

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



“EL CONSULTOR TRIBUTARIO COMO ASESOR, ANTE LOS AJUSTES Y REPAROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR MEJORAS REALIZADAS EN INMUEBLES ARRENDADOS, CUANDO EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO ES RESCINDIDO ANTES DEL PLAZO INICIAL”

LICENCIADO MANOLO MOISÉS ESCOBAR FIGUEROA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019

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



“EL CONSULTOR TRIBUTARIO COMO ASESOR, ANTE LOS AJUSTES Y REPAROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR MEJORAS REALIZADAS EN INMUEBLES ARRENDADOS, CUANDO EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO ES RESCINDIDO ANTES DEL PLAZO INICIAL”

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el "Instructivo de Tesis para Optar al Grado de Maestro en Ciencias", aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SEPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

ASESOR: MSc. JOSÉ RUBÉN RAMÍREZ MOLINA

AUTOR: LIC. MANOLO MOISÉS ESCOBAR FIGUEROA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019

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

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

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente: MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Secretario: MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Vocal Examinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano

ACTA No. 0__-20__

En el Salón No. ___de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, en el Edificio S-11 de la Universidad de San Carlos de Guatemala, reunidos los infrascritos miembros del Tribunal Examinador, el ___de ___de 20___, a las_____ horas para practicar el **EXAMEN PRIVADO DE TESIS** del Licenciado Manolo Moisés Escobar Figueroa, **Carné No. 2002-13698**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el

_____.

Cada examinador, con base en la Hoja de Evaluación calificó los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final de tesis y defensa de la misma presentada por el sustentante, denominado **“EL CONSULTOR TRIBUTARIO COMO ASESOR, ANTE LOS AJUSTES Y REPAROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR MEJORAS REALIZADAS EN INMUEBLES ARRENDADOS, CUANDO EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO ES RESCINDIDO ANTES DEL PLAZO INICIAL”**, dejando constancia de lo actuado.

El fallo del Tribunal Examinador luego de su deliberación fue _____, este resultado es obtenido de las valoraciones cuantitativas asignadas por cada integrante del Tribunal Examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: a) _____; b) _____; y c) _____.

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

Presidente

Secretario

Vocal

Postulante

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADENDUM

El infrascrito presidente del Tribunal Examinador, CERTIFICA que el estudiante Manolo Moisés Escobar Figueroa, incorporó los cambios y enmiendas al informe final de tesis, que fueron sugeridas por los integrantes del Tribunal Examinador.

Guatemala, ____ de _____ del 20____

(Firma)

Nombres y apellidos del presidente.

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS:

GUATEMALA, _____ DE _____ DE DOS MIL _____.

Con base en el Punto _____, inciso ____, subinciso _____ del Acta ____ -20____ de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el ____ de _____ de 20____, se conoció el acta Escuela de Estudios de Postgrado No. ____ -20____ de _____ del Examen Privado de Tesis, de fecha ____ de _____ de 20____ y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria, denominado: "EL CONSULTOR TRIBUTARIO COMO ASESOR, ANTE LOS AJUSTES Y REPAROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR MEJORAS REALIZADAS EN INMUEBLES ARRENDADOS, CUANDO EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO ES RESCINDIDO ANTES DEL PLAZO INICIAL", que para su graduación profesional presentó el _____, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

SECRETARIO

DECANO

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:	Por la salud y la sabiduría para logra mi meta.
A LA VIRGEN MARIA:	Por su intercesión y no desampararme en cada momento.
A MIS PADRES:	Agustín Antonio Escobar Prado y Rosa Silveria Figueroa Calderón; por darme la vida y la motivación para seguir adelante.
A MI ESPOSA:	Mirna Celeste Orellana Olivares; por apoyarme en cada momento.
A MI HIJO:	Estiven Alejandro, por ser el motor de mi vida.
A MIS HERMANOS:	José Antonio, María Isabel, Juan Bautista (+), Nolberto de Jesús, Noe Benito, Adan Zacarias, Roberto Agustín y Pedro Enmanuel, por ser parte de mi vida y de mis metas.
A MIS SOBRINOS:	A cada uno por su nombre, para que les sirva de motivación a seguir superándose académicamente y que les sirva de ejemplo.
A DEMAS FAMILIA:	Con mucho cariño, espero que este triunfo les sirva de aliciente en su futuro, en especial a todos los que admiran este tipo de esfuerzos y

	los toman de ejemplo para seguir adelante, en especial por Ana Luisa Orellana Olivares y Manuela Victoria Gonzalez Rodriguez, por mostrar su dedicación en superarse.
A MI ASESOR DE TESIS:	MSc. José Rubén Ramírez Molina, por su valioso tiempo dedicado para alcanzar esta meta.
A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:	Por forjarme como profesional.
A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:	Alma mater y casa del saber que abrieron sus puertas y me brindaron la oportunidad de una formación académica superior y de conciencia social, en sabiendas que este logro también es gracias al pueblo.

CONTENIDO

Resumen	i
Introducción.....	iii
1. Antecedentes	1
1.1 Las empresas inscritas bajo el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas.....	1
1.2 La deducibilidad del gasto por mejoras en inmuebles arrendados	1
2. Marco Teórico	4
2.1 Principios Constitucionales de la Tributación	4
2.1.1 Principio de legalidad y reserva de ley	4
2.1.2 Principio de capacidad de pago	4
2.1.3 Principio de igualdad.....	5
2.1.4 Principio de generalidad	5
2.1.5 Principio de proporcionalidad	6
2.1.6 Principio de irretroactividad	6
2.1.7 Principio de prohibición de doble tributación.....	7
2.1.8 Principio de no confiscación	7
2.1.9 Principio de equidad y justicia tributaria.....	7

2.2	Interpretación de la Ley.....	8
2.2.1	Elementos de interpretación de la Ley	8
2.2.2	Métodos de Interpretación de la Ley.....	9
2.3	Relación Jurídico Tributaria	10
2.3.1	Sujeto Activo (Estado).....	11
2.3.2	Sujeto Pasivo (Deudor Tributario).....	11
2.4	Ajustes formulados por la Administración Tributaria	11
2.4.1	Ajustes	12
2.4.2	Inconsistencias	12
2.4.3	Errores.....	12
2.4.4	Omisiones	13
2.4.5	Acciones	13
2.5	Impuesto Sobre la Renta.....	13
2.5.1	Rentas de actividades lucrativas	13
2.5.2	Régimen para las rentas de actividades lucrativas	15
2.5.3	Costos y gastos deducibles	15
2.6	Mejoras en inmuebles arrendados	16
2.6.1	Mejoras	17
2.6.2	Inmuebles arrendados.....	18

2.6.3	Contratos de arrendamiento.....	18
3.	Metodología.....	20
3.1	Definición del problema	20
3.2	Objetivos	21
3.2.1	Objetivo general.....	21
3.2.2	Objetivos específicos	21
3.3	Hipótesis.....	21
3.3.1	Especificación de variables	23
3.4	Método científico	23
3.5	Técnicas de investigación aplicadas	24
3.5.1	Técnicas de investigación documental	24
3.5.2	Técnicas de investigación de campo.....	25
4.	Presentación y Análisis de Resultados	26
4.1	Análisis de los resultados obtenidos:	26
4.2	Criterio para la Defensa de Ajustes y Reparos	34
	Conclusiones.....	36
	Recomendaciones.....	37
	Bibliografía.....	38
	Anexo I Encuesta	41

Anexo II Memorial para la Defensa43

Resumen

Para la realización del presente trabajo de tesis, se seleccionó el tema: “El Consultor Tributario como asesor, ante los ajustes y reparos de la Administración Tributaria, por la deducibilidad del gasto por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo inicial, para las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas”, el cual tiene como definición del problema.

Se realizó la investigación desde el punto de vista de consultoría tributaria, analizando los efectos de la última reforma fiscal relacionada a la deducibilidad de los gastos por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial, así como también se analizó el punto de vista que la Administración Tributaria establece para ajustar este tipo de gastos.

La presente investigación se realizó con base en la utilización del método científico, en sus tres fases: Indagadora mediante la recopilación de información de fuentes primarias y secundarias; la fase demostrativa se llevó a cabo para realizar la comprobación de la hipótesis planteada; y por último la fase expositiva que se concluye con la presentación de la presente tesis. Las técnicas de investigación utilizadas fueron documentales, así como cuestionarios, entrevistas a expertos en temas tributarios como parte de la investigación de campo.

Los resultados más importantes y principales conclusiones de la investigación realizada se resumen a continuación:

Que los gastos realizados a inmuebles arrendados por mejoras, reconocidos como un gasto de reparación y mantenimiento, se deben de considerar como un gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta para las empresas que se encuentran inscritas ante el registro tributario unificado bajo el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, cuando el contrato es rescindido antes del plazo inicial,

debido a que la ley de actualización tributaria en su artículo número 21, numeral 14, primer párrafo, menciona que “el costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensadas por los arrendantes, cuando se haya convenido en el contrato. Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales”. El contrato está vigente hasta el plazo que indica la rescisión del contrato debidamente suscrito entre las partes, por lo que se debe de reconocer como deducible.

La Administración Tributaria está dejando fuera lo que establece el artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala, “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.”. La Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y su reglamento Acuerdo Gubernativo 213-2013, no indican el procedimiento fiscal que se debe de tomar en consideración para llevar al gasto las mejoras en inmuebles arrendados cuando el contrato es rescindido por cualquiera de las partes antes del plazo inicial, por lo que la empresa reconoció el gasto, tomando en cuenta el artículo número 21, numeral 14, primer párrafo del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, específicamente en el siguiente texto; “deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento”.

Introducción

El consultor tributario como asesor, desarrolla un papel importante al prestar sus servicios, procurando la más alta calidad y profesionalismo. Por la naturaleza del trabajo nace la necesidad de mantenerse en constante actualización fiscal y de tener el conocimiento general de la legislación tributaria guatemalteca.

El trabajo surge de la necesidad de determinar un criterio para la defensa de ajustes y reparos interpuestos por la Administración Tributaria, por gastos relacionados a las mejoras realizadas a inmuebles arrendados y que estos fueron reconocidos como deducibles al impuesto sobre la renta. Este trabajo implica conocer, estudiar y analizar el ordenamiento jurídico vigente que está relacionado con los efectos, generados por la norma legal en mención, toda vez que existe un gran número de empresas inscritas bajo el régimen sobre utilidades de actividades mercantiles que operan en inmuebles arrendados y que realizan mejoras a estos para su funcionamiento.

El desarrollo de este tema tiene como propósito dar a conocer a los profesionales en materia tributaria, a las personas interesadas y especialmente a las empresas inscritas bajo el régimen sobre utilidades de actividades mercantiles que operan en inmuebles arrendados y que realizan mejoras a estos para su funcionamiento, el criterio basado en ley para la defensa de los ajustes formulados por la Administración Tributaria.

El objetivo general de la investigación es determinar un criterio sustentado en ley, para la defensa de los ajustes y reparos, formulados por la Administración Tributaria sobre por la deducibilidad del gasto por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo inicial, para las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, en la ciudad de Guatemala.

Los objetivos específicos de la investigación son: Analizar la referencia legal relacionada a la deducibilidad de los gastos por mejoras en propiedades arrendadas; presentar el criterio a utilizar para la defensa del ajuste, basado en la legislación vigente aplicable; evaluar los resultados que a nivel fiscal repercuten la defensa del ajuste formulado por la Administración Tributaria.

La hipótesis que se planteó fue: El criterio sustentado en ley, para la defensa a los ajustes y reparos por parte de la Administración Tributaria es el resultado de una asesoría por parte del consultor tributario basado en sus conocimientos e interpretaciones de las leyes relacionadas, debido a lo anterior el criterio sustentado en ley es operar el gasto de las mejoras realizadas a inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo convenido, como un gasto deducible a la renta imponible determinada por las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, en la ciudad de Guatemala.

El presente trabajo consta de los siguientes capítulos: El capítulo uno, Antecedentes, contiene el marco referencial teórico y empírico de la investigación; el capítulo dos, Marco Teórico, es la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación; el capítulo tres, Metodología, contiene la explicación en detalle del proceso realizado para resolver el problema de investigación.

El cuarto capítulo, corresponde el caso práctico de la determinación del criterio para la defensa, basado en la legislación vigente.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada.

1. Antecedentes

1.1 Las empresas inscritas bajo el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

Previo a la vigencia del Libro I, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, las empresas que se encontraban inscritas ante el Registro Tributario Unificado, bajo el régimen optativo de pago del impuesto, según el artículo 72 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas, quedaron inscritos de oficio en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas sin necesidad de aviso previo a la Administración Tributaria.

Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

1.2 La deducibilidad del gasto por mejoras en inmuebles arrendados

De acuerdo al Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas, en su artículo 38 menciona que, para las empresas inscritas bajo el Régimen Optativo de Pago del Impuesto, les serán deducibles de su rentas brutas, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, y la Ley vigente, el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, menciona en su artículo 21, que se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

Adicional al párrafo anterior y como parte de los antecedentes de la deducibilidad del gasto por mejoras en inmuebles arrendados, se puede mencionar que en el Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas en el artículo 38, literal l) que se considera deducible, el costo de las

mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los inmuebles arrendados, en tanto las mismas sean necesarias y utilizadas por los arrendatarios en una actividad productora de renta gravada y las mismas no fueren compensadas por los arrendantes. En la Ley vigente, el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, menciona en su artículo 21, numeral 14 que se considera deducible, el costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensadas por los arrendantes, cuando se haya convenido en el contrato. Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales.

Derivado de las referencias anteriores la Administración Tributaria se encuentra realizando ajustes y reparos a las empresas inscritas bajo este Régimen, por los gastos registrado como deducibles relacionados a las mejoras realizada en inmuebles arrendados y que por alguna razón el contrato de arrendamiento fue rescindido antes del plazo pactado inicialmente. Por el momento no hay resoluciones firmes sobre estos ajustes, todos los casos se encuentran en proceso de defensa.

El ajuste que la Administración Tributaria determinó a una empresa de servicios, es que la empresa registró en su contabilidad y reconoció como gasto deducible del periodo fiscal de enero a diciembre 2014, los desembolsos realizados a un inmueble arrendado y que el mismo fue rescindido por las partes antes del plazo pactado inicialmente, tomando en consideración que la empresa a un principio había reconocido estos desembolsos como un activo fijo (Construcciones en propiedad ajena) y que su plan era depreciarlo durante el plazo del contrato, por situaciones especiales la empresa decide cerrar el establecimiento y con esto lleva en sus registros el activo fijo al gasto, y con su documentación legal de soporte pertinente para reconocerlo como un gasto deducible. El argumento del ajuste de la SAT es que estos gastos no son útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, por lo que en el

proceso de defensa el ajuste se está apelando que si generaron rentas gravadas y que fueron necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas en el plazo que duró el arrendamiento.

2. Marco Teórico

2.1 Principios Constitucionales de la Tributación

Los principios constitucionales aplicados en materia tributaria son:

2.1.1 Principio de legalidad y reserva de ley

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

Este principio refiere que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca,

2.1.2 Principio de capacidad de pago

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

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

Este principio presupone los ingresos globales que toda persona obligada a pagar tributos tiene, y de esa forma se impone la necesidad de gravar todos los hechos indicativos de riqueza, no se detiene a determinar un ingreso aislado, también se refiere a los incrementos por patrimonio y de capital pues dependiendo de ello, esta persona va a cumplir con sus obligaciones tributarias.

2.1.3 Principio de igualdad

Este principio se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde establece que 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. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

En el ámbito tributario la igualdad del régimen de tributación correspondería garantizar que las personas sean tratadas con igualdad ante la imposición en el pago de los impuestos.

En Guatemala el principio de igualdad en el ámbito tributario es de vital importancia, por la justa distribución de las cargas tributarias no todos los contribuyentes tienen la misma capacidad de pago.

2.1.4 Principio de generalidad

Este principio se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, y que las leyes son aplicables a todos los habitantes de la República.

En el ámbito tributario, este principio se aplica acompañado del principio de capacidad de pago que, si bien es cierto, todos tenemos obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los tributos, por eso el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, en la medida que tengan la necesaria capacidad contributiva puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la Ley. (Fundamentos Tributarios. Gladys Monterroso. Tercera Edición. Páginas 53-54)

2.1.5 Principio de proporcionalidad

Este principio es el que se refiere a la correcta distribución entre las cuotas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos, significa que este debe de contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas.

Cuando se habla del principio de proporcionalidad, debe entenderse que todas aquellas personas que se encuentren en una misma situación o circunstancia, deben ser tratados por igual, y lo anterior tiene relación a la capacidad económica que tiene todo contribuyente para aportar una parte de sus ingresos destinados al sostenimiento de las necesidades del Estado.

Este principio está contenido en el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: literal d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

2.1.6 Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad está contenido en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que la Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

En el Artículo 66 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario y todas sus reformas establece que 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.

2.1.7 Principio de prohibición de doble tributación

Este principio se refiere cuando una misma fuente grava más de uno o varios impuestos.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243 segundo párrafo establece que se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

El Artículo 153 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario, establece en su último párrafo que queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

2.1.8 Principio de no confiscación

Este principio está contenido en el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en la protección al derecho de propiedad, por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

2.1.9 Principio de equidad y justicia tributaria

Este es uno de los principios fundamentales y se relaciona con el principio de capacidad de pago, contenidos en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en una de sus primeras líneas, en la que establece que el sistema tributario debe de ser justo y equitativo.

La equidad es un principio constitucional de la tributación y una garantía que el cobro del impuesto se realizara respetando esa equidad y que cada uno pague lo justo.

2.2 Interpretación de la Ley

Interpretar; es establecer el significado y alcance a las normas jurídicas, identificar su espíritu, lo que quiso implementar quien lo creó. La labor del intérprete constituye la actividad que no es arbitraria ni depende de un criterio puramente subjetivo.

Interpretar una Ley, es determinar qué ordena, cuál es el espíritu, cuál fue la intención del legislador al emitirla, así como el pensamiento que tienen sobre ella los juristas, y en qué casos es aplicable la misma.

De acuerdo con el Artículo 4 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece que; “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”

2.2.1 Elementos de interpretación de la Ley

Al interpretar una Ley tributaria el intérprete debe utilizar todos los elementos a su alcance como los siguientes:

1. Examinar el texto íntegro de la Ley.
2. Analizar la intención del legislador y adecuar el pensamiento del legislador a la realidad nacional y del contribuyente.
3. Coordinar la norma con todo el sistema jurídico no solo el tributario principalmente con la Constitución Política de la República.
4. Contemplar la calidad económica que se ha querido gravar y la finalidad perseguida por la Ley.
5. Utilizar toda la doctrina a su alcance, por ser base fundamental de la Ley.
6. Analizar los hechos concretos y relacionados con la doctrina y la Ley.

7. El estudio y análisis de la historia de la Ley que se busca interpretar. (Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez. 2015. Página 102)

2.2.2 Métodos de Interpretación de la Ley

De acuerdo con el Artículo 10 del Decreto 2-89 del Congreso de la Republica de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, establece que; “Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma se podrán aclarar, ateniendo el orden siguiente; a) A la finalidad y al espíritu de la misma; b) A la historia fidedigna de su institución; c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.”

Para la interpretación de la Ley existen varios métodos, entre estos se pueden mencionar:

1. Método Literal: En este método la Ley se analiza mediante el estudio gramatical etimológico, la ley no siempre es el espejo de la realidad.
2. Método Lógico: La Ley debe de interpretarse más allá de lo que establece la letra muerta de la Ley, debe de tomarse como parte primordial las normas constitucionales y los Tratados Internacionales, este método en el ámbito tributario es un buen auxiliar debido a que no se puede asegurar que existe una letra muerta.
3. Método Histórico: Este método es muy valioso debido a que hace que se interprete la Ley de acuerdo con las circunstancias que dieron vida a la promulgación, por su naturaleza todas las leyes son cambiantes porque la situación del país cambia por la realidad económica y financiera.

4. Método Sistemático: Este es uno de los métodos más recomendado por sus características de interpretación en base a la existencia de varios ordenamientos y la repetición de fenómenos económicos.

Este método es muy importante y de obligada utilización, para evitar la doble o múltiple tributación, por lo que es el más recomendable en el campo tributario.

5. Método Evolutivo: Las leyes son evolutivas por las situaciones cambiantes del país y que las mismas deben de adaptarse a las necesidades de la población y del gobierno. Este método no se puede utilizar más que en casos concretos.
6. Método Principialista: Este método es una herramienta suficiente para resolver gran parte de las dudas que puedan presentarse en la aplicación de las normas tributarias y otros, pero es de reconocer que está inmerso el interés general en todos. (Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez. 2015).
7. La Consulta Tributaria: Este método tiene efectos subjetivamente limitados, debido a que son respuestas de la Administración Tributaria a una solicitud de interpretación individualizada.

2.3 Relación Jurídico Tributaria

Es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, establece el vínculo entre el contribuyente y el Estado, considerando al particular como un deudor tributario, es decir, como sujeto pasivo.

Según Gladys E..... : “La relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”. (Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez. 2015. Página 129)

2.3.1 Sujeto Activo (Estado)

Según el Artículo 17 del Decreto 6-91 del Congreso de la Republica Código Tributario, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

El sujeto activo es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

2.3.2 Sujeto Pasivo (Deudor Tributario)

Según el Artículo 18 del Decreto 6-91 del Congreso de la Republica Código Tributario, el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

Se considera sujeto pasivo de la obligación tributaria aquella persona que, conforme a la ley, ya sea en nombre propio o de un tercero, debe satisfacer la prestación a favor del fisco. Es el obligado a cumplir con la obligación tributaria sustantiva o formal y comúnmente se le denomina contribuyente.

Según el Artículo 21 del Decreto 6-91 del Congreso de la Republica Código Tributario establece que son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

2.4 Ajustes formulados por la Administración Tributaria

Los ajustes formulados por la administración tributaria no son más que las diferencias que el ente recaudador establece con motivo de las inspecciones o verificaciones que realiza en el ejercicio de la función fiscalizadora, éstos ajustes como técnicamente se le denominan han sido llamados por algunos profesionales de la rama contable como “reparos”; sin embargo, resulta en ambos casos que son las diferencias que el ente recaudador ha encontrado y sobre los cuales debe

rendirse prueba con el objeto de desvanecerlos conforme los procedimientos establecidos en la ley.

Los ajustes o reparos efectuados por la administración tributaria resultan otra forma de iniciar el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria, en virtud de que una vez determinados por el ente recaudador, debe obligatoriamente ponerlos en conocimiento del contribuyente, otorgándole la audiencia de ley, para continuar con las restantes etapas procesales de carácter administrativo.

2.4.1 Ajustes

Es la determinación que realiza la Administración Tributaria mediante su auditor asignado, para establecer si existen inconsistencias, errores, omisiones y acciones en la revisión programada.

2.4.2 Inconsistencias

Las inconsistencias en la determinación de la obligación tributaria derivan de la existencia de una diferencia o incongruencia entre lo declarado por el contribuyente y la información de que dispone la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.4.3 Errores

Los errores en la determinación de la obligación tributaria pueden ser de cálculo, cuando se aplican resultados que no corresponden a las operaciones aritméticas que se practicaron por el contribuyente, es decir, el concepto y operación practicada son correctos, pero el resultado no corresponde. Puede también darse un error de concepto, se incurre en éste por una idea equivocada relacionada con las normas tributarias aplicables en la determinación del impuesto.

2.4.4 Omisiones

La omisión como incidencia en las obligaciones tributarias, es una violación de normas tributarias que se constituye al no hacer algo que dichas normas ordenan hacer.

2.4.5 Acciones

La acción que puede ser objetada por la Superintendencia de Administración Tributaria por su incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es aquella conducta que implique violación de normas tributarias, es decir, es hacer algo no permitido por dichas normas

2.5 Impuesto Sobre la Renta

En Guatemala el Impuesto Sobre la Renta está regulado bajo el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, que deroga en su totalidad en su libro I al Decreto No. 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.5.1 Rentas de actividades lucrativas

El Impuesto Sobre la Renta presenta tres categorías de rentas según su procedencia, siendo las siguientes:

- Las rentas de las actividades lucrativas.
- Las rentas del trabajo.
- Las rentas del capital y las ganancias de capital.

El presente trabajo se enfoca específicamente a las rentas de las actividades lucrativas, siendo las rentas provenientes de:

- La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.

- La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
- La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
- El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.
- Los servicios de comunicaciones de cualquier naturaleza y por cualquier medio entre Guatemala y otros países, incluyendo las telecomunicaciones.
- Los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como a establecimientos permanentes de entidades no residentes.
- Los espectáculos públicos y de actuación en Guatemala, de artistas y deportistas y de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aún cuando se perciba por persona distinta del organizador del espectáculo, del artista o deportista o deriven indirectamente de esta actuación.
- La producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier forma de negociación en el país, de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.
- Los subsidios pagados por parte de entes públicos o privados a favor de contribuyentes residentes.
- Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de

administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.

- Los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesiones, oficios y artes sin relación de dependencia.

2.5.2 Régimen para las rentas de actividades lucrativas

Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

- Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
- Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Para el presente trabajo de investigación se enfocará directamente al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, donde los contribuyentes deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas y los gastos no deducibles.

2.5.3 Costos y gastos deducibles

Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, para efectos del presente trabajo de investigación se menciona el contenido en el Artículo No. 21 numeral 14; El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensadas por los arrendantes, cuando se haya convenido en el contrato. Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales.

Excepto en los casos de construcciones en terrenos arrendados, cuando se haya convenido en el contrato que los arrendatarios serán los propietarios de la construcción, quienes las deben registrar como activo fijo, para efectos de la depreciación por el tiempo de vigencia del contrato.

2.6 Mejoras en inmuebles arrendados

Las mejoras que se realicen en inmuebles arrendados se deducirán del Impuesto Sobre la Renta, en el plazo que establezca la cláusula del contrato de arrendamiento. De acuerdo con esta condición las cláusulas de los contratos de arrendamientos deben de ser claras en su contenido.

A continuación, se presenta un modelo de la cláusula de las Mejoras y reparaciones: CLAUSULA XX: Mejoras y reparaciones: Manifiestan los comparecientes, que toda reparación que necesite el bien inmueble objeto de subarrendamiento, sus accesorios e instalaciones durante el curso del subarrendamiento, correrán por cuenta de la parte subarrendataria, a su costa y no se le abonará por parte de la subarrendadora, suma de dinero alguna. En el caso de las mejoras, todas las que sean realizadas por la parte subarrendataria y que afecten o alteren el diseño estructural, arquitectónico, estético y/o funcional del bien inmueble objeto de subarrendamiento, deberán previamente ser autorizadas, en forma escrita, por la subarrendadora; aquellas otras que por su naturaleza no lo afecten, podrán ser realizadas por la parte subarrendataria, siempre debiendo hacérselo saber a la parte subarrendarte; y todas las que sean realizadas por parte de la subarrendataria y que no sean desmontables del bien inmueble objeto de subarrendamiento sin causarle daños, y si la parte subarrendarte así lo decidiere, serán abonados a los mismos, sin compensación alguna por parte de la subarrendadora. En caso de que la parte subarrendarte no quisiera dichas mejoras, queda obligada la parte subarrendataria a retirar las mejoras del inmueble objeto de subarrendamiento y entregarlo de la misma forma que los recibió, sin costo alguno para la parte subarrendadora.

En lo que atañe a las mejoras en inmuebles arrendados, en el contrato se debe establecer que esta mejora no va a ser reconocida por el arrendador; por lo tanto, la mejora se contabiliza como parte del activo y con ello se puede tomar el gasto del desgaste de depreciación como deducible del Impuesto Sobre la Renta, y lo que establece la norma es que se puede deducir durante el plazo del contrato de arrendamiento en cuotas sucesivas e iguales, La Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 21, numeral 14, El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensadas por los arrendantes, cuando se haya convenido en el contrato. Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales.

Excepto en los casos de construcciones en terrenos arrendados, cuando se haya convenido en el contrato que los arrendatarios serán los propietarios de la construcción, quienes las deben registrar como activo fijo, para efectos de la depreciación por el tiempo de vigencia del contrato.

El plazo concluyó antes del vencimiento, pero al rescindirlo, esta, fecha es el nuevo plazo porque se finalizó.

2.6.1 Mejoras

Las mejoras en un contrato de arrendamiento, implica la determinación de la parte que tiene la obligación de recibirlo, y por la parte que tiene el derecho de realizarlas, siendo posible el reembolso para la parte que no la tenga. El arrendatario está obligado a pagar la renta desde el día en que reciba la cosa, en los plazos, forma y lugar convenidos.

2.6.2 Inmuebles arrendados

Los inmuebles pueden darse en arrendamiento, cuando las partes el arrendatario y el arrendante pactan las condiciones y términos relacionados al contrato de arrendamiento.

2.6.3 Contratos de arrendamiento

El contrato de arrendamiento es un contrato bilateral por medio del cual una de las partes se obliga a dar el uso o goce de una cosa por cierto tiempo, a otra que se obliga a pagar por ese uso o goce un precio determinado este contrato está regulado en el Código Civil, a partir del Artículo 1880 así como también la ley de inquilinato.

Determinar la naturaleza jurídica del arrendamiento tiene por objeto llegar a establecer si el arrendatario tiene un derecho real o personal con respecto al bien arrendado o bien como modernamente se ha pensado que por sus características especiales tiene una naturaleza mixta.

El contrato de arrendamiento es uno de los instrumentos más comunes en la legislación guatemalteca, el cual tiene por objeto normar la relación entre propietarios e inquilinos en lo relativo a derechos, deberes y obligaciones que les confiere la ley.

Los contratos de arrendamiento tienen su fundamentación legal en el Código Civil y la Ley de Inquilinato de Guatemala; por ello, ningún contrato de arrendamiento tendrá validez y legalidad si no se establece dentro del marco de estas leyes.

Para que un contrato de arrendamiento cumpla con los requisitos de ley, debe incluir las siguientes características:

1. Número de Registro que identifica el contrato
2. Nombre del Notario
3. Comparecientes
4. Cláusulas contractuales

5. Plazo de arrendamiento
6. Renta
7. Depósito de garantía
8. Garantía bajo fianza
9. Uso del Inmueble
10. Estado del Inmueble
11. Finalización del contrato

Para efectos fiscales, los contratos de arrendamiento deberán de ser; Testimonio de escrituras públicas autorizadas por Notario, o el contrato privado protocolizado. Artículo 22, numeral 4, literal d, del Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica, Ley de Actualización Tributaria.

- **Arrendamiento**

De acuerdo con el diccionario de la real academia de la lengua española arrendamiento es la acción de arrendar, y arrendar es ceder o adquirir por precio el goce o aprovechamiento temporal de cosas, obras o servicios.

- **Arrendatario**

El arrendatario es quien toma en arrendamiento algo.

- **Arrendante**

El arrendante es quien da en arrendamiento algo.

3. Metodología

El presente capítulo contiene la metodología de investigación que explica en detalle de qué y cómo se hizo para resolver el problema de la investigación relacionado con el consultor tributario como asesor, ante los ajustes y reparos de la Administración Tributaria, por la deducibilidad del gasto por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo inicial

El contenido incluye: La definición del problema; objetivo general y objetivos específicos; hipótesis y especificación de las variables; método científico; y, las técnicas de investigación documental y de campo, utilizadas. En general, la metodología presenta el resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación.

3.1 Definición del problema

En el departamento de Guatemala, las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, previo a iniciar operaciones realizan mejoras a los inmuebles propios o arrendados.

El problema de investigación de consultoría tributaria identificado para el sector de empresas inscritas bajo el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas es sobre los ajustes y reparos que la Administración Tributaria pueda imponer por la deducibilidad del gasto por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de que venza el plazo pactado entre las partes.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación de consultoría tributaria en el sector de empresas inscritas bajo el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas consiste en definir un criterio de defensa basado en ley para desvanecer ajustes y reparos que pueda la Administración Tributaria interponer a la

deducibilidad del gasto por mejoras en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes que venza el plazo pactado.

3.2 Objetivos

Los objetivos constituyen los propósitos o fines de la presente investigación, en la que se plantean objetivos generales y específicos.

3.2.1 Objetivo general

Determinar un criterio sustentado en ley, para la defensa de los ajustes y reparos, formulados por la Administración Tributaria sobre la deducibilidad del gasto por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo pactado, para las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, en la ciudad de Guatemala.

3.2.2 Objetivos específicos

1. Analizar la referencia legal que la Administración Tributaria, se está basando para formular el ajuste.
2. Presentar el criterio a utilizar para la defensa del ajuste, basado en la legislación vigente aplicable.
3. Evaluar el costo-beneficio que tienen las empresas inscritas bajo este régimen al reconocer los gastos como deducibles.

3.3 Hipótesis

El criterio sustentado en ley, para la defensa a los ajustes y reparos por parte de la Administración Tributaria, es reconocer el gasto como deducible a la base imponible del impuesto sobre la renta determinado en el periodo fiscal a que corresponde la rescisión del contrato.

Fundamentos legales analizados:

1. Constitución Política de la Republica, Artículo 4, Libertad e igualdad. 5, Libertad de acción. 15, Irretroactividad de la ley. 239, Principio de legalidad. 243, Principio de capacidad de pago.
2. Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la Republica de Guatemala, Artículo 4, Principios aplicables a interpretación.15, Preeminencia de la obligación legal sobre la contractual. 17, Sujeto activo.18, Sujeto pasivo de la obligación tributaria. 21, Obligado por deuda propia. 66, Irretroactividad. 82, Responsabilidad de los profesionales o técnicos. 95, Responsabilidad.103, Determinación. 105, Determinación por el contribuyente o responsable. 107, Determinación de oficio. 108, Determinación de oficio sobre base cierta. 109, Determinación de oficio sobre base presunta. y 153, Objeto y procedimiento.
3. Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 655, Empresa mercantil.
4. Código Civil Decreto ley 106, Artículo 1929, Termina también el arrendamiento.
5. La Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y su reglamento Acuerdo Gubernativo 213-2013, Artículo número 21, Costos y gastos deducibles, numeral 14; 22, Procedencia de las deducciones numeral 1); 23, Costos y gastos no deducibles, literal a) primer párrafo y e) y Artículo 13 del reglamento, Mejoras en inmuebles arrendados.
6. Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 10, Interpretación de la ley.

En el plan de investigación con relación a la definición del problema ¿Cuál es el criterio a determinar como consultor tributario para la defensa de ajustes y reparos por parte de la Administración Tributaria, por la deducibilidad del gasto por mejoras

realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo inicial? Lleva a formular la hipótesis siguiente:

El criterio sustentado en ley, es operar el gasto de las mejoras realizadas a inmuebles arrendados cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes que venza el plazo pactado, como un gasto deducible a la renta imponible determinada por las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, en la ciudad de Guatemala.

3.3.1 Especificación de variables

La especificación de variables de la hipótesis es la siguiente:

Variable Independiente

- Leyes y reglamentos fiscales vigentes.

Variabes dependientes

- Criterio sustentado en ley determinado por el consultor tributario
- Ajustes formulados por la Administración Tributaria.
- El registro contable
- Deducibilidad del gasto

3.4 Método científico

El método científico se aplicó en sus tres fases:

- Indagatoria
- Demostrativa y
- Expositiva

La fase indagatoria se efectuó a partir de investigaciones sobre las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, luego los fundamentos legales y técnicos que está aplicando la Administración Tributaria al realizar los ajustes y reparos sobre las mejoras realizadas en inmuebles arrendados cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo inicial. Para aplicar la fase demostrativa y expositiva al determinar el criterio basado en ley, para la defensa ante la Administración Tributaria., se realizó un análisis del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y de su reglamento Acuerdo Gubernativo 213-2013, y de las demás leyes conexas, para interpretar el criterio de la Administración Tributaria y poder dar un punto de vista legal tributario como asesor para la defensa del ajuste formulario, así mismo mediante el informe presentado con el criterio sustentando en ley se aplica la fase expositiva.

3.5 Técnicas de investigación aplicadas

Las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas en la presente investigación, se refieren a lo siguiente:

3.5.1 Técnicas de investigación documental

Se recolectó información versada sobre los temas de las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, sus bases legales y legislación aplicable al ajuste o reparo sobre las mejoras realizadas en inmuebles arrendados cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo inicial, entre estas Constitución política de la República de Guatemala, reformado por Acuerdo legislativo No. 18-93, Decreto 6-91 Código Tributario y sus reformas, Decreto 2-70 Código de Comercio y Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

Se recolectó información sobre temas de la deducibilidad de gastos por mejoras en: tesis, folletos, revistas, páginas de Internet y material de consulta.

3.5.2 Técnicas de investigación de campo

- **Técnica de la entrevista**

Se realizó una entrevista directa con expertos en el área de consultoría tributaria, para conocer sobre los ajustes o reparos sobre las mejoras realizadas en inmuebles arrendados cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo inicial.

- **Técnica de análisis documental**

Se aplicó al observar y recolectar información, mediante la relación directa que establecerá el investigador con el objeto de estudio, así como con la observación del planteamiento de la Administración Tributaria sobre ajustes o reparos realizados sobre el tema de estudio.

4. Presentación y Análisis de Resultados

4.1 Análisis de los resultados obtenidos:

Para validar la investigación se realizó trabajo de campo principalmente encuestas con firmas reconocidas de consultorías tributarias y a consultores tributarios independientes, el objetivo de la entrevista fue conocer de primera fuente el criterio sustentado en ley, para la defensa de los ajustes y reparos, formulados por la Administración Tributaria sobre la deducibilidad del gasto por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo pactado, para las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, en la ciudad de Guatemala.

Pregunta 1

¿Considera usted que los gastos por mejoras realizadas en inmuebles arrendados son costos y gastos deducibles al Impuesto Sobre la Renta, de un periodo fiscal determinado, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial?



Fuente: Elaboración propia con base a entrevistas realizadas en el año 2019.

De las 7 entrevistas realizadas, el 100% respondieron que, los gastos por mejoras realizadas en inmuebles arrendados son costos y gastos deducibles al Impuesto Sobre la Renta, de un periodo fiscal determinado, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial.

Pregunta 2

¿Considera usted que de acuerdo con el artículo 21 numeral 14 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, los gastos de mejoras en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial, son útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas?



Fuente: Elaboración propia con base a entrevistas realizadas en el año 2019.

De las 7 entrevistas realizadas, el 100% respondieron que, los gastos de mejoras en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial, si son útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

Pregunta 3

¿Considera usted que cuando se rescinde un contrato de arrendamiento de inmuebles antes de su plazo inicial, se considera que el contrato se terminó en todos sus términos legales, desde el punto de vista fiscal?



Fuente: Elaboración propia con base a entrevistas realizadas en el año 2019.

De las 7 entrevistas realizadas, el 100% respondieron que, desde el punto de vista fiscal, si se considera terminado un contrato, cuando el mismo es rescindido, bajo la referencia legal del artículo 1929, Código Civil Decreto ley 106.

Pregunta 4

¿Considera usted que de acuerdo con el artículo 21 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, numeral 14, los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales. Y que cuando el contrato es rescindido antes de su plazo inicial se debe de registrar el gasto directamente?



Fuente: Elaboración propia con base a entrevistas realizadas en el año 2019.

De las 7 entrevistas realizadas, el 100% respondieron que, si se deben de registrar como gasto en el periodo de liquidación de impuesto sobre la renta, donde incurra la rescisión del contrato.

Pregunta 5

¿Considera usted que la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República y su reglamento acuerdo gubernativo 213-2013 establecen el procedimiento contable-fiscal de cómo proceder con los costos y gastos por mejoras cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de plazo inicial?



Fuente: Elaboración propia con base a entrevistas realizadas en el año 2019.

De las 7 entrevistas realizadas, el 100% respondieron que, no existe un procedimiento contable-fiscal dentro de las leyes aplicables, para el reconocimiento de los costos y gastos por mejoras cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial, y que se registra al gasto directamente en el periodo fiscal que ocurre la rescisión, debido a que no se puede seguir deduciendo el gasto en cuotas sucesivas e iguales, porque el contrato ya no se encuentra vigente.

Pregunta 6

¿Considera usted que el reconocimiento del gasto por mejoras realizadas en un inmueble arrendado, cuando es rescindido antes de su plazo inicial, se debe de registrar en el momento que rescinde el contrato?



Fuente: Elaboración propia con base a entrevistas realizadas en el año 2019.

De las 7 entrevistas realizadas, el 100% respondieron que, si se deben registrar en el periodo fiscal donde incurre la rescisión y/o finalización del contrato de arrendamiento.

Luego de las encuestas realizadas a cada especialista, se puede evidenciar que, dentro del marco legal de las leyes aplicables al tema del criterio a considerar, para el registro de los costos y gastos por mejoras realizadas a inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo inicial, no existe un criterio o procedimiento para registrarlos como un gasto deducible.

Por ello, se puede concluir que basado en la referencia legal citada y de acuerdo con las respuestas obtenidas por los especialistas en la materia, el gasto por dichas mejoras, son un gasto deducible al impuesto sobre la renta del periodo fiscal en donde se realizó la rescisión.

Por lo anterior, con relación al objetivo central del trabajo, se concluye y diseña el presente criterio sustentado en ley, para la defensa de los ajustes y reparos, formulados por la Administración Tributaria sobre la deducibilidad del gasto por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes del plazo pactado, para las empresas inscritas ante el Registro Tributario Unificado en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, en la ciudad de Guatemala.

A continuación, el criterio determinado por el consultor tributario.

4.2 Criterio para la Defensa de Ajustes y Reparos

Título Doc.:	Gastos deducibles por mejoras realizadas en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial.
Tipo doc.:	Criterio
Emisión:	Guatemala
Publicación y Vigencia	12 de septiembre 2019
Tema	Impuesto Sobre la Renta
Base Legal	Constitución Política de la Republica, Artículo 4, 5, 15, 239, 243. Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la Republica de Guatemala, Artículo 4, 15, 17, 18, 21, 66, 82, 95, 103, 105, 107, 108, 109 y 153. Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 655. Código Civil Decreto ley 106, Artículo 1929. La Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y su reglamento Acuerdo Gubernativo 213-2013, Artículo número 21, numeral 14; 22 numeral 1); 23 literal a) primer párrafo y e) y Artículo 13 del reglamento. Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la Republica de Guatemala, Artículo 10 y 11.

Asunto	Gastos Deducibles
Análisis	<p>De acuerdo con la base legal indicada y a las entrevistas realizadas a firmas reconocidas de consultoría tributaria y a consultores independientes se concluye:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que si son deducibles los costos y gastos por mejoras realizadas a inmuebles arrendados, cuando el contrato es rescindido antes de su plazo inicial. 2. Que los costos y gastos por mejoras realizadas a inmuebles arrendados si son útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, por lo que por este punto dichos gastos son deducibles.

Servicios y Asesorías Tributarias

Manolo Escobar

Lic. Manolo Moisés Escobar Figueroa

Contador Público y Auditor

Comentario Adicional: Este es un criterio personal y profesional basado en normativa legal del país; sin embargo, puede diferir del criterio de la Administración Tributaria o el fallo de los Magistrados, ya sea en el Contencioso Administrativo o en Casación según corresponda, en vista que es un caso real que se encuentra en proceso de dirimirse.

Conclusiones

1. Al analizar la referencia legal aplicable al caso de la deducibilidad del gasto por las mejoras y reparaciones realizadas a inmuebles arrendadas cuando el plazo del contrato es rescindido antes de su plazo inicial, se concluye que para este caso en específico la ley aplicable no menciona cual es el tratamiento fiscal-contable a realizar al momento de una rescisión contractual anticipada por las partes, por lo que no existe impedimento legal para el reconocimiento de la deducibilidad de esos gastos.
2. El criterio para la defensa de los posibles ajustes formulados por la Administración Tributaria, es que se debe de reconocer como un gasto deducible al Impuesto Sobre la Renta, todos los gastos por mejoras y reparaciones que se realicen para el funcionamiento de la empresa, tomando en consideración que dichos gastos si cumplen los requisitos legales que la ley en específico establece para su deducibilidad.
3. Como resultado de la defensa de ajustes formulado por la Administración Tributaria, relacionado a la deducibilidad de los gastos por mejoras y reparaciones de inmuebles arrendados, cuando el contrato se rescinde antes del plazo pactado, se puede concluir que por la falta de legislación tributaria que se tiene para este tipo de ajustes, se tiene procesos abiertos sin emisión de sentencia.
4. El criterio de considerar como deducible los gastos por mejoras y mantenimiento en inmuebles arrendados es totalmente legal y no se está desvirtuando lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica de Guatemala, para poder considerarlos como gastos deducibles al Impuesto Sobre la Renta.

Recomendaciones

1. Tomar en cuenta que la Administración Tributaria formula ajustes y reparos, que van enfocados a la recaudación tributaria y por tal motivo es necesario analizar el punto de vista y la referencia legal en que se planean, para poder desvanecer los ajustes.
2. Que los gastos por mejoras se consideren como gastos deducibles al impuesto sobre la renta debido a que cumplen con los requisitos que la legislación tributaria requiere y que estos gastos si se encuentran vinculados con la fuente generadora de ingresos, de acuerdo con el artículo 22, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Procedencia de las deducciones.
3. Que el consultor tributario asesore a las empresas, considerando las leyes generales y específicas en materia tributaria, así como, su experiencia en el ramo para que de esa forma se puedan crear criterios que se utilicen para la defensa de ajustes y reparos que la Administración Tributaria pueda formular, tomando en cuenta todos los aspectos que la legislación requiere.
4. Con base al criterio determinado por el consultor tributario, la empresa puede optar a seguir el proceso de la defensa en el proceso administrativo y hasta llegar a los procesos contencioso administrativo y casación si es necesario para desvanecer los ajustes formulados, que el criterio es basado en ley y con sustento legal, de acuerdo con lo citado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Códigos, Leyes Ordinarias y Reglamentos.
5. Es conveniente que otros profesionales que se dediquen a la consultoría tributaria les den seguimiento a los criterios de la Administración Tributaria y de los Magistrados al resolver los casos como el tratado en esta tesis.

Bibliografía

Libros

1. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana. Sexta Edición.
2. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. Manuales de investigación aplicada. Recuperado de http://highered.mheducation.com/sites/1456223968/student_view0/manuales_de_investigacion_aplicada.html
3. Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth (2015). Fundamentos Tributarios. Sistema Tributario de la Republica de Guatemala. Cuarta Edición. Actualizada Decreto 10-2012.
4. Cifuentes Medina, Edilberto. (2003). La Aventura de Investigar: el plan y la tesis. Guatemala. Magna Terra. 2003,2005-2009; 3era. Edición.
5. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2018). Instructivo de Tesis para Optar al Grado Académico de Maestro en Ciencias.

Leyes

6. Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. (1985).
7. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1963). Código Civil. Decreto Ley 106.
8. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario. Decreto 6-91.

9. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1970). Código de Comercio de Guatemala.
10. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (2012). Ley de Actualización tributaria. Decreto 10-2012.
11. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1998). Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
12. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1971). Ley de Registro Tributario Unificado Control General de Contribuyentes.
13. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley de Inquilinato.

Referencias Electrónicas y otras

1. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. 23 edición. 2014.
2. <http://es.scribd.com/doc/52293611/ACTIVIDADES-ECONOMICAS-DEGUATEMALA>
3. BALAGUER CALLEJÓN, María Luisa. Interpretación de la constitución y ordenamiento jurídico.
4. La consultoría de empresas. Guía de la profesión. Tercera Edición. Editorial Limusa, S. A. de C.V. 2010. 956p.

5. Sergio Valdemar Max Moya (Tesis). (2015). La ultractividad en Materia Tributaria Guatemalteca en los casos concretos de Mejoras en Propiedades Arrendadas, Pérdidas de Capital, Programas de Software y Licencias de Computación, pago en exceso de Impuesto Sobre la Renta.
6. Larry Greiner y Robert Metzger. Capitulo2. Consultoría
7. <https://portal.sat.gob.gt/portal/> Unidad de Departamento de Consultas Intendencia de Asuntos Jurídicos. Obligaciones Tributarias Derivadas del Arrendamiento de Bienes Muebles e Inmuebles. 2016

Anexo I Encuesta

“EL CONSULTOR TRIBUTARIO COMO ASESOR, ANTE LOS AJUSTES Y REPAROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR MEJORAS REALIZADAS EN INMUEBLES ARRENDADOS, CUANDO EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO ES RESCINDIDO ANTES DEL PLAZO INICIAL”

1. ¿Considera usted que los gastos por mejoras realizadas en inmuebles arrendados son costos y gastos deducibles al Impuesto Sobre la Renta, de un periodo fiscal determinado, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial?

SI ____ NO ____

2. ¿Considera usted que de acuerdo con el artículo 21 el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, los gastos de mejoras en inmuebles arrendados, cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de su plazo inicial, son útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas?

SI ____ NO ____

3. ¿Considera usted que cuando se rescinde un contrato de arrendamiento de inmuebles antes de su plazo inicial, se considera que el contrato se terminó en todos sus términos legales, desde el punto de vista fiscal?

SI ____ NO ____

4. ¿Considera usted que de acuerdo con el artículo 21 el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, numeral 14, los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales. Y que cuando el contrato es rescindido antes de su plazo inicial se debe de registrar el gasto directamente?

SI ____ NO ____

5. ¿Considera usted que la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República y su reglamento acuerdo gubernativo 213-2013 establecen el procedimiento contable-fiscal de cómo proceder con los costos y gastos por mejoras cuando el contrato de arrendamiento es rescindido antes de plazo inicial?

SI ____ NO ____

6. ¿Considera usted que el reconocimiento del gasto por mejoras realizadas en un inmueble arrendado, cuando es rescindido antes de su plazo inicial, se debe de registrar en el momento que rescinde el contrato?

SI _____ NO _____

Anexo II Memorial para la Defensa

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

NOMBRE DE REPRESENTANTE LEGAL, mayor de edad, casado, ejecutivo, guatemalteco, con domicilio en el departamento de Guatemala, atentamente,

EXPONGO:

1. Actúo en mi calidad de GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL de la entidad EMPRESA EJEMPLO, S.A.; representación que acredito con acta notarial que contiene mi nombramiento, faccionada en esta ciudad el 01 de enero de 2014 por la Notaria Abogado Ejemplo, el cual se encuentra inscrito en el Registro Mercantil General de la República bajo el número cero, cero, cero (000), folio cero (0) del libro cero (0) de Auxiliares de Comercio, documento que acompaño en fotocopia legalizada al presente memorial.
2. Señalo como lugar para recibir notificaciones, citaciones y cualquier comunicación relacionada con el presente asunto DOMICILIO PARA RECIBIR NOTIFICACIONES.
3. A mi representada, entidad EMPRESA EJEMPLO, SOCIEDAD ANÓNIMA, le corresponde el Número de Identificación Tributaria 11111-1.
4. Comparezco con el objeto de evacuar la audiencia que le fuere conferida a mí representada, Empresa Ejemplo, Sociedad Anónima, en adelante denominada simple e indistintamente como “la audiencia”.

HECHOS:

De la notificación

Mi representada fue notificada el día 25 de enero de 2016 del contenido de la audiencia número A-2015-00-00-0000000 de fecha 30 de junio de 2015; habiéndose

otorgado treinta días hábiles para que mi representada manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados por la Administración Tributaria.

De los ajustes pretendidos:

1. Ajuste 1.1: Impuesto sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas por gastos de reparación y mantenimiento por ser gastos que no son útiles, necesarios, pertinentes, o indispensables para producir, generar o conservar su fuente productora de rentas gravadas, correspondiente del período impositivo del 1 de enero 2014 al 31 de diciembre de 2014 por Q. 1,609,493.12.

1. Argumentos de la Administración Tributaria:

Derivado de la auditoría efectuada al contribuyente, se estableció que en la Declaración Jurada y Recibo de Pago Anual del Impuesto Sobre la Renta, Régimen sobre las utilidades lucrativas, según formulario SAT-1411 No. 1111111, presentada el 31 de marzo de 2015, correspondiente al periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014, reportó en el rubro "Gastos de Mantenimiento y Reparación", el valor de Q. 2,103,217.92; se estableció que en dicho rubro incluyó Q. 1,609,493.12 que corresponden a la cuenta cobrable de "Reparación y Mantenimiento", según folio número 10048 del Libro Mayor. Al verificar la documentación de respaldo y la naturaleza del gasto en mención, se estableció que el mismo corresponde a mejoras en propiedades arrendadas realizadas durante los años 2013 por valor de Q. 1,296,201.90 y 2014 por valor de Q. 313,291.92, las cuales inicialmente fueron registradas como un activo en la cuenta contable "Construcciones en Propiedades Ajenas" y posteriormente fueron registradas como gastos según pólizas contables números CON-02933 PC-00002451 por valor de Q. 1,597,439.55 y CON-003485 PC-00002571 por valor de Q. 12,053.57, ambas de fecha 31 de diciembre de 2014. Como parte de la revisión efectuada, se constató que dichas mejoras corresponden a trabajos de remodelación para la construcción y equipamiento de clínicas médicas y parqueo, situación que no se relaciona con la actividad generadora de rentas gravadas del contribuyente (...)

Las mejoras efectuadas en el inmueble ubicado en Dirección del inmueble, según escritura pública no. 00 de fecha 10 de febrero de 2013, por medio de la cual se suscribió contrato de sub-arrendamiento de bien inmueble con garantía fiduciaria, con vigencia 1 de febrero de 2013 al 31 de enero de 2018; sin embargo, el contrato fue rescindido a partir del 31 de mayo de 2014; según escritura pública No. 230 de fecha 10 de febrero de 2015, coincidentemente con la finalización de la ejecución de las mejoras en el inmueble arrendado, razón por la cual el contribuyente consideró como gasto el total desembolsado en ese concepto.

En virtud de lo anterior, se formula el ajuste correspondiente al rubro “Gastos de Mantenimiento y Reparación” por valor de Q. 1,609,493.12 por considerar que dicho gasto no es útil, necesario, pertinente o indispensable para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

De la inconformidad total de mi representada:

El argumento de la Administración Tributaria respecto a que los gastos de reparación y mantenimiento que no son útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir, generar o conservar las rentas gravadas, debe ser declarado sin lugar. Dicho argumento no tiene sustento legal ya que independientemente si el contribuyente haya o no utilizado el bien inmueble, dicha circunstancia no está contemplada en la ley para determinar si un costo o gasto es deducible según el Impuesto Sobre la Renta en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.

La Administración Tributaria indica que las mejoras corresponden a trabajos de remodelación para la construcción y equipamiento de clínicas médicas y parqueo, situación que a criterio de la Administración Tributaria no se relaciona con la actividad generadora de rentas gravadas del contribuyente. Sin embargo, el argumento de la Administración Tributaria es improcedente toda vez la Ley de Actualización Tributaria no establece que los costos y gastos deducibles sean aquellos que vayan a servir para producir o generar utilidades o renta imponible,

toda vez que eso es un hecho futuro e incierto que no tiene por qué perjudicar al contribuyente si este ya incurrió en costos y gastos que vayan a servirle para producir o generar en un futuro rentas gravadas. Aunado a ello, los costos y gastos incurridos en la remodelación del local, independientemente si el contrato haya terminado de forma anticipada, son costos y gastos que generaron en su momento rentas gravadas para el contribuyente y aseguraban la generación de las mismas.

Registro Tributario Unificado

La Administración Tributaria en el ajuste 1.1, indica que el contribuyente tiene como actividad económica “Servicio de Comunicación”. Sin embargo, la actividad económica el contribuyente va más allá que la indicada en el Registro Tributario Unificado.

Según la Patente de Comercio de Sociedad de Empresa Ejemplo, Sociedad Anónima, y el objeto de la sociedad de conformidad con la modificación al pacto social; la actividad económica del contribuyente es mucho más amplia que la simple prestación de “servicios de comunicación” como lo tiene registrado la Superintendencia de Administración Tributaria en el Registro Tributario Unificado.

La ley del Régimen Tributario y Control General de Contribuyentes, ley que regula el Registro Tributario Unificado, indica que dicho registro fue creado para mantener un sistema de control de la población económicamente activa, lograr la eficiente fiscalización de los contribuyentes para mejorar la recaudación de los impuestos. Es decir, que es un registro que es más de carácter administrativo y para un control de contribuyentes. Es por ello que el Registro Tributario Unificado no define ni limita la actividad del contribuyente y por lo tanto al prestar otros servicios a parte de los servicios de comunicación, como lo son la asistencia especializada en la rama legal, vehicular, hospitalaria, médica, residencial, etc.; la actividad económica del contribuyente es más amplia y por ende los gastos en que incurrió por el subarrendamiento y por las mejoras realizadas a este; si son costos y gastos deducibles de conformidad con el Impuesto Sobre la Renta ya que si son útiles,

necesarios o indispensables para producir o generar la fuente productora de rentas gravadas, así como son gastos que están vinculados con la actividad económica del contribuyente y por ende es procedente el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

FUNDAMENTO DE DERECHO:

Mi representada evacua la audiencia y formula la petición con base en los artículos citados y los siguientes:

CÓDIGO TRIBUTARIO

ARTÍCULO 146. Verificación y audiencias. “La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando estas no se generan de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6to.) día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si sólo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

El contribuyente o el responsable, podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva. En caso de aceptación de las sanciones dadas a conocer en la audiencia, éstas se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta.

El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme. En caso que el contribuyente o responsable se encuentre inconforme con los ajustes formulados, pero esté conforme y acepte pagar las sanciones impuestas, la Administración Tributaria está obligada a recibir el pago de las mismas de inmediato.”

PETICIONES

- 1) Que se tenga por presentado este memorial y documentación adjunta;
- 2) Que se reconozca la personería que ejercito con base en el documento que acompaño y por señalado el lugar para recibir notificaciones;
- 3) Que se tenga por evacuada la audiencia que por treinta (30) días hábiles fuere conferida a mi representada, de acuerdo a los argumentos expuestos en la parte expositiva del presente memorial.

- 4) Que por existir cuestiones de hecho por discutir, se abra a prueba el presente proceso por el término de treinta (30) días hábiles improrrogables.
- 5) Que se tenga por manifestada la INCONFORMIDAD y OPOSICIÓN TOTAL por parte de EMPRESA EJEMPLO, SOCIEDAD ANÓNIMA a los ajustes formulados por la Administración Tributaria y dados a conocer en la Audiencia conferida.
- 6) Que la Superintendencia de Administración Tributaria dicte resolución, desvaneciendo los ajustes impugnados, así como el impuesto, multa e intereses relacionados, los cuales fueron dados a conocer en la Audiencia y se impugnan en este memorial.

Guatemala, 23 de agosto de 2016.

f.