

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**LA EVASIÓN TRIBUTARIA COMO FRAUDE FISCAL EN LA MANIPULACIÓN DE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA**

ALEJANDRA MIJANGOS RIVAS

GUATEMALA, ABRIL DE 2017

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**LA EVASIÓN TRIBUTARIA COMO FRAUDE FISCAL EN LA MANIPULACIÓN DE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ALEJANDRA MIJANGOS RIVAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, abril de 2017

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br.	Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Juan Ramiro Toledo Alvarez
Vocal:	Lic.	Víctor Enrique Noj Vásquez
Secretaria:	Licda.	Irma Leticia Mejicanos Jol

Segunda Fase:

Presidenta:	Licda.	Carmen Patricia Muñoz Flores
Vocal:	Lic.	Arnoldo Torres Duarte
Secretario:	Lic.	René Siboney Polillo Cornejo

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis.” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



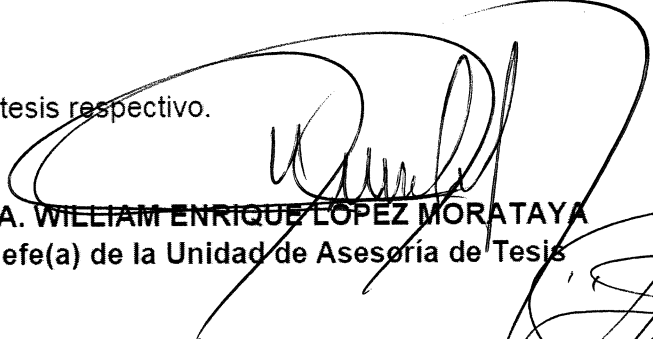
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 03 de junio de 2016.

Atentamente pase al (a) Profesional, JAIME ROLANDO MONTEALEGRE SANTOS
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ALEJANDRA MIJANGOS RIVAS, con carné 200320394,
 intitulado LA EVASIÓN TRIBUTARIA COMO FRAUDE FISCAL EN LA MANIPULACIÓN DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA EN GUATEMALA.

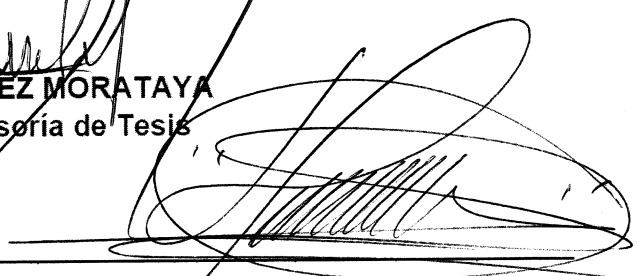
Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


 M.A. WILLIAM ENRIQUE LÓPEZ MORATAYA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 07 / 06 / 2016 f)


 Asesorado
 Jaime Rolando Montealegre Santos
 Abogado Notario





LIC. JAIME ROLANDO MONTEALEGRE SANTOS

Abogado y Notario. Col 4713

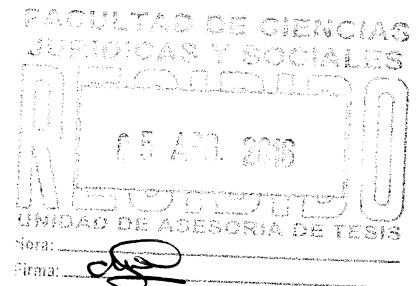
5ª. Ave.14-62 zona 1, Oficina 307. Comercial Esmol

Teléfono. 54066223



Guatemala, 5 de agosto de 2016.

Lic: Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.



Respetable Lic. Fredy Orellana Martínez

De conformidad con el nombramiento emitido con fecha tres de junio de dos mil dieciséis, en el cual se me nombra como Asesor, para realizar las modificaciones de forma y fondo en el trabajo de investigación como Asesor de Tesis de la Bachiller **ALEJANDRA MIJANGOS RIVAS** de la tesis titulada: **LA EVASIÓN TRIBUTARIA COMO FRAUDE FISCAL EN LA MANIPULACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA**, me dirijo a usted haciendo referencia que la bachiller no es pariente de mi persona dentro de los grados de ley u otras circunstancias pertinentes y a la misma con el objeto de informar mi labor y se establece lo siguiente:

1) Al realizar el asesoramiento, sugerí correcciones de forma que en su momento consideré necesarias para mejorar la comprensión del tema desarrollado, las cuales en su momento se corrigieron, para contar con un trabajo con orden lógico, cumpliendo con los requisitos legales que la unidad de tesis requiere.

1. Del contenido científico y técnico de la tesis puedo indicar que la sustentante abarco tópicos de importancia en el área fiscal;

2. La metodología y técnicas de la investigación: Para el efecto se tiene como base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo y científico. Dentro de las técnicas de investigación se encuentran inmersas en el trabajo de las siguientes: la documental y bibliográfica, para recopilar y seleccionar adecuadamente el

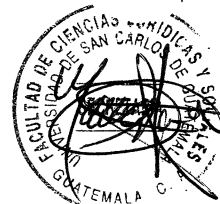


LIC. JAIME ROLANDO MONTEALEGRE SANTOS

Abogado y Notario. Col 4713

5ª. Ave.14-62 zona 1, Oficina 307. Comercial Esmol

Teléfono. 54066223



material de estudio, ya que a través de las cuales se estudió el fenómeno investigado y culminó con la comprobación de la hipótesis planteada estableciendo los objetivos generales y específicos con el objeto de establecer doctrinariamente y jurídicamente como resolver ese problema en la práctica y legal;

3. La redacción: La estructura formal de la tesis está compuesto de cuatro capítulos se realizó es una secuencia ideal empezando con temas generales para finalizar en orden lógico con el fenómeno en particular;

4. La conclusión discursiva, la progresiva implantación del arbitraje (aunque escasa en comparación con el resto de la Comunidad Europea e Internacional,) como método de resolución de conflictos alternativo a la vía judicial, se encamina a paliar los elevados costos y la prolongación en el tiempo que supone someter un litigio a los tribunales de justicia ordinarios, ofreciendo una solución alternativa, ágil, rápida, eficaz y económica de las controversias, interpretaciones, incumplimientos o ejecuciones que puedan surgir entre las partes en un contrato o vínculo jurídico-contractual.

Además se comprobó que la bibliografía fuera la correcta y presentación final del presente trabajo.

II) En conclusión y atendiendo a lo indicado en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, informo a usted, que APRUEBO, ampliamente la investigación realizada, por lo que, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, ya que considero el tema de importante aporte.

LIC. JAIME ROLANDO MONTEALEGRE SANTOS.

Abogado y Notario

Col. 4713.

Jaime Rolando Montealegre Santos
Abogado Notario



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 22 de febrero de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ALEJANDRA MIJANGOS RIVAS, titulado LA EVASIÓN TRIBUTARIA COMO FRAUDE FISCAL EN LA MANIPULACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.

[Handwritten signatures and scribbles]



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala





DEDICATORIA

A DIOS:

Por darme la vida y guiarme en el asenso de un escalón más de sabiduría. Bendeciré al Señor a toda hora y mi boca no cesará de alabarlo.

A SAN JUDAS TADEO:

Por auxiliarme en todo momento y alcanzar mis metas propuestas. ¡Oh Apóstol Bendito, con confianza te invoco!

A SANTA CLARA DE ASÍS:

Por estar siempre conmigo e indicarme el camino a seguir en cada etapa de mi vida.

A MIS PADRES:

Por haber sido el apoyo humano más importante en mi formación.

A MIS HERMANOS:

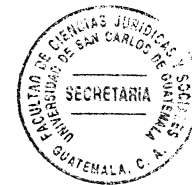
Por creer y confiar en la culminación de mi carrera.

A GUATEMALA:

Con amor patrio, feliz de haber nacido en esta tierra bendecida por nuestro creador y permitirme crecer profesionalmente.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por mi formación social, jurídica, científica, humanista y profesional.



PRESENTACIÓN

La investigación que se realizó fue de tipo cualitativo, en la rama del derecho administrativo para observar el fenómeno de los precios de transferencia que surgen precisamente para controlar las transacciones entre las partes relacionadas en un grupo económico. Las técnicas de evasión, alteraciones en los precios, ocurrían y ocurren en gran medida entre empresas vinculadas y se exteriorizan en precios que no reflejan la realidad del mercado. Estos artificios, representan una pérdida de ingresos para el fisco, de acuerdo con la situación económica.

El período en que se enfoca el estudio es de 2008 a 2012 que contiene normas de aportación de un apoyo novedoso, técnico, práctico para reducir la evasión tributaria cuando los ingresos tributarios han sido alterados por la existencia de condiciones comerciales anómalas entre las empresas vinculadas. La situación geográfica es en el departamento de Guatemala, municipio de Guatemala; el objeto de estudio es la correcta aplicación de los métodos y las normas especiales de valoración de las partes relacionadas específicamente en la valoración de importaciones y exportaciones de mercancías.

Como aporte académico se propone que la Superintendencia de Administración Tributaria a lo interno de su estructura y a través del departamento de Fiscalización de Precios de Transferencia, elabore un padrón de contribuyentes que permitan obtener elementos relacionados con las transacciones comerciales que se efectúan dentro del mercado que operan.



HIPÓTESIS

La hipótesis operativa indica que la elusión fiscal surge por la simulación en los precios de transferencias que da como resultado la evasión fiscal.

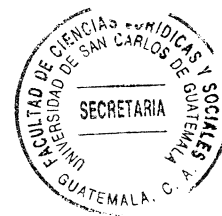


COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

El método de comprobación empleado en esta investigación fue el deductivo, teniendo como premisas mayores o universales; tomando como base el conocimiento de teorías o principios generales aprendidos en el proceso de formación académica e intelectual del conocimiento de la región sujeta a la averiguación y la obtención de datos del territorio objeto.

La hipótesis planteada para esta investigación fue validada, al ser afirmada con la información y el análisis del trabajo final; llegando a la conclusión discursiva que la evasión de tributos es un fenómeno universal que ha estado presente en todo tiempo y lugar, tanto uno como el otro son inseparables, desde el cobro y el bienestar propio que cooperan con la sociedad en conjunto y en el mundo de hoy.

Los diferentes factores desde el punto de vista axiológico y pragmático está contenido en la normativa vigente que incluye las normas especiales de valoración entre las partes relacionadas, estableciendo así los métodos de valoración para importaciones y exportaciones; el tema de los precios de transferencia cobra mayor relevancia, pues los países y los montos que recaudan por medio de sus impuestos verifican que los mismos no sean reducidos.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Evasión fiscal.....	1
1.1. Concepto.....	2
1.2. Características.....	3
1.3. Tipificación.....	4
1.4. Factores que contribuyen a la evasión tributaria.....	9
1.5. Formas de evasión fiscal en Guatemala.....	11
1.6. Efectos.....	12
1.7. Instituciones encargadas de los tributos.....	13
1.8. Medidas legales contra la evasión fiscal.....	18
1.9. Derechos constitucionales concordados.....	21

CAPÍTULO II

2. Elusión fiscal.....	23
2.1. Concepto.....	23
2.2. Elementos.....	25
2.3. Características.....	25
2.4. Formas de elusión fiscal en Guatemala.....	26
2.5. Efectos.....	27
2.6. La obligación tributaria.....	28
2.7. Marco legal en que se refleja la elusión fiscal en Guatemala.....	29
2.8. Disposiciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	30
2.9. Derechos constitucionales vinculados.....	32

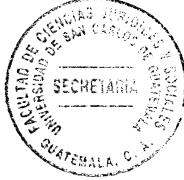


CAPÍTULO III

3. Precios de transferencia.....	35
3.1. Definición.....	35
3.2. Objetivos.....	36
3.3. Objetivos de las administraciones fiscales.....	37
3.4. Manipulación de utilidades internacionales.....	38
3.5. Métodos para ajustar los precios de transferencia.....	38
3.5.1. Principio de plena competencia.. ..	39
3.5.2. Métodos tradicionales.....	40
3.5.3. Método de precio comparable no controlado.....	40
3.5.4. Método del precio de la reventa.....	41
3.5.5. Método el costo incrementado.....	42
3.5.6. Método de partición de utilidades.....	42
3.5.7. Método margen neto de transacción.....	43
3.5.8. Método residual de partición de utilidades.....	44
3.5.9. Método de comparación de precios.....	45
3.5.10. Métodos de control aduanero sobre la manipulación de precios de transferencia en el exterior.....	48
3.5.11. ¿Cómo afectan los precios de transferencia a la base tributaria?.....	50
3.6. Inspección de la Superintendencia de la Administración Tributaria para el control de la manipulación de los precios de transferencia.....	51
3.6.1. Aspectos relevantes de la estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	51
3.6.2. Rol institucional en el procedimiento de las declaraciones de comercio exterior.....	53

CAPÍTULO IV

4. Fiscalización de los precios de transferencia.....	55
---	----



Pág.

4.1. Problemática.....	55
4.2. Análisis de la problemática.....	57
4.3. Fases de fiscalización.....	58
4.4. Potencial acción de fiscalización en Guatemala.....	59
4.5. Estudio técnico de precios de transferencia.....	61
4.6. Revisión y análisis sobre el estudio técnico de los precios de transferencia.....	64
4.7. Ámbito objetivo de aplicación de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012.....	64
4.8. Operaciones sujetas al análisis de precios de transferencia.....	67
4.9. Vinculación económica.....	68
4.10. Fraude fiscal en los precios de transferencia.....	68
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	71
BIBLIOGRAFÍA.....	73



INTRODUCCIÓN

Debido al crecimiento económico en el comercio internacional se encuentra en constante evolución, la evasión tributaria representa generalmente una pérdida de ingresos fiscales; esto es debido a la manipulación de precios de transferencias o manipulación de utilidades en operaciones internacionales que nace del manejo que realizan las compañías transnacionales a los efectos de minimizar la carga impositiva respecto de las ganancias que obtienen en los distintos países.

La evasión como fraude fiscal dentro del sistema tributario guatemalteco se analiza cada una de estas figuras y los diferentes subterfugios que el contribuyente utiliza para cometer su ardid y no cumplir con la obligación tributaria. En la actualidad, pese a existir un control por parte de la administración tributaria y evitar el fraude fiscal, el sujeto activo cae en dos casos: no paga el impuesto que debe pagar, o bien intenta esquivar el impuesto inicial acudiendo con menos carga tributaria causando pérdida al Estado.

Los principales objetivos alcanzados y comprobados se orientan en demostrar que los precios de transferencia entre empresas vinculadas si reinciden en la gestión tributaria, así como se reconocen las consecuencias de la evasión fiscal; y se cuantifica la apropiación indebida de los tributos que el contribuyente omite en la exportación e importación de los precios de transferencia aparentemente alterados.

A partir de estos elementos se planteó la hipótesis en relación a que la elusión fiscal surge de la simulación en los precios de transferencia y que da como resultado la evasión fiscal, afectando así las finanzas del Estado la cual fue comprobada.

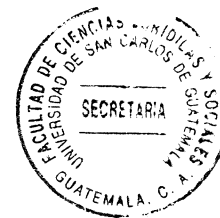


El estudio de este tema obedece a la preocupación y búsqueda de equidad entre ciudadanos; así como dar a conocer el rezago y deterioro que este fenómeno trae consigo, principalmente en los servicios públicos, entre otros aspectos que se ven afectados por las prácticas de evasión fiscal.

El trabajo de tesis fue elaborado en cuatro capítulos: en el primero, se explica la evasión fiscal, características, efectos; en el segundo se hace referencia a la elusión fiscal, y radica que el contribuyente evita el pago de un tributo empleado en la ley que la misma no contradice y es un procedimiento legal solo que actuando con astucia o maña; en el tercero, se aborda el tema de los precios de transferencia, los métodos de ajuste sobre los mismos; mientras que en el capítulo cuarto se explica la fiscalización de los precios de transferencia a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien tiene la facultad de investigar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria y poder de alguna manera verificar que las empresas relacionadas realicen operaciones con precios razonables de mercado.

Los métodos de investigación empleados fueron: el deductivo, el analítico y el sintético; con los cuales se llevó a cabo una síntesis de los efectos de la evasión y elusión fiscal en la manipulación de los precios de transferencia. Para obtener información se utilizaron las técnicas de investigación bibliográficas y documentales.

En los últimos años ha adquirido especial importancia y preocupación el problema de las finanzas y los precios aparentemente alterados; el desarrollo de este tipo de economía tiene como una de sus consecuencias naturales la evasión de los impuestos.



CAPÍTULO I

1. Evasión fiscal

La evasión tributaria fue considerada inicialmente un fenómeno financiero antes que jurídico, por consistir en sustraerse, por parte del contribuyente, al pago de tributos después de realizarse el hecho generador.

No se puede perder de vista que los problemas relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales son uno de los atributos más importantes de estatidad, sin el cual sería inimaginable la idea misma del Estado.

En términos materiales, esta aseveración significa que, sin recaudación fiscal, se ve seriamente condicionada la eficacia de las acciones estatales; se trata de un problema en materia de políticas públicas, en cuanto introduce un sustrato de debilidad en los procesos de implementación de aquellas.

La evasión de impuestos es una limitación importante para el desarrollo del Estado, especialmente cuando el incumplimiento de la obligación fiscal proviene de los sectores que concentran la riqueza, como las personas pudientes y las empresas poderosas. Este problema, que es todavía mayor en sociedades marcadas por una profunda desigualdad social, violencia e injusticia; demuestra que la consolidación de sociedades más democráticas e inclusivas no deberían olvidar la importancia del pago.



1.1. Concepto

La palabra evasión proviene del latín “evadere, que significa “sustraerse,” “irse” o “marcharse” de algo donde está incluido. Desde el punto de vista tributario, evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente adeuda, hay evasión ante toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas.”¹

La evasión consiste en la utilización de medios ilícitos para disminuir los impuestos previstos en la ley causando daño al fisco, actuando con noción ante una dificultad prevista.

Para iniciar se define como evasión fiscal según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: a la “acción del ciudadano para eludir un determinado impuesto.”²

Se puede decir entonces que la evasión fiscal es la acción de evitar, con arte o astucia, el pago de los impuestos total o parcialmente por quien debe pagarlo.

La evasión tributaria es definida como “el incumplimiento total o parcial, de los contribuyentes en la declaración y pago de las obligaciones tributarias. Esta es una actividad ilegal, que constituye un intento deliberado de ocultación subestimación de utilidades gravables, así como la manipulación de los ingresos y gastos.”³

¹ García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas**. Tomo II. Pág. 397

² <http://www.dle.rae.es/?w=evadir>. (12 de abril de 2016).

³ Polanco Herrera, Juan Pablo. **El delito de defraudación tributaria y el contador público y auditor**. Pág. 20



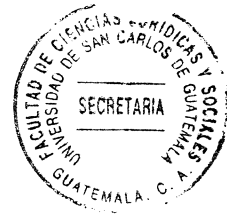
La evasión fiscal resulta entonces una especie de la defraudación fiscal o tributaria, **que** además de ser un ilícito; repercute directamente en la actividad estatal al no permitir contar con los recursos previstos para la realización de los fines que manda la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.2. Características

La evasión fiscal se reviste de características especiales, detectables por aquellos que conocen o tienen relación con los procedimientos de tributación. Es necesario conocer las características principales para poder determinar cuando existe evasión fiscal, y las principales son:

- Cuando se realiza un pago inexacto, parcial o simplemente no se realiza el pago determinado y exigible por la Administración Tributaria.
- Cuando hay trasgresión a las leyes tributarias.
- Cuando un contribuyente obligado a cumplir una obligación tributaria, realiza actos evasivos de pagos de tributos ya sea de forma, modo, lugar y tiempo.

Analizando lo anterior se puede concluir que la principal diferencia con la defraudación es siempre que exista defraudación tributaria existe evasión, pero cuando se da la evasión tributaria no necesariamente se la da la defraudación, puesto que existe la posibilidad de evadir impuestos por culpa o mera negligencia sin que medie el animus fraudandi.



1.3. Tipificación

La evasión es una conducta, que tiene lugar en todas las esferas económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo o absorción de la fuerza laboral.

También se presenta tanto en actividades formales, empresas prestadoras de servicios, así como productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación en mercado de divisas, entre otros.

El Artículo 358 "A" del Código Penal de Guatemala regula que: "Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error, a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas."

Es preciso mencionar que la figura de evasión fiscal es una especie de la defraudación fiscal y es por ello que en la doctrina se equiparan y es evidente que el legislador guatemalteco lo plasmó en el Decreto 17-73 del Congreso de la República y con ello demostrar que la evasión fiscal causa un detrimento a la administración.

El Artículo 358 "B" del Código Penal de Guatemala regula los "Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos y productos beneficiados.
2. Quien comercializare clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.

Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimientos abiertos al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleva los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. Quien falsifique, adultere, o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.



4. Quien destruye, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.

5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.

6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos.

7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de los tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.

8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando el beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes, en la venta de

bienes o la prestación de servicios gravados, que corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.
11. Quien para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.
12. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando.”

Cada contribuyente debe llevar de forma organizada, su contabilidad, libros de registros indispensables y estados financieros de conformidad con la ley; para que todo sujeto activo, que tenga indicios de cometer un delito en los casos especiales de defraudación tributaria, se aplique la sanción que en derecho corresponda.

En el Artículo 358 “C” del Código Penal de Guatemala regula la apropiación indebida de tributos de la siguiente manera:



“Comete delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o retención, en beneficio propio, de una empresa o de un tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

Es importante comentar que no se debe confundir el ajuste técnico que pueda efectuar el organismo recaudador con la evasión, ya que esta, como delito doloso tipificado por la ley requiere que se demuestre el elemento subjetivo consistente en ardid y engaño. El delito solo queda consumado cuando, al momento de tornarse exigible la deuda tributaria, la omisión dolosa de pago ha sido acompañada del engaño típico.



1.4. Factores que contribuyen a la evasión tributaria

En Guatemala existen muchas causas que llevan a los habitantes a resistirse al cumplimiento de la obligación tributaria, por mencionar algunas de estas son:

- La complejidad de la norma y las constantes reformas que esta sufre, la falta de conciencia social que da como consecuencia del desconocimiento de los beneficios que implica el pago de los tributos para la sociedad, un sistema tributario antiguo, al no tomar en cuenta muchas ocasiones los principios tributarios como el de justicia, justicia, equidad, proporcionalidad, capacidad de pago e igualdad entre otros; y la baja probabilidad de ser sorprendido que se relaciona directamente con la falta de control efectivo de la Administración Tributaria.
- Por otro lado, la falta de cultura tributaria individual y colectiva, que quizá sea la causa más arraigada en Guatemala y se debe a la falta de educación que sufre nuestra nación en general, por falta de claridad del gasto público.
- Otras causas de evasión fiscal es la falta de ética, la moralidad y la solidaridad con el Estado; que necesita recursos y la idiosincrasia del pueblo cuando piensa que las normas han sido hechas para violarlas o incumplirlas.
- La desconfianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado y el no considerar que se reciba una adecuada prestación de los servicios.

En el ámbito general y de manera globalizada el problema de la evasión fiscal se debe a cuatro causas comunes sobre todo en los países de América Latina, las cuales son:

a) Carencia de una conciencia tributaria.

Está motivada por la idea que los ciudadanos tienen del Estado y la percepción de los gastos e inversiones. Por tal razón hay quienes consideran que deben o no deben contribuir porque sus aportes generan o no dichas obras que los beneficien.

b) Sistema tributario poco transparente.

Se establece que la apreciación del sistema es poco transparente, ya que se ve reflejado en la falta de definición en las funciones de los impuestos y la propia administración Tributaria.

c) Administración Tributaria poco flexible.

Considera que la Administración Tributaria debe acoplarse ante los constantes cambios económicos, sociales y políticos.

d) Riesgo a ser detectado.

El contribuyente al saber que no se le puede controlar se siente tentado en incurrir en la evasión, esto provoca desestabilización entre los ciudadanos que cumplen con su obligación tributaria.



Entre otras causas de evasión fiscal encontramos:

- La no conciencia de cultura tributaria.
- Contribuciones exageradamente altas.
- La compleja estructura del sistema tributario.
- La falta de expedición administrativa de las disposiciones fiscales.
- La resistencia al pago de los impuestos.
- La falta de liquidez de las empresas.

1.5. Formas de evasión fiscal en Guatemala

La evasión fiscal posee mecanismos, por los cuales es menester destacar los que sobresalen en Guatemala, de tal cuenta se pudo determinar que son las siguientes:

- a) La omisión de declaración de los diferentes objetos de impuestos, tales como ventas, producción e importación.
- b) Alteración deliberada de cifras consignadas en las declaraciones para el pago de impuestos.
- c) La adquisición ilegal de facturas por compras o servicios recibidos sin que se haya realizado el acto necesariamente, para aumentar los gastos y obtener crédito fiscal, así como la simulación de actos mercantiles o formalización de los mismos con datos falsos.



1.6. Efectos

Entre los efectos se encuentran:

- a) La evasión tributaria no solo implica un acto ilícito perseguible por la ley, sino que también tiene otros efectos que se manifiestan en la sociedad, uno de ellos es la reducción de ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal.
- b) Otro efecto es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes lo cual determina que esta además de gravar un a número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden.

La desigualdad contributiva no siempre incide en los precios pero puede influir indirectamente modificando las condiciones y la capacidad productiva de las empresas, al reducir las posibilidades económicas.

El comportamiento ilegal que no es sancionado, constituye un elemento psicológico que va en contraposición con la moral, influyendo negativamente en el cumplimiento de las obligaciones impositivas de quienes lo consideran como un deber social.



1.7. Instituciones encargadas de los tributos.

Son entidades con los medios y procedimientos legales encargados de administrar, controlar y fiscalizar los tributos; para el ejercicio de estas facultades cuenta con el apoyo de las demás instituciones del Estado, entre ellas se encuentran las siguientes:

- **Organismo Judicial**

Le corresponde la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado, y la función judicial o jurisdiccional, que es la actividad del Estado encaminada a tutelar el ordenamiento jurídico, o sea que está dirigida a obtener en casos concretos la declaración del derecho y la observancia de la norma jurídica pre-constituida, mediante una resolución de controversia, que surgen por conflicto de intereses, tanto entre particulares, como entre particulares y el poder público y mediante la ejecución coactiva de la sentencia.

- **Ministerio Público**

El autor Hugo Alsina; indica: "encuentra el origen de esta institución en el imperio romano en el cual existían funcionarios y servidores públicos los cuales desarrollaban ciertas actividades encomendadas por los emperadores, otros en cambio lo hacían en representación de las ciudades, a los primeros se les conocía con el nombre de procuradores caesaris y a los segundos se les denominaba o conoció con el nombre de procuradores civitatis, cada uno con funciones propias y diferentes al otro, los procuradores eran los encargados de fiscalizar el pago de los tributos con lo cual

recaudaban dinero para el sostenimiento de los grandes ejércitos e imperio del emperador.”⁴

Según el autor Hugo Calderón, el Ministerio Público es un “órgano de control jurisdiccional independiente de cualquier Ministerio del Estado.”⁵ El Ministerio Público desarrolla una función de contralor jurídico de la administración pública, de los actos ejecutados por los funcionarios y empleados públicos, así como de la actividad desarrollada por los tribunales de justicia. La actividad de los fiscales está regulada en la Ley Orgánica del Ministerio Público, Decreto Número 40-94 del Congreso de la República de Guatemala, en el cual se indica que el Ministerio Público, es una institución autónoma, que promueve la investigación penal y dirige la investigación de los delitos de acción pública y además debe velar por el estricto cumplimiento de la ley.

Manuel Ossorio define al Ministerio Público como: “Llamado asimismo Ministerio Fiscal, es la institución estatal encargada, por medio de sus funcionarios (fiscales) de defender los derechos de la sociedad y del Estado.”⁶

El Ministerio Público es la Institución encargada de la averiguación de la verdad, goza de plena independencia para el ejercicio de sus funciones.

“Fiscal: funcionario que representa los intereses de la sociedad y del Estado ante los tribunales de justicia, principalmente en las causas criminales para mantener, si lo

⁴. Alsina, Hugo. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 173.

⁵. Calderón Morales, Hugo H. **Derecho administrativo I**. Pág. 3.

⁶. Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 621.



estima procedente, frente al abogado defensor, la acusación pública contra aquellas personas a las que considera incurso en un acto delictivo o contravención punibles.”⁷

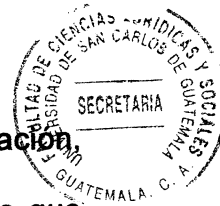
El fiscal es el sujeto que actúa como representante del Ministerio público, que dirige las acciones de penales de carácter público. Por lo general el funcionario está en condiciones de dar órdenes particulares a las fuerzas policiales, ejerce sus funciones de manera objetiva y dentro del marco de la legislación.

Los autores José Castillo Larrañaga y Rafael de Pina, “señalan como fuente histórica del derecho, la existencia o surgimiento del Ministerio Público en América, citan la época del Rey de España Juan I, quien siguiendo las recomendaciones de las cortes españolas designaba a un funcionario encargado de la persecución de los delitos de acción pública, cargo que más tarde los reyes católicos instituyeron en las cancillerías de Granada y Valladolid y es a través de las leyes de la recopilación expedida por Felipe II, en el año de 1566, que se reglamentan las funciones de los fiscales, así como el control del procedimiento criminal en los tribunales y el ejercicio de la persecución penal en la comisión de los delitos, delimitando la aplicación de las penas y medidas de seguridad en contra de los infractores.”⁸

El Ministerio Público tiene como función principal, la investigación de la persona que se considera ha cometido un hecho delictivo, por lo tanto la investigación es el primer paso para llegar a concluir si se considera que el sindicado ha participado en el ilícito o no.

7. **Ibid.** Pág. 438.

8. De Pina, Rafael y Castillo Larranaga. **Instituciones de derecho.** Pág. 79.



El Ministerio Público, al momento de realizar y aplicar los medios de investigación, tiene como fin poder utilizar el dato probatorio dentro del proceso, resultado que surge como consecuencia de la investigación realizada. Pero debe tenerse cuidado en el manejo de la libertad de la prueba para no caer en la abundancia de pruebas que en nada pueden llegar a esclarecer y resolver el hecho que se investiga.

- Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria nace derivado de un compromiso adquirido en los Acuerdos de Paz, ya que en dicha negociación se estableció la necesidad de crear una institución eficiente, para el cobro del tributo en Guatemala y como consecuencia de ello en la actualidad la Administración Tributaria tiene otra visión y misión con respecto a los tributos en Guatemala, además, que fue implementada especialmente para dicha institución una ley orgánica que contiene las funciones, atribuciones y organización interna.

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 como un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país.

La SAT fue creada en 1998, es una institución que está en proceso de consolidarse, es un ente autónomo, que manifiesta la voluntad estatal de modernizar la administración tributaria y promover la transparencia fiscal en todo los sectores. Tiene algunos instrumentos que le ayudan en su funcionamiento, entre ellos un Código Tributario y leyes penales que castigan la evasión fiscal. Se señala que el superintendente es una



persona nombrado por motivos políticos y que previo a su nombramiento había sido el Contralor de Cuentas de la Nación y con señalamientos de no dar seguimientos a los escándalos financieros, fiscales y de otra índole relacionados con el gobierno anterior. Por ello, también se indica que la recaudación fiscal es deficiente; que sus controles son ineficaces y que se persigue sólo a los pequeños y no así a los grandes evasores.

La Superintendencia de Administración Tributaria quien es el órgano estatal encargado de velar por que no se de la evasión y es el ente de conformidad con el Código Tributario encargado de perseguir a los evasores de impuestos por los medios que la ley le otorga sometiéndolos al sistema de justicia guatemalteco.

El objeto principal por el cual fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria fue para ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

A la Administración Tributaria le corresponde velar para que la función tributaria en las empresas esté debidamente gestionada, planificada y administrada, de tal forma que se contribuya justa y equitativamente con el desarrollo económico y social del país, permitiendo que el Estado reciba en forma oportuna los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

Para la Administración Tributaria, su principal tarea es la de establecer con claridad dónde están sentadas las brechas en el incumplimiento tributario, para luego fijar una

estrategia de cómo enfrentar el problema que las provoca, fijándose como objetivo prioritario minimizarlas.

Fernando Pérez Royo, señalan que: "se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos." ⁹

La progresividad implica que el tipo de gravamen es en función creciente de la base imponible: esto es a medida que crece la capacidad económica de los sujetos, crece el porcentaje de sus riquezas que el Estado exige en forma de tributos.

1.8. Medidas legales contra la evasión fiscal

El gobierno de la República de Guatemala, afronta una situación difícil contra la defraudación fiscal, que como bien se menciona es un problema que data desde los inicios de los tributos.

Las acciones necesarias para erradicar este mal nacional han sido insuficientes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de tal cuenta que ha sido necesario auxiliarse de organismos internacionales que a través de su experiencia y debate continuo siguieren nuevos mecanismos que buscan darle fin a la defraudación tributaria.

9. Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 67.



El Centro Interamericano de Administración Tributaria, (CIAT) es una institución creada para promover el perfeccionamiento de las administraciones tributarias, a través, del intercambio de ideas, experiencias y distribución de información; de la asistencia técnica, y el adiestramiento de la recopilación y distribución de la información. La promoción técnica, está desarrollando objetivos en el marco de dos líneas estratégicas, por una parte el desarrollo de servicios de asistencia y de ayuda al contribuyente, ofreciendo mejores y mayores servicios que se puedan diseñar estableciendo actuaciones de control y prevención contra la lucha del fraude tributario.

En lo que se refiere en la prevención y lucha contra la evasión, la complejidad de las relaciones económicas que hoy se caracterizan en el mundo globalizado y sometido a continuas y permanentes transformaciones, propicia la aparición de nuevos e importantes mecanismos de evasión cuya corrección exige que deben ser abordados con instrumentos y estrategias que se utilizan hasta la fecha.

Se ha dicho que la evasión es como un acto defraudatorio, ya que distorsiona la actividad de la Administración Tributaria, es decir, la recaudación, y tiene como consecuencia el condicionar el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales. Lo anterior crea una consecuencia intangible de carácter moral en el cual se manifiesta la falta de solidaridad de los ciudadanos.

Sin embargo, muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder. Como dice Muñoz Conde: "los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está



resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido. En Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que sostienen hoy el pacto fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones.”¹⁰

La Administración Tributaria le da un enfoque y unifica esfuerzos a implementar mecanismos que faciliten al contribuyente el pago del impuesto correspondiente, a través, de mecanismos electrónicos, los cuales facilitan el control y fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria y por ende aumenta la recaudación y podría premiar al contribuyente mediante mecanismos justos de deducción de impuestos en relación con otros.

“Este problema, que es todavía mayor en sociedades marcadas por una profunda desigualdad social, violencia e injusticia, demuestra que la consolidación de sociedades más democráticas e inclusivas no deberían olvidar la importancia del pago de impuestos para mejorar la distribución de la riqueza en favor de los sectores vulnerables y de menores recursos.”¹¹

Una excelente manera de maximizar y minimizar los ahorros de impuestos, cargos, multas fiscales es tener en cuenta las fechas y eventos importantes que generan consecuencias impositivas desde el inicio del año fiscal.

¹⁰. Muñoz Conde, Francisco. **La política criminal**. Pág. 6

¹¹. Instituto Centroamericano de ciencias fiscales. **La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial**. Pág. 5.



1.9. Derechos constitucionales concordados

Al referirse a evasión tributaria resulta difícil enmarcarlo dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala como tal, ya que el término presupone la especie de un género que es la defraudación.

Se ha establecido que la defraudación es la actitud del contribuyente que por medios lícitos que merma la recaudación tributaria por parte de la Administración Tributaria de tal cuenta que limita el ejercicio del Estado y en consecuencia el cumplimiento de sus obligaciones.

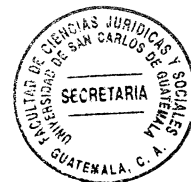
Artículos relacionados con la Constitución Política de la República de Guatemala:

- “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y desarrollo integral de la persona.” (Artículo 2)
- “En Guatemala todos los seres humanos somos libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.” (Artículo 4)
- “Toda persona tiene derecho hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en la 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.” (Artículo 5)

- “En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.” (Artículo 28 tercer párrafo)
- “Mantener dentro de la política económica una relación congruente entre el gasto público y la producción nacional.”(Artículo 119 inciso m)
- “Los ingresos fiscales y municipales, así como los de carácter privativo que las leyes asignen a las entidades descentralizadas y autónomas.”(Artículo 121 inciso g)
- “Contribuir al gasto público, de la forma prescrita por la ley.” (Artículo 135, inciso d)
- “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación.” (Artículo 171 inciso c)

Se identifican normas constitucionales que protegen los derechos de los habitantes del país de Guatemala, que establecen derechos y obligaciones de las personas que se encuentren íntimamente ligadas. Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previsto en la ley.



CAPÍTULO II

1. Elusión fiscal

El Código Tributario, en el Artículo 14, regula el concepto de la obligación tributaria, en los siguientes términos: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

La elusión fiscal radica en que, el sujeto pasivo evita el pago del tributo, empleando medios contemplados en la ley o legales, o que los mismos no contradicen las disposiciones legales. Utiliza una norma tributaria para reducir el pago de los impuestos, por lo que dicho procedimiento es legal.

2.1. Concepto

La elusión de impuestos hace referencias a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos, utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por otros vacíos de esta.

La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino se está aprovechando mediante una interpretación de una falta de regulación de la misma.

Para el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define la elusión como: “el acto y efecto de eludir, y por su parte la definición que da el mismo texto citado de eludir es una acepción de evitar algo con astucia o maña.”¹²

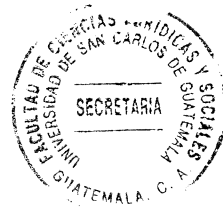
En el ordenamiento jurídico guatemalteco el término elusión no se utilizaba, sin embargo, en las reformas contenidas el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, se introduce por primera vez y tiene por finalidad el combate a la utilización de formas y procedimientos jurídicos manifiestamente inapropiados a la realidad económica, mediante la potestad que se le da a la administración.

García Vizcaíno Catalina menciona que la elusión tributaria “es la conducta antijurídica consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes y por lo tanto constituye una forma de evasión.”¹³

Se puede establecer que la elusión fiscal consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, sin trasgredir la ley, es decir, utilizando mecanismos y estrategias legales, amparados en el derecho constitucional de libertad de acción.

12. <http://www.dle.rae>srv>search>w= elusión>. (14 de abril de 2016).

13. García Vizcaíno. *Op. Cit.* Pág. 401



2.2. Elementos

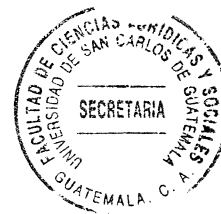
Entre los elementos de la elusión encontramos:

- La voluntad del contribuyente, ya que el mismo quiere obtener ese resultado.
- La ilicitud del acto, ya que la elusión es un acto lícito que no viola la ley, solo aprovecha la excepción y los vacíos que deja la legislación.
- El sujeto activo de la elusión es el contribuyente liberado de la tributación total o parcial.
- El sujeto pasivo de la elusión es el Estado, en consecuencia deja de percibir los tributos esperados.

2.3. Características

En la elusión, es indispensable para que sea considerada como tal, una distorsión de la forma jurídica, una anormalidad frente a la realidad económica, a fin de evitar el pago del impuesto correspondiente.

Es indispensable que se de la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización solo se explique por la intención de evadir el tributo. La base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso de las formas, con la simple evasión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es valida y perfectamente legítima.



Entre las principales características de la elusión tenemos:

- Se trata de una conducta lícita, porque no trasgrede el ordenamiento jurídico vigente mediante la simulación.
- Cuando nace la obligación tributaria, los actos encaminados a evitarla o reducirla ya han sido practicados.
- No debe confundirse la simulación fiscal, puesto que la elusión es por el contrario, una conducta legítima de la contribuyente usa en el sentido de ordenar sus negocios a modo de aminorar la carga impositiva.
- Debe distinguirse, de la evasión pues en esta el hecho gravado nace, formal y sustantancialmente, a la vida del derecho, pero se oculta a la Administración Tributaria, mediante conductas omisivas.

2.4. Formas de elusión fiscal en Guatemala

Las causas de la evasión fiscal son derivadas de la conducta del contribuyente, mismo que se origina de las posibilidades que la misma ley le brinda, entre ellas encontramos:

- La primera situación radica cuando el contribuyente elige racionalmente un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una o menor carga impositiva.

- La segunda opción se da cuando el contribuyente tiene la intención de evitar la configuración del hecho gravado y, da como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria, realizando una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico. Ante este tipo encontramos que el contribuyente elige una vía no idónea para realizar sus negocios o actividades económicas que es conocida como simulación tributaria. A diferencia de la primer cuando se configuran situaciones de simulación muchas veces confundida con la elusión.
- La tercera conducta, es una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta dolosa, culposa que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores porque se configura el hecho gravado y nace en consecuencia la obligación tributaria.

De lo anterior se puede decir que la elusión fiscal es la pieza clave de la planificación fiscal ya que representa el aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga fiscal o para diferir en el tiempo de impacto. Este a su vez permite al contribuyente evitar que se realice un hecho imponible, con el fin de no pagar los tributos o bien disminuir los costos tributarios, procurando para ello forzar alguna figura jurídica establecida en la legislación. En consecuencia el contribuyente ve a la elusión como una posición a tomar frente al fisco, toda vez que eludir sea completamente legal.

2.5. Efectos

El efecto que produce a los contribuyentes que eluden el fisco repercute directamente en



la reducción de la recaudación. Es considerable en aquellas economías que, como en el caso de Guatemala, tiene alto índice de evasión y elusión tributaria y que tienen incidencia directa sobre los ingresos necesarios para dar cumplimiento al presupuesto nacional.

Por otra parte el déficit fiscal originado de los flagelos de la evasión y elusión fiscal determina que el Estado no cuente con los suficientes recursos económicos para realizar los gastos sociales y de inversión en mejoramiento de los servicios públicos.

Una de las medidas que ha implementado la Administración Tributaria con la finalidad de reducir los índices de evasión y elusión fiscal en Guatemala surgen en los Decretos 4-2012 y 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala denominados: Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando y Ley de Actualización Tributaria, las cuales tienen como objetivo principal, atacar los flagelos de la evasión y elusión fiscal mediante el respeto de los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

2.6. La obligación tributaria

Pero la justicia no es el único espacio apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la protección de los derechos del contribuyente. De ser así, tendríamos el problema de la judicialización de la conflictividad tributaria, que provocaría la saturación de casos e ineficiencia en la doble función de protección de derechos y eficacia para reclamar el impago de impuestos. En este sentido, el sistema de justicia es subsidiario de la administración pública, la cual debiera implementar



mecanismos ágiles de cobro de impuestos y mecanismos expeditos de gestión de la conflictividad en materia tributaria.

2.7. Marco legal en que se refleja la elusión fiscal en Guatemala

Se puede determinar que el principal fundamento de la elusión tributaria o fiscal en Guatemala es la tendencia de las personas a ejercerla, es decir, la intención del sujeto pasivo por llevar a cabo una conducta elusiva; en otras palabras la intención de evitar el pago al fisco. Como se ha mencionado la falta de conciencia tributaria se produce cuando, el contribuyente conoce su obligación de tributar y en el caso de la elusión, busca mecanismos legales para no cumplir de manera correcta el precepto legal.

Un ejemplo se da en el marco de la Ley de Actualización Tributaria, en el libro uno regula el impuesto sobre la renta, ya que dicho impuesto representa un reto para la Administración Tributaria con respecto a su fiscalización y descubrir la simulación, evasión o elusión, en la actualidad lo prescrito en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

La simulación, evasión y elusión se desarrolla en la siguiente norma legal: Impuesto Extemporáneo y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, durante el año 2006 se dejaron de percibir millones por concepto de exenciones concedidas en ese impuesto.

Por lo anterior, podemos deducir que la misma legislación, en materia fiscal, permite tomar la actitud de elusión fiscal, sin que para el contribuyente parezca que está evadiendo su



compromiso de tributar sus obligaciones y por el contrario, aparenta ser una cuestión meramente de la Administración Tributaria.

2.8. Disposiciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

Por disposición legal, la potestad de la administración tributaria es establecer los procedimientos que considere necesario para la recaudación fiscal, implementando principios procesales como el de: celeridad, economía y sencillez para lograr dicho fin. Tiene la facultad de participar en las negociaciones relacionadas con la suscripción de contratos para la recaudación de tributos.

En Guatemala cumpliendo con los principios antes mencionados, la recaudación tributaria se realiza generalmente a través de la red bancaria, por la sencillez y agilidad que supone el contribuyente.

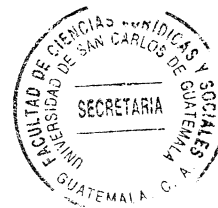
Es necesario resaltar la importancia que la Administración Tributaria tiene con relación a la difusión de la norma tributaria, con la finalidad de evitar la evasión y elusión tributaria, de tal cuenta que se ha intentado de distintas formas mantener informados a los contribuyentes, estableciendo ventanillas específicas de atención al mismo, atendiendo consultas por escrito, vía telefónicas, correo electrónico, publicaciones, calendarios fiscales y otras informaciones de interés para los sujetos pasivos en mención.

Debido a la importancia que resulta la recaudación tributaria se estableció la necesidad de crear la unidad de contribuyentes especiales la cual busca principalmente el cumplimiento de sus obligaciones. Para efecto se sugiere:



- Estructurar su organización funcional buscando que todas las áreas actúen con eficacia, con vista a aumentar la recaudación para asegurar una adecuada corriente de ingresos al gobierno.
- Definir la organización, los sistemas y procedimientos sobre los cuales desarrollan sus funciones, en este sentido conveniente destacar que se debe contar con una estructura organizada, flexible, coherente, y adaptada a los requerimientos del contribuyente, desconcentrar actividades y funciones, y fortalecer las oficinas de asesoría al sujeto pasivo del tributo.
- Determinar la política de fiscalización, que tenga por objeto el cambio de conducta por parte de los sujetos especiales que permita la adecuación de proceder en materia tributaria a la realidad económica.
- Disminución de la carga burocrática. El grado de complejidad de las normas aplicables para la determinación y pago de los impuestos, trae consigo la necesidad de que los sujetos pasivos deban incurrir en los gastos que van más allá en muchos casos del pago de los tributos.

Las acciones programadas tienen como eje al individuo, tratando de que adquiera convicción de cumplir con su obligación, haciéndole reflexionar sobre la razón y necesidad del impuesto y brindándole información precisa sobre los temas tributarios.



2.9. Derechos constitucionales vinculados

La Constitución Política de la República de Guatemala, evidencia tanto la elusión fiscal como la evasión fiscal como la negativa al cumplimiento de la obligación tributaria.

En el Artículo cinco de la Carta Magna que establece: “toda persona tiene derecho hacer lo que la ley no le prohíbe, no está obligada acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ellas. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.”

Se debe entender por elusión fiscal como una actitud que pese que causa el mismo daño social, no es bajo ninguna circunstancia una actitud trasgresora de la norma legal.

Es importante resaltar el Artículo 17 que establece: “No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta penadas por la ley anterior a su perpetración.”

En consecuencia el principio de legalidad protege al contribuyente a través de una planificación fiscal que busque reducir su obligación por medio de mecanismos legales que no estén prohibidos dentro de la ley.

De muy poco sirve que se adopte una política fiscal determinada si la administración de justicia no se convierte en un estímulo coactivo para el pleno ejercicio de los derechos ciudadanos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta debe ser garante de derechos, pues el ciudadano no puede quedar en un estado de indefensión



frente al poder arbitrario en el requerimiento del pago de impuestos; y de obligaciones pues la indiferencia de la administración de justicia frente al fenómeno de la evasión fiscal, no solo debilita al Estado en el cumplimiento de sus funciones, sino que también debilita la credibilidad de la ley, principal endemia heredada del régimen colonial.



CAPÍTULO III



3. Precios de transferencia

Se denominan precios de transferencia a los pagos que una parte de una empresa multinacional le realiza a otra parte de esa misma empresa por concepto de bienes adquiridos y servicios provistos.

3.1. Definición

Normalmente las transacciones comerciales entre las partes de un grupo empresarial multinacional no pueden estar sujetas a las mismas fuerzas del mercado, a las que se enfrentan empresas independientes.

Los precios de transferencia surgen para controlar las transacciones entre las partes relacionadas de un grupo económico.

Se definen como: el precio o el monto por el cual una serie de empresas relacionadas pactan transar un bien o un servicio entre ellas.

Dentro del marketing empresarial el precio de transferencia es el precio que pactan dos o más empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o una misma persona. Mediante este precio se transfieren utilidades entre ambas empresas. Una le puede vender más caro o más barato, a diferencia del precio del mercado. Por lo tanto el precio

de transferencia no siempre sigue las reglas de una economía de mercado, es decir, no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

Como facultad legal se puede entender a los precios de transferencia, como aquel poder que tiene la Administración Tributaria de cuestionar y ajustar los precios en los que los administrados transfieren bienes y servicios entre las partes relacionadas.

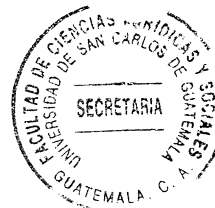
Roberto Insignares proporciona una definición de contribuciones especiales de la siguiente manera: "las contribuciones especiales son aquellas obligaciones de índole pecuniaria que deben solventarse ante un ente público y cuyo fundamento radica en la capacidad económica del destinatario, la cual se concreta en la ampliación de un servicio público y la realización de una obra pública."¹⁴

3.2. Objetivos

Al hablar de los objetivos que persiguen al fijar los precios de transferencia se pueden visualizar dos posiciones: por un lado la de las administraciones fiscales, que enumera las situaciones que pretende combatir al incluir en su legislación normas para evitar la elusión fiscal. Desde otro punto de vista es el de las empresas que persiguen fines fiscales a la hora de fijar precios de transferencia para operaciones intra grupo, entre ellos encontramos:

- Las empresas multinacionales pueden trasladar fondos de un país a otro utilizando

¹⁴. Insignares, Roberto. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Pág. 37

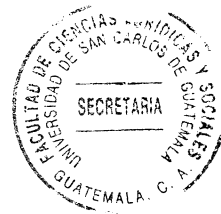


precios más bajos o mas altos en función de su interés.

- Penetración de nuevos mercados o reducción de competencia.
- Evaluar la gestión de las filiales cuando la empresa se encuentra organizada en centros de decisión o de beneficios.
- Reducir el pago de arancel o aprovechamiento de subsidios o la exportación.
- Minimizar los riesgos frente a fluctuaciones de los tipos de cambio, mediante el desvío de beneficios de países con moneda débil y otros con moneda fuerte.
- Disminuir el impuesto sobre renta de sociedades.
- Mejorar la imagen de la empresa.
- Reducción de beneficios obtenidos por la filial frente a la presencia de socios locales.

a) Objetivos de las administraciones fiscales

- Evitar estrategias tendentes a dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otro para gozar de beneficios impositivos.
- Evitar el uso de operaciones artificiales, tales como intereses, dividendos, o simplemente a través de costos de oportunidades, como medio de trasladar utilidades o



pérdidas.

- Cerrar caminos que permitan verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales y se apeguen a las circunstancias que al momento influyeron a celebrar una operación por debajo de los estándares normales.

3.4. Manipulación de utilidades internacionales

La manipulación de utilidades es un tema que adquiere gran relevancia a la hora de hablar de los precios de transferencia ya que es uno de los motivos que se considera “motor” de la legislación acerca de la materia. Nace del manejo que realizan las compañías multinacionales a efectos de minimizar la carga impositiva recta de ganancias que obtienen en los distintos países.

Consiste en trasladar las mayores utilidades a contribuyentes que tributen en países con tasas del impuesto a las ganancias inferiores, y / o también trasladar costos elevados a partes vinculadas que tributan con una tasa mayor del impuesto de las ganancias, con el objeto de pagar menor impuesto a las ganancias en las localidades donde la tasa aplicable es mayor.

3.5. Métodos para ajustar los precios de transferencia

En materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administración tributaria presenta un mecanismo que asegura la asignación correcta de resultado entre



jurisdicciones a efectos de determinar el ejercicio de la competencia tributaria correspondiente. En este sentido cada Estado puede preparar su normativa legal interna para ajustar los precios de transferencia.

3.5.1. Principio de plena competencia

Establece que la utilidad o beneficio de una transacción entre las partes vinculadas debe estar en el mismo rango que se hubiere obtenido en una operación comparable entre partes dependientes.

Es por ello que las empresas vinculadas para evitar que se les realice un ajuste en sus operaciones, deben demostrar que han llevado las operaciones entre ellas, en las mismas condiciones que hubiere sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado abierto, es decir, a los precios normales de mercado.

De acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta guatemalteca, se entiende para efectos tributarios, al principio de libre competencia, como el precio o el monto para una operación determinada que partes dependientes habrían acordado en operaciones comparables.

Los puntos importantes a considerar son los siguientes:

- a) No se establece el valor del rango aceptable de precios de transferencia. (Precios, tasas o porcentajes, utilidad, etc.)

- b) Es un criterio hipotético, el cual supone un parámetro de precios correctos ~~contra los~~ cuales se pueden evaluar los precios pactados entre las partes relacionadas.

3.5.2. Métodos tradicionales

Los métodos tradicionales constituyen el camino directo para determinar si las condiciones establecidas o impuestas entre dos o más empresas asociadas, responden a las de plena competencia y consiste en comparar los precios facturados en operaciones vinculadas entre esas dos empresas asociadas con los precios facturados en operaciones comparables entre las empresas independientes.

Es la vía más directa porque cualquier diferencia en el precio de una operación vinculada respecto del precio de una operación no vinculada comparable, puede ser directamente imputable a las relaciones comerciales financieras establecidas impuestas entre las dos empresas. Y las condiciones de plena competencia pueden establecerse directamente sustituyendo el precio de la operación vinculada por el precio de la operación no vinculada comparable.

3.5.3. Método el precio comparable no controlado

Este método de precios entre las partes independientes establece que los precios que se acuerdan entre las partes relacionadas son respetados impositivamente en la medida que resulten iguales a los precios que hubieren acordado las partes independientes en operaciones similares.



Consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares, en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, las correcciones necesarias para obtener equivalencia, considerando particularidades de operación.

En la práctica sucede que muchas veces no es posible encontrar este precio y por eso que se acude al uso de los otros métodos que sólo proveen sustitutos, tales como el margen de utilidad, que permite por medios directos obtener un menor precio.

3.5.4. Método el precio de la reventa

Este medio, entre otros, puede aplicarse cuando no resulta posible encontrar un precio comparable no controlado. Este método es conocido como el precio de reventa menos margen, básicamente se basa en el precio por el cual un producto adquirido por una empresa asociada se vende a una empresa independiente, implica encontrar un margen bruto en la reventa sobre una determinada operación.

El método resulta aplicable cuando la entidad vinculada que recibe la mercancía o el producto, lo revende a terceros independientes y puede calcularse el margen de reventa que se aplica en el mercado, descontando a dicho margen los gastos operacionales del precio final de la operación.

De esta forma se obtiene el precio de mercado de la operación realizada entre las entidades vinculadas. El margen de reventa es más exacto cuando se obtiene poco



tiempo después que el revendedor compara los bienes. Cuando más tiempo transcurre entre la compra inicial y la reventa, más posibilidades hay que se deben tener en cuenta otros factores, tales como variaciones en el mercado, en los tipos de cambios, en los costos etc.

3.5.5. Método el costo incrementado

Este método parte de la determinación de los costos en que ha incurrido la empresa vinculada que juega el papel de proveedor de los activos o de los servicios en una operación vinculada. A este costo se le añade un margen de utilidad para poder realizar un beneficio adecuado en vista de funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado que se obtiene puede ser considerado como el precio de plena competencia de la operación vinculada con el original. Presenta algunas dificultades para su aplicación correcta, en particular en la determinación de costos.

En tanto las sociedades se ven frecuentemente influidas por la competencia a bajar sus precios en relación a los costos de producción de los bienes o de prestación de los servicios, existen otras circunstancias en las que no se aprecia el vínculo entre el nivel de costos, en que se ha incurrido y un precio de mercado. Este método resulta aceptable en aquellas empresas de servicios, como las comisionistas o las que elaboran productos semiterminados como las cadenas de montajes.

3.5.6. Método de partición de utilidades

Este método parte de la utilidad global de la operación para luego distribuirla entre las



partes intervinientes considerando elementos tales como activos, costos y gastos. El uso de este método resulta recomendable cuando las operaciones llevadas a cabo entre miembros del mismo grupo están interrelacionadas que no resulta posible separarlas. En condiciones similares, empresas independientes.

Una de las ventajas de este método es que resulta improbable que se le asigne a una de las partes una ganancia extrema. La desventaja más importante son las dificultades que presenta para la obtención de la información. Resulta más difícil encontrar referencias de mercado para todo un tipo asociativo que una operación particular.

3.5.7. Método margen neto de transacción

Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada al margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulta más adecuada en función de las características de las operaciones. Se aplica el método más adecuado que respete el principio de plena competencia.

Una de las ventajas del método de la operación es que los márgenes netos, por ejemplo, el rendimiento de los activos, la relación entre el beneficio de explotación, ventas y otros posibles indicadores de beneficio neto, son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones, lo cual no es el caso del precio.



Representa también ciertos inconvenientes, quizás el más importante es el margen neto de un contribuyente está influido por diversos factores que no tienen incidencia, o la tienen en menor medida, sobre los márgenes brutos.

Estos elementos dificultan la fijación exacta y fiable de los márgenes netos de plena competencia, por ello, es importante suministrar indicaciones detalladas acerca del establecimiento de la comparabilidad para este método.

Surgirán grandes dificultades para determinar el ajuste correlativo adecuado, cuando se aplique el método del margen neto de la operación cuando no sea posible reconstruir un precio de transferencia. Es el caso por ejemplo, de un contribuyente que opera con empresas asociadas tanto para vender como para comprar, a efectos de una misma operación vinculada.

En casos extremos si este método señala la utilidad del contribuyente debe ajustarse al alza, puede existir incertidumbre respecto a cual es la empresa asociada que debe ajustarse a la baja de sus beneficios.

3.5.8. Método residual de partición de utilidades

Este método se atribuye una parte de la ganancia a cada participante, pero sin considerar las producidas por los activos únicos que puedan poseer, como los intangibles se distribuyen entre las partes sobre la base de los hechos y circunstancias que indiquen



como hubieren distribuido entre partes independientes. Para la distribución de este residual se puede apelar a los otros métodos.

Este método puede resultar el más apropiado cuando se inician operaciones y se realizan proyecciones de flujos de fondos para evaluar la viabilidad del proyecto, las inversiones de capital y las ventas pueden ser estimadas con cierto grado de certeza. En el empleo de este método se aconseja un cuidado particular con la tasa de descuento que se utiliza y su complementación con otros métodos.

3.5.9. Método de comparación de precios

Una de las tareas principales de la Administración Tributaria es el control de precios de transferencia, es comparar la información con referentes o estándares, en particular; es crucial que esta Institución compare los precios aplicados en las transacciones reportadas en el estudio de precios de transferencia presentado por el contribuyente, con referente a estándares de transacciones típicas entre empresas, comparables con los registros bajo inspección.

Para esta tarea, existen varios métodos de comparación a disposición de la Administración Tributaria:

- **Métodos Tradicionales:** tienen como objetivo reconstruir el precio de la operación mediante una comparación de precios entre estos:

a) Precio comparable no controlado.



b) Reventa

c) Costo + beneficios.

• Métodos no tradicionales: Analizan los beneficios y comparan las utilidades reportadas:

a) División de beneficios.

b) Margen neto de la transacción

La naturaleza y características de los métodos usualmente dependen del tipo de transacciones con entidades vinculadas.

La clasificación de los métodos tradicionales atiende a la posibilidad de reconstruir los precios a partir de transacciones.

Los métodos no tradicionales usualmente intentan identificar el efecto de los precios por medio de ingresos y utilidades de la empresa o del consorcio.

El método de valoración de importaciones y exportaciones. Con fundamento y apoyo en investigaciones de precios en bases de datos con parámetros y estándares internacionales, este método establece un precio máximo de importaciones y un precio mínimo de las exportaciones. Examina todas las transacciones entre entidades vinculadas y se determina la utilidad en condiciones de igualdad.

Dada la complejidad y los altos costos que para las empresas muchas veces implica el cumplimiento de libre competencia, algunas legislaciones consideran mecanismos



simplificados de precios de transferencia que, al ser adoptados por las empresas automáticamente deben ser aceptado por la Administración Tributaria. Estas disposiciones se conocen como régimen de protección, son considerados que vulneran el principio de libre competencia.

Desde una perspectiva tributaria, los regímenes de protección son tratamientos especiales que aplican a un conjunto determinado de contribuyentes. Logran simplicidad y seguridad, a costa de arbitrariedad y falta de equidad. Otro acuerdo de tratamiento especial es el acuerdo anticipado el cual consiste en un acuerdo previo al inicio de operaciones de las entidades vinculadas sobre un conjunto de criterios para la determinación de los precios de transferencia. (Método de cálculo, elementos de comparación, ajustes, etc.). Se negocian por empresa y favorecen a la Administración Tributaria en cuanto a la definición de los precios para transacciones de alta complejidad.

La efectividad de los métodos anteriores depende de la fortaleza de la Administración Tributaria, la capacidad de los gobiernos para aplicar la ley y la disponibilidad de recabar información relevante de los contribuyentes, principalmente en las aduanas del país incluyendo la que se obtiene de acuerdos internacionales de intercambio de información tributaria para obtener una base de datos confiable, relacionada con los precios, costos, origen de las mercancías, sucursales y partes relacionadas.

Los países que no tienen regulado los precios de transferencia o no tiene fortaleza ni herramientas para auditar a las empresas que realizan transacciones con entidades vinculadas, buscan metodologías alternas que funcionen con la información y recursos disponibles.



3.5.10. Métodos de control aduanero sobre la manipulación de precios de transferencia en el exterior

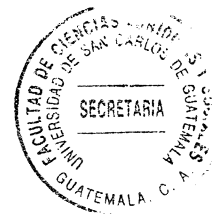
Los sistemas aduaneros de los países se interesan en los precios de transacciones comerciales internacionales y en particular de las importaciones, por razones inherentes a su rol de entidades recaudadoras.

En este sentido, las aduanas aplican una diversidad de metodologías para la detección de manipulación de precios de transferencia, enfocándose en la detección de transacciones fraudulentas. Algunas de estas metodologías aunque corresponden a las acciones del control aduanero, pueden adecuarse para identificar casos del uso de precios de transferencia para reducir la obligación del impuesto sobre la renta.

Entre estas metodologías sobre el comercio exterior las más importantes son:

- a) Auditorias e inspecciones in situ, las cuales pueden ser realizadas por:
- Las aduanas: caracterizadas porque, en general no emplean datos de precios de transferencia debido a las disposiciones sobre la aplicación del precio de la factura. La comparación de precios utilizando referenciales se realiza únicamente en el caso de la existencia de duda razonable. Por lo tanto se hace difícil la detección de manipulación de precios.
 - Empresas verificadoras: proveen a las administraciones aduaneras el servicio de verificar los precios, previo al embarque de las mercancías de toda la carga especificada

en el contrato con la empresa.



b) Filtrado computarizado usando precios de referencia:

Las declaraciones aduaneras incluyen los precios FOB (libre a bordo) y CIF (costo seguro y flete) de las mercancías. Estos precios pueden ser confrontados con los contenidos en base de datos internacionales de precios de referencia (usualmente costosa y restringida a cierto tipo de bienes). Si la aduana dispone de esta base de datos, su operación es de bajo costo y por ello eficiente en cuanto a la detección de transacciones realizadas a precios divergentes de los contenidos en la base.

c) Técnicas estadísticas y matriz para filtrado de precios.

Cuando no se dispone de precios de transferencia, pueden aplicarse metodologías con enfoque estadístico, estiman los límites superior e inferior de un rango de precios sin manipulación. Algunas características de estos métodos son:

- Eficientes bajo costo.
- La exactitud depende de la calidad de las series históricas de datos, en función de la calidad de las bases de datos históricas; se obtienen buenas estimaciones para los límites superior e inferior del rango de precios sin manipulación.
- En la práctica, si los precios reportados para una transacción se ubican fuera del rango, se identifican como que muy probablemente fueron manipulados y procede a una

inspección aduanera o auditoria. Si el precio se ubica dentro del rango, se presume que probablemente el precio no ha sido manipulado.



- Además de la detección de manipulación de precios, estas metodologías también permiten detectar la manipulación de los costos de flete, seguro o volúmenes inusuales (demasiado altos o bajos).
- Los exportadores pueden tener un incentivo para sobrevaluar los costos de flete como una forma de mover capitales a través del comercio.

3.5.10. ¿Cómo afectan los precios de transferencia a la base tributaria?

Desde la óptica empresarial y con el objeto de alcanzar nuevos mercados y reducir costos, una empresa puede tomar la decisión de expandir multinacionalmente sus operaciones. Esta expansión puede requerir mercancías y propiedad tangible a sus afiliados.

En un ambiente globalizado y de alto desarrollo tecnológico, en el que los tratados de liberalización comercial inciden en rebajas sustantivas de tarifas arancelarias y el uso de la tecnología dificulta el control del comercio electrónico, se generan incentivos de planificación tributaria para que las transferencias de mercancías y de tangibles se realicen a precios mayores que los que se transarían entre empresas independientes.

En términos de comercio internacional en el país de importación, esta situación se reflejaría en que la empresa registraría y declararía gastos mayores deducibles de la renta y con ello una reducción del impuesto sobre la renta.

3.6. Inspección de la Superintendencia de la Administración Tributaria para el control de la manipulación de los precios de transferencia

Con la aplicación de un método para la detección de fraude tributario en la manipulación de precios de transferencia en el comercio exterior, se requiere información detallada sobre las operaciones de importación y exportaciones, así como capacidades institucionales especiales.

En Guatemala, estas atribuciones le corresponden a la Superintendencia de la Administración Tributaria, razón por la cual es conveniente conocer su estructura organizacional.

3.6.1. Aspectos relevantes de la estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria

Para la detectar el fraude tributario en la manipulación de precios se requiere capacidades institucionales especiales. Por esta razón es conveniente identificar las dependencias de la Superintendencia de la Administración Tributaria con las competencias institucionales relevantes en cuanto a:

- a) La alimentación, mantenimiento y administración de la base de datos de comercio exterior.
- b) Empleo de los datos de comercio exterior para fines de control tributario y fiscalización.

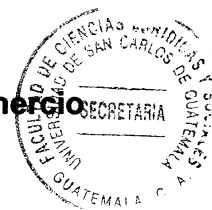
c) Empleo de los datos de comercio exterior para fines distintos al control aduanero, incluyendo, pero no limitándose a la detección de evasión del impuesto sobre la renta por manipulación de precios de transferencia.

De todas las dependencias de la SAT, la Intendencia de Aduanas es la más directamente vinculada con la generación y uso de una base de datos de comercio exterior, por estar a cargo del sistema aduanero nacional. Siendo la aduana la fuente primaria de todos los datos del comercio exterior, esta Intendencia es el responsable de la grabación y registro de la información en las bases de datos electrónicas.

La Intendencia de Aduanas cuenta con una Unidad de Inteligencia Aduanera responsable de realizar tareas de diseño de acciones de control y análisis de riesgo únicamente sobre las importaciones. La cual mantiene coordinación estrecha con otras unidades administrativas, en particular con la Gerencia de Informática.

La Intendencia de Recaudación y Gestión es la dependencia responsable del desarrollo de aplicación de las competencias de la SAT en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las acciones orientadas a facilitar, controlar y promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones principalmente de los tributos internos, en particular es la dependencia que tiene a cargo la administración del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado doméstico.

Por su parte la Intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias de la SAT en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.



3.6.2. Rol institucionales en el procesamiento de las declaraciones de comercio exterior

En la actualidad la SAT recibe el universo de las declaraciones de los distintos regímenes de las transacciones de comercio exterior en formato electrónico, quedando a resguardo legal de la Intendencia de Aduanas. Las declaraciones aduaneras las llenan los agente aduaneros y las analizan las distintas jefaturas de la Intendencia de Aduanas, entidad responsable de la verificación del pago correcto del impuesto al valor agregado que se aplica a las importaciones. La información aduanera puede ser requerida y analizada por las Intendencias de Aduanas, de Fiscalización, de Recaudación y Gestión y por la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional.



CAPÍTULO IV



4. Fiscalización de los precios de transferencia

La fiscalización por parte de la Administración Tributaria sobre los precios de transferencia varía en cada país, esto por diferencias en sus legislaciones y procedimientos de fiscalización propios de cada Estado. Los precios de transferencia se definen como: el precio o el monto por el cual una serie de empresas relacionadas pactan transar un bien o un servicio entre ellas. Se denomina así, a los pagos que una empresa multinacional le realiza a otra parte de esa misma empresa por concepto de bienes adquiridos y servicios provistos.

La Superintendencia de Administración Tributaria parte de la ficción que las transacciones entre las partes relacionadas deberían realizarse como si fuesen entre empresas independientes, es decir, los precios de mercado. La tendencia en las fiscalizaciones es retar los precios pactados entre las partes relacionadas, demostrar que son distintos a los de mercado, realizar traslados de cargos por el diferencial determinado.

4.1. Problemática

Los precios de transferencia surgen para controlar las transacciones entre las partes relacionadas en un grupo económico. Las técnicas de evasión y alteraciones en los precios, ocurrían y ocurren en gran medida entre empresas vinculadas y se exteriorizan en precios que no reflejan la realidad del mercado. Por ejemplo, sobrefacturando el producto o el servicio exportado desde un país de baja fiscalidad a países de más alta fiscalidad, o a la

inversa. Estos artificios, que a no dudarlo representan una pérdida de ingresos para los fiscos, en muchos casos resultaron, no obstante, la previsión legal apuntada, difíciles de probar, sobre todo en las transacciones de orden internacional, impidiendo en consecuencia otorgárseles el tratamiento tributario que les hubiere correspondido de acuerdo con la realidad económica.

El inicio de la fiscalización sobre el cumplimiento de normativa de precios de transferencia mantiene una expectativa a los contribuyentes que realizaron operaciones con compañías relacionadas en el año 2015, es el momento en que la SAT comienza a verificar el cumplimiento de la norma. En un principio debe analizar la información numérica del estudio, que el método elegido, sea el correcto y por último las comparables.

Actualmente la Administración Tributaria está llevando una fiscalización masiva a los contribuyentes afectos a las normas especiales de valoración entre las partes relacionadas, notificándoles los requerimientos respectivos y otorgándoles un plazo de 20 días hábiles para la entrega de la información y si han sido valoradas con el principio de libre competencia y efectuar los ajustes correspondientes .

La labor de la SAT para el año 2016, inició con un mapeo de riesgo, el cual contiene su plan de fiscalización con cuatro ejes centrales:

- Los contribuyentes que presentaron el anexo a la declaración anual de renta.
- Los contribuyentes que no presentaron el anexo de declaración anual de la renta.
- Los contribuyentes que realizaron operaciones intercompañía en el 2013, y no lo realizaron o declararon en el 2015.

- Los contribuyentes que realizaron operaciones con países de baja o nula imposición fiscal.

La consecuencia más graves de no cumplir con esta obligación fiscal, van desde multas, hasta ajustes fiscales derivados de la interpretación de la autoridad sobre las operaciones con empresas vinculadas, que si no cuentan con respaldo adecuado de sus asesores, pueden llegar a representar sumas importantes.

En la fiscalización de importaciones y exportaciones la SAT utiliza el Sistema de Verificación de Precios Aduaneros (Sivepa) que consiste en realizar un promedio de tres meses de los precios en el mercado internacional. El objetivo es tener un referente de los productos que ingresan diariamente en el país. Según la superintendencia de administración tributaria, su intención es que si los productos tienen una variación mínima aceptada se procede a realizar un ajuste para el cobro de impuestos.

4.2. Análisis de la problemática

La evasión de tributos es un fenómeno universal que ha estado presente en todo tiempo y lugar, tanto uno como el otro son inseparables, desde el cobro y el bienestar propio que cooperan con la sociedad en conjunto.

En el mundo de hoy el comercio internacional se realiza a través de transacciones intrafirma (aquellas en las que participan partes de un mismo grupo económico), el tema de los precios de transferencia cobra mayor relevancia, pues los países y los montos que recaudan por medio de los impuestos verifican que los mismos no sean reducidos.



4.3. Fases de la fiscalización

Las administraciones tributarias de los países cuentan con sistemas informáticos que les permiten identificar, cambios drásticos en la utilidad fiscal y comprobar los márgenes de utilidad de los contribuyentes, o identificar transacciones atípicas de forma inmediata. Entre los factores más significativos en la determinación del riesgo para ser sujeto de una auditoria de precios de transferencia se tienen:

- a) Cambios drásticos en la determinación de los precios de transferencia.
- b) Presentación de múltiples declaraciones complementarias.
- c) Pérdidas fiscales recurrentes.
- d) Volumen de operaciones.
- e) Complejidad de transacciones.

Quando el contribuyente no cuente con la documentación y el contador público no lo haya mencionado en el informe, puede hacerse acreedor de una sanción, entre otras la inhabilitación del registro de contadores autorizados para emitir dictamen fiscal, por dos años o de forma definitiva por reincidencia o participación en la comisión de un delito de carácter fiscal, el cual puede dar origen a amonestación de forma pecuniaria y penal.

Posteriormente el fisco analiza la documentación de precios de transferencia del contribuyente, dictamen fiscal, declaraciones del ejercicio y declaración informativa de



operaciones con partes relacionadas, mejor conocida como estudios de precios de transferencia.

4.4. Potencial acción de fiscalización en Guatemala

En Guatemala el tema de la fiscalización de los precios de transferencia carece de una norma que regule a la Superintendencia de Administración Tributaria las herramientas legales necesarias para realizar una inspección relacionada en la materia.

En relación al caso, el Decreto Número 6-91, Código Tributario, y el Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria; le da la potestad de exigirle al contribuyente al momento de presentar su declaración jurada del impuesto sobre la renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia dentro del plazo de 20 días.

La SAT tiene la facultad de investigar sobre la información que considere necesaria para verificar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria y poder de alguna manera verificar que las empresas que realizan operaciones vinculadas, utilicen precios razonables de mercado.

El Código Tributario en el Artículo 98 le da la facultad a la Administración Tributaria de verificar el cumplimiento de las leyes tributarias, así como la recaudación el control y fiscalización de los tributos.



En el numeral tres del mismo Artículo, podrá verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente.

Para este efecto podrá requerir el sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria. Puede interpretarse que la SAT podría solicitar que se le indique si un contribuyente tiene o no algún tipo de relación de negocios con empresas vinculadas para poder iniciar el proceso de fiscalización de precios de transferencia. En el numeral cinco del mismo Artículo faculta el sistema de recaudación, cobro fiscalización y control de los tributos a su cargo.

De acuerdo con el numeral ocho, la SAT tiene la facultad de calcular y determinar precios o costos utilizados por un tercero que pueden servir de base para hacer comparaciones con los usados por un contribuyente sujeto de fiscalización. Básicamente se refiere a la utilización del método del precio libre comparable, el cual consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables.

En el numeral 11 establece que la SAT puede utilizar colaboración con otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas y autónomas y cualquier otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normal de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.



En este sentido se puede interpretar que se puede consultar información que se tiene a nivel internacional para determinar comparativos, que le pudieren servir para validar si un contribuyente está o no utilizando precios de transferencia de forma anómala.

En el Artículo 98 "A" en el numeral dos contiene que la SAT puede "establecer los procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, recibos, libros, y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sea distintos en papel. Además podrá autorizar la destrucción de los documentos, una vez se haya transformado en registros electrónicos a satisfacción de ésta."

4.5. Estudio técnico de precios de transferencia

Es un proceso mediante el cual se analizan las circunstancias generales y específicas de una determinada operatoria, para definir el método a aplicar y cumplir con el estándar internacional del principio de plena competencia, en la fijación del precio de bienes tangibles, intangibles o servicios entre las empresas vinculadas.

El Artículo 60 del Decreto 10-1012, Ley de Actualización Tributaria regula: "Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre las partes relacionadas se valoran de la forma siguiente:

En el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen.



En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día del embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de (3) días después de ser suscrito el mismo.

Cuando en una operación de exportación entre partes relacionadas intervenga un intermediario que no tenga presencia real y efectiva en su país de residencia o no se dedique de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considera que el mismo está relacionado con el exportador en el sentido del artículo, definición de las partes relacionadas a este libro.

Los precios de estas operaciones, se expresan en quetzales al tipo de cambio que rija el día de la liquidación de las divisas en un banco del sistema; de lo contrario se determinará el tipo de cambio de referencia que rija el día o fecha del embarque del contrato.

Para la determinación de los precios de exportación, en cuanto a los precios de transferencia, se considera la cotización de la fecha de embarque como fecha de valoración de las exportaciones. Esto sucede hasta que la SAT indique si la fecha de contratos en ANACAFE es válida como referencia de la negociación.

En los adelantos de las exportaciones, los niveles de los adelantos a las ventas se muestran atípicos, reflejan que la exportadora no está ganando lo suficiente en sus ventas, es un indicador de que el precio de las exportaciones esta subvalorado.



El pago de las diferenciales en el exterior puede comprometer tributariamente a la empresa de Guatemala, prestando atención a los fondos y como se ingresan al territorio guatemalteco; presta atención sobre donde se tienen cuentas bancarias y que reciben los diferenciales.

Evitar los esquemas de doble facturación o factura para exportación en la práctica de emitir una factura para la contabilidad y otra para el trámite aduanero, es altamente riesgosa, existen mecanismos de intercambio de información mediante los cuales la SAT puede identificar esta mala práctica.

El objetivo de los precios de transferencia consiste en identificar y definir cuales son las actividades, funciones, riesgos y resultados de las empresas vinculadas. Se pretende determinar:

- a) Comprender la forma de efectuar la operatoria de las partes vinculadas.
- b) Describir como se forman los precios en particular y del negocio que se analiza.
- c) Analizar las condiciones del mercado donde se actúa.
- d) Analizar toda la documentación legal y financiera de la empresa vinculada.
- e) Definir los métodos que usan y su forma de aplicarlos.
- f) Aplicar los métodos y analizar los resultados.

En las operaciones donde se aplica los precios de transferencia desde el punto de vista jurídico, económico y financiero de las operaciones a las que se aplica los precios de transferencia; proporciona una mayor claridad sobre el rendimiento de la empresa. En la

evaluación del desempeño ayuda a coordinar las actividades de la empresa determinando así, la rentabilidad de una unidad especial de negocio.

4.6. Revisión y análisis sobre el estudio técnico de los precios de transferencia

El análisis técnico de los precios de transferencia es un trabajo que se ejecuta como parte del proceso de auditoría fiscal que realiza una empresa, y es un proceso necesario para poder emitir un dictamen fiscal, el cual es requisito indispensable que tiene el contribuyente para el correcto cumplimiento de la obligación tributaria.

La tendencia de las fiscalizaciones, es retar los precios pactados entre las partes relacionadas, demostrar que son distintos a los mercados; y realizar traslados de cargos por diferencial determinado.

Las transacciones que se lleven a cabo entre las partes relacionadas deben realizarse para fines tributarios en los mismos términos, condiciones y precios que aquellas que se lleven a cabo entre las partes independientes. Siempre y cuando coincidan a los efectos y riesgos asumidos por las partes, las funciones y los activos.

4.7. Ámbito objetivo de aplicación de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012

En el Artículo 57 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 establece: "El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre las partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona

residente en Guatemala y en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del periodo en el que se realiza la operación y en los siguientes periodos.”

El Artículo 59 de la misma ley regula: “Métodos para aplicar el principio de plena competencia. Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplica alguno de los siguientes métodos:

- a. Método del precio comparable no controlado: consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico y/o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparable, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias, para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.
- b. Método del costo adicionado: Consiste en incrementar el valor de la adquisición o el costo de producción de un bien o servicio en el margen habitual que obtenga el contribuyente en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, en el margen que las personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de los costos de la venta.
- c. Método del precio de la reventa: consiste en sustraer el precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones similares con



personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que las personas o entidades independientes o, en su defecto el margen personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

2. Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del numeral 1, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación:

a. Método de la participación de utilidades: consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta operación se hace en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habría suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Para la selección del criterio más adecuado, se puede considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo.

Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos anteriores una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de partición de utilidades se aplica sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes similares, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.



b. Método al margen neto de la transacción: consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, tercero habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso.”

4.8. Operaciones sujetas al análisis de precios de transferencia

Las operaciones sujetas al análisis de precios de transferencias son las siguientes:

- Ventas de bienes

- Prestación de servicios y prestación sin contraprestación.

- Opciones de financiamiento: tasas de interés, garantía, plazo, riesgo comparable, análisis bancario independiente, etc.

- Comisiones.

- Licencia de uso: derechos de marca, signos distintivos, listado de clientes, fórmulas de fábrica, etc.

4.9. Vinculación económica

La aplicación de la normativa de los precios de transferencia puede darse por la existencia de una vinculación económica que trasciende la relación formal de dos empresas que en apariencia son dos empresas independientes.

Existe vinculación cuando los sujetos que intervengan en la transacción, estén ligados de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas y estas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades con otro tipo de entidades.

4.10 Fraude fiscal en los precios de transferencia

En derecho tributario, el fraude debe entenderse como la trasgresión de una norma vigente y positiva, para pagar menos impuestos de los que corresponde cancelar.

En el ámbito penal se entiende por fraude, el engaño provocado por la divergencia entre lo que se dice, y lo que se piensa, provocando que otra persona actúe del modo que interesa que lo haga.

Si un funcionario público llega a un acuerdo con un particular, en una operación específica, para apropiarse de dineros del Estado comete delito de fraude. Lo mismo ocurre con el funcionario, que por razón de su cargo, interactúa con algún contribuyente en razón de sus

obligaciones fiscales, interesándose por su caso de manera personal. Lo mismo sucede cuando el contribuyente utiliza medios no permitidos por la ley para sustraerse del pago de tributos.

Se denomina defraudación tributaria en el Artículo 358 "A" del Código Penal que regula: "Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas."

El fraude fiscal en los precios de transferencia en el ámbito tributario se conoce como el régimen de operaciones vinculadas, que consiste en una determinada operación realizada entre dos sujetos tributarios previamente identificados por la norma como "entidades vinculadas" debe estar sometida a un precio equivalente al valor normal del mercado. Por ello, el área de operaciones vinculadas se ha convertido en un pilar fundamental para la prevención de riesgos y contingencias fiscales en la empresa.



Se puede extraer de la perspectiva actual y futura de los precios de transferencia, que debido a la valoración y documentación, la implantación de una estrategia interna para la detección y valoración de las operaciones realizadas entre las empresas del mismo grupo y en definitiva la fijación de una política clara de la empresa sobre esta área resultan esenciales para evitar cualquier tipo de contingencia con la Administración Tributaria.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La evasión tributaria como fraude fiscal en la manipulación de precios de transferencia en Guatemala obedece a motivaciones diversas tanto de importación y exportación. Los precios aparentemente alterados o anormales pueden ocurrir debido a deferencias naturales o errores de digitación de registros oficiales, pero la administración tributaria no debe descartar la fuga de capitales, y subterfugio de impuestos.

Las técnicas de evasión, alteraciones en los precios ocurren en gran medida entre empresas vinculadas y se exteriorizan en precios. En Guatemala los precios de transferencia fueron incorporados en el Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria; en los artículos 54 al 60 que regula las Normas Especiales de Valoración entre las partes relacionadas las que contiene el principio de plena competencia, así como método de valoración para exportaciones e importaciones de mercancías; en el Artículo 65 de dicha ley establece los principios generales de información y documentación.

La Superintendencia de Administración Tributaria debe aplicar normas de aportación que contienen el apoyo técnico y práctico para fiscalizar la recaudación y el control de los tributos, además puede consultar información a nivel internacional para determinar comparaciones que puedan servir para validar si un contribuyente o no está utilizando precios de transferencia en forma anómala y permite reportar utilidades que son reales.





BIBLIOGRAFÍA

- BAJO, M. y S. Bacigalupo. **Derecho penal económico**. Madrid: Editorial Centro de Estudios Manuel Areces, S.A. (s.f)
- BARATTA A. **Criminología crítica del derecho Penal**. 5ª ed., Buenos Aires, Editorial Siglo XXI. (s.f)
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 14a. ed. actualizada. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta. S.R.L. 1988.
- CALDERÓN, H. y J. Amenós. **El procedimiento administrativo**. Guatemala: Agencia Española de Cooperación Internacional, 2005.
- CANTEO, M. A. **Mecanismos de simplificación y de salida al procedimiento común en el proceso penal guatemalteco**. Tomo I. Guatemala: (s.e), (s.f)
- CETINA, G. **Estructura del proceso penal**. Manual de derecho procesal penal guatemalteco. Tomo II. Guatemala: (s.e), (s.f.)
- CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala:(s.e), 2000.
- DELGADILLO, L. H. **Principios de derecho tributario**. 3ª ed., México: Editorial LIMUSA. (s.f)
- ESCOBAR, R. **Fortalecimiento de las sanciones penales relacionadas con la defraudación fiscal y la capacidad de investigación y sanción del ministerio público y del organismo judicial**. Guatemala:(s.e), 2000.
- GARCÍA VISCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas**, Tomo II. Argentina: Editorial De Palma, (s.f).



<http://www.dle.rae.es/?w=evadir>.(Consultado el 12 de abril de 2016).

<http://www.dle.rae>srv>search>w=elusi3n>. (Consultado el 14 de abril de 2016).

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros finanzas públicas**, Tomo I. Guatemala: (s.e), 2006.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros y finanzas públicas**, Tomo II. Guatemala: (s.e), 2006.

POLANCO HERRERA, Juan Pablo. **El delito de defraudación tributaria y el contador público y auditor**. Universidad San Carlos de Guatemala, Guatemala: 1995.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Talleres Nex Print S.R.L. Argentina, Buenos Aires: 1995.

www.coersehero.com> University of Newcastle> LAW> LAW TABL5512.(Consultado el 12 de abril de 2016).

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Civil. Decreto Ley 106, Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, 1964.

Código Tributario. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Ley de Actualización Tributaria. Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2010.



Ley del Organismo Judicial. Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 de Congreso la República Guatemala, 1992.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto Número 26-92 de Congreso la República Guatemala, 1992.