frustra el fin de la misma.

Los mecanismos o esquemas de elusión fiscal, al ser utilizados manifiestan dos asuntos de importancia para el investigador; Por un lado, el efecto en la disminución de la carga tributaria, ya que para el usuario es una ventaja impropia de “ahorro fiscal” conllevando falta de transparencia en el cumplimiento de la obligación, riesgo de contingencias y ajustes fiscales. Por otro lado y con mayor importancia la consecuencia nociva en la recaudación del impuesto, pues una proporción de este no llegara a las arcas del Estado, siendo la obtención de impuestos la fuente más importante para sufragar los gastos públicos.

Por lo tanto, es importante identificar las manifestaciones de elusión fiscal para contrarrestarla.

Así mismo, es importante aludir y plasmar que, por ética profesional la confidencialidad ha sido indispensable por ello se modificaron todos los datos que pudieran dar origen a una vinculación directa con personas individuales y jurídicas.

##### **4.1 Elusión fiscal y su utilización dentro las transacciones comerciales locales de una corporación.**

La reciprocidad del Estado en proveer los servicios públicos y la obligación de los particulares, conlleva que, los impuestos de personas físicas y jurídicas surjan de su actividad económica ubicándose en determinados supuestos afectos al gravamen. De esa cuenta, el mismo Estado va regulando las bases para que se cumpla con la obligación tributaria y este pueda recabar los fondos necesarios para proveer los servicios públicos.

Teóricamente para que una empresa pueda obtener ganancias (renta), se pretende, que su margen neta sea mayor a los gastos en los que necesariamente ha de incurrir para generar ingresos. Pero pueden ocurrir otras situaciones; por ejemplo, que el margen neto sea igual al rubro total de gastos incurridos, lo que permitirá tener un punto de equilibrio en el que la empresa no obtuvo ganancias, pero tampoco pérdidas; es decir, que no gana ni pierde. Pero también puede ocurrir que el margen neto sea inferior al total de los gastos en los que se haya incurrido, ello automáticamente arrojará una pérdida fiscal.

Entonces derivado a que la ganancia es una renta gravada por el impuesto sobre la renta, y que además es un impuesto directo progresivo, es decir, dependerá de su capacidad económica, cuanto mayor sean las ganancias de un contribuyente, mayor debería ser también la cantidad de impuestos a pagar sobre la base gravable;

El impuesto sobre la renta al ser una obligación coactiva, produce una reacción por parte de algunos particulares que se manifiesta en la resistencia al cumplimiento del pago impuestos que puede derivarse a varios motivos, entre ellos, insatisfacción o desacuerdo con las acciones del Estado, corrupción o intereses económicos propios del obligado tributario. De tal manera, que en la resistencia al pago es donde la elusión fiscal se vuelve una alternativa eficiente para quien busca evitar el impuesto, pues a través de ella desvía y minimiza el pago del impuesto.

Partiendo de la premisa que, la elusión fiscal es una forma discrecional de “ahorro tributario”, (disminución del pago del impuesto), como una alternativa tácita y beneficiosa, aprovechado y abusando de las lagunas, vaguedades, contradicciones o errores legislativos ya que no hay sanción o ilicitud. Y que en la actualidad la elusión fiscal no está regulada como tal dentro de la legislación tributaria.

Ponerla en práctica es factible, pues con ello evita la causación en cierta figura, tiempo o lugar para que este se genere en otro que paga poco o que no paga

impuestos (modificando los sistemas de actuación basado en la ley) Pues una norma imperfecta que no contempla una situación se vuelve perfecta para su uso y abuso.

Con base a lo anterior, se instalan ciertos mecanismos de elusión en su planificación fiscal haciéndola agresiva pues su ideología es “no se infringe la ley”, “la ley lo permite”. Como es característica de la elusión fiscal el aprovechamiento de vacíos de ley para evitar o disminuir la carga tributaria. De esa cuenta, estos comportamientos elusivos se llevan a cabo a través operaciones económicas entre las empresas vinculadas, creando una red comercial de apoyo de sociedades que funcionan independientemente, pero principalmente para brindar apoyo fiscal que busca un ahorro fiscal para la entidad que realmente es generadora de valor.

#### **4.2 Mecanismos de elusión fiscal (Prácticas nocivas)**

La aplicación de alternativas de elusión fiscal para manipular el hecho imponible o para generar uno distinto con el propósito de disminuir el pago del tributo utilizando un mayor gasto tributario o un mayor crédito fiscal, genera una actividad impropia que no violenta la norma, pero si violenta el objetivo por el cual ha sido creada.

Estos hechos se fundamentan, sobre todo, en el uso de sus derechos constitucionales como lo son; la libertad de acción, derecho que la ley otorga a toda persona de hacer lo que la ley no prohíbe, tampoco podrá ser molestada por criterios o acciones que no impliquen transgresión a la norma, pues este garantiza el progreso y desarrollo nacional en beneficio de la sociedad. Así también, el derecho a la propiedad privada, siendo este inherente a la persona, pues se basa en que toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.

Siendo entonces, la autonomía de la voluntad, el poder que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares de organizar por sí sus intereses o relaciones jurídicas con los demás particulares. De ahí, que las personas tienen plena libertad para

realizar actos jurídicos que estimen adecuados para la satisfacción de sus intereses, pudiendo, determinar el contenido y los efectos de dichos actos. Siendo uno de estos efectos el pago de impuestos como una obligación coactiva. Como lo es el Impuesto Sobre la Renta que grava los ingresos obtenidos.

**Cuadro IV**  
**Categorías de rentas por ingresos**



Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

De ahí, que, la planificación fiscal y la economía de opción, sean reconocidos como la libertad que tienen los contribuyentes para organizar sus negocios, Siendo la planificación fiscal el conjunto de estrategias tributarias, y contables realizadas previamente para optimizar la carga tributaria del contribuyente. Y la economía de opción, la forma en que “los contribuyentes pueden elegir entre varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses”, entre estas ventajas figura la de poder escoger la que resulte fiscalmente menos onerosa para el obligado tributario, siempre que no vulneren ninguna norma tributaria.

Para ello, en el contexto empresarial la norma tributaria pone a disposición el régimen tributario sobre utilidades el cual nos indica la manera de calcular, sustentar y pagar el impuesto sobre la renta, este a su vez se subdivide en: pago del ISR sobre utilidades 25% y pago sobre ingresos 5 y 7%. Para que el obligado tributario tenga a su elección el régimen en el cual se inscriba y basará la forma más razonable de contribución es decir según su capacidad de pago.

**Cuadro V**  
**Régimenes de las Actividades lucrativas**

<b>División de Régimenes de las Actividades lucrativas</b>
<p><b>1 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas</b> Deduce costos y gastos Tarifa impositiva sobre renta imponible 25%</p>
<p><b>2 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas</b> No Deduce costos y gastos Tarifa impositiva sobre renta imponible 5% y 7% sobre excedente</p>
<b>Artículo 14, 19, 36 y 44, Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria</b>

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

A pesar de que el Estado a través de la norma tipifica como infracciones tributarias la omisión, evasión y como delitos de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, ardid o cualquier otra forma de engaño, introduzca error a la Administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación no contempla renunciar o permitir el no pago de impuestos, al no incluir a la elusión fiscal se considera como aquel suceso para el cual no existe norma jurídica aplicable en consecuencia da origen a la laguna o vacío de ley, pues no está previsto en ninguno de los supuestos de las normas vigentes del sistema jurídico tributario.

En ese sentido la elusión fiscal se vuelve una estrategia muy acertada, pues por medio de ella es posible disminuir la carga tributaria sin violentar la norma, pero contradiciendo el espíritu de la misma. Como se puede observar en la gráfica 9, en la encuesta realizada a 42 profesionales con experiencia con el tema de tributos, el 43% de los encuestados coinciden en la utilización de la elusión fiscal como estrategia para reducir la carga tributaria. Sin embargo, el 57% reconoce que la planificación fiscal es la forma correcta apegada a la legislación tributaria para cumplir con la misma.

**Gráfica 9**  
**Utilización de mecanismos de elusión fiscal**



Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

La utilización de la elusión fiscal puede resultar difícil de distinguirla de la economía de opción ya que esta última deriva de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario bajo el uso legítimo que tiene como límite la artificiosidad. En cambio, la elusión fiscal se manifiesta cuando en la búsqueda de la menor carga tributaria el contribuyente con artificiosidad traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma contradiciendo así su finalidad y espíritu.

La resistencia al pago de impuestos, impulsa a la búsqueda de formas o maneras que permitan la reducción o evitación del pago del tributo. Es aquí donde la elusión fiscal cobra importancia pues ya que su uso no constituye una ilicitud, debido a que una norma imperfecta da muchas salidas en un mercado con libre competencia que permite la contratación entre las partes, así como determinar las condiciones, valoraciones, entre otros, (apoyo mutuo entre las vinculadas) de modo que las mismas logran así la disminución de impuestos y en consecuencia el aprovechamiento de esto se convierte en un acto pernicioso para las arcas del Estado.

Los mecanismos de elusión fiscal consisten en crear el negocio jurídico a través de operaciones o transacciones artificiosas, con el único motivo de obtener una ventaja

de “ahorro fiscal”, para el particular que, al realizar estos comportamientos, disminuye la carga tributaria que hubiera soportado de no realizar tales actos o negocios jurídicos.

Para desarrollar el tema de la elusión fiscal su efecto e incidencia, se presenta el siguiente caso.

Al finalizar el periodo 2017 la Sociedad Corporativa integrada por las empresas OPQ, BCD3, W20 Y 1360, realiza su reunión para la revisión de resultados, así como la evaluación de las proyecciones para el siguiente año, así como su respectiva planificación fiscal para el periodo 2018 entre los cuales resalta el Impuesto Sobre la Renta de la entidad OPQ, siendo esta la mayor generadora de valor de la Corporación. (Datos para fines educativos)

**Cuadro VI**  
**OPQ, S.A. Determinación del impuesto sobre la renta del periodo 2018**

Concepto	Renta Exent	Renta Gravada	Total
Renta Bruta	-	39,284,467.88	39,284,467.88
(-) Costos y Gastos totales	-	25,860,786.28	25,860,786.28
(-) Rentas Exentas			-
<b>(=) Renta Neta</b>			<b>13,423,681.60</b>
(+) Costos y Gastos de Rentas Excenta			-
(+) Costos y Gastos No Deducibles			486,573.24
<b>(=) Renta Imponible</b>			<b>13,910,254.84</b>
(X) Tipo impositivo			<b>25%</b>
<b>(=) Impuesto Sobre la Renta a pagar</b>			<b>3,477,563.71</b>
Artículo 19 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y Artículo 10 Reglamento LAT			

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

Al revisar y analizar el Estado de Resultados se determina que el Impuesto Sobre la Renta a pagar asciende a la cantidad de Q 3,477,563.71 derivado de una carga tributaria de Q 13,910,254.84. (Véase anexo I). Lo que para los accionistas es un “costo fiscal” que no están dispuestos asumir.

En esta resistencia al cumplimiento del pago del impuesto, es donde aparece la participación de la elusión fiscal por medio de instalar mecanismos agresivos a su planificación fiscal, que se llevaran a cabo través operaciones entre las empresas relacionadas que funcionan independientemente pero brindan apoyo fiscal que busca un ahorro fiscal para la generadora de valor.

#### 4.2.1 Creación de una empresa vinculada, Negocios legales con intención de eludir

Este mecanismo de elusión observado, consiste en la creación de una nueva empresa que sea parte de la corporación, representada y a cargo de un accionista de la sociedad corporativa, con el propósito de brindar apoyo fiscal para la entidad que realmente genera valor y se realizara a través de la operación artificiosa de prestación de “servicio de arrendamiento de bienes muebles” por un valor anual facturado de Q 1,065,021.54 a la entidad OPQ. S.A., generando así un gasto para la interesada, el gasto siendo este deducible a la renta imponible tendrá efecto en la carga tributaria al disminuirla y por ende al impuesto Sobre la Renta a desembolsar.

**Cuadro VII**  
**Aumento en el rubro de gastos deducibles efecto disminución en la carga tributaria**

Concepto	Sin Elusión		Con Elusión	
		Renta Gravada	Renta Gravada	Efecto
Renta Bruta		39,284,467.88	39,284,467.88	
( - ) Costos y Gastos totales	1,065,021.54	25,860,786.28	26,925,807.82	
( + ) Costos y Gastos No Deducibles		486,573.24	486,573.24	
<b>( = ) Renta Imponible</b>		<b>13,910,254.84</b>	<b>12,845,233.30</b>	
( X ) Tipo impositivo		<b>25%</b>	<b>25%</b>	
<b>( = ) Impuesto Sobre la Renta a pagar</b>		<b>3,477,563.71</b>	<b>3,211,308.33</b>	<b>266,255.39</b>

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

Es importante denotar que la nueva entidad RST, S.A., presenta debilidad al comprobar su estructura y esencia (personal, activos fijos, finanzas) derivado al motivo por lo cual fue creada (no pretende un beneficio económico sino un beneficio

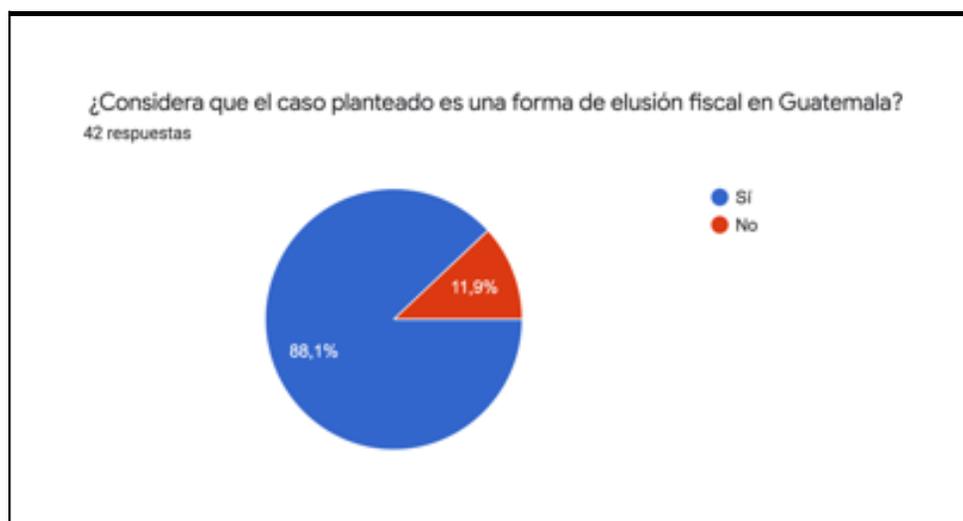
fiscal). Además, en la búsqueda del menor pago, como los gastos son mínimos encaja bien para estar inscrita en el régimen sobre ingresos, este tiene una tarifa impositiva del 5% Y 7%. Sobre la base imponible para efectos del pago del impuesto sobre la renta.

Cabe mencionar que el surgimiento y propósito de crear una empresa varía en función de las circunstancias de cada persona o personas, sin embargo, todo proyecto de empresa se desarrolla en torno a una oportunidad de negocio. En ese contexto cuando el accionista o inversionista crea una empresa buscando no un beneficio económico sino más bien un beneficio fiscal es aquí donde su actuar se coloca en una posición de elusión pues la legalidad de sus actos le permite no violentar la norma, pero si alterar el hecho imponible.

De acuerdo a la opinión de los profesionales encuestados, como se muestra en la gráfica 3, con base al caso anteriormente planteado.

**Gráfica 3**

**Creación de entidades legales con propósito de eludir**



Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020)

También es importante mencionar que no necesariamente este tipo de empresas deberán estar relacionadas, es un espejismo de empresa que aparenta realizar un hecho económico para justificar transacciones supuestas, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones. en la mayoría de casos con el fin de obtener mayores gastos deducibles y por ende erosionar bases fiscales.

#### **4.2.2 Costos y Gastos deducibles (Arrendamientos sobrevalorados)**

Partiendo de la importancia del rubro costos y gastos deducibles ya que este es un beneficio que la norma permite para deducir su valor a la renta en la determinación del impuesto sobre la renta. Siendo el total de costos y gastos incurridos necesariamente para generar valor, debiendo ser estos útiles, indispensables, necesarios y pertinentes.

El siguiente mecanismo de elusión observado es la utilizar la alianza entre relacionadas como estratégica fiscal, para este caso con la entidad BCD3, Sociedad Anónima, inscrita en el régimen sobre ingresos al 5 y 7%, propietaria de bienes inmuebles. Y consiste en celebrar contrato de “arrendamiento de bienes inmuebles” a un “precio de mercado artificial” (sobrevalorados) por Q 1,563,607.20 anuales con la entidad OPQ, S.A., dicha transacción causará el aumento del rubro de gastos que son deducibles y que además disminuirá la carga tributaria y por ende el impuesto sobre la renta, lo que les brindará un “ahorro fiscal” substancial a la interesada.

**Cuadro VII**  
**Aumento en el rubro de gastos deducibles efecto disminución en la carga tributaria**

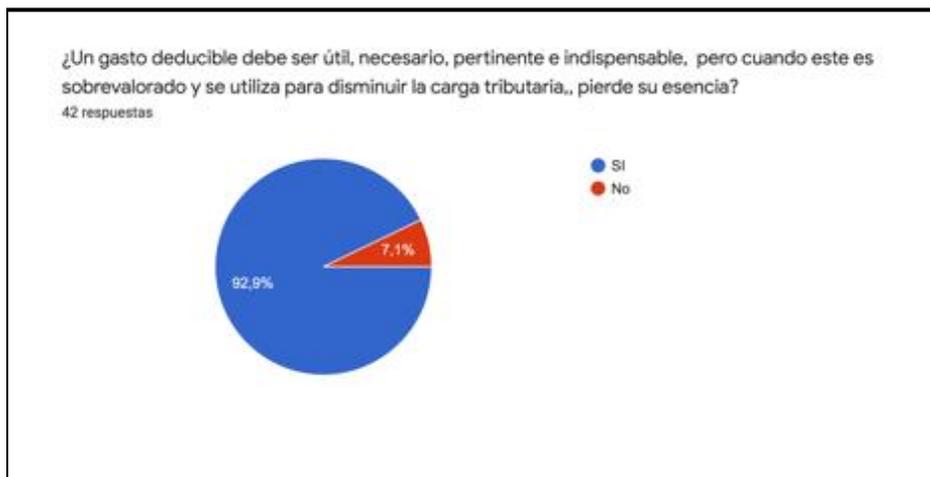
Concepto		Sin Elusión	Con Elusión	Efecto
		Renta Gravada	Renta Gravada	Ahorro fiscal
Renta Bruta		39,284,467.88	39,284,467.88	
(-) Costos y Gastos totales	1,563,607.20	25,860,786.28	27,424,393.48	
(-) Rentas Exentas		-	-	
<b>(=) Renta Neta</b>		<b>13,423,681.60</b>	<b>11,860,074.40</b>	
(+) Costos y Gastos de Rentas Excenta		-	-	
(+) Costos y Gastos No Deducibles		486,573.24	486,573.24	
<b>(=) Renta Imponible</b>		<b>13,910,254.84</b>	<b>12,346,647.64</b>	
(X) Tipo impositivo		25%	25%	
<b>(=) Impuesto Sobre la Renta a pagar</b>		<b>3,477,563.71</b>	<b>3,086,661.91</b>	<b>390,901.80</b>

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

Con base al conocimiento de que, sobrevalorar es atribuir a algo o alguien un valor superior al que en realidad es. Por lo que la sobrevaloración es la circunstancia en la cual un activo cotiza por encima de su valor intrínseco, es decir, el valor real y objetivo. Entonces la estrategia de gasto deducible sobrevalorado conllevará a problemas de explicación y demostración de la estrategia o planificación fiscal a una institución fiscal o tributaria o institución financiera. Y de la razonabilidad de sus hechos pues la búsqueda no es que el activo genere valor para la interesada sino la bisque de generar un ahorro fiscal.

Al consultar la opinión de los profesionales encuestados respecto al criterio sobre la deducibilidad de un bien o servicio adquirido, el 87% respondió que deben ser útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para la generación de valor.

**Gráfica 4**  
**Costos y Gastos deducibles sobrevalorados**



Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

#### **4.2.3 Traslado de Dividendos por medio de pago de “salarios y servicios” (combinación de estrategias).**

Los dividendos constituyen la proporción de ganancias o beneficios que una compañía reparte entre sus accionistas derivado de su participación. Y están gravados por el impuesto sobre la renta con una tarifa del 5%, el cual se hará efectiva al momento de realizar el pago de los mismos, sin embargo, podrá registrar en la contabilidad dividendos o utilidades por distribuir, de conformidad con la normativa, de tal manera que la compañía no está obligada a distribuir dividendos o ganancias, por lo que una empresa puede decidir no distribuirlos y entre tanto no lo haga no hay impuesto a pagar.

La distribución los dividendos que corresponde en virtud a participación accionaria de dos socios de negocios por la tenencia de acciones y que no se habían repartido por el inconveniente de que estos también están afectos a pago del impuesto. Para aliviar el desembolso de pago de impuesto por la distribución de dividendos, el mecanismo agresivo observado, consiste en, trasladar los dividendos a través de las remuneraciones artificiosas de: pago de salario correspondiente al accionista A

por Q 3,155,485.54 y pago de honorarios. correspondiente al accionista B por Q 5,640,000.00. Esta combinación de estrategias generara para la interesada dos gastos deducibles a la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta.

En concepto de sueldos de accionistas la legislación tributaria le limita solamente un 10% sobre la renta bruta obtenida por la entidad. Además, la normativa del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social le permite al contribuyente eliminar las contribuciones laborales de este tipo de “empleados” y para efectos del impuesto sobre la renta laboral (menos deducciones) este aplica entre el 5 y 7%.

**Cuadro X**  
**Rentas de Trabajo**

<b>Tipos impositivos y determinación del impuesto</b>		
<b>Los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible se calculan y se deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta sus rentas exentas</b>		
Rango de renta imponible	Importe fijo	Tipo impositivo
Q.0.01 a Q.300,000.00	Q.0.00	5% sobre la renta imponible
Q.300,000.00 en adelante	Q.15,000.00	7% sobre el excedente de Q.300,000.00
Artículo 72 y 73 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria		

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

Y en el caso de los honorarios, el prestador del servicio al estar inscrito el régimen opcional como contribuyente del impuesto sobre la renta está afecto una tarifa impositiva del 5 y 7% sobre ingresos. (Véase tabla V),

Aunque ambos rubros están afectos al impuesto Sobre la Renta, el pago es menor comparado con el pago al que realmente debiera pagar sino se incluyeran estos gastos para deducir la carga tributaria de la entidad OPQ, S.A.,

**Cuadro XI**  
**Gastos deducibles por combinación de estrategia sueldos y honorarios**

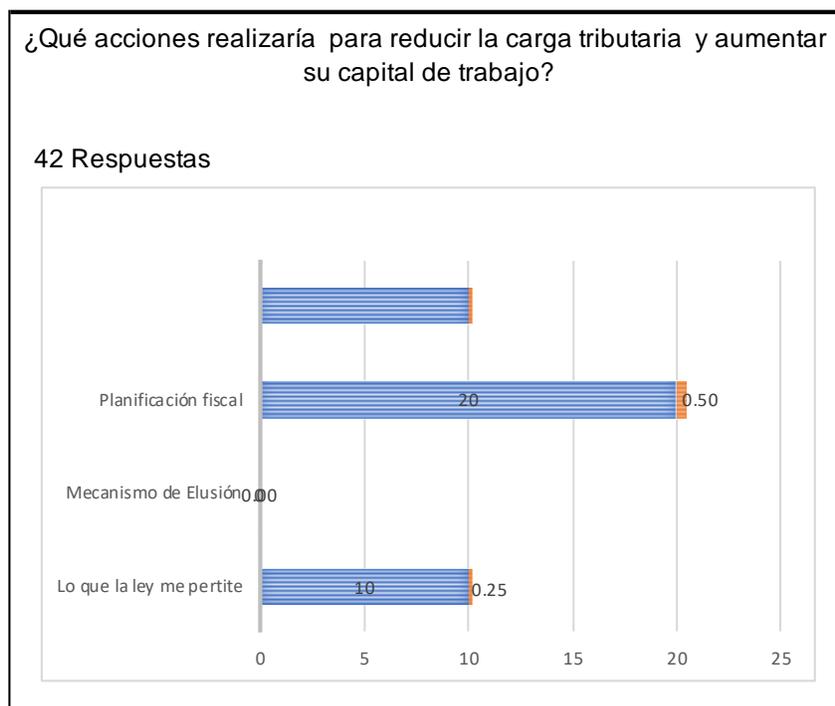
Nombre	Sueldo anual	Bono 14	Aguinaldo	Indemnización	total
SALARIO SOCIO A	2,524,590.40	210,298.38	210,298.38	210,298.38	3,155,485.54
Nombre	Facturación mensual	Total anual			
HONORARIOS SOCIO B	470,000.00	5,640,000.00			

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

De forma general, los valores de salario y honorarios, son remuneraciones o pago del factor trabajo por salario o servicio prestados técnicos o profesionales, se establece por las condiciones de la oferta y la demanda en un mercado laboral, es decir por lo que el empleado o prestador está dispuesto a recibir por entregar su trabajo y por el empleador o contratante necesita obtener como trabajo. Por ejemplo; la experiencia, la especialización, los conocimientos avanzados, lo que influya en realizar sus funciones de manera eficaz y eficiente y con ello hacer mucho más rentable, fácil y efectivo el beneficio de negocio, es decir demostrar que verdaderamente ejecuta las funciones que dice ejecutar. Pero si por el contrario lo que se ha buscado es obtener con este tipo de contrataciones o transacciones se beneficie fiscalmente a la corporación evidentemente es un mecanismo de elusión.

Considerándolo anterior el cuarenta por ciento de profesionales encuestados manifiesta que según su experiencia respecto las acciones utilizadas que impactan la carga tributaria del contribuyente obligado corresponden a la búsqueda de su disminución mientras que el cincuenta y tres por ciento efectivamente son acciones generadoras de renta. Según gráfica 5.

**Gráfica 5**  
**Acciones utilizadas para contrarrestar el pago de impuestos**



Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (

### 4.3 Medición del efecto fiscal por la elusión en la carga tributaria (impuesto sobre la renta a pagar) de la Corporación

Para el caso del cumplimiento de la obligación tributaria del pago del impuesto sobre la renta, La carga tributaria es la relación que existe entre el impuesto que paga un contribuyente y el total de renta neta gravable generada por este, misma que se origina de deducir de la renta bruta no exenta, o renta gravable, el monto de las deducciones autorizadas por la Ley de actualización tributaria Decreto 10-2012. La cual no es la misma en todas las rentas, puesto que algunos tienen beneficios tributarios, y otros por tener (costos y gastos) deducciones más elevados, pueden pagar un menor impuesto, aunque sus ingresos sean elevados.

Entonces dónde tiene participación la elusión fiscal, pues en todo lo que este permitido por la norma o no este incluida en ella, al ser esto tolerable las

deducciones permitidas son susceptibles al abuso de la norma y da cabida a los mecanismos de elusión. Pues la norma beneficia al contribuyente al excluir del gravamen todos aquellos gastos en los que necesariamente tengan que incurrir para la conservación del patrimonio afecto. Es decir, restar todos aquellos costos y gastos en los cuales incurre el empresario o contribuyente para la generación de renta, utilidad o ganancia gravable. Este beneficio resulta ser violentado (abuso de la norma) al traspasar los límites de lo real a lo artificial para lograr el menor pago de impuesto.

Una vez instalados los mecanismos de elusión (creación de una entidad, arrendamientos sobrevalorados, contratación laboral y de servicios) en la planificación agresiva de la corporación, se presentan los valores, (Véase Anexo III). Para visualizar los nuevos resultados obtenidos de ahorro fiscal para la generadora de valor. El rubro de gastos de operación al inicio tenía ascendían a un total de Q 10,523,707.18 y después de instalar los mecanismos de elusión dicho rubro aumento a Q 21,947,822.46, tal aumento disminuyo la carga tributaria de la entidad generadora de valor. Además el porcentaje de ahorro que resulta de que algunas entidades esten inscritas en el regimen sobre ingresos 7%, porcentaje que absorbe la generadora de valor ahorrando un 18% considerando que el regimen por utilidades fuera aplicado a todas las entidades por igual, del 25%.

**Cuadro XIII**  
**Diferencia en la carga tributaria con apoyo de elusión fiscal**

<b>Escenario original</b>				
<b>Carga Tributaria</b>	<b>Renta imponible</b>	<b>% impositivo</b>	<b>Carga tributaria ISR por pagar</b>	
OPQ, S.A. ISR Anual	13,910,254.84	25%		3,477,563.71
<b>ISR a pagar</b>			<b>0.09</b>	<b>3,477,563.71</b>
<b>Escenario sugerdo con mecanismo de elusión</b>				
<b>Carga Tributaria</b>	<b>Renta imponible</b>	<b>% impositivo</b>	<b>Carga tributaria ISR por pagar</b>	
OPQ, S.A. ISR Anual	2,486,140.56	25%		621,535.14
<b>ISR a pagar consolidado</b>			<b>0.03</b>	<b>621,535.14</b>
<b>Diferencia entre escenario 1 y 2</b>			<b>"Ahorro fiscal"</b>	<b>2,856,028.57</b>

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

Es importante mencionar que los mecanismos o formas de elusión son llevados a cabo sin tenerse en cuenta que este “ahorro fiscal” para el contribuyente es un beneficio riesgoso pues existe la posibilidad de ser detectado y fiscalizado por el ente recaudador Administración Tributaria -AT-, de ser comprobada que por medio de ardid o cualquier otra forma de engaño, introduce error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, y este produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, podrá ser sancionado por infracción o delito

En cuanto a la utilización de este mecanismo de elusión se consultó en la encuesta realizada a profesionales con experiencia en la tributación guatemalteca como se observa en la gráfica 4.

**Gráfica 6**

**Utilización de mecanismos de elusión para disminuir la carga tributaria**



Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

#### 4.4 incidencia nociva de la elusión fiscal en la recaudación del impuesto sobre la renta

El ahorro fiscal es el resultado del conjunto de acciones elusivas fiscales empleadas por los contribuyentes (Sociedad Corporativa), para eliminar, evitar, aminorar o posponer la carga tributaria que les correspondería por las rentas grabadas obtenidas y que denotan una posesión de capacidad contributiva. Al instalar mecanismos de elusión a su planificación fiscal esta se convierte en agresiva o abusiva, ya que estas prácticas son nocivas para los ingresos estatales por el hecho de que la proporción de impuesto eludido no llegará a las arcas del fisco.

Ahorro económico que solo beneficia al particular que elude el impuesto, y que ocasiona una pérdida económica para los ingresos públicos, que tienen como fin servir para erogar gastos públicos en beneficio a la sociedad.

**Cuadro XIV**  
incidencia de la elusión fiscal en la recaudación del impuesto sobre la renta por pagar de la Corporación

Carga Tributaria	Renta imponible	% impositivo	Carga Tributaria	ISR por pagar
OPQ, S.A. ISR Anual	2,486,140.56	25%		621,535.14
RST, S.A. ISR Anual	1,065,021.54	5 y 7%		73,951.51
BCD3, S.A. ISR Anual	1,563,607.20	5 y 7%		108,852.50
Accionista A, ISR Anual	2,476,590.40	7%		173,361.33
Accionista B, ISR Anual	5,640,000.00	5 y 7%		394,200.00
<b>ISR anual a pagar consolidado</b>			<b>0.03</b>	<b>1,371,900.48</b>
<b>Diferencia en pago del impuesto sobre la Renta</b>				
<b>ISR SIN operaciones entre relacionadas</b>			<b>0.09</b>	<b>3,477,563.71</b>
<b>ISR CON operaciones entre relacionadas</b>				<b>1,371,900.48</b>
<b>Impuesto sobre la renta no recaudado</b>				<b>2,105,663.23</b>

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

La función de las empresas es influyente en la economía de un Estado, derivado a que son factores individuales de producción, generadoras de empleo, con ello constituyen, una de las fuentes principales de los ingresos tributarios. Por su participación en la recaudación directa de los tributos correspondientes. Las diferentes actividades económicas a las que toda empresa se dedique, le permitirá

cumplir, no solo con sus objetivos de rentabilidad trazados, sino también, con sus obligaciones tanto financieras como fiscales

En ese sentido, todo lo que haga el deudor tributario (persona individual o jurídica) para disminuir el pago del impuesto, como practicar la elusión fiscal será un problema para el acreedor tributario (El Estado), pues los mecanismos de elusión fiscal dificultan los controles, la fiscalización del ente recaudador y obstaculiza que los impuestos lleguen a las arcas del fisco.

Entre los alcances del efecto nocivo de la elusión se pueden mencionar, el incumplimiento de las obligaciones tributarias afecta las finanzas públicas, que conlleva no tener los recursos económicos necesarios para la inversión y mejoras en los servicios públicos importantes para la sociedad, también en la aplicación y distribución de los recursos pues este busca el desarrollo del país. Por parte de algunas empresas genera una situación de competencia desleal respecto del resto del sector privado que no utiliza la elusión fiscal en el cumplimiento de su obligación tributaria.

Las metas de recaudación de la Administración Tributaria, muy pocas veces son alcanzadas. Por ello como parte de los compromisos de transparencia fiscal y evaluación constante del comportamiento de la recaudación tributaria nacional, ha estudios y análisis tributarios de coyuntura, entre los que destacan el Estudio del Incumplimiento del Impuesto Sobre la Renta. Como resultado la AT expresa que, aunque no en números (véase anexo V), reconoce la existencia y participación de la Elusión asociándola con la evasión fiscal inmersos en el incumplimiento de dicho impuesto, como se muestra en la tabla siguiente.

**Cuadro XV**  
**Resumen niveles de incumplimiento en el impuesto sobre la renta años 2014, 2015, 2016 y 2017**

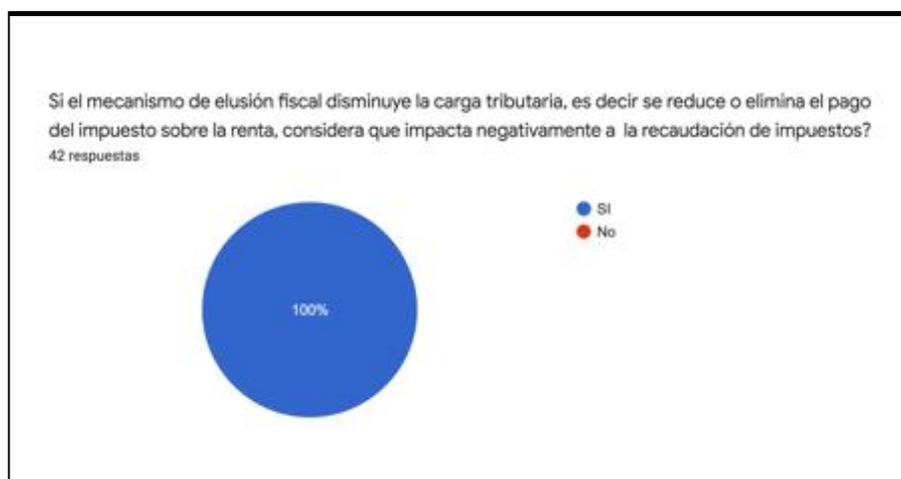
 <b>Estimación del Incumplimiento de pago del Impuesto Sobre la Renta -ISR-</b> <b>Rentas de Actividades Lucrativas</b> Expresado en millones de quetzales y en porcentaje				
Descripción	2017e/	2016e/	2015e/	2014e/
<b>K. Recaudación Potencial</b> <small>(J* Tipo impositivo vigente)</small>	30,987.77	29,871.77	28,257.15	29,366.37
<b>L. Impuesto Determinado Observado</b>	6,229.23	5,694.34	5,361.15	4,865.93
<b>M. MONTO DEL INCUMPLIMIENTO (K - L)</b>	24,758.54	24,177.43	22,896.00	24,500.44
<b>N. TASA DE INCUMPLIMIENTO DEL ISR RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (M / K)</b>	79.9%	80.9%	81.0%	83.4%
<b>O. TASA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (100% - N)</b>	20.1%	19.1%	19.0%	16.6%

Elaboración propia: Fuente estudio realizado por SAT "Resultados cuantitativos del incumplimiento" años 2014 2015, 2016 y 2017.

Siendo entonces, los tributos la mayor fuente de ingresos fiscales para el Estado, de acuerdo con su función, que es el sostenimiento del funcionamiento estatal. De tal manera que las obligaciones tributarias dependen de la contribución responsable y transparente del contribuyente (al realizar el hecho generador del tributo) Así mismo la responsabilidad Estatal en la transparencia del uso de las finanzas públicas.

Asimismo, en la gráfica 5 se puede observar lo que consideran los encuestados, respecto a si la consecuencia de tolerar la elusión fiscal. Debido a ello, combatir ese fenómeno debiera ser de interés público principalmente de la Administración Tributaria.

**Gráfica 8**  
**Influencia de la elusión fiscal en la recaudación del ISR**



Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

#### **4.5 Propuesta de solución al problema**

Para contrarrestar el uso mecanismos de elusión fiscal (planificación fiscal agresiva), el Estado se ve en la necesidad de modificar su legislación tributaria, para considerar esas conductas como ilícitos (elusión fiscal), o bien, para establecer reglas antiabuso.

Por ello se considera necesario contrarrestar los mecanismos de elusión fiscal a través de la actuación del legislador y de la Administración Tributaria. En ese sentido con base a los principios constitucionales de igualdad, equidad y progresividad sean una realidad se propone reformar los numerales 4, 23 y 26 del artículo 21 contenido en la Ley de Actualización tributaria Decreto 10-2012, Con estas nuevas reglas el marco regulador en materia tributaria se busca limitar la actuación de la elusión fiscal, así mismo brindan un elemento de control más a la Administración Tributaria,

Considerando con especial énfasis lo siguiente.

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su estructura a verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando los costó o gasto se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para cuantificar su valor razonable en el mercado tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen de tal forma que le permita a la Administración Tributaria la fiscalización específica sobre la procedencia de las deducciones.

Cuadro XVI

## Propuesta de reforma en la Ley de Actualización Tributaria, limitaciones a los porcentajes de deducción

Ley vigente (Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria)	Propuesta de reforma
<p align="center"><b>CAPITULO ÚNICO, ESTABLECIMIENTO GENERAL DEL IMPUESTO</b></p> <p><b>ARTÍCULO 21</b></p> <p><b>Numeral 4</b></p> <p>Los sueldos , salarios, aguinaldos , bonificaciones , comisiones , gratificaciones , dietas y otras remuneraciones en dinero . La deducción máxima por sueldos pagados a los socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles , cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de ley , se limita a un monto total anual del diez por ciento (10%) sobre la renta bruta.</p>	<p align="center"><b>CAPITULO ÚNICO, ESTABLECIMIENTO GENERAL DEL IMPUESTO</b></p> <p><b>ARTÍCULO 21</b></p> <p><b>Numeral 4</b></p> <p>Los sueldos , salarios, aguinaldos , bonificaciones , comisiones , gratificaciones , dietas y otras remuneraciones en dinero . La deducción máxima por sueldos pagados a los socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles , cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de ley , se limita a un monto total anual del cinco por ciento (5%) sobre la renta bruta.</p>
<p><b>Numeral 23</b></p> <p>Los honorarios , comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales , asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado en el país o desde el exterior ; se entiende como asesoramiento , todo dictamen, consejo o recomendación de carácter técnico o científico, presentados por escrito y resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles , de una situación o problemas planteados , para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado . La deducción total por los conceptos citados , si éstos son prestados desde el exterior , no debe exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta.</p>	<p><b>Numeral 23</b></p> <p>Los honorarios , comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales , asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado en el país o desde el exterior ; se entiende como asesoramiento , todo dictamen , consejo o recomendación de carácter técnico o científico, presentados por escrito y resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles , de una situación o problemas planteados , para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado . La deducción total por los conceptos citados , no deben exceder del tres por ciento (3%) de la renta bruta.</p>
<p><b>Numeral 26</b></p> <p>Los gastos por concepto de promoción, publicidad y propaganda efectuados en medios masivos de comunicación como vallas , radio, prensa escrita y televisión debidamente comprobados.</p>	<p><b>Numeral 26</b></p> <p>Los gastos por concepto de promoción, publicidad y propaganda efectuados en medios masivos de comunicación como vallas , radio, prensa escrita y televisión. Asi como los gastos por concepto de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles . Estos gastos debidamente comprobados que no exista subvaloracion y sobrevaloracion</p>

Fuente: elaboración propia con base en la información de investigación realizada, (2020).

## CONCLUSIONES

1. Que conviene abordar a la elusión fiscal, como una conducta perjudicial económico y social, promotor de la desigualdad tributaria, que da cabida al incumplimiento de la obligación tributaria mediante acciones artificiosas u ocultamiento de información, obstaculizando así la recaudación de tributos. Al ser una figura no regulada en la legislación guatemalteca y no contemplar sanciones de incurrir en mecanismos en que se manifiesta la elusión fiscal su utilización representa riesgos para la administración tributaria a razón de lograr su objetivo final obtener ingresos para llevar a cabo la actividad estatal a fin de cubrir las necesidades de la sociedad.
2. La planificación tributaria y la economía de opción, son herramientas que busca facilitar el pago de tributos; sin embargo, se vuelven agresivas al instalar estructuras abusivas que se aprovechan de vacíos legales, contradicciones normativas, regímenes tributarios con escasa imposición, entre otros. que logren la reducción o anulación de cargas fiscales. Este tipo de esquemas van evolucionando y a medida que sean utilizadas, recomendadas y no exista control por parte del sistema tributario, seguirán perjudicando a la recaudación fiscal.
3. Que la actividad comercial llevada a cabo a través de las entidades (empresas) para que se desarrolle y contribuya con sus impuestos, al sostenimiento del país, de allí parte el beneficio de la deducibilidad de costos y gastos, siendo este vulnerable de abuso para quien busca eludir el impuesto, quedándose con esa proporción de impuesto no pagado “ahorro fiscal” beneficio particular y evitando que los ingresos públicos lleguen al fisco ocasionando pérdidas al Estado y en consecuencia a la sociedad.
4. Que la incidencia de la elusión en los impuestos es gravemente perjudicial para los ingresos que recauda el Estado que al final repercute que las

finanzas del Estado se vayan agravando, ya que de esto depende el poder invertir y mejorar los servicios públicos, así como la redistribución económica en reciprocidad a la sociedad. desarrollo y alcance del cumplimiento del bien común.

## RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente encargado de la recaudación control y fiscalización de los impuestos en su mayoría, que, por medio de conducto del Ministerio de Finanzas Públicas al Organismo Ejecutivo, para que promueva iniciativa de ley, impulse una reforma de ley al incluir una norma anti elusiva en transacciones que se realicen en el territorio guatemalteco.
2. Incrementar sus controles de acción de fiscalización a través de las ventajas tecnológicas, ampliando e ir un poco más allá (investigación fiscal), buscando la realidad de los hechos, hacer fiscalizaciones en conjunto o entidades relacionadas y no como entidades aisladas o independientes.
3. Controlar cualitativa y cuantitativamente los impuestos eludidos para su accionar y publicarlos para que sean de conocimientos de los particulares que la elusión fiscal conlleva contingencias, ajustes, multas, moras e intereses Dotar de mayor transparencia de acción fiscal y favorecer el desarrollo de la institución.
4. Que las actuaciones de los entes públicos sean transparentes dando el uso correcto a los recursos económicos del Estado con ello motivar la confianza el contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias a través del pago de impuestos.
5. Seguir con la investigación sobre la elusión fiscal, sus efectos medidas de control, ya que combatirla produce igualdad tributaria y en buena medida un beneficio a la sociedad.

## BIBLIOGRAFIA

- Carbacho, F. y. (2005). *Recaudar No basta los impuesto como instrumento de desarrollo*. Washiinton DC, Estados Unidos : Banco Interamericano de Desarrollo.
- Diccionario de la Real Academia. (edicion tricentenaria de 2018). *Asociación de Academias de la Lengua Española*. Recuperado el 25 de marzo de 2019, de <https://dle.rae.es/?id=EYvnKaM>
- Ochoa, M. (junio de 2014). Elusión o Evasión Fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración* (12), 14.
- Diccionario de la Real Academia Española. (2016). REA. (<https://dej.rae.es/lema/contribuyente>, Ed.) España: Diccionario del Real Juridico.
- De La Garza, F. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
- Ferreiro, J. (2010). *Instituciones De Derecho Financiero* . Madrid: Marcial Ponds, Ediciones Juridicas y Sociales, S.A.
- Morales, H. (2016). La actividad financiera del Estado desde el punto de vista presupuestal. *Revista de la facultad de derecho de México* , I(145).
- Decreto Número 50-2016, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. (1 de Enero de 2017). Decreto Número 50-2016, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado . Guatemala, Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Argentina: Ediciones De Palma Buenos Aires.
- Sol Juarez, H. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Red tercer milenio S.C.
- Paredes, F. (2006). *Presupuesto público aspectos teoricos y prácticos*. Venezuela: Publicaciones Vicerrectorado Académico.
- Ley Organica de la SAT. (11 de Febrero de 1998). *Decreto 1-98 Ley Organica de la Superintendencia de Administración Tributaria* . Guatemala, Guatemala , Guatemala: Congreso de la Republica de Guatemala .

- SAT. (2019). *Memoria de labores 2018*. Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria.
- Rodriguez, R. (1986). *Derecho Fiscal*. México : Oxfor.
- Corral, L. (1 de junio de 2011). El impuesto: un enfoque integrador. *Cuadernos de Eorudtos Empresariales, o> 5,69-95*. Madrid, España, España : Servicio de Publicaciones UCM.
- Hinojsa, A. (11 de febrero de 2015). *La moralidad ciudadana en el pago de impuestos*. México, , Distrito Federal, 37-74: Repositorio Uivversidad Autonoma Nuevo León.
- González, Romero, Padilla. (Noviembre de 2019). *Buenas prácticas aplicadas en países de América Latina para reducir la evasión por saldos a favor en el IVA*. México, Naciones Unidas: Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
- Matus, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo\*. *Revista Ius et Praxis,*, 67-90.
- Muñoz, Á. (2005). Algunos problemas de ética en una economía de de mercado. *Revista Ciencias Estratégicas*, 163-174.
- Ley organica del presupuesto Decreto No. 101-97. (11 de Noviembre de 1997). Ley organica del presupuesto Decreto No. 101-97. Guatemala, Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatenala.
- Código Tributario Decreto No. 6.91. (25 de Marzo de 1991). Código Tributario Decreto No. 6.91. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
- Ley de Actualizacion Tributaria Decreto No. 10-2012. (1 de marzo de 2012). Ley de Actualizacion Tributaria Decreto No. 10-2012. Guatemala, Guatemala : Congreso de la República Guatemala .
- Pérez, F. (2018). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Civitas.
- Gordillo, P. (2016). La Elusión tributaria en Guatemala en los casos concretos de calificación indebida de empresas bajo el decreto 29-89, empresas vinculadas y transmisiión de dividendos bajo el velo de contratación laboral.

- Maestría en asesoría tributaria*. Universidad Rafael Landívar, Guatemala, Guatemala.
- Mendizabal, L. (1 de mayo de 2014). Análisis jurídico de la evasión fiscal y elusión fiscal en Guatemala. Guatemala, , Guatemala : Universidad Rafael Landívar
- Calderón, D. (2014). *Introducción al Impuesto Sobre la Renta*. Estados Unidos: República de Zenón.
- Fraga, L. (2006). Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, 207.
- Red Nacional de Grupo Gestores. (2012). *Estudio El Comercio Interno de Guatemala*. Guatemala : Red Nacional de Grupo Gestores.
- Mc Graw Hill Education. (2013). *Proceso integral de la actividad comercial* . España: McGraw-Hill/Interamericana de España, S.L.
- Constitución Política de la Republica de Guatemala . (31 de Mayo de 1985). Constitución Política de la Republica de Guatemala . Guatemala, Guatemala , Guatemala : Congreso de la Republica de Guatemala .
- SCIAN. (2013). Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte, México . México, México: Instituto Nacional de Estadística y Geografía .
- Diccionario de la lengua Española. (2001). España .
- Decreto No. 20-2006 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria. (20 de Junio de 2006). Guatemala , Guatemala, Guatemala : Congreso de la República de Guatemala.
- Decreto Número 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. (16 de febrero de 2012). Guatemala, Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
- Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (12 de Enero de 1998). Guatemala , Guatemala : Congreso de la República de Guatemala.

## ANEXOS

### Anexo 1

#### Determinación de la renta imponible e impuesto sobre la renta Cálculos iniciales sin ajustes (estrategias agresivas)

OPQ, Sociedad Anónima  
ESTADO DE RESULTADOS PROYECTADO  
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2018  
Cifras expresadas en Quetzales

	<b>S. Original</b>
Ventas netas	39,284,467.88
( - ) Costo de ventas	15,337,078.10
Utilidad buta en ventas	23,947,389.78
( - ) Gastos en Operación	10,037,134.94
( - ) Gastos No Deducibles	486,573.24
<b>TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN</b>	<b>10,523,708.18</b>
( = ) Utilidad del periodo	13,423,681.60
( + ) Gasto No Deducible	486,573.24
( - ) Ingresos Excentos	-
<b>RENTA IMPONIBLE</b>	<b>13,910,254.84</b>
<b>25% IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	<b>3,477,563.71</b>

**Anexo II**  
**Determinación del pago de impuesto sobre la renta del accionista A**  
**Por relación de dependencia (salarios)**

<b>Calculo de ISR Laboral</b>	
	<b>PROYECCIÓN</b>
Sueldo	2,521,590.40
Bonificación incentivo	3,000.00
Prestaciones Laborales	210,298.38
Aguinaldo	210,298.38
Bono 14	210,298.38
<b>Renta bruta</b>	<b>3,155,485.54</b>
<b><u>Rentas exentas</u></b>	
Prestaciones laborales	210,298.38
Aguinaldo	210,298.38
Bono 14	210,298.38
<b>Renta neta</b>	<b>2,524,590.40</b>
<b><u>Deducciones</u></b>	
Deducción única	48,000.00
Cuota IGSS	-
Planilla de IVA	-
Donación	-
<b>Renta imponible</b>	<b>2,476,590.40</b>
Tarifa del impuesto	0.07
<b>ISR determinado</b>	<b>173,361.33</b>

**Anexo III**  
**Determinación de la renta imponible e impuesto sobre la renta**  
**Cálculos posteriores con ajustes (estrategias agresivas)**

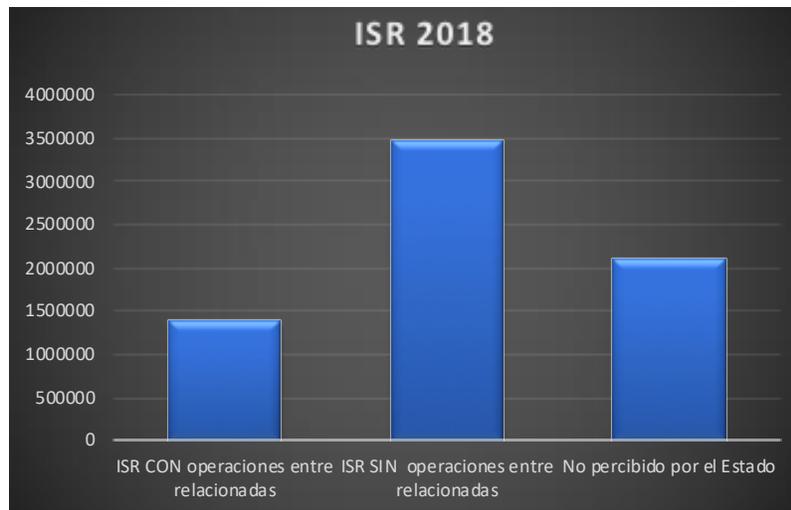
OPQ, Sociedad Anónima  
**ESTADO DE RESULTADOS PROYECTADO**  
 Del 1 de enero al 31 de diciembre 2018  
 Cifras expresadas en Quetzales

	S. Original	Ajuste 1	S. Ajustado
Ventas netas	39,284,467.88		39,284,467.88
(-) Costo de ventas	15,337,078.10		15,337,078.10
Utilidad bruta en ventas	23,947,389.78		23,947,389.78
(-) Gastos en Operación	10,037,134.94		10,037,134.94
(-) Gastos de administrativos	-		11,424,114.28
Arrendamiento muebles RST, S.A.	-	1,065,021.54	1,065,021.54
Arrendamiento inmuebles BCD3, S.A.	-	1,563,607.20	1,563,607.20
Sueldo, Bonificación y Prestaciones laborales A	-	3,155,485.54	3,155,485.54
Honorarios B	-	5,640,000.00	5,640,000.00
(-) Gastos No Deducibles	486,573.24		486,573.24
<b>TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN</b>	<b>10,523,708.18</b>		<b>21,947,822.46</b>
(=) Utilidad del periodo	13,423,681.60		1,999,567.32
(+) Gasto No Deducible	486,573.24		486,573.24
(-) Ingresos Excentos	-		-
<b>RENTA IMPONIBLE</b>	<b>13,910,254.84</b>		<b>2,486,140.56</b>
<b>25% IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	<b>3,477,563.71</b>		<b>621,535.14</b>

**Gráfico 7****Diferencia en pago del impuesto sobre la Renta**

ISR CON operaciones entre relacionadas	1,371,900.48
ISR SIN operaciones entre relacionadas	3,477,563.71

<b>NO PERCIBIO EL ESTADO</b>	<b>2,105,663.23</b>
------------------------------	---------------------



## Anexo IV

**Consulta realizada a la Superintendencia de Administración Tributaria  
Información solicitada sobre: estadísticas de elusión fiscal interna y  
ajustes realizados por mecanismos de elusión fiscal utilizados en la  
determinación y pago del impuesto sobre la renta.**



### Expediente UIPSAT No. 1654-2020 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1738-2020

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, veintisiete de agosto de dos mil veinte.

**ASUNTO:** LIZETH HERNÁNDEZ, el 12 de agosto de 2020, solicitó vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione información sobre la elusión tributaria en Guatemala desde el año 2017 al 2019.

Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. 1654-2019, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, por Lizeth Hernández, acerca de la información indicada en el asunto.

#### CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

#### CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1, numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 del citado Decreto regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

#### CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto en referencia, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte,

*Lizeth Hernández*  
Lizeth Hernández  
Jefe de Unidad de Información Pública  
Departamento de Consultas  
Superintendencia de Administración Tributaria

Página 1 de 3  
Unidad de Información Pública  
R-SAT-IAJ-DC-UIP-1738-2020  
LMD/EKOR/tpa



el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada dependencia de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables.

**CONSIDERANDO:**

Que el artículo 39 del Decreto en mención, regula que los sujetos obligados establecerán como vía de acceso a la información pública, entre otros, sistemas de información electrónicos.

**CONSIDERANDO:**

Que conforme el artículo 45 del Decreto citado, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

**POR TANTO:**

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 33, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala; 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

**RESUELVE:**

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública por Lizeth Hernández.
- II. Formar el expediente respectivo.

Trasladar a la solicitante lo requerido, atendiendo a las disposiciones establecidas en el artículo 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública, el cual regula que la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, y de conformidad con lo indicado a esta Unidad por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo de forma textualmente lo siguiente :



"Actualmente existe el Estudio de Estimación del Incumplimiento del pago del impuesto Sobre la Renta -ISR-en Guatemala, Rentas de actividades lucrativas, Período 2013-2017, es importante resaltar que actualmente se está realizando una revisión exhaustiva de los detalles de información disponibles para las cuentas nacionales por la actualización del año de referencia de las cuentas nacionales de 2001 a 2013, siendo relevante indicar que los niveles estimados bajo el nuevo año base podrían mostrar variaciones respecto a las obtenidas con el año base anterior, considerando la incorporación de nuevos niveles y sobre todo nuevos detalles de información estadística. Los resultados cuantitativos de dicho estudio se encuentran en la página <https://portal.sat.gob.gt/portal/analisis-estudios-tributarios/#1506976607233-cfdb5baf-4926>, para una mejor ilustración, en el gráfico siguiente se señalan las descargas a utilizar"

Los aspectos metodológicos mediante los cuales se obtuvieron los resultados cuantitativos indicados en el numeral 1 se encuentran en la página <https://portal.sat.gob.gt/portal/analisis-estudios-tributarios/#1506980611365-7a127a2e-d6d8>, en el gráfico siguiente se señala la descarga a utilizar.

Por otra parte, se hace de su conocimiento que se realizó la consulta a la Intendencia de Fiscalización de Sat, en relación al punto 3 y 4, y se traslada lo indicado a esta Unidad por dicha dependencia:

Que de conformidad con el artículo 98 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, la Administración Tributaria tiene como atribución verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias... En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica y las leyes específicas de cada impuesto y sus reglamentos específicos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos según lo normado en el artículo 98 del Código Tributario, derivado de lo anterior la Intendencia de Fiscalización no cuenta con un estudio de elusión ni estadísticas referentes a este tema, referente al tema requerido.

- IV. Comunicar a la requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Notificar a la solicitante, la presente resolución a la dirección de correo electrónico [lzy.vilmah@gmail.com](mailto:lzy.vilmah@gmail.com), proporcionada para el efecto.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

Lidia Latorre  
Superintendente de Administración Tributaria

Lidia Latorre  
Superintendente de Administración Tributaria

## Anexo V

### Resumen de estimación de incumplimiento de pago del impuesto sobre la Renta -ISR- de Actividades Lucrativas



#### Estimación del Incumplimiento de pago del Impuesto Sobre la Renta -ISR- Rentas de Actividades Lucrativas 2017-2016

Expresado en millones de quetzales y en porcentaje

Descripción	2017e/	2016e/	Variación Absoluta	Variación Relativa
K. Recaudación Potencial <sup>(J* Tipo Impositivo vigente)</sup>	30,987.77	29,871.77	1,116.00	3.7%
L. Impuesto Determinado Observado	6,229.23	5,694.34	534.89	9.4%
M. MONTO DEL INCUMPLIMIENTO (K - L)	24,758.54	24,177.43	581.11	2.4%
N. TASA DE INCUMPLIMIENTO DEL ISR RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (M / K)	79.9%	80.9%	-1.04%	
O. TASA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (100% - N)	20.1%	19.1%	1.04%	

#### Estimación del Incumplimiento de pago del Impuesto Sobre la Renta -ISR- Rentas de Actividades Lucrativas 2016-2015

Expresado en millones de quetzales y en porcentaje

Descripción	2016e/	2015e/	Variación Absoluta	Variación Relativa
K. Recaudación Potencial <sup>(J* Tipo Impositivo vigente)</sup>	29,871.77	28,257.15	1,614.63	5.7%
L. Impuesto Determinado Observado	5,694.34	5,361.15	333.19	6.2%
M. MONTO DEL INCUMPLIMIENTO (K - L)	24,177.43	22,896.00	1,281.43	5.6%
N. TASA DE INCUMPLIMIENTO DEL ISR RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (M / K)	80.9%	81.0%	-0.09%	
O. TASA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (100% - N)	19.1%	19.0%	0.09%	

#### Estimación del Incumplimiento de pago del Impuesto Sobre la Renta -ISR- Rentas de Actividades Lucrativas 2015-2014

Expresado en millones de quetzales y en porcentaje

Descripción	2015e/	2014e/	Variación Absoluta	Variación Relativa
J. Base Imponible Potencial <sup>(A + B + C - D - E - F + G - H - I)</sup>	113,028.59	104,879.88	8,148.71	7.8%
K. Recaudación Potencial <sup>(J* Tipo Impositivo vigente)</sup>	28,257.15	29,366.37	- 1,109.22	-3.8%
L. Impuesto Determinado Observado	5,361.15	4,865.93	495.22	10.2%
M. MONTO DEL INCUMPLIMIENTO (K - L)	22,896.00	24,500.44	- 1,604.44	-6.5%
N. TASA DE INCUMPLIMIENTO DEL ISR RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (M / K)	81.0%	83.4%	-2.40%	
O. TASA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS (100% - N)	19.0%	16.6%	2.40%	

1/ Cifras de agregados macroeconómicos sujetas a rectificación de la entidad competente.  
e/ Cifras de agregados macroeconómicos estimadas.

Elaboración propia: Fuente estudio realizado por SAT "Resultados cuantitativos del incumplimiento" años 2015, 2016 y 2017.

## INDICE DE CUADROS Y GRAFICOS

### CUADROS

NO.	NOMBRE	PAGINA
I	Separación de las rentas o ingresos por categorías (origen)	41
II	Estructura para determinación del impuesto sobre la renta de Actividades lucrativas	42
III	Principales Costos y Gastos deducibles del impuesto sobre la renta	43
IV	Categorías de rentas por ingresos	68
V	Régimenes de las Actividades lucrativas	69
VI	Estructura para determinación del impuesto sobre la renta de Actividades lucrativas	70
VII	Aumento en el rubro de gastos deducibles efecto disminución en la carga tributaria	76
IX	Tipos impositivos y determinación Régimen Opcional	74
X	Tipos impositivos y determinación Régimen Rentas de Trabajo	77
XI	Gastos deducibles por combinación de estrategia sueldos y honorarios	77
XII	Diferencia en la carga tributaria con apoyo de elusión fiscal	81
XIV	incidencia de la elusión fiscal en la recaudación del impuesto sobre la renta por pagar de la Corporación	83
XV	Resumen niveles de incumplimiento en el impuesto sobre la renta años 2014, 2015, 2016 y 2017	86
XVI	Propuesta de reforma en la Ley de Actualización Tributaria, limitaciones a los porcentajes de deducción	88

### GRÁFICAS

NO.	NOMBRE	PAGINA
1	Reseña histórica de la diferencia entre la recaudación y meta realizada por SAT	60
2	Formas utilizadas para minimizar el pago de impuestos	71
3	Creación de entidades legales con propósito de eludir	73
4	Costos y Gastos deducibles sobrevalorados	75
5	Acciones utilizadas para disminuir la carga tributaria	79
6	Utilización de mecanismos de elusión para disminuir la carga tributaria	82
7	Diferencia en pago del impuesto sobre la Renta	84