

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



**NECESIDAD QUE SE REFORME EL ARTÍCULO 58 DE LA LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA PARA QUE NO VULNERE EL ARTÍCULO 43
CONSTITUCIONAL**

MAYNOR ARNOLDO MORALES MORALES

GUATEMALA, JULIO DE 2017

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

**NECESIDAD QUE SE REFORME EL ARTÍCULO 58 DE LA LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA PARA QUE NO VULNERE EL ARTÍCULO 43
CONSTITUCIONAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por:

MAYNOR ARNOLDO MORALES MORALES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, julio 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:

Presidenta: Licda. Waleska Romelia García Contreras
Secretario: Lic. Emilio Gutiérrez Cambranes
Vocal: Licda. Miriam Lili Rivera Álvarez

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Obdulio Rosales Dávila
Secretaria: Licda. Mery López Cardona
Vocal: Licda. Arely Delyanira Camey Suchite

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).



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 06 de mayo de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, CAROL ANGÉLICA QUIRÓS ORTIZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
MAYNOR ARNOLDO MORALES MORALES, con carné 8412531,
 intitulado NECESIDAD QUE SE REFORME EL ARTÍCULO 58 DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA
PARA QUE NO VULNERE EL ARTÍCULO 43 CONSTITUCIONAL.

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.

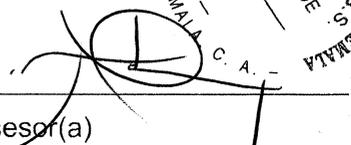
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de
 concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y
 técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros
 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.


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 21 / 08 / 2016 f)


 Asesor(a)



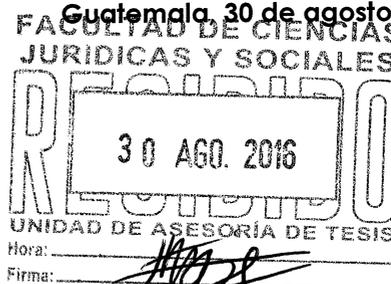
Carol Angélica Quirós Ortiz

MSc. Derecho Tributario; M.A. Administración Bancaria - Abogada & Notaria



Guatemala, 30 de agosto de 2016

Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Licenciado Roberto Fredy Orellana Martínez
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Licenciado Orellana Martínez:

Atentamente me dirijo a usted con el objeto de informarle que de conformidad con el nombramiento de fecha seis de mayo de dos mil catorce, en mi calidad de Asesor de Tesis del Bachiller MAYNOR ARNOLDO MORALES MORALES, he procedido a asesorar al estudiante en el desarrollo de su tesis titulada: "**NECESIDAD QUE SE REFORME EL ARTÍCULO 58 DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA PARA QUE NO VULNERE EL ARTÍCULO 43 CONSTITUCIONAL**", y con el objeto de extender el dictamen favorable respectivo detallo lo siguiente:

- A. El contenido científico y técnico de la tesis se connota con la debida utilización de las doctrinas y teorías de actualidad con respecto al tema, mediante un estudio crítico de la normativa a nivel nacional e internacional incluso el denominado "derecho blando internacional" relativa a la materia objeto de análisis, todo ello desarrollado a lo largo del capitulado del trabajo de tesis realizado.
- B. La metodología y técnicas de investigación utilizadas encuadran con las enumeradas en su plan de investigación, ya que se emplearon las técnicas de recopilación de información correctas, como se desprende de la bibliografía utilizada, asimismo es ajustada a la redacción que se utiliza, pues se puede deducir que la tesis presenta una estructura analítica y deductiva, ya que aborda el tema, desde su conceptualización, al igual que los principios que lo inspiran, como punto de partida, para luego proceder a la descomposición de sus elementos y estudio analítico, abarcando por último la problemática guatemalteca y el análisis específico del problema objeto de la investigación.
- C. Para lograr lo antes expuesto, se hace uso de la deducción, obteniendo la conclusión discursiva precisa, y los conocimientos derivados de la misma son aplicados sintéticamente al ordenamiento jurídico guatemalteco, así pues, a través de un análisis minucioso y crítico se logra enfatizar en la invalidez de la norma jurídica analizada.
- D. La redacción es concisa y se adecua con los requerimientos académicos de la Unidad de Tesis y al nivel académico que corresponde, pues en la mayoría del trabajo de investigación se puede apreciar el uso constante de síntesis del contenido utilizado, el cual ha sido elaborado de manera adecuada y con la terminología correcta.
- E. La investigación mencionada se constituye en un aporte científico y doctrinario importante y de aplicación a la realidad del Estado guatemalteco, pues se hace un análisis de la regulación del tema en Guatemala, y, se proponen soluciones concretas para superar la problemática desarrollada.

Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria

1



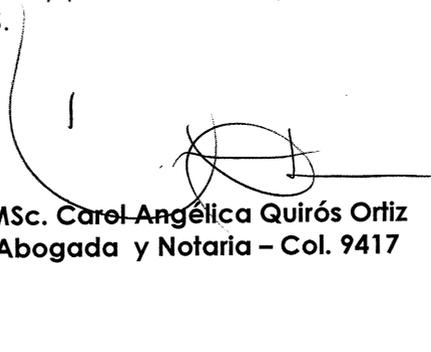
Carol Angélica Quirós Ortiz

MSc. Derecho Tributario; M.A. Administración Bancaria - Abogada & Notaria

- F. La conclusión discursiva es acorde a lo expresado en el cuerpo capitular de la investigación, y es precisa en señalar la latente necesidad de que se reforme la norma objeto de investigación a efectos de que se subsane el vicio de inconstitucionalidad detectado.
- G. La bibliografía que se utiliza es la que corresponde para el tipo de investigación de carácter jurídica y cualitativa realizada, pues contiene la información que conduce directamente a la obtención de la conclusión expuesta en la tesis asesorada.
- H. La hipótesis fue comprobada, mediante los métodos inductivo y deductivo, analítico y sintético y el analógico, en virtud de la descomposición de temas y análisis individual de cada uno de ellos, como resultado se comprobó la hipótesis en cuanto a la necesidad de reforma la ley cuyo vicio se alega.

En virtud del estudio de la investigación realizada por el estudiante sustentante de la tesis, manifiesto que contiene aportes científicos y técnicos en materia de derecho tributario nacional e internacional, analizando para ello la evolución histórica, naturaleza jurídica, y principios aplicables, para finalmente presentar una propuesta que coadyuve a superar la problemática desarrollada, por lo que considero que el contenido de la tesis tiene el nivel científico y técnico adecuado.

De conformidad con lo antes expuesto y por encontrarse el trabajo de tesis asesorado científica y técnicamente desarrollado en su contenido, y en virtud de que la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, la conclusión discursiva y bibliografía, son congruentes con los requisitos del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, APRUEBO el presente trabajo de investigación y emito el DICTAMEN FAVORABLE, para que el trabajo presentado pueda ser utilizado como base para el examen público correspondiente y declaro expresamente que no soy pariente en los grados de ley del sustentante MAYNOR ARNOLDO MORALES MORALES.


MSc. Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria - Col. 9417

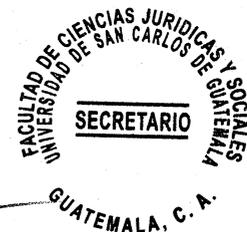
Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 27 de abril de 2017.

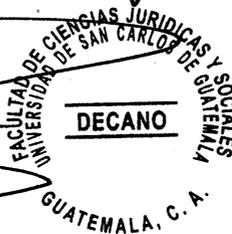
Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante MAYNOR ARNOLDO MORALES MORALES, titulado NECESIDAD QUE SE REFORME EL ARTÍCULO 58 DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA PARA QUE NO VULNERE EL ARTÍCULO 43 CONSTITUCIONAL. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.



[Handwritten signature]

[Handwritten signature]





DEDICATORIA

- A DIOS:** Todopoderoso.
- A MIS PADRES:** Miguel Ángel Morales Corado -el Cuachito- y María Elisa Morales, a quienes agradezco todos sus esfuerzos.
- A MIS HERMANOS:** Miguel, Betty, Blanca, Pedro y Francisco, por estar conmigo.
- A MI ESPOSA:** Loty, por acompañarme siempre.
- A MIS HIJAS:** Mabel y Melany por todos estos años que me han apoyado.
- A MIS SOBRINOS SU FAMILIA Y CUÑADOS:** Carlos y Dilayla -Steven, Jonathan Lauren-; Allan, Norma -Fernanda, Angie, Lisbeth Leslie-; Goce y Sally -Melina, Annie-; Miriam, Elisa -Sebastián, Emily, Dulce-; Pedro Luis y Débora -Clarisa, Oliver, Valeria-; Christopher, Vanessa, Byron, Cinthia; Antonio; Ericka, Miriam, Erick y Silvia, gracias por compartir con la familia.



A MIS SUEGROS:

Carlos Morales, Juanita Martínez, por toda su ayuda.

A LA FAMILIA

ALVARADO MORALES:

Joel y Elu, Caleb; Juan y Bechi -Bechita, Benjamín-; Kevin y Katty, por tantos años que hemos compartido.

A LA FAMILIA

MORALES

VALDOVINOS:

A:

Marlon y Abby, -Hellen, Santiago, Vicky-, por estar compartiendo con la familia.

La Tricentenario Universidad de San Carlos y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por darme la oportunidad del estudio y la superación.



PRESENTACIÓN

Las normas especiales de valoración entre partes relacionadas conocidas en el ámbito internacional, como precios de transferencia, son el objeto de estudio de este trabajo de investigación y específicamente, la vulneración que el Artículo 58 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y su reforma, Ley de Actualización Tributaria produce a la libertad de industria, comercio y trabajo establecida en el Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Las citadas normas persiguen establecer ante la Superintendencia de Administración Tributaria **-SAT-**, como sujeto de estudio, que los precios de compra y de venta de bienes o servicios entre una entidad guatemalteca y una o más entidades extranjeras se negociaron bajo el principio de libre competencia. La investigación es eminentemente cualitativa, pertenece a la rama de derecho público, específicamente al Derecho Financiero, cuyo estudio se realizó con base en la información y actuaciones de la SAT para los años 2013 al 2015.

El trabajo de investigación contribuye a la ciencia jurídica de manera notable, al otorgar argumentos de carácter doctrinario, legal y jurisprudencial mediante los que se evidencia que las normas especiales de valoración entre partes relacionadas son útiles para evitar o disminuir la evasión tributaria, pero existe un orden jerárquico de las leyes en Guatemala que debe respetarse para evitar la vulneración de los derechos constitucionales.



HIPÓTESIS

Las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, constituyen una forma de evitar la disminución de ingresos fiscales reportados por los contribuyentes guatemaltecos.

Pero esa normativa tiene que cumplir con la observancia a los derechos constitucionales y no quedar a discreción de la Superintendencia de Administración Tributaria, las bases con la que se realiza la comparación de precios que persiguen evitar esa disminución de ingresos, siendo imperativo que sean reformadas las normas atinentes a la materia.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Conforme el estudio efectuado, se evidencia que las normas especiales de valoración entre partes relacionadas se han implementado en varios países, como un mecanismo de evitar la disminución de ingresos fiscales.

En Guatemala, aún no se puede medir el impacto que estas normas coadyuvarán a evitar la disminución de ingresos tributarios, mucho menos si las mismas serán efectivas para incrementar la recaudación. Esto se debe principalmente a su reciente vigencia a partir del 1 de enero de 2015 y cuyos primeros estudios de los contribuyentes serán analizados por la Superintendencia de Administración Tributaria - **SAT**- en marzo de 2016.

En uso del método analítico, mediante el presente trabajo de tesis, se confirma la hipótesis que esa normativa de precios, aunque muy relevante para mejorar la recaudación en Guatemala, debe cumplir con la observancia a los derechos constitucionales y no quedar a discreción de la Superintendencia de Administración Tributaria las bases con la que se realiza la comparación de precios que persiguen evitar esa disminución de ingresos, siendo imperativo que sean reformadas las normas atinentes a la materia.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1. Clasificación del derecho tributario.....	2
1.2. Los tributos.....	4
1.2.1. Clasificación de los tributos.....	5
1.3. Los impuestos.....	7
1.3.1. Clasificación tradicional de los impuestos.....	7
1.3.2. Los impuestos a la renta, al consumo y al patrimonio.....	9
1.3.3. Renta mundial y territorial.....	10
1.4. El Impuesto Sobre la Renta.....	11
1.4.1. Ficha técnica.....	12
1.4.2. Vigencia.....	13
1.4.3. Estructura.....	14
1.4.4. Las normas generales.....	15
1.4.5. El régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.....	18
1.4.6. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.....	26
1.5. Las normas especiales de valoración entre partes relacionadas.....	27
1.5.1. Origen de las normas especiales de valoración.....	27
1.5.2. Definición de las normas especiales de valoración.....	29
1.5.3. Las normas especiales de valoración en la Ley de Actualización Tributaria.....	31
1.5.4. El principio de libre competencia.....	35
1.5.5. Definición de partes relacionadas.....	37

CAPÍTULO II



Pág.

2. Entidades internas y externas o internacionales relacionadas con las normas especiales de valoración.....	41
2.1. La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.....	41
2.1.1. Creación, domicilio y abreviatura.....	42
2.1.2. Objeto y funciones.....	43
2.1.3. Organización y autoridades.....	44
2.2. Facultades de la SAT.....	45
2.2.1. Análisis de los artículos 98 y 98 "A" del Código Tributario.....	52
2.3. Requerimientos de información de la SAT sobre la materia.....	53
2.3.1. Principios generales de información y documentación.....	53
2.3.2. Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.....	55
2.3.3. Información y documentación relativa al contribuyente.....	57
2.4. Función fiscalizadora y sancionadora de la SAT.....	58
2.4.1. Ley Orgánica de la SAT.....	58
2.4.2. Código Tributario.....	58
2.5. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -OCDE-	63
2.5.1. Creación, objetivos y países miembros.....	64
2.5.2. Órganos de dirección y mecanismos de funcionamiento.....	65
2.5.3. Las decisiones de la Organización.....	66
2.5.4. Guías para la aplicación de los precios de transferencia.....	67
2.5.5. Propuesta de la OCDE de legislación en materia de precios de transferencia.....	69
2.5.6. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y Guatemala.....	72



CAPÍTULO III

	Pág.
3. Los métodos para aplicar el principio de libre competencia.....	75
3.1. Los métodos de las normas especiales de valoración.....	77
3.2. La recalificación de las operaciones conforme su verdadera naturaleza económica y jurídica.....	85
3.3. Procedimiento para establecer los acuerdos de precios por anticipado.....	87
3.4. Comprobaciones simultáneas de bases imponibles.....	88

CAPÍTULO IV

4. Necesidad de modificar el Artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala para que no vulnere el Artículo 43 Constitucional.....	89
4.1. La jerarquía de las normas jurídicas en Guatemala.....	90
4.1.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	90
4.1.2. Ley del Organismo Judicial.....	92
4.1.3. Código Tributario.....	92
4.1.4. Análisis de las normas legales citadas.....	94
4.2. Análisis de las operaciones comparables del Artículo 58 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República.....	97
4.3. Análisis del Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala y los derechos que otorga.....	98
4.4. Análisis del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala como fuente del ordenamiento jurídico tributario.....	103
4.5. La vulneración de los Artículos 43 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala provocada por el Artículo 58 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	110



Pág.

4.6. Observaciones para la modificación del Artículo 58 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	112
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	113
BIBLIOGRAFÍA.....	115



INTRODUCCIÓN

Este trabajo de tesis se desarrolló sobre las normas especiales de valoración entre partes relacionadas y específicamente la vulneración por la aplicación del Artículo 58 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y su reforma, Ley de Actualización Tributaria, a la libertad de industria, comercio y trabajo contenida en el Artículo 43 de la Constitución Política de la República.

Ese Decreto regula en el Capítulo VI, las normas citadas, conocidas mundialmente como precios de transferencia, las que persiguen establecer si los precios de compra y de venta de bienes o servicios entre una entidad guatemalteca y una o más entidades extranjeras se negociaron bajo el principio de libre competencia. Es por primera vez que en Guatemala se regula esta materia. Pero ese Artículo 58 presenta falencias, ya que no reguló los precios ni la fuente de donde se tomarán los mismos para la comparación y que, esa fuente cumpla con la legislación ordinaria y la Constitución Política de la República.

Mediante el trabajo desarrollado, se comprobó la hipótesis respecto a que las normas especiales de valoración entre partes relacionadas constituyen un mecanismo para evitar la disminución de ingresos fiscales reportados por los contribuyentes guatemaltecos, la cual tiene que cumplir con la observancia a los derechos constitucionales y no quedar a discreción de la Superintendencia de Administración Tributaria **-SAT-** las bases con la que se realiza la comparación de precios. Cabe señalar que al efectuar el estudio, se advierte además la vulneración al Artículo 239 de la Constitución Política de la República que contiene el principio de legalidad en materia tributaria.

Como objetivo se propuso analizar el Artículo 58 de dicha ley y confrontarlo con el Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala. También se estudió las guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -



OCDE- La tesis se desarrolló con la aplicación de los métodos científico, inductivo deductivo, y analógico comparativo y se utilizaron las técnicas bibliográfica, de campo y de estudio comparativo.

El trabajo está integrado por cuatro capítulos: el capítulo I, contiene el estudio del derecho tributario, el Impuesto Sobre la Renta y las normas especiales de valoración entre partes relacionadas; en el capítulo II se analiza las entidades internas y externas relacionadas con las referidas normas; el capítulo III versa sobre los métodos de las citadas normas y en el capítulo IV, se analiza la necesidad que sea modificado el Artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria.

Con base en el estudio, se concluye que las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, son útiles para evitar o disminuir la evasión tributaria, pero existe un orden jerárquico de las leyes en Guatemala que debe cumplirse para evitar la vulneración de los derechos constitucionales.



CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

Según el Doctor Jaime Ross, el derecho tributario es la rama del derecho público que trata de las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.¹

Para el autor José de Jesús Sanchez Piña², quien usa la terminología derecho fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

Las autoras guatemaltecas Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera Flores³ lo definen como el conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento de los tributos y asegura la recaudación de los mismos.

Puede afirmarse entonces que el derecho tributario es la rama jurídica que regula los tributos, su recaudación, administración y coacción.

¹ Ross Jaime Dr. **Derecho tributario sustantivo**. Pág. 1.

² Sánchez Piña José de Jesús. **Nociones de derecho fiscal**. Pág. 36.

³ Díaz Dubón, Carmen y Nájera Flores Lizett. **Derecho financiero II**. Pág. 9.



1.1. Clasificación del derecho tributario

Según el estudio efectuado en los diversos textos que se citan en este trabajo, una clasificación del derecho tributario que considero aceptada y aplicable a Guatemala en términos generales es siguiente:

- a. **Derecho tributario constitucional:** su contenido establece los principios y limitaciones constitucionales de la tributación, tanto el poder tributario del Estado, como los límites a ese poder y las garantías para los contribuyentes a efecto de evitar los abusos estatales.
- b. **Derecho tributario general:** es el que comprende los principios y normas generales aplicables a todos los tributos, incluso los aduaneros.
- c. **Derecho tributario especial:** contiene las normas específicas de cada tributo.
- d. **Derecho tributario sustantivo material:** son las normas jurídicas que disciplina la obligación tributaria sustantiva, cuyo objeto es la prestación del tributo.
- e. **Derecho tributario formal o administrativo:** corresponde al conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los impuestos y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio.

- f. **Derecho tributario adjetivo:** es el que contiene normas procesales aplicables a la solución de controversias surgidas a raíz de la aplicación de los impuestos y de las infracciones.

- g. **Derecho tributario penal:** es la parte del derecho penal que establece el ilícito tributario el cual conlleva penas de prisión, económicas y de otra índole.

- h. **Derecho tributario internacional:** es el conjunto de normas que delimitan las soberanías fiscales de los diferentes países. A esta parte corresponde la doble o múltiple tributación que tanta relevancia ha alcanzado como resultado de los procesos de integración económica.

Para efectos de Guatemala, se ilustra esta división con las siguientes normas vigentes positivas:

Clasificación	Número del Decreto del Congreso de la República	Nombre del Decreto
Derecho tributario especial	10-2012 y su reforma contenida en el Decreto 19-2013	Ley de Actualización Tributaria, Libro I. Impuesto Sobre la Renta
Derecho tributario general, sustantivo material y administrativo	6-91 Este Decreto ha sido reformado por otros Decretos	Código Tributario. Esta parte del derecho está contenido en los Artículos 1 al 97

Clasificación	Número del Decreto del Congreso de la República	Nombre del Decreto
Derecho tributario adjetivo	6-91. Este Decreto ha sido reformado por otros Decretos	Esta parte del derecho está contenido en los Artículos 98 al 185
Derecho tributario constitucional	Por su naturaleza no le es aplicable un número. A manera de referencia se citan los Artículos 239 que contiene el principio de legalidad en materia tributaria y el 243 que prohíbe la doble o múltiple tributación	Constitución Política de la República
Derecho tributario penal	Decreto 17-73. Este Decreto ha sido reformado por varios Decretos. Los delitos tributarios están contenidos en los Artículos 358 A, 358 B, 358 C y 358 D	Código Penal
Derecho tributario internacional	3-2008	Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica

Fuente: elaboración propia.

1.2. Los tributos

El modelo de código tributario para América Latina en su Artículo 13 cita los tributos como las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio



exige, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. El Código Tributario Guatemalteco que está basado en ese modelo de Código, define de forma similar los tributos en su Artículo 9, el que define: “Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Este Artículo nos lleva a considerar que el tributo está siendo definido como el género, ya que posteriormente establece las clases de tributos, que serían las especies. El Artículo 10 del Código Tributario regula: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

1.2.1. Clasificación de los tributos

Una clasificación doctrinaria generalmente aceptada es la tripartita, que incluye a los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales. Por su importancia y observancia obligatoria, se citan las definiciones que el Código Tributario asigna a esa clasificación, con la aclaración que no desarrolla la tasa, sino el arbitrio:

“**Artículo 11. Impuesto.** Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Artículo 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.



Artículo 13. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Un concepto que por su naturaleza no está definido el Código Tributarios es la referente a los aportes parafiscales.

Con base en lo investigado en las diversas fuentes citadas, puede anotarse que los aportes parafiscales “son los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector.

El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán solo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable”.⁴

⁴ www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/concepto_icb Consultado el 8 de junio de 2016).



También pueden anotarse como tales, las contribuciones que exigen los entes profesionales creados por ley a sus matriculados para financiar sus actividades de regulación profesional.

1.3. Los impuestos

Los impuestos son los tributos que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Los exige el Estado en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

1.3.1. Clasificación tradicional de los impuestos

Existen diversas clasificaciones de los impuestos, dependiendo del autor y los objetivos que persigue. Para efectos de este trabajo se resume el contenido que cita el Doctor Jaime Ross:

- a. **“Directos e indirectos.** Tradicionalmente se dice que los impuestos directos son los que permiten identificar a los contribuyentes, es decir que son nominativos. Y los impuestos Indirectos son aquellos que no se conoce con anticipación a los contribuyentes y se recaudan conforme se produce el presupuesto de hecho.



b. Reales y personales. Los impuestos reales solo atienden al hecho objetivo gravado y no a factores personales del contribuyente para determinar el monto de la prestación.

En cambio, en los impuestos personales se consideran la situación personal del contribuyentes, especialmente su capacidad contributiva o económica personal, tomando en cuenta la totalidad de sus ingresos y bienes y no sólo una parte o fracción.

c. Impuestos ordinarios y extraordinarios. Algunos hacen esta clasificación atendiendo a si se establecen con una vigencia permanente o temporal. Sin embargo, para otros, esta clasificación responde al criterio de si el impuesto grava la renta -ordinarios- o el capital -extraordinarios-.

d. Impuestos exteriores e interiores. Impuestos exteriores serían aquéllos que se establecen con ocasión del tráfico internacional de mercaderías tales como impuestos aduaneros de importación, de exportación o tránsito de mercaderías; y los impuestos interiores serían todos los demás y que gravan las rentas por residentes o domiciliados en el país, o rentas cuyas fuentes están dentro del país o que siendo de fuentes extranjeras son percibidas o devengadas por personas domiciliadas o residentes”⁵.

⁵ Op. Cit. Pág. 15.

1.3.2. Los Impuestos a la renta, al consumo y al patrimonio

Los impuestos también suelen identificarse en las siguientes categorías:

- a. **A la renta:** es el impuesto que recae sobre los beneficios netos obtenidos por un contribuyente en un período determinado. El término neto obedece a que comúnmente su determinación consiste en aplicar la fórmula de: $\text{-Rentas gravadas (-) Costos y gastos necesarios para generar la renta = Renta imponible-}$. A esa renta imponible se le aplica el tipo impositivo el que determina el Impuesto Sobre la Renta. El impuesto puede ser de tasa fija general o plano como también se le denomina, progresivo o regresivo.

- b. **Al consumo:** es el gravamen que recae en el consumidor final al adquirir bienes o servicios. Se identifican dos formas principales:
 - b.1 La más común es aquella en que el impuesto se genera en cada operación de compra de bienes y servicios y lo soporta el consumidor final. En algunos casos puede gravar ciertos bienes, como por ejemplo los cigarrillos y en otros de forma general, como fue en el país hasta el año 1983, y que se conoció como el Impuesto Sobre Ventas, aunque en realidad estaba contenido en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales.

b.2 La denominada “al valor agregado o añadido” cuyo impuesto grava solo el monto que se adiciona en cada operación de transferencia. Es decir que el impuesto pagado en la primera compra, se descuenta sobre el nuevo valor de la venta, pagando solo la diferencia. Resulta ser al consumo por cuanto el último adquiriente normalmente lo soporta en su totalidad. En el medio corresponde este gravamen al Impuesto al Valor Agregado.

c. Al patrimonio: es el impuesto que grava o recae sobre el valor de todos los bienes y puede ser independiente del Impuesto a la Renta o bien acreditable a éste como en Guatemala que corresponde al Impuesto de Solidaridad contenido en el Decreto 73-2008 del Congreso de la República y sus reformas.

1.3.3. Renta mundial y territorial

Según la fuente que grave la ley, la renta se clasifica en mundial y territorial, las que se desarrollan a continuación:

a. Renta mundial: también denominada universal. Es la que aplica el gravamen en función de su residencia y no del lugar donde se encuentra la fuente productora de la renta. Es decir que el impuesto sigue al contribuyente por donde se movilice.

Este sistema es complejo, puesto que requiere de tratados para evitar la doble tributación, o bien de aceptar como créditos del impuesto, aquellos que se paguen

por el sujeto de gravamen en el lugar donde genere la renta. Un ejemplo de este tipo de renta es la regulada por la legislación de Estados Unidos de América.

- b. Renta territorial:** es la normativa que sujeta a los contribuyentes dentro de la jurisdicción de un territorio sobre el que un Estado ejerce su soberanía. Es decir, grava las rentas producidas en un país.

Este tipo de renta requiere que se regule lo relativo a las rentas de los no residentes generadas en el territorio. El ejemplo de esta renta la constituye la actual normativa del Impuesto sobre la Renta de Guatemala la cual se resume en el siguiente apartado.

1.4. El Impuesto Sobre la Renta

Es el tributo que grava las ganancias obtenidas por un sujeto tributario en un determinado período, que normalmente es de un año. Las ganancias se determinan con base en las reglas de la ley, tanto los ingresos como los costos y gastos.

En Guatemala, este impuesto está contenido en el Decreto número 10-2012 denominado Ley de Actualización Tributaria el que fue reformado por el Decreto número 19-2013, ambos del Congreso de la República. Por su importancia para el presente trabajo y la reciente vigencia de la ley, se presenta en el siguiente apartado un resumen de la misma.



1.4.1. Ficha técnica

El Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, fue publicado en el Diario Oficial el 5 de marzo de 2012. Está integrado por cuatro considerandos, siete libros y 181 Artículos. Con relación a los libros, algunos contienen nuevas leyes, mientras que otros son reformas a leyes vigentes, los cuales se identifican a continuación:

- a. **Libro I** - Impuesto Sobre la Renta, Artículos 1 al 107.

- b. **Libro II** - Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres. Artículos 108 al 118.

- c. **Libro III** - Ley Aduanera Nacional. Artículos 119 al 149, que lo derogó el Decreto número 14-2013 del Congreso de la República, Ley Nacional de Aduanas.

- d. **Libro IV** - Reformas al Decreto número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículos 150 al 158.

- e. **Libro V** - Reformas al Decreto número 70-94 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Artículos 159 al 169.



f. Libro VI - Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto número 37-92 del Congreso de la República. Artículos 170 y 171.

g. Libro VII - Disposiciones Finales y Transitorias Artículos 172 al 181.

Puede apreciarse que de los siete libros, únicamente el Libro I corresponde al Impuesto Sobre la Renta. Los Libros II y III contienen leyes nuevas de las que una ya fue derogada. Los libros IV, V, VI son reformas a leyes existentes y el Libro VII corresponde a las disposiciones finales y transitorias.

Resulta poco técnica la forma en que se desarrolló el Decreto 10-2012, puesto que siendo el Impuesto Sobre la Renta uno de los impuestos más importantes para el sistema tributario, considero que debió tener un decreto propio, sin otras leyes o reformas que causan complicación en su cita y aplicación. Es oportuno indicar que desde hace varios años, el Congreso de la República ha optado por esta forma de promulgar nuevas leyes y reformas de leyes en el país, lo cual como ya se anotó produce dificultad en su aplicación.

1.4.2. Vigencia

Las normas del Impuesto Sobre la Renta cobran vigencia a partir del uno de enero del año 2013. Las otras leyes del Decreto 10-2012 tienen una vigencia previa.

1.4.3. Estructura

Los sistemas impositivos pueden ser estructurados como cedulares o globales.

El sistema impositivo cedular, analítico o dual es aquel en el que cada renta está sujeta a un tipo impositivo por separado. Como consecuencia, no hay compensación entre créditos y pérdidas de diferentes categorías.

El sistema global, sintético o integral se estructura sobre la base de un solo tipo impositivo que grava la renta neta total, compensándose los resultados positivos y negativos de diferentes fuentes o clases de créditos.

El impuesto Sobre la Renta en Guatemala está estructurado de forma cedular, en el que se incluyen cuatro tipos de rentas que son:

- a. Las rentas de las actividades lucrativas.
- b. Las rentas del trabajo.
- c. Las rentas del capital y las ganancias de capital.
- d. Las rentas de no residentes.

Para efectos de este trabajo se resume y analiza el contenido de las reglas generales a todas las rentas y también la que corresponde a las Rentas de Actividades Lucrativas.



Es importante anotar previo a su desarrollo, que la normativa del Impuesto Sobre la Renta tiene dos regímenes en las actividades lucrativas que son:

- a. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.
- b. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Tradicionalmente el Impuesto Sobre la Renta grava las utilidades, pero la norma guatemalteca incluyó un régimen en el que el Impuesto también se determina directamente sobre el ingreso, lo cual se describe más adelante.

1.4.4. Las normas generales

El Impuesto Sobre la Renta establece normas aplicables a los cuatro regímenes, las cuales pueden denominarse como normas generales, de las que se resumen a continuación las más relevantes para efectos del presente trabajo:

- a. **Objeto:** en el Artículo 1 se establece el objeto del impuesto así: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro”.

b. Categoría de renta. Las rentas que grava el impuesto están definidas en el Artículo 2 que se cita seguidamente: “Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro. Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este Artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro”.

c. Territorialidad. El impuesto sigue el principio de territorialidad, el cual se plasma en el Artículo 3 de ese cuerpo legal el que establece: “**Ámbito de aplicación.** Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala”.

d. Rentas de fuente guatemalteca. Según el principio de territorialidad, las rentas y los ingresos afectos son los generados en el territorio guatemalteco y están descritos en el Artículo 4, el cual por su extensión no es citado.



- e. Residentes y establecimiento permanente.** Dos instituciones están reguladas en los Artículos 6 y 7. Se definen las reglas para determinar a un residente en el Artículo 6, lo cual difiere de las normas del Código Civil. Y en el Artículo 7 se regula lo relativo al establecimiento permanente, el que pretende presumir la residencia en caso el sujeto tributario no lo haya declarado.
- f. Exenciones.** En cuanto a los ingresos que tienen una dispensa o exención, se desarrollan en los Artículos 8 y 11.
- g. Hecho generador.** El Artículo 10 establece que: “Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas... Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente”. Estas rentas son definidas en ocho numerales.
- h. Regímenes para las rentas de actividades lucrativas.** El Artículo 14 contiene los dos regímenes que son:
1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.
 2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

La ley del Impuesto Sobre la Renta, se aparta de la tradicional manera de regular la tributación, puesto que permite dos formas de liquidar el impuesto. La primera es la más conocida, siendo aquella en que se establece el gravamen determinado sobre la Renta Imponible que resulta de restar a los ingresos gravables los costos y gasto deducibles.

La segunda forma es de creación más reciente en el país y requiere que el impuesto se determine de una forma muy simple, pues el tipo impositivo se aplica directamente sobre los ingresos, sin considerar las deducciones. Cabe señalar que la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, mediante reformas en el año 2005, introdujo esta modalidad.

Hasta el Artículo 17 se establecen normas generales para todos los regímenes, aparte de algunas otras figuras como la tributación de las facturas especiales y la de los profesionales que ejercen de forma liberal.

1.4.5. El régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

De los Artículos 18 al 33, se regula el régimen sobre utilidades, el cual se resume seguidamente:

- a. **Disposición general.** El Artículo 18 regula la valoración, definiendo que los costos, gastos, ingresos, activos y pasivos se valoran, para efectos tributarios,

según el precio de adquisición o el costo de producción, o como se dispone en otras partes de este libro.

- b. Fórmula de la renta imponible.** El Artículo 19 dispone que los contribuyentes que se inscriban al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

- c. La renta bruta.** El Artículo 20 regula que la renta bruta es el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

- d. Costos y gastos.** Para que éstos puedan deducirse o restarse de los ingresos afectos, deben cumplir con los requisitos, documentación y límites máximos de la Ley. Seguidamente se resume lo regulado para que los costos y gastos sean deducibles:
 - d.1 Regla general:** puede afirmarse que el principio general para que los costos y gastos sean deducibles, es que sean necesarios para producir o conservar los ingresos afectos o las rentas gravadas. Así lo establecen los Artículos 21 y 22 del citado decreto.

El Artículo 21 en su parte conducente expone: “**Costos y gastos deducibles.** Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes:...”.

Este Artículo describe los costos y gastos deducibles en 29 numerales, de los que se citan algunos a manera ilustrativa:

1. El costo de producción y de venta de bienes.
2. Los gastos incurridos en la prestación de servicios.
3. Los gastos de transporte y combustibles.
4. Los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero.

d.2 Límites máximos deducibles y otros requisitos: luego de normar los requisitos generales para la deducción de los costos y gastos, se dispone que aunque los costos y gastos sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, solo se permitirá un monto específico, el que se determina aplicando a una base un porcentaje, además de tener que cumplir con otras condiciones o requisitos.

A continuación se citan, a manera de ejemplo, los numerales 22 y 23 del Artículo 21 Del Decreto 10-2012 que ilustran esta condición de límites máximos:



“...22. Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas.

Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta, ni de un monto máximo de quinientos mil Quetzales (Q.500,000.00) anuales, en cada período de liquidación definitiva anual...

23. Los honorarios, comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado en el país o desde el exterior; se entiende como asesoramiento, todo dictamen, consejo o recomendación de carácter técnico o científico, presentados por escrito y resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problemas planteados, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado. La deducción total por los conceptos citados, si éstos son prestados desde el exterior, no debe exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta”.

Como se aprecia en las citas anteriores, en ambos casos se establece que el límite será el porcentaje del 5% aplicado al total de las rentas brutas o sea los ingresos que es la base de cálculo. Respecto a los otros requisitos, se requiere la solvencia fiscal para las donaciones y un informe escrito para los honorarios.

Por su parte, el Artículo 22 regula la procedencia de las deducciones estableciendo los requisitos y que al igual que el citado Artículo 21, contienen el principio general de la deducibilidad, que consiste en que los costos y gastos sean necesarios para genera renta gravada, además de otras condiciones tal como el hecho de haberse efectuado la retención del Impuesto Sobre la Renta y con bastante detalle la documentación requerida en cada caso.

d.3 Costos y gastos no deducibles: aquellos costos y gastos que no cumplan con los requisitos de los Artículos 21 y 22 ya citados, no será permitida su deducción de la Renta bruta, constituyendo los costos y gastos no deducibles, cuya descripción está contenida en el Artículo 23 en las literales de la a) a la s).

Algunos otros Artículos regulan ciertos límites o condiciones para la deducibilidad, tales como el Artículo 24, que trata los intereses por financiamiento, los Artículos del 25 al 29 que regulan las depreciaciones sobre los activos fijos y los Artículos 32 y 33 que contienen las reglas para las amortizaciones.

e. Regímenes especiales. Se denomina así a la regulación sobre ciertas actividades, como por ejemplo las entidades constructoras y las lotificadoras cuya normativa se identifica en los Artículos 34 y 35 respectivamente.

f. Tipo impositivo, período y anticipos. El tipo impositivo consiste en un único porcentaje que es del 25% aplicado a la base imponible que está regulado en el Artículo 36. Ese tipo impositivo fue reducido gradualmente conforme el Artículo 172 del Decreto 10-2012 el cual estableció:

1. Para el período de liquidación del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, el tipo impositivo será **el 31%**.
2. Para el período de liquidación del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014, el tipo impositivo será **el 28%**.
3. Para los períodos de liquidación del 1 de enero de 2015 en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I de la Ley. Es decir el tipo impositivo **del 25%**.

El período ordinario para todos los contribuyentes es del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año conforme el Artículo 37. Los anticipos son denominados pagos trimestrales y los regula el Artículo 38.

g. La declaración jurada. Al respecto el Artículo 39 señala que los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual.

El resultado de restar a los ingresos afectos los costos y gastos deducibles se denomina “renta imponible” a la que se aplica el porcentaje del impuesto con base en el ya citado Artículo 19. Para ilustrar la determinación de la renta imponible, se presente el siguiente ejemplo con un Estado de Resultados anual:

Concepto		Monto Q.
	Ventas	10.000,000.00
-)	Costo de ventas	6.000,000.00
=)	Utilidad bruta en ventas	4.000.000.00
-)	Gastos de operación	1.500,000.00
=)	Utilidad contable	2.500,000.00
+)	Gastos no deducibles por no tener los documentos	500,000.00
=)	Renta imponible	3.000,000.00
x)	Tasa del Impuesto Sobre la Renta	25%
=)	Impuesto Sobre la Renta del período fiscal	750,000.00

Fuente: elaboración propia.

- h. La Documentación de respaldo a la declaración jurada de renta.** El Artículo 40 establece la documentación de respaldo que los contribuyentes deben tener a disposición de la Administración Tributaria al momento de la fiscalización.
- i. Valuación de inventarios.** La valuación de la existencia de mercancías al cerrar el período anual se regula en el Artículo 41 citando 4 métodos.
- j. Otras obligaciones.** para este régimen se requiere lo siguiente:
1. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades gravadas la frase "sujeto a pagos trimestrales".
 2. Efectuar las retenciones que correspondan.
 3. Elaborar inventarios al 31 de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la SAT por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio, las existencias en inventarios al 30 de junio y al 31 de diciembre de cada año.
 4. Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio.

Aquí se concluye el resumen de la normativa del Impuesto Sobre la Renta para el régimen de las utilidades, por lo que se trata seguidamente el régimen sobre ingresos.

1.4.6. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

En Guatemala, a partir del año 2005, se incluyó en la Ley del Impuesto Sobre la Renta otro sistema para la determinación y pago de Impuesto, el que consiste en gravar directamente los ingresos y se le nominó como el régimen general. Aunque este régimen desnaturaliza la fórmula original del Impuesto Sobre la Renta, ha sido aceptado por constituir una forma simple de cumplir con la obligación tributaria.

Se le denomina también régimen simplificado, puesto que el hecho generador lo constituyen los ingresos, que a su vez serán la renta imponible, a la que se le aplica el tipo impositivo, sin tener que documentar los costos y gastos, mucho menos la utilidad.

Seguidamente se ilustra este sistema:

Concepto		Monto Q.
	Ventas	10.000,000.00
-)	Costo de ventas	6.000,000.00
=)	Utilidad bruta en ventas	4.000.000.00
-)	Gastos de operación	1.500,000.00
=)	Renta imponible -valor de las ventas-	10.000,000.00
x)	Tasa del Impuesto Sobre la Renta	7%
=)	Impuesto Sobre la Renta del período fiscal	700,000.00

Fuente: elaboración propia.



Como puede observarse, el Impuesto Sobre la Renta se aplica directamente sobre las ventas, siendo la razón de su denominación como régimen simplificado, mientras que en el régimen sobre las utilidades, se calculó sobre la renta imponible. Para establecer el régimen más conveniente para cada contribuyente, se deberá efectuar un estudio de la rentabilidad del negocio, es decir sobre la utilidad que se produce y hacer la comparación del caso.

La Ley le permite al contribuyente elegir y aplicar entre uno y otro régimen anualmente, debiendo dar aviso por escrito ante la Superintendencia de Administración Tributaria en diciembre del año en curso.

1.5. Las normas especiales de valoración entre partes relacionadas

Es oportuno indicar, que las normas especiales de valoración entre partes relacionadas contenidas en el Libro I del Impuesto Sobre la Renta, son conocidas en el mundo como precios de transferencia. De esa cuenta, en algunos pasajes de este trabajo y principalmente en citas bibliográficas se tratará en este trabajo de manera indistinta al referirse a la materia.

1.5.1. Origen de las normas especiales de valoración

Las normas de valoración o precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX conjuntamente con el desarrollo de las empresas multinacionales. Cuando las

empresas multinacionales empezaron a desarrollar criterios de maximización de beneficios y de minimización de riesgos por medio de la diversificación de las actividades de producción, comerciales y financieras que cada miembro del grupo realizaba en centros especializados de prestación de servicios, entonces fueron surgiendo las técnicas para manejar los precios de transferencia entre los miembros. El primer país que decretó normas internas para combatir la manipulación de los precios de transferencia fue el Reino Unido en 1915.

A través de la Ley de Finanzas de 1915, se establecía que en el supuesto de que una entidad no residente llevara a cabo actividades económicas con una empresa residente en el Reino Unido y que si la empresa no residente poseía una estrecha conexión y ejerciera un control sustancial sobre la residente en la jurisdicción fiscal inglesa.

Si como consecuencia de esto el negocio realizado entre las dos producía en la empresa residente un beneficio menor que el que se habría esperado, la entidad no residente tributaría en el Reino Unido como agente de la empresa residente por los beneficios desviados hacia ella en la operación vinculada.

El primer antecedente en los Estados Unidos de América en 1917, fue con la reglamentación complementaria a la Sección 1331 (a) de la War Revenue Act del 13 de Octubre de 1917, que establecía la exigencia de declaraciones consolidadas a las empresas asociadas en el Impuesto Federal Sobre la Renta de Sociedades. En virtud del federalismo, en Estados Unidos el problema de los precios de transferencia surgió

inicialmente entre varios Estados de la Unión. En el año 1935, aparecería en Estados Unidos una reglamentación que interpretaba la Sección 45 Internal Revenue Code – IRC-, que es el antecedente de la Sección 482 del IRC, norma actual para el tema de precios de transferencia en ese país.

Por esa misma época, encontramos en Argentina la primera regulación sobre precios de transferencia en Latinoamérica en el Artículo 20 de la Ley 11682 de 1932. Otros países latinoamericanos demorarían mucho más en promulgar una regulación sobre la materia, por ejemplo México lo decreta en 1992, Brasil en 1996 y Colombia en 2002.

Históricamente, el concepto de precios de transferencia tiene su auge en el siglo XX paralelo al desarrollo de las empresas multinacionales, siendo Estados Unidos y Europa, a través de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo, los pioneros en su desarrollo. En América Latina, su implementación se ubica principalmente en la última década del siglo XX.⁶

1.5.2. Definición de las normas especiales de valoración

En la legislación guatemalteca no se incluyó por parte del legislador una definición de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas. A continuación se citan algunas definiciones de estudiosos de la materia reiterando que las citas utilizan la expresión precios de transferencia.

⁶ www.ecured.cu/index.php/Precio_de_transferencia. (Consultado el 12 de septiembre de 2015).

Los autores colombianos Isabel Cristina Daza Arango, Eliana Corredor Caro, Héctor Fabio Castillo Pico en su texto hacen la siguiente cita:

“Los precios de transferencia son usados para calcular las utilidades que tiene una empresa de carácter internacional, ya sea esta multinacional, transnacional, importadora, y/o exportadora; pues al tener divisiones o sedes en otros países los gastos, las compras y las ventas se hacen en diferentes partes del mundo y si se producen los gastos en un país con impuestos pero las ventas en un país que tiene una tasa impositiva menor o por el contrario que no los cobra, la mayor parte de la ganancia no estará pagando impuestos o pagará una menor cantidad -Baker, 2003-.

La legislación de precios de transferencia presta su atención sobre aquellas operaciones hechas entre filiales de la misma empresa, pues éstas al tener el control sobre el manejo de sus vinculados, puede estar aprovechando para desviar todos sus ingresos hacia países donde no exista una legislación tan estricta y por el contrario no haya recauda de impuestos. Los casos en los cuales se hace mayor énfasis de control es sobre aquellas empresas que tienen sede o domicilio fiscal en los llamados paraísos fiscales”.⁷

Con base a estas citas y el estudio de la normativa guatemalteca puede afirmarse que las normas especiales de valoración, consisten en el conjunto de normas jurídicas que regulan los valores a que deben reportar las entidades calificadas como partes

⁷ www.intellectum.unisabana.edu.co/8080.js/puibitstream/108182996/1131629.pdf. **Precios de transferencia**. Gerencia Logística. (Consultado el 12 de septiembre de 2015).

relacionadas sus ingresos, costos o gastos con el objeto que la obligación tributaria no sea disminuida o diferida en detrimento del ente recaudador y del país.

Cada país busca con estas normas que las utilidades sean gravadas en el origen, evitando el traslado a otros países en donde la tributación puede ser menor o no existir por ser un paraíso fiscal.

1.5.3. Las normas especiales de valoración en la Ley de Actualización Tributaria

Como se expuso anteriormente, las normas de especiales de valoración o precios de transferencia han sido usadas desde hace casi cien años en Europa y Estados Unidos de América. En Latinoamérica su aplicación inicia en la última década del Siglo XX. En Guatemala, se inicia su aplicación mediante el Decreto 10-2012 se introduce la regulación específica sobre las normas especiales de valoración en su Libro I, que como ya se ha anotado, desarrolla el Impuesto Sobre la Renta.

Pero vale la pena indicar que en Guatemala de alguna manera han existido intentos por controlar los precios en las transacciones comerciales internacionales. Así por ejemplo se tiene el Artículo 53 de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, vigente hasta el año 2012 que establecía: “Artículo 53. Importaciones, exportaciones y servicios prestados al exterior. En el caso de importaciones, el precio o valor CIF de las mercancías, no puede ser superior a la suma que resulte de adicionar a su precio en base a parámetro

internacional a la fecha de compra en el lugar de origen, los gastos de transporte y seguro incurridos hasta su llegada al país.

El precio de las mercancías exportadas se calculará de acuerdo a la investigación de precios internacionales a la fecha de embarque. Sin embargo, cuando exista contratación de exportaciones a futuro, el precio de la mercancía exportada se calculará conforme al precio de cotización internacional a futuro a la fecha de contratación que tenga la mercancía, el cual deberá constar en el contrato respectivo.

En todos los casos, se restará a dichos precios los gastos de transporte, seguros y otros que afecten a dichas mercancías hasta el lugar de destino. Dichos precios se expresarán en quetzales y se liquidarán las divisas al tipo de cambio que rija el día de la liquidación. La Dirección queda facultada para efectuar las investigaciones que estime convenientes, con el objeto de determinar la renta obtenida y la renta imponible”.

El Artículo citado regula el precio máximo para las importaciones partiendo del precio en base a parámetros internacionales. En las exportaciones dispone que se observen los precios internacionales. En cuanto a los servicios prestados en el exterior, solo queda en el epígrafe, pues el Artículo no dispone sobre el particular.

Esta norma se considera como un inicio del control de precios, pero resultaba muy general y siendo el práctica de muy poca aplicación.

Las normas aduaneras imponen ciertas condiciones en los precios a los que se deben declarar las importaciones, lo cual resulta ser un control en los precios que declaran los contribuyentes ante la autoridad tributaria aduanera. Si por ejemplo una importación de bienes ya se ha efectuado a un valor determinado y en una siguiente ocasión se declara un valor menor, la entidad aduanera requiere explicaciones de la razón del menor valor.

Por ello es que se afirma que es la primera vez que se regulan los precios en las transacciones internacionales, las que están desarrolladas en el capítulo VI denominado normas especiales de valoración entre partes relacionadas.

Ese capítulo VI de la Ley de Actualización Tributaria, está formado por 14 Artículos, que van del número 54 al 67 desarrollado en dos secciones. Vale la pena mencionar que solamente en el Artículo 66 numeral 5) se usa la frase -precios de transferencia- el cual se cita a continuación: "Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiera o, en su defecto, la descripción del método o métodos utilizados en las distintas operaciones".

En la Sección del citado capítulo, se desarrolla el principio de libre competencia, las partes relacionadas y los métodos para demostrar la libre competencia. Además incluye una figura que se denomina Acuerdos de precio por anticipado, el que consiste en acudir a la Administración Tributaria para presentar el estudio de precios de forma anticipada.



La Sección II del referido capítulo está destinada a normar lo relativo a la documentación que se debe utilizar y mantener para demostrar la libertad de precios.

Por otra parte y como es común en las leyes tributarias, la mayoría tienen un reglamento emitido por el Organismo Ejecutivo. Para la Ley de Actualización Tributaria le corresponde el Acuerdo Gubernativo número 213-2013, emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas de fecha 8 de mayo de 2013, publicado en el Diario Oficial el 13 de Mayo de 2013 y la vigencia con base en su Artículo 91 fue el día de su publicación.

El Reglamento está desarrollado en 91 Artículos, de los cuales 30 regulan a las normas de valoración, es decir una tercera parte, lo cual hace notar su importancia, además de ser necesario el desarrollo de los procedimientos. La normativa está contenida en el Capítulo III en tres secciones de los Artículos números 37 al 66.

La Sección I es similar a la Ley, pues desarrolla la libre competencia, las partes relacionadas y los procedimientos para los métodos. En la Sección II se da énfasis en los acuerdos de precios por anticipado. La Sección III también es similar en la Ley al referirse a la documentación, además de agregar lo referente a sanciones.

Hay que anotar que el reglamento se refiere al estudio de precios de transferencia, pero resulta solo como una mera referencia, puesto que toda la ley usa la denominación de normas especiales de valoración.

1.5.4. El principio de libre competencia

El principio de libre competencia es la base sobre la que se desarrollan las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, por lo que es importante su análisis teniendo como punto de partida para Guatemala el concepto legal definido en el Artículo 54 así: “Principio de libre competencia. Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas”.

El Artículo señala que la definición es para efectos tributarios, lo cual es muy importante y útil, no solo por lo novedoso de la materia de normas especiales de valoración, sino que aun cuando la expresión pueda tener otros sentidos en otras ciencias o técnicas, el legislador definió lo que debe entenderse por el principio de libre competencia.

Este principio se denomina en inglés como “arm’s length”. Una traducción literal es “la extensión del brazo”, pero es un tecnicismo jurídico anglosajón que se utiliza con mucha frecuencia en los contratos. Se utiliza para indicar que las partes del mismo se encuentran en una posición de igualdad a la hora de negociar sus términos o al momento de concluir una determinada operación.



Su traducción más frecuente, por tanto, sería «en condiciones de igualdad», pero también podemos traducirlo por otras expresiones similares como -en condiciones de mercado- o -en condiciones de plena competencia-⁸.

De este Artículo se pueden extraer cinco elementos a los que se les propone la siguiente explicación:

- a) **El precio o monto para una operación determinada:** es el valor de los bienes o servicios que será sujeto de las normas especiales de valoración.
- b) **Las partes independientes:** son las partes en una negociación sin vínculo económico, administrativo o patrimonial.
- c) **El acuerdo:** es el convenio del precio entre comprador y vendedor
- d) **Condiciones de libre competencia:** se refiere a la negociación sin que exista influencia alguna en la determinación del precio.
- e) **Operaciones comparables a las realizadas:** buscar operaciones similares de compra y venta de bienes y servicios que orienten a evidenciar que el precio fue determinado en libertad de condiciones.

⁸ [www.traduccionjuridica.es/la expresion arms length basis](http://www.traduccionjuridica.es/la-expression-arms-length-basis). (Consultado el 12 de Septiembre de 2015).

1.5.5. Definición de partes relacionadas

Para que sean aplicables las normas especiales de valoración, deben existir las partes relacionadas, cuya naturaleza de relación es que dos entes tengan en común administración, capital o dirección. En el Decreto 10-2012 y sus reformas, el legislador no hace una definición propiamente de partes relacionadas, sino que ilustra una serie de situaciones en que resultan los comerciantes o entes jurídicos como relacionados. Estas situaciones están contenidas en el Artículo 56 siguiente: "Definición de partes relacionadas:

- A. A los efectos de este libro, dos personas se consideran partes relacionadas, entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero, cuando se den los casos siguientes:
1. Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de su capital social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera.
 2. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
 3. Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. En particular, se considera a estos efectos que dos sociedades forman parte de un mismo grupo



empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

- a. Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración o que a través de su representante legal intervenga decididamente en la otra entidad.
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d. Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- e. La mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean personeros, gerentes o miembros del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Cuando dos sociedades formen parte cada una de ellas de un grupo empresarial respecto de una tercera sociedad de acuerdo con lo dispuesto en este numeral, todas estas sociedades integran un grupo empresarial.

A los efectos de la literal A., también se considera que una persona natural posee una participación en el capital social o derechos de voto cuando la titularidad de la participación o de acciones, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.



El término persona en esta sección se refiere a personas naturales, jurídicas y demás organizaciones con o sin personalidad jurídica.

B. También se consideran partes relacionadas:

1. Una persona residente en Guatemala y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
2. Un distribuidor o agente exclusivo residente en Guatemala de una entidad residente en el exterior y esta última.
3. Una persona residente en Guatemala y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
4. Un establecimiento permanente situado en Guatemala y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada”.

La cita legal anterior enmarca con amplitud las relaciones administrativas, directivas, patrimoniales o comerciales que deben tipificarse como partes relacionadas. Estas relaciones son las que darán origen a la aplicación de las normas de valoración.

Debe tenerse en cuenta que todas las relaciones son entre una entidad guatemalteca y una o varias entidades del extranjero. Una vez que las relaciones ya citadas se enmarcan en alguna de los supuestos expresados en este Artículo, la consecuencia jurídica es que se deben de aplicar las reglas de las normas especiales de valoración.



Con base en lo expuesto, la expresión “partes relacionadas”, desde el punto de vista del autor de la tesis se define como:

Dos o más entidades económicas que conforman un grupo, de las que por lo menos una debe estar registrada como contribuyente en Guatemala, que tienen en común la administración, dirección, patrimonio o relaciones comerciales exclusivas y por lo cual toman decisiones conjuntas sobre los precios de compra y venta de bienes y servicios en beneficio propio y que de no tener esa relación es posible que los precios serían diferentes.



CAPÍTULO II

2. Entidades internas y externas o internacionales relacionadas con las normas especiales de valoración entre partes relacionadas

Para la creación técnica y aplicación legal de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas se requiere de determinadas entidades jurídicas. En el medio, por ser materia tributaria le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria que, para efectos de este trabajo, se denomina como el ente interno.

Por otra parte, como se expuso en el Capítulo I de este trabajo, el origen de las citadas normas fue en el extranjero, por lo que el ente externo o internacional, relacionado con la materia es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos cuyas siglas son **-OCDE-**. Seguidamente se desarrollan los temas que a estas entidades les corresponde respecto de las normas de valoración.

2.1. La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-

La figura de la Administración Tributaria, como una entidad jurídica independiente fue mencionada en Guatemala por primera vez en el Código Tributario, contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, cuya vigencia inició en el año 1991.



Hasta antes de la creación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria en adelante también denominada legalmente SAT en el año de 1998, el ente encargado de la gestión tributaria fue el Ministerio de Finanzas Públicas por medio de la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas. Pero, aun con el Código en vigencia, continuó la recaudación, administración y control de los tributos por parte de esas entidades.

Fue en el año 1998 cuando se crea la SAT como ente jurídico mediante el Decreto 1-98 de Congreso de la República, el que se denomina Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual se cita y analiza en lo aplicable para este trabajo con sus reformas, incluidas las del año 2016:

2.1.1. Creación, domicilio y abreviatura

El Artículo 1 de la Ley Orgánica de la SAT crea y define a la entidad así: **“Creación.** Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley.

Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.



El Artículo 2 se refiere al domicilio y además que el nombre se abrevia como SAT, razón por la que también se usa de esa manera en el presente trabajo.

2.1.2. Objeto y funciones

Son definidas en el Artículo 3, el que se cita a continuación:

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

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

Esta literal c) citada, regula la verificación de los precios, siendo este el objeto principal de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas. En esa literal se incluye la contratación de bases informativas internacionales que es la forma en que se comparan los precios cuando existen partes relacionadas.



2.1.3. Organización y autoridades

El Artículo 6 contiene la organización y delega en su reglamento interno la estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento.

Agrega que contará con una Unidad Específica para el control de los contribuyentes especiales incluidos los calificados como grandes o medianos contribuyentes que será la responsable del seguimiento, control y la fiscalización de estos contribuyentes calificados como tales.

Para la calificación de dichos contribuyentes, tomará en consideración la magnitud de sus operaciones, los ingresos brutos anuales declarados, el monto de sus activos y el aporte fiscal de los mismos.

También contará con una unidad específica para el control de los contribuyentes que gocen de exenciones tributarias de cualquier tipo. Este Artículo además establece que las autoridades superiores de la SAT serán:

- a. El Directorio.
- b. El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.
- c. El Superintendente.
- d. Los Intendentes.



2.2. Facultades de la SAT

Las facultades de la SAT se describen en su ley en el Artículo 3, literales **i)** y **s)** ya citadas en el apartado anterior y en el Artículo 4, además que éste regula las limitaciones a la delegación de las facultades así: “Artículo 4. Facultad para contratar, delegar y restricciones. La SAT podrá contratar a personas individuales o jurídicas para que le presten servicios administrativos, financieros, jurídicos, de cobro, percepción y recaudación de tributos, de auditoría para la SAT y cualquier otro tipo de servicios profesionales y técnicos, en los casos que sea necesario para el mejor cumplimiento de las funciones que le competen.

También podrá delegar, cuando así sea necesario para el mejor cumplimiento de sus fines, las funciones de recaudación, cobro y cobranza. En casos específicos podrá delegar las funciones de fiscalización o control reservándose expresamente para sí misma, en todos los casos, la facultad de realizar dichas funciones a cualquier sujeto de control o fiscalización, en adición a las realizadas por terceros.

En ningún caso podrá delegar, en forma permanente y total, las funciones de fiscalización o control. No serán delegables las facultades para determinar la obligación tributaria o el conferimiento de audiencia ni la aplicación de sanciones que son de competencia de la SAT. Tampoco será delegable el registro de los contribuyentes y la administración total ni permanente de sus dependencias.



La persona individual o jurídica a la que se deleguen funciones de fiscalización o cobranza judicial, deberá presentar ante la SAT una declaración jurada de no tener interés o vinculación alguna con los sujetos pasivos a quienes les aplicará, por cuenta de la SAT, los servicios objeto del contrato”.

En el Artículo 5 se establece la prohibición para exonerar de multas, intereses y recargos a los contribuyentes que hubieren sido sancionados por incumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por otra parte, el Código Tributario se refiere con más detalle a las facultades y atribuciones en los Artículos 98 y 98A. Debido a que es muy importante determinar si es viable legalmente que la SAT pueda requerir que los contribuyentes establezcan los valores a los que debe reportar sus ingresos, costos y gastos con información externa e incluso de otros países, para la aplicación de las normas de valoración, se considera necesario citar estos Artículos a continuación:

“Artículo 98. Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias.

Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos.

En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada



impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. Para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan. Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.
2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.
3. 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 del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los Artículos 30 y 93 de este Código.
4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias.
5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.



Los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha Administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.

6. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.
7. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: Utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.
8. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.
9. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte.

Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y, al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran.

Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.

10. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.
11. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
12. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias.

Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones, y la realización de pruebas.

Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a lo dispuesto en el Artículo 96 de este Código”.

“Artículo 98 “A”. Otras atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria también podrá:

1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan. Establecida la dirección electrónica, el contribuyente debe notificar a la Administración Tributaria los cambios de la misma.
2. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, recibos, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel. La



Administración Tributaria podrá autorizar la destrucción de los documentos, una vez se hayan transformado en registros electrónicos a satisfacción de ésta.

3. Requerir y proporcionar a las autoridades competentes tributarias de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de intercambio de información y recibir de éstos, información de carácter tributario o financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario, siempre que se garantice la confidencialidad de la información y no se transgreda lo establecido en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y el Artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala.
5. Suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua e intercambio de información.
6. Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos, teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos.
7. Verificar por los medios idóneos la veracidad de la información que proporcione el contribuyente o responsable al momento de solicitar su inscripción en el Registro Tributario Unificado o cualquier otro registro que tenga a su cargo la Administración Tributaria.
8. Actualizar de oficio el Registro Tributario Unificado u otros registros a su cargo, conforme a la información que proporcione el contribuyente en cualquier declaración de tributos.

9. Corregir de oficio en sus registros los errores de forma en la consignación de datos detectados en formularios electrónicos o en papel, de declaraciones o de pagos, siempre que no se afecte el impuesto determinado, de lo cual deberá dar aviso al contribuyente por cualquier medio.
10. Suscribir convenios con entidades del Estado, descentralizadas o autónomas que permitan a la Administración Tributaria recaudar en su nombre tributos, cuotas o contribuciones que dichas entidades tengan bajo su administración”.

2.2.1. Análisis de los Artículos 98 y 98 “A” del Código Tributario

De los dos Artículos citados anteriormente, se desprende que la SAT está facultada legalmente para determinar índices, promedios o porcentajes que sirvan de guía respecto a ciertos sectores económicos para la determinación de tributos.

Además puede solicitar a las administraciones tributarias de otros países con los que tenga convenios, el intercambio de información para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario. Y en sus atribuciones se le permite hacer la contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

Pero no existe la facultad, atribución o delegación hacia los contribuyentes para que obtengan información de precios con base a datos externos e internacionales, para demostrar que los precios de los valores declarados son los de mercado.

Esto representa una limitante legal para la forma en que la SAT pretende aplicar las normas de valoración, lo que será analizado en el Capítulo IV.

2.3. Requerimientos de información de la SAT sobre la materia

Como se ha analizado en el numeral anterior de este capítulo, no existe en la Ley de la SAT ni en el Código Tributario, disposiciones sobre las normas especiales de valoración. La fuente legal está contenida en el Capítulo VI del Decreto 10-2012 y su reforma contenida en el Decreto 19-2013. Adicionalmente el reglamento del Libro I también contiene disposiciones relativas a estas normas de valoración.

La información que deben proporcionar los contribuyentes se regula en la Sección II, Artículos 65 al 67, lo que se cita y analiza a continuación:

2.3.1. Principios generales de información y documentación

El Artículo 65 define los principios generales de información y documentación así:

“1. Los contribuyentes deben tener, al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones de este libro.

2. El contribuyente debe aportar la documentación que le requiera la Administración Tributaria, dentro del plazo de 20 días desde la recepción del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de solicitar la información adicional que considere necesaria para el ejercicio de sus funciones.
3. La información o documentación a que se refieren los dos Artículos siguientes de este libro debe incluir la información que el contribuyente haya utilizado para determinar la valoración de las operaciones entre partes relacionadas y estará formada por:
 - a. La relativa al contribuyente.
 - b. La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente”.

Según este Artículo, no se debe presentar la documentación sobre el estudio de los precios, sino únicamente tenerla disponible. Será a requerimiento de la SAT la presentación de la información sobre la determinación de los precios, las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas.

Sin embargo, su reglamento hace un requerimiento de información adicional que la ley no contempló. El reglamento requiere lo siguiente:

“Artículo 64.- Anexo a la declaración Jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, sobre partes relacionadas. Conforme a lo establecido en el Artículo 65 numeral 1 de la Ley,



los contribuyentes que manifiesten en su declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta que realizan operaciones con partes relacionadas en el extranjero deberán adjuntar a la misma un anexo con la información que para el efecto dispondrá la Administración Tributaria”.

A la fecha de elaboración de esta investigación, está disponible el anexo referido además de un instructivo para el llenado, en el cual se aclara que la información debe ser la misma que el estudio de precios de transferencia.

Para poder llenar ese anexo, es necesario que el contribuyente tenga la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas, es decir el estudio de los precios.

2.3.2. Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente

El Artículo 66 contiene los requerimientos para un grupo empresarial así: “La información y documentación relativa al grupo es exigible en todos aquellos casos en que las partes relacionadas realicen actividades económicas entre sí y comprende:

1. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma, incluyendo la identificación de las

personas que, dentro del grupo, realicen operaciones que afecten a las del contribuyente.

2. Descripción general de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo, en cuanto afecten a las operaciones en que intervenga el contribuyente.
3. Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo, en cuanto queden afectadas por las operaciones realizadas por el contribuyente, incluyendo cualquier cambio respecto del período anterior.
4. Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al contribuyente y a sus operaciones relacionadas, así como el detalle del importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
5. Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiera o, en su defecto, la descripción del método o métodos utilizados en las distintas operaciones.
6. Relación de los contratos de prestación de servicios entre partes relacionadas y cualesquiera otros que el contribuyente sea parte o, no siéndolo, le afecten directamente.
7. Relación de acuerdos de precios por anticipado que afecten a los miembros del grupo en relación con las operaciones descritas.
8. Memoria del grupo o informe anual equivalente”.



2.3.3. Información y documentación relativa al contribuyente

El Artículo 67 regula la documentación específica del contribuyente, la que se exige en todos los casos estableciendo que: “La documentación específica del contribuyente se exige en todos los casos a que se refiere el Artículo Definición de Partes Relacionadas de este libro y comprende:

1. Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con el mismo.
2. Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados. En el caso de servicios, se incluirá una descripción de los mismos con identificación de los distintos servicios, su naturaleza, el beneficio o utilidad que puedan producirle al contribuyente, el método de valoración acordado y su cuantificación, así como, en su caso, la forma de reparto entre las partes.
3. Análisis de operaciones comparables detallado de acuerdo con el Artículo "Análisis de Operaciones Comparables" de este libro.
4. Motivos de la elección del método o métodos así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.
5. La documentación referida en este Artículo puede presentarse de forma conjunta para todas las partes relacionadas, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo anterior, siempre que se respete el grado de detalle que exige el presente Artículo”.



2.4. Función fiscalizadora y sancionadora de la SAT

La función fiscalizadora y sancionadora se encuentra regulada en varios Artículos de su Ley Orgánica y en el Código Tributario.

2.4.1. Ley Orgánica de la SAT

En relación a esta Ley, lo más relevante sobre la fiscalización aparece en los Artículos 3 y 4 ya citados en este capítulo.

Se desarrolla más ampliamente la función fiscalizadora, puesto que la función sancionadora solo hace referencia a su facultad, quedando desarrollada esta materia en el Código Tributario.

2.4.2. Código Tributario

El Código Tributario regula con mayor amplitud estas funciones, por lo que se hace un resumen de las mismas:

A. Función fiscalizadora

Respecto al Código Tributario, la fiscalización se cita inicialmente en el Artículo 19 y con mayor detalle en los Artículos 98 y 98A ya citados. La función de fiscalización



también se describe en el Artículo 146 y se refiere al momento en que la Administración Tributaria verifica las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; y si procediere, formula los ajustes que correspondan, precisa los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Como resultado de esa fiscalización y los posibles reclamos, este Artículo desarrolla lo relativo al derecho de defensa del contribuyente mediante el conferimiento de audiencia. Este derecho a la defensa está regulado de la siguiente forma:

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

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



Por otra parte, este Artículo regula que en caso que se acepten los reclamos fiscales parcial o totalmente se concederán rebajas en las multas así:

“...El contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva.

En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria o renuncia a éste, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta.

Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo o desiste de ésta, se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta.

El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme.

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



Puede apreciarse que el Artículo incluye además del proceso administrativo, rebajas de multas cuando no se promueven las impugnaciones.

Contra lo resuelto por la Administración Tributaria procede el recurso de revocatoria el que se interpone en un plazo de diez días hábiles y está regulado en los Artículos 154 al 157 y 159 del Código Tributario.

B. Función sancionadora

La función sancionadora está desarrollada en los Artículos del 69 al 94A del Código Tributario. La definición a las infracciones y sanciones se encuentra en el Artículo 69 el que se cita a continuación:

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

La función sancionadora por las infracciones administrativas cometidas por los contribuyentes es facultad de la SAT, con excepción de la relativa al Cierre Temporal de Empresas, la que requiere la participación del órgano jurisdiccional y está regulada

en los Artículos 85 y 86. Las sanciones que impone la SAT se definen en el Artículo 71. En el siguiente cuadro se efectúa un resumen de las infracciones y los Artículos que le regulan:

No.	Tipo de Infracción	Artículos del Código Tributario que la regula
1	La omisión del pago de tributos	88 y 89
2	Pago extemporáneo de las retenciones	91
3	La mora	92
4	La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria	93
5	El incumplimiento de las obligaciones formales	94 y 94 A
6	Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas	En algunas leyes tributarias se establecen sanciones adicionales a las citadas por el Código Tributario

Fuente: elaboración propia.

Adicional a las sanciones, los contribuyentes deben pagar los intereses o recargos en los casos de infracciones por omisión de pago de tributos, pago extemporáneo de retenciones y la mora. Los recargos se aplicarán desde el día inmediato siguiente a la fecha del vencimiento del plazo establecido para pagar el tributo, hasta el día anterior al en que se efectúe el pago del mismo.



C. Facultad sancionadora en las normas especiales de valoración

El Artículo 55 establece que la SAT comprobará si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto por el principio de libre competencia.

En caso contrario, deberá efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare:

- a. En una menor tributación en el país o
- b. En un diferimiento de imposición;

De los ajustes realizados se conferirá audiencia al contribuyente dentro del procedimiento establecido en el Código Tributario. Es muy importante el contenido de este Artículo puesto que tiene los fines de la aplicación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas siendo estos la menor tributación o el diferimiento.

2.5. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -OCDE-

La información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos conocida por sus siglas en español como **-OCDE-** sobre su creación, objetivos y países miembros en el punto 2.5.1 y de los órganos de dirección y mecanismos de funcionamiento en el punto 2.5.2 fue extraída de la página en internet del Ministerio de



Asuntos Exteriores y de Cooperación⁹ del Gobierno de España, puesto que la página de la entidad aparece en inglés. En los otros puntos se cita la fuente de información. A continuación se resume la información sobre esta entidad:

2.5.1. Creación, objetivos y países miembros

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, cuyo nombre y siglas en inglés son **-Organisation for Economic Co-operation and Development OECD-** es una organización internacional de carácter gubernamental que nace a la vida jurídica mediante la Convención suscrita en París el 14 de diciembre de 1960.

Tiene su origen en la Organización Europea de Cooperación Económica de 1948, creada para administrar la ayuda de Estados Unidos de América y Canadá del Plan Marshall para la reconstrucción de Europa tras la segunda guerra mundial. A la fecha está integrada por 34 países miembros de los que veinte de ellos son fundadores y el resto se han incorporado sucesivamente. La Unión Europea tiene el estatus de observador en el Consejo con voz pero sin voto.

La Organización tiene un carácter abierto y permite la participación de terceros países en sus comités, grupos de trabajo y foros. Esta participación está reglada y se hace bajo tres categorías: invitados, participantes y asociados, según el grado de menor a mayor implicación y con el pago de cuotas en los dos últimos casos.

⁹ www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/CDE/es (Consultado el 20 de enero de 2016).



La OCDE no proporciona recursos financieros. Solo presta asesoría para mejorar las políticas públicas de los países miembros o de terceros que lo soliciten. Puede ser en el marco de programas o iniciativas regionales.

Todo ello, como establece el Artículo 1 del Convenio fundacional de 14 de diciembre de 1960, con el objeto de lograr el crecimiento económico y empleo sostenible y elevar el nivel de vida en los países miembros mientras se mantiene la estabilidad financiera, contribuyendo al mismo tiempo al desarrollo de la economía mundial.

2.5.2. Órganos de dirección y mecanismos de funcionamiento

El Secretario General está al frente de la Organización. Es el jefe del Secretariado, preside las reuniones del Consejo y asume la representación exterior de la OCDE.

El Consejo está integrado por los Embajadores de los países miembros y es el órgano supremo de la Organización del que emanan todos sus actos. Se apoya principalmente en el trabajo de tres comités permanentes -standing committees-: el Comité Ejecutivo, el Comité de Relaciones Exteriores y el Comité de Presupuesto.

El Comité Ejecutivo, está integrado por los Representantes Permanentes Adjuntos, prepara las reuniones del Consejo y las cuestiones de funcionamiento. Además del Consejo y los Comités Permanentes, la OCDE cuenta con los Comités Sustantivos, que a su vez tienen grupos de trabajo subsidiarios, así como con otras



estructuras informales como foros globales, y otros organismos semiautónomos, que alcanzan el número de 200 y que reúnen a unos 40.000 expertos al año.

Entre los principales Comités Sustantivos destacan el de Política Económica (EPC), de Exámenes Económicos y de Desarrollo, de Ayuda al Desarrollo (CAD, que se distingue de los demás porque no todos los miembros de la OCDE pertenecen a él), de Inversiones, de Asuntos Fiscales, de Medioambiente, de Gobernanza Pública y Política Territorial, de Comercio y Agricultura, de Ciencia, Tecnología e Industria, de Empleo y Asuntos Sociales, de Educación, de Estadísticas, entre otros.

2.5.3. Las decisiones de la Organización

Las decisiones que toma la OCDE, están definidas en el Artículo VI de la Convención que indica: “1) Las decisiones se toman y las recomendaciones se hacen por acuerdo mutuo de todos los miembros, salvo que la Organización decida por unanimidad otra cosa para casos especiales.

2) Cada miembro dispone de un voto. Si un miembro se abstiene de votar una decisión o una recomendación, tal abstención no será obstáculo para la validez de dicha decisión o recomendación, que será aplicable a los demás miembros, pero no al miembro que se abstiene.



3) Ninguna decisión será obligatoria para miembro alguno hasta que no haya sido incorporada a su ordenamiento jurídico conforme a las disposiciones de su procedimiento constitucional. Los otros miembros podrán acordar que tal decisión se aplique provisionalmente a ellos”.

En el numeral 3 ante citado, hay un claro reconocimiento a la soberanía normativa de cada país, al regular que ninguna decisión es obligatoria hasta que no sea incorporada a su ordenamiento jurídico conforme las disposiciones de su procedimiento constitucional.

2.5.4. Guías para la aplicación de los precios de transferencia

Las guías de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia ofrecen pautas para la aplicación del "principio de plena competencia" que constituye el consenso internacional sobre los precios de transferencia, es decir, sobre la valoración, a efectos fiscales de las operaciones internacionales entre empresas asociadas.¹⁰

En una economía globalizada en la que las empresas multinacionales desempeñan un papel preponderante, los precios de transferencia ocupan un lugar destacado en la agenda tanto de las administraciones tributarias como de los contribuyentes. Los gobiernos necesitan asegurarse de que las rentas imponibles de las multinacionales no se desvían artificialmente fuera de sus jurisdicciones y de que la base imponible que

¹⁰ [www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices de la ocde aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010 9789264202191-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es). (Consultado el 16 de febrero de 2016).



declaran las multinacionales en sus respectivos países refleja la actividad económica efectuada en cada uno de ellos.

Para los contribuyentes, es esencial limitar el riesgo de la doble imposición económica que puede tener su origen en una controversia entre dos países respecto de la determinación de la contraprestación de plena competencia correspondiente a sus operaciones internacionales con empresas asociadas.

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia recibieron la aprobación del Consejo en su versión original en 1995. En 2009 se llevó a cabo una pequeña actualización tendente básicamente a reflejar la adopción de un nuevo apartado 5 en el Artículo 25 en la actualización del Modelo de Convenio Tributario de 2008 que trata sobre el arbitraje, así como los cambios efectuados en los comentarios a dicho Artículo 25 referidos a los procedimientos amistosos para la resolución de controversias fiscales de ámbito internacional.

En la edición de 2010 se ha procedido a una importante revisión de los Capítulos I a III, en los que se ofrecen nuevas pautas para la selección del método de determinación de precios de transferencia más apropiado en función de la casuística, sobre la aplicación práctica de los métodos basados en el resultado de las operaciones (el método del margen neto operacional y el método de distribución del resultado) y el funcionamiento de los análisis de comparabilidad. Se ha añadido, además, un nuevo Capítulo IX que



trata aquellos aspectos de las reestructuraciones empresariales que están relacionados con cuestiones de precios de transferencia.

A lo largo de todas las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se han efectuado cambios tendentes a dotarlas de coherencia. El texto de las directrices es amplio y representan la publicación oficial de la OCDE el cual resulta ser lectura obligada para entender de mejor forma la manera en que esta entidad ha desarrollado la materia.

2.5.5. Propuesta de la OCDE de legislación en materia de precios de transferencia

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha desarrollado un modelo de legislación sobre la materia de precios de transferencia, el que es de mucha ayuda, pues además de servir de guía, reúne la experiencia de sus autores, normalmente con conocimiento de actividades comerciales, económicas, impositivas, entre otras, en los países desarrollados. Sin embargo y como se indica en la “Advertencia” de ese texto, el modelo es ilustrativo, pues cada país lo tendrá que adaptar a su realidad, la cual se cita a continuación:

“Advertencia:

Este documento, preparado por el Secretariado de la OCDE, presenta una propuesta de enfoque para la redacción de legislación en materia de precios de transferencia.



El objetivo del mismo es proporcionar a aquellos países que están desarrollando normativa en materia de precios de transferencia una propuesta de estructura y contenido. Se trata de un documento con fines estrictamente ilustrativos, pues cada país querrá adaptar el enfoque propuesto en este documento a sus circunstancias y prioridades, así como a su técnica de redacción y convenciones legislativas. Este documento no tiene valor jurídico y las consideraciones en él efectuadas no representan necesariamente las de los países miembros de la OCDE.

Para una visión más completa del punto de vista de la OCDE y de sus países miembros sobre el principio de libre competencia y los precios de transferencia, se invita a los lectores a consultar las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, que fueron aprobadas por el Consejo de la OCDE para su publicación el 13 de julio de 1995, y que han sido ampliadas y actualizadas desde entonces...”.¹¹

La advertencia citada, concluye que nunca es obligatoria la legislación en tanto no sea adoptada y adaptada por cada país según su forma de emisión de leyes. Con relación al texto de la legislación modelo, se tiene que mucho de su contenido fue tomado para la legislación de Guatemala.

En el texto de ese documento, se hacen justificaciones mediante un sistema de preguntas para orientar el uso y beneficio del documento sobre el modelo de legislación.

¹¹ www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf. (Consultado el 16 de febrero de 2016).



De dicha legislación modelo, cabe resaltar el párrafo en la introducción que establece que se trata de un documento con fines estrictamente ilustrativos, pues cada país querrá adaptar el enfoque propuesto en este documento a sus circunstancias y prioridades, así como a su técnica de redacción y convenciones legislativas.

Por otra parte, también es importante destacar que en el texto se advierte que la implementación de la normativa es compleja y necesita recursos importantes para su funcionamiento y aplicación.

De hecho, la mayoría de los países miembros de la OCDE iniciaron su actividad en esta área poco a poco, desarrollando e implementando la normativa en materia de precios de transferencia de manera progresiva en el curso de las últimas dos décadas, y continuando el proceso de mejora actualmente.

Sin embargo, en Guatemala se efectuó la implementación de manera total, y no progresiva, lo cual traerá con seguridad muchas dificultades en su implementación. La aplicación de la normativa en cada empresa y su cumplimiento representa un costo adicional el cual incluye recursos económicos, técnicos y humanos entre otros.

La clasificación de contribuyentes contiene las categorías de grandes, medianos y normales, así como de pequeños contribuyentes. La legislación sobre las normas especiales de valoración incluye a todos los contribuyentes sin ninguna excepción.

Se considera que debió tomarse la sugerencia de la adaptación gradual, además de la aplicación a determinados contribuyentes según su importancia, lo cual es viable, en virtud de la clasificación que ya se tiene de los mismos.

Esa aplicación gradual y por categorías, podría haber representado una mejor adaptación por parte de los contribuyentes y mejores resultados para la SAT. No obstante, la adaptación gradual puede suplirse mediante la fiscalización parcial de la información que requieren las normas especiales de valoración, a efecto de no sobrecargar el trabajo de la SAT.

2.5.6. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y Guatemala

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -OCDE- es una de las instituciones que genera más estadísticas económicas e información de política a nivel mundial, por ello es importante conocer su influencia mundial, aun cuando un país no es miembro.

La OCDE, es un organismo internacional del cual Guatemala no es Estado Miembro. De esa cuenta los documentos, guías y modelos de legislación son de referencia. No está obligada legalmente a acatar esas disposiciones. Pero su influencia en el país es evidente.



Por ejemplo para Guatemala se conoce mediante publicaciones de prensa una serie de relaciones con esta entidad. A continuación se cita un ejemplo:

“Guatemala firma en la OCDE y sale de la "lista gris" de paraísos fiscales

05/12/2012 Agencia EFE

Guatemala firmó hoy un convenio de la OCDE y del Consejo de Europa, que le compromete a proceder a intercambios de información fiscal con una cuarentena larga de países, lo que supone su salida automática de la conocida como "lista gris" de paraísos fiscales en la que estaba junto con Nauru.

Donal Godfrey, jefe adjunto de división en el Foro Global sobre la Transparencia Financiera, vinculado a la OCDE, destacó a Efe que para Guatemala "la dificultad ahora es implementar" ese texto, que implica intercambios efectivos de información fiscal con los países y jurisdicciones que también se han adherido...

Guatemala no es un centro financiero internacional, constató el funcionario internacional, después de haber señalado que el país se encuentra en la llamada "fase 1" de supervisión de los que "han implementado sustancialmente los estándares fiscales internacionales...



Con la adhesión a la convención de la OCDE y del Consejo de Europa, Guatemala pasa a tener 45 acuerdos de intercambio de información fiscal con otros tantos países y jurisdicciones...”¹²

Según lo incluido en este apartado, aun cuando Guatemala no es Estado Miembro de la OCDE, forma parte del Foro Global, y ello ha permitido que suscriba convenios del que emanan obligaciones para fortalecer sus relaciones a nivel mundial en materia tributaria.

¹² www.finanzas.com/noticias/Guatemala/20121205/Guatemala_firma_ocde_sale_-1647275.html. (Consultado el 19 de Febrero de 2016).



CAPÍTULO III

3. Los métodos para aplicar el principio de libre competencia

El principio de libre competencia es, por llamarlo de alguna manera, la columna vertebral de los precios de transferencia. A manera de recordatorio se anota nuevamente ese principio vertido en el Decreto 10-2012 y su reforma, Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Artículo 54:

“Principio de libre competencia. Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas”.

En materia tributaria, las leyes generalmente necesitan desarrollarse por medio de un reglamento. Ese es el caso de esta normativa de precios de transferencia, cuyo reglamento está contenido en el Acuerdo Gubernativo número 213-2013 de fecha 8 de mayo de 2013, publicado en el diario oficial el 13 de mayo de 2013 y vigente a partir de ese mismo día.

Dicho reglamento desarrolla también una definición del principio de libre competencia en su Artículo 3, agregando algunos elementos, tal como se cita a continuación:



“Principio de libre competencia. El principio de libre competencia es aquel por el cual se determinan las condiciones de las operaciones comerciales, financieras o de servicios entre partes relacionadas, tomando como referencia las condiciones que hubiesen sido acordadas por partes independientes en operaciones comparables efectuadas en circunstancias igualmente comparables”.

Resulta importante el reglamento para esta normativa, puesto que además de ser una materia novedosa en Guatemala, es compleja su aplicación como se verá en la aplicación de los métodos. Es por ello que en lo conducente, se citará lo normado en el reglamento.

Con relación a los métodos, éstos consisten en las fórmulas para demostrar a la Administración Tributaria que el contribuyente cuando ha operado con partes relacionadas, determinó su renta imponible y por ende su impuesto con base en el principio de libre competencia.

El Diccionario de la Lengua Española, antes denominado como la Real Academia Española, define el “método” bajo los siguientes términos:

“Método. Del lat. *Methōdus*...

1. m. Modo de decir o hacer con orden.
2. m. Modo de obrar o proceder, hábito o costumbre que cada uno tiene y observa.
3. m. Obra que enseña los elementos de una ciencia o arte.

4. m. Fil. Procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla”.¹³

La Ley de Actualización Tributaria no tiene una definición sobre lo que es un método, al igual que la normativa guía de la OCDE. Sin embargo del numeral 1 del Artículo 59 se infiere una definición así:

Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplica alguno de los siguientes métodos:

Con base en la cita, se tiene que el método es el medio para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia.

3.1. Los métodos de las normas especiales de valoración

Los métodos de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, consisten en los procedimientos para demostrar a la Administración Tributaria la aplicación de los precios de mercado bajo el principio de libre competencia.

Los métodos están definidos en el Libro I que contiene la normativa del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 y su reforma, en los Artículos 59 y 60 y que se citan seguidamente:

¹³ www.dle.rae.es. **Diccionario de la Lengua Española**. España: 23ª Ed. 2014. (Consultado el 19 de febrero de 2016).



“Artículo 59. Métodos para aplicar el principio de libre competencia.

1. 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 o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, 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 adquisición o 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 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 venta.

c. Método del precio de reventa: consiste en sustraer del 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 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 partición 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 asignación se hace en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían 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 en circunstancias similares, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.

b. Método del 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, 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 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”.

Es oportuno mencionar que el reglamento de la Ley aporta muy poco para la aplicación de los métodos, además que no los desarrolla todos. Hubiera sido deseable que esa normativa cumpliera con lo preceptuado legalmente para los reglamentos, en el sentido de desarrollar las normas de la Ley y orientar de mejor forma, en este caso a los contribuyentes en la aplicación de los métodos.

Según lo descrito en el numeral 2 antes citado, se desprende que los métodos incluidos en el numeral 1 son los comunes o de aplicación en condiciones normales, también conocidos como métodos tradicionales.

Mientras que los indicados el numeral 2, representan una manera supletoria, ya sea por la complejidad de las operaciones o la falta de información, también conocidos como métodos no tradicionales.



El numeral 1 incluye tres métodos en los cuales se debe conocer en su orden, el precio, el segundo el costo y el último corresponde a la reventa. En el numeral 2, los métodos corresponden a partición de utilidades y al margen neto.

Según las citas legales anteriores, se evidencia que para la aplicación de cualquiera de los métodos se requiere de un conocimiento amplio de la información contable, financiera, económica y legal del contribuyente. Y es por ello que se ha anotado que el reglamento no contiene una orientación adecuada para los contribuyentes para efectos de su aplicación.

Por otra parte, al revisar el modelo de legislación que propone la OCDE, en su Sección 4, incluye estos métodos con similar descripción. Adiciona el modelo de legislación que no se requiere la aplicación de más de un método a efecto de determinar la remuneración en libre competencia para una determinada operación vinculada.

Finalmente indica que el contribuyente puede aplicar un método en materia de precios de transferencia distinto a los métodos aprobados evidenciando:

“(I) Que no se puede aplicar ninguno de los métodos aprobados de manera razonablemente fiable para determinar las condiciones de libre competencia de la operación vinculada, y



(II) Que este otro método genera un resultado compatible con el resultado que empresas independientes hubiesen obtenido en operaciones no vinculadas y comparables y llevadas a cabo en circunstancias comparables. El contribuyente que recurra al uso de un método distinto a los métodos aprobados deberá demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos”.

Esta última opción, no está incluida en la legislación guatemalteca, debiendo el contribuyente ceñirse a los métodos descritos.

Continuando con lo referente a los métodos, la legislación agrega en su Artículo 60 el Método de valoración para importaciones o exportaciones de la siguiente forma:

“Artículo 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre 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 de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha.



A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero solo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres (3) días después de 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 partes relacionadas de 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 al tipo de cambio de referencia que rija el día o fecha del embarque o del contrato”.

Este método no está contenido en las reglas de la OCDE, el cual resulta complejo de aplicar, puesto que no llega a concluir si es un método independiente, o bien es complementario de los indicados en el Artículo 59.

Una regulación similar se cita en el Capítulo I de este trabajo, contenida en la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, decreto 26-92 y sus reformas. Es por ello que se anotó como uno de las primeras regulaciones que pretendían el control de los precios.



Los métodos persiguen que una operación entre partes relacionadas sea comparada con una operación similar efectuada por terceros que no tienen relación alguna.

El tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas está regulado en el Artículo 62 en los siguientes términos:

“1. Los gastos en concepto de servicios recibidos de una persona relacionada, tales como los servicios de dirección, legales o contables, financieros, técnicos o cualesquiera otros, se valoran de acuerdo con los criterios establecidos en este libro. La deducción de dichos gastos está condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en este libro.

2. Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas relacionadas y siempre que sea posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se imputa en forma directa el cargo al destinatario.

Si no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se distribuye la contraprestación total entre los beneficiarios de acuerdo con reglas de reparto que atiendan a criterios de razonabilidad.

Se entiende cumplido este criterio cuando el método de reparto se base en una variable que tenga en cuenta la naturaleza del servicio, las circunstancias en que éste se preste así como los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por los destinatarios”.

3.2. La recalificación de las operaciones conforme su verdadera naturaleza económica y jurídica

Mediante esta institución de recalificación, la Administración Tributaria persigue recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza y de conformidad con los procedimientos del Código Tributario.

Lo anterior se produce en caso que la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieran adoptado personas independientes y la estructura de aquella operación, tal como se presenta, impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.

Con relación a los procedimientos que determina el Código Tributario, se debe indicar que antes de esta normativa de valoración entre partes relacionadas no existen en ese Código normas precisas al respecto.



De esa cuenta es ambigua la remisión que este Artículo 61 refiere. Por lo que haciendo una integración de normas pueda referirse a la determinación de oficio que establece el Código Tributario en su Artículo 107 el cual dispone:

“Artículo 107. Determinación de oficio. En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.

Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme este Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda. Seguidamente procederá conforme a lo que establecen los Artículos 145 y 146 de este Código”.

Pero se considera que esa norma no será suficiente para este propósito, por cuanto el contribuyente si ha entregado su información y determinado su obligación, razón por la que se debió de precisar la forma de la recalificación y el procedimiento.

Esta norma contenida en el Artículo 61 del Decreto 10-2012, fue suspendida provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad según Expediente 208-2013 de



fecha 31 de enero de 2013, la cual posteriormente fue declarada sin lugar el 31 de enero de 2014 debido a que el exponente omite indicar en forma clara y precisa su argumentación y en consecuencia, no se hizo ningún pronunciamiento al respecto.

3.3. Procedimiento para establecer los acuerdos de precios por anticipado

Los acuerdos de precios anticipados, se conocen como **-APA's-** y son convenios entre la Administración Tributaria y el contribuyente, con el objeto de establecer una metodología previa para ciertas operaciones cuya validez está contenida en ley. El Artículo 63 regula los acuerdos de precios por anticipado, así como su procedimiento.

Los acuerdos son entonces convenios por anticipado a las operaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria con el propósito de convenir a la realización de transacciones entre partes relacionadas, los criterios para la valoración de tales operaciones, principalmente en lo referente al método de valoración, los ajustes de corrección entre otros.

Por la reciente vigencia de esta norma y el proceso que ha llevado a los contribuyentes su implementación, no se conoce que esta figura legal se haya puesto en práctica a la fecha de este trabajo.



3.4. Comprobaciones simultáneas de bases imponibles

Esta figura legal está contenida en el siguiente Artículo:

“Artículo 64. Comprobaciones simultáneas. Cuando los Acuerdos o Convenios Internacionales de Intercambio de Información así lo permitan y previa decisión de las Administraciones Tributarias con intereses en el caso, se pueden llevar a cabo comprobaciones de bases imponibles en el ámbito de esta normativa de forma simultánea y coordinada, pero manteniendo cada administración la debida independencia en su jurisdicción sobre las partes relacionadas que tengan vinculaciones comerciales o financieras entre ellas”.

La disposición regula las comprobaciones de bases imponibles en el ámbito de normas especiales de valoración entre partes relacionadas, previa existencia de Acuerdos o Convenios, de Intercambio de información.

Si bien los convenios o acuerdos de intercambio de información son útiles para efectos estadísticos, se requerirá la normativa que legal que permita su aplicación, lo cual como hemos señalado, aún es muy deficiente.



CAPÍTULO IV

4. Necesidad de modificar el Artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala para que no vulnere el Artículo 43 Constitucional

Con base en lo expuesto en los tres capítulos anteriores, se procederá ahora a analizar el tema central del presente trabajo de investigación, que es la necesidad de modificar el Artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala para que no vulnere el Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

A manera de resumen se anota que el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria regula el Impuesto Sobre la Renta y en su Capítulo VI, las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, conocidas como precios de transferencia.

Para establecer si una entidad guatemalteca es relacionada con una o más entidades extranjeras deben analizarse la estructura de los negocios, sus órganos de administración, la composición accionaria y las partes con que se negocia. Al definirse como partes relacionadas, la normativa requiere que se informe y compare los precios de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.



Ahora bien, el Artículo 58 de esa norma, no precisó la fuente de donde se tomarán los precios, es decir, las bases legales para establecer que un precio fue fijado entre partes independientes y por lo tanto es base para la comparación, quedando en consecuencia a criterio de la Administración Tributaria tal comprobación. En caso no las califique como comparables podrá efectuar los ajustes, cuando resulte una menor tributación o un diferimiento de imposición confiriendo audiencia según el Código Tributario.

Por lo tanto, si bien la Administración Tributaria debe velar por la eficiente recaudación, está obligada a que en su función no transgreda la Constitución Política de la República de Guatemala y para este caso el derecho de libertad de industria, comercio y trabajo, contenido en el Artículo 43, debido a que esta garantía se dispone limitada por motivos sociales o de interés nacional que impongan las leyes.

4.1. La jerarquía de las normas jurídicas en Guatemala

La jerarquización de las normas jurídicas en Guatemala está desarrollada en varias leyes. A continuación se citan las mismas incluyendo principalmente aquellas sobre la materia tributaria ya que es el objeto del presente trabajo:

4.1.1. Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, regula sobre la jerarquía de las normas lo siguiente:



“Artículo 46. Preeminencia del Derecho Internacional. Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno.

Artículo 175. Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.

Las leyes calificadas como constitucionales requieren, para su reforma, el voto de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, previo dictamen favorable de la Corte de Constitucionalidad.

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

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



4.1.2. Ley del Organismo Judicial

La Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas, por su parte regula:

“Artículo 9. Supremacía de la Constitución y jerarquía normativa. Los Tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.

Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos. Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.

Artículo 44. Hermetismo del orden público. No tienen validez ni efecto alguno en la República de Guatemala las leyes, disposiciones y las sentencias de otros países así como los documentos o disposiciones particulares provenientes del extranjero si menoscaban la soberanía nacional, contradicen la Constitución Política de la República o contravienen el orden público”.

4.1.3. Código Tributario

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas estipula lo siguiente: “Artículo 3. Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:



1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.



Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Artículo 5. Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Artículo 6. Conflicto de leyes. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate”.

4.1.4. Análisis de las normas legales citadas

En las citas anteriores se desarrolla el orden jerárquico de las normas en Guatemala. Ese mismo orden es reconocido en muchos países en los que prevalece las normas



constitucionales, luego los decretos legislativos y finalmente los reglamentos. En todas las citas se señala que las normas inferiores que vulneren las superiores son nulas ipso jure, es decir de pleno derecho.

La nulidad ipso jure o de pleno derecho garantiza que las normas inferiores que violenten las normas superiores y fundamentalmente las normas constitucionales, no nazcan a la vida jurídica, si bien, existen opiniones encontradas sobre la necesidad de que exista o no una declaración judicial que declare la nulidad de estas normas, el Artículo 204 de la Constitución nos permite considerar que es factible, para los jueces no aplicar una norma cuando adolece de vicio de inconstitucionalidad, aún si no ha sido declarada inconstitucional.

En ese orden, no debiera de representar mayor problema para los administrados que normas inferiores violenten sus derechos constitucionales.

Pero en la realidad los administrados o, los contribuyentes, si sufren serios problemas, puesto que es común que la Administración Tributaria, en su afán de alcanzar los objetivos de recaudación y fiscalización altere la jerarquía legal y proceda a requerir que se tribute sin respetar el orden jerárquico.

La Constitución Política al igual que la Ley del Organismo Judicial protege el derecho interno. La Constitución dispone como principio general que solo en materia de

derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno.

Por su parte, la Ley del Organismo Judicial reguló el hermetismo legal disponiendo que no tengan validez ni efecto alguno en la República de Guatemala los documentos o disposiciones particulares provenientes del extranjero si contradicen la Constitución Política de la República.

En el caso del Código Tributario, además de especificar los casos en que se requiere de una ley emitida por el Congreso de la República, regula la aplicación de la analogía en materia tributaria, la cual se encuentra limitada y, la prevalencia en caso de discrepancia, entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas del Código Tributario o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

En función de lo expuesto, el orden jerárquico de las normas tributarias, tampoco puede ser alterado por disposiciones internacionales o extranjeras ya que éstas tendrán preeminencia exclusivamente en derechos humanos cuando hayan sido aprobadas por el sistema legislativo guatemalteco.

En mi opinión, el orden jerárquico es vulnerado por el Artículo 58 del Decreto 10-2012 y su Reforma, ambos del Congreso de la República y por las actuaciones de la Administración Tributaria, al tener como referencia las Guías de la OCDE y las bases



de datos de precios de fuentes extranjeras para requerir y fiscalizar el uso de precios de mercado de los contribuyentes en sus operaciones.

4.2. Análisis de las operaciones comparables del Artículo 58 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República

Conforme el estudio del citado Artículo 58 de la Ley, se establece que no se precisó la fuente o base de donde se tomarán los precios para que sirvan de comparación con los contratados por las entidades guatemaltecas.

Por ello se considera que no existe certeza legal en la comparación, puesto que al no quedar legislada la fuente, no debe exigirse a los contribuyentes que tomen determinadas bases sugeridas por la Superintendencia de Administración Tributaria. En la práctica de otros países, se utilizan bases de datos desarrolladas para ese propósito que se basan en entidades con actividad mundial como punto de referencia de los precios.

Los ingresos, costos y gastos para su inclusión y determinación de la obligación tributaria están contenidos en el los Artículos 18 al 49 del Decreto 10-2012, legislando su procedencia, momento de reportarlos, documentos de soporte, los costos y gastos no deducibles y la forma de determinar la obligación tributaria así como el cálculo del Impuesto Sobre la Renta. Al estudiar detenidamente estos Artículos y de los cuales se hizo un análisis en el capítulo I, se determina que de ninguna forma regulan la manera



en que deba reportarse los ajustes que la Administración Tributaria efectúe con motivo de la aplicación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas.

El resultado de la comparación de precios es que la Superintendencia de Administración Tributaria podrá efectuar los ajustes, cuando resulte una menor tributación o un diferimiento de imposición confiriendo audiencia según el procedimiento del Código Tributario. Por lo expuesto, para el caso de Guatemala, no se puede obligar a esa comparación, en virtud que no existe en la ley una disposición que lo especifique.

Esta base de comparación de los precios resulta ser un elemento fundamental en la determinación de la obligación tributaria, debiendo en consecuencia estar contenido en la Ley conforme el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.3. Análisis del Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala y los derechos que otorga

De acuerdo con el estudio planteado, procede en este apartado el estudio del Artículo 43 Constitucional, el cual establece lo siguiente: “Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes”.



Este Artículo garantiza la libertad de industria y comercio, sin más limitaciones que las razones sociales o de interés nacional. En el Expediente número 444-98 la Corte de Constitucionalidad analizó respecto a este Artículo constitucional lo siguiente:

“...-III- El comercio, entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, se encuentra especialmente reconocido y protegido por el Artículo 43 de la Constitución Política de la República, el cual preceptúa que el mismo puede ejercerse libremente, salvo -reza la norma- las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.

Como se aprecia, este precepto formula una reserva en lo relativo a que solo mediante leyes -dictadas por el Congreso de la República- puede restringirse la actividad de comercio; de ahí que si la disposición municipal que ahora se analiza no posee ese rango resulta ser contraria a la norma constitucional citada y, por ello, no puede cobrar, en forma legítima, los efectos que se le asignaron al ser emitida...”

La anterior cita comprueba con claridad que la libertad de comercio solo puede restringirse por leyes dictadas por el Congreso de la República.

El Artículo 58 del Decreto 10-2012 sobre el cual se advierte la violación a estas libertades obliga a los contribuyentes a que comparen las condiciones de las



operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes. Pero no se cita la fuente de la que se obtendrán los datos para la comparación, por lo cual en la práctica se ha procedido a tomar datos de entidades extranjeras para demostrar que los precios fueron contratados conforme lo requiere la norma de libre competencia.

Si los precios de contratación entre partes relacionadas exceden a los precios de partes no relacionadas, el resultado será el ajuste a la diferencia, lo cual aumentará la base imponible y cuyo efecto será un incremento en el Impuesto Sobre la Renta.

Bajo esa norma, se obligaría al contribuyente a contratar con otras entidades no relacionadas, vulnerando la libertad de industria y comercio, por cuanto la relación con sus entidades relacionadas le puede incrementar el pago del Impuesto Sobre la Renta.

Se entiende entonces limitada la libertad de industria comercio y trabajo, por cuanto no hay libertad de contratación a voluntad de las partes, sino limitada a los precios a que pueden convenirse las operaciones. Pero esa limitación debería obedecer a motivos sociales o de interés nacional que impongan las leyes y la nueva normativa del Impuesto Sobre la Renta no identifica ese tipo de limitaciones.

Esa fuente de comparación no está contenida en la Ley siendo por ello improcedente y violatoria de la garantía constitucional.



Si bien puede considerarse como motivos de interés nacional la recaudación tributaria pues es la fuente de ingresos para que el Estado mediante sus órganos cumpla sus funciones, ello debe estar previa y debidamente legislado.

Sin embargo, la norma citada simplemente obliga a que los contribuyentes comparen sus operaciones con el objeto de demostrar que la tributación en el Impuesto Sobre la Renta fue correcta.

Así y aun cuando la intención de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas o precios de transferencia, persiguen un fin lícito como lo es evitar la evasión tributaria, no puede prosperar legalmente en tanto carezca de fundamentación legal conforme el ordenamiento jurídico.

Como parte del estudio realizado se consultó el trabajo de tesis de Jesús Rodríguez García como requisito parcial para obtener el título en licenciatura en derecho con especialidad en derecho fiscal en la Universidad de Las Américas Puebla, México, titulado "Los precios de transferencia y su relación con el principio de capacidad contributiva", la que se analiza a la luz de la normativa constitucional de ese país. En dicho trabajo en el capítulo V se analiza la libertad de comercio confrontado con la normativa de los precios de transferencia. Su aporte en el trabajo es el siguiente:

“Se puede apreciar en el estudio hecho anteriormente, que los precios de transferencia son una figura mediante la cual la autoridad fiscal pretende que el contribuyente



acumule ingresos en una mayor medida para de esa forma poder obtener un mayor número de recursos.

Dicha figura violenta principios constitucionales tales como el de libertad de contratación, comercio, el principio de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva. En el Artículo 5 de la Constitución Política están representados los principios de libertad de comercio y contratación, dicho Artículo expresa:...

Como hemos visto cualquier persona tiene el derecho o la libertad de realizar actos o contratos que más convengan a sus intereses siempre y cuando no vulnere los intereses de la sociedad.

El Artículo 215 viola claramente esta disposición cuando obliga al contribuyente a fijar un precio o monto en las contraprestaciones pactadas, como si estas hubieran sido realizadas con o entre partes independientes, es decir, el Artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola los principios constitucionales de contratación y comercio al imponernos un precio o contraprestación, siendo que este precio o contraprestación ya había sido establecido anteriormente en un contrato por las partes involucradas”¹⁴.

¹⁴ ¹⁴ www.catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rodriguez_g_j/portada.html. **Los Precios de transferencia y su relación con el principio de capacidad contributiva.** Trabajo de Tesis. (Consultado el 18 de febrero de 2016).



La cita anterior evidencia que en México se ha hecho similar señalamiento al presentado en este trabajo de tesis, el cual aunque no es una referencia legal para el caso de Guatemala, pero sirve para ilustrar la violación a la libertad de comercio y la necesidad de su revisión.

No está en duda los beneficios que para la tributación pueda proporcionar esta normativa, pero ello no justifica que sea impuesta sin el proceso legislativo correspondiente.

Finalmente vale la pena traer nuevamente a colación lo señalado por la OCDE en su modelo de legislación citada en el Capítulo II de este trabajo, en el sentido que la normativa debe ser adaptada gradualmente, poco a poco y en forma progresiva.

4.4. Análisis del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala como fuente del ordenamiento jurídico tributario

Este Artículo constitucional es la fuente para el desarrollo de las normas tributarias. Su contenido define los requisitos y límites que deben contener las normas tributarias así:

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

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;



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

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

Al confrontar este Artículo con la normativa contenida en el Artículo 58, resulta notoria la vulneración a garantías constitucionales. Las normas especiales de valoración entre partes relacionadas o precios de transferencia, no son suficientes con base en este Artículo constitucional para obligar a los contribuyentes a aumentar su pago de Impuesto Sobre la Renta, cuando sus precios no sean los considerados de mercado basados en el principio económico de libre competencia.

La determinación de la obligación tributaria deberá realizarse con los ingresos considerados como afectos y restando los costos y gastos no deducibles. Todo ello contenido en los Artículo 18 al 49 del Decreto 10-2012. Pero en ninguna disposición de ese decreto se legisla la forma de determinar las omisiones de ingresos o los excesos de costos y gastos determinados por comparaciones conforme lo establecen fuentes de datos externas de entidades extranjeras.



Esa determinación está contenida en el Artículo 19 de ese mismo Decreto el cual establece que: “Renta imponible del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas”.

Como puede apreciarse en la cita, ninguna referencia o relación se hace en este Artículo a la comparación de precios y mucho menos relaciona la determinación de la obligación con fuentes externas o permisión del uso de las guías de la OCDE.

Por su parte, el Código Tributario desarrolla lo relativo a la determinación de la obligación tributaria en los siguientes términos: “Artículo 103. Determinación. La determinación de la obligación tributaria es al acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

El citado Artículo regula los sujetos que intervienen en la determinación de la obligación, no existiendo remisión a órganos extranjeros o fuentes externas, como ahora de hecho se está aplicando por la Administración Tributaria en la aplicación de las citadas normas especiales de valoración.



El presente trabajo se ha concentrado en el señalamiento de la vulneración de esas normas al principio de libertad de industria y comercio del Artículo 43 Constitucional, pero sin lugar a dudas, existe la vulneración al Artículo 239, lo cual queda demostrado y hace más compleja la aplicación de un texto normativo que le traerá muchas dificultades a la Administración Tributaria y a los contribuyentes.

En las fuentes investigadas para el desarrollo del presente trabajo, se revisó una sentencia judicial de Colombia. En dicha sentencia se discute la legalidad respecto a las remisiones que una ley hace a normas de la OCDE para determinar los países considerados como paraísos fiscales a efectos de excluir costos y deducciones en ciertas operaciones o establecer un régimen especial de retención para las mismas.

Esta sentencia del año 2003 ilustra adecuadamente lo señalado en este trabajo como violación a principios constitucionales. Seguidamente se cita y resume la parte conducente de la misma:

Sentencia C-690/03

...Las remisiones al Gobierno Nacional contenidas en los Artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002

Los Artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 remiten al Gobierno Nacional para establecer cuáles son los paraísos fiscales a efectos de excluir costos y deducciones en ciertas operaciones o fijar un régimen especial de retención para las mismas...

La decisión política, sujeta a la estricta reserva de legalidad, es la de combatir la



evasión tributaria desestimando las operaciones con paraísos fiscales, y para el efecto, dado el caso, gravarlas de manera especial, bien sea mediante la imposición de obligaciones formales o la alteración de las condiciones de tributación aplicables a las mismas.

La determinación del ámbito de la decisión, sin embargo, por la naturaleza del concepto y la imposibilidad legislativa de precisarlo, se deja a la administración. Así, encuentra la Corte que en esta materia, se tiene:...No obstante la validez general de esta consideración, considera la Corte que en este caso la misma no es de recibo, por cuanto, por una parte, aunque no se expresa en el texto de la ley, ello se deriva de la experiencia internacional sobre la materia, el concepto de paraísos fiscales requiere una determinación adicional para que sea operativo.

Esto es, uno es el concepto de paraíso fiscal y otra la valoración que debe hacerse en torno a las condiciones en las cuales un paraíso fiscal puede ser el destinatario de medidas defensivas...

12. Dado que la ley tributaria no señala parámetro alguno para la determinación del concepto de paraíso fiscal y tampoco se ha expedido una ley marco que regule de manera general la materia, la remisión que en los Artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 se hace al Gobierno Nacional habrá de declararse inexecutable...Resuelve:



Declarar la inexecutable de los Artículos 260-6 y 260-9; del párrafo 2º del Artículo 124-1 y del párrafo del Artículo 408, adicionados al Estatuto Tributario por los Artículos 28, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002...”.¹⁵

Previo a analizar la sentencia, es oportuno anotar que en la misma se resuelve con la expresión inexecutable, siendo que en el medio guatemalteco no es de uso común esta expresión se cita su significado:

“Inconstitucionalidad e inexecutable- Diferencias

...Una norma legal es inconstitucional cuando contraría la Constitución, cuando existe disconformidad entre ella y la Constitución; y es inexecutable cuando ha sido expulsada del ordenamiento jurídico por contrariar la Constitución, por no estar conforme con ésta. En otras palabras, la norma es inexecutable cuando sucumbe en el examen de constitucionalidad. En resumen, una norma puede ser inconstitucional y aun así hacer parte del ordenamiento jurídico, la norma inexecutable no, porque ya fue retirada de allí. Veamos cómo define el Diccionario Jurídico Colombiano las expresiones inconstitucionalidad e inexecutable:

Inconstitucionalidad: Inconformidad de normas inferiores de carácter jurídico con principios y normas constitucionales. La inconstitucionalidad da origen a la acción por inexecutable. Arts. 214, 215, 241, 379 C.N. Colombia.

¹⁵ www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-690-03.htm. **Corte Constitucional de Colombia es la entidad judicial encargada de velar por la integridad y la supremacía de la Constitución.** (Consultado el 16 de mayo de 2016).

Inexequibilidad: Acto por medio del cual la corte constitucional declara sin efecto una norma por estar contra la constitución o los principios que ella establece y cuyos efectos cesan en su aplicación para el futuro. Arts. 214, 215, 241, 379 C.N. C. N. Colombia

En el mismo sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado al precisar que una cosa es la inconstitucionalidad de la norma y otra la inexequibilidad, que es una consecuencia necesaria de aquella. Mientras la inconstitucionalidad se refiere a la incompatibilidad de los preceptos demandados frente a la Constitución, la inexequibilidad consiste en la expulsión de las normas inconstitucionales del ordenamiento jurídico. (Consejo de Estado, Sección Primera, Sentencia 11001032400020070003000, ago. 23/12, C. P. María Claudia Rojas Lasso)”¹⁶

En la sentencia se advierte que aun cuando se reconoce la complejidad de los precios de transferencia, así como lo valioso de la referencia que hacen las mismas, no puede permitirse la intromisión mediante una simple remisión de la Ley. Si bien la sentencia trata un tema diferente al de este estudio, el fondo es el mismo, siendo este el hecho de ausencia de legislación.

Este es el caso que el Decreto 10-2012 del Congreso de la República y su reforma, no establecen la fuente por la cual los contribuyentes pueden obtener los precios que serán comparados con los que utilizan en sus negocios.

¹⁶ [www.gerencie.com/inconstitucionalidad e inexequibilidad diferencias.html](http://www.gerencie.com/inconstitucionalidad_e_inexequibilidad_diferencias.html). Definiciones. (Consultado el 17 de mayo de 2016).



De esa manera se vulnera principios constitucionales ya que según es conocido que los estudios de precios de transferencia, se desarrollan con fuentes externas de entidades extranjeras.

4.5. La vulneración de los Artículos 43 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala provocada por el Artículo 58 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

La libertad de industria, comercio y trabajo, es reconocida por la Constitución Política y limitadas únicamente por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. De igual forma, el principio de legalidad en materia tributaria garantiza que los tributos deben estar contenidos en ley, así como las deducciones, entre otros.

Estas libertades constitucionales se ven violentadas en virtud que la Ley no definió la fuente que los contribuyentes deben usar para hacer las comparaciones, limitando la libertad de contratación por cuanto la negociación con partes relacionadas implica que los precios deben ser de libre competencia o de mercado y al ser mayores representará un ajuste por parte de la Administración Tributaria que reclamará un aumento en el pago del Impuesto Sobre la Renta.

Las normas tributarias vigentes establecen el régimen de tributación para las entidades no domiciliadas y la importación de mercaderías del exterior afectándolas con retenciones de impuesto y derechos arancelarios de importación. Al reclamar la



Administración Tributaria un ajuste en los precios que incrementa el Impuesto Sobre la Renta, puede incluso caer en la figura de doble tributación.

Por otra parte, las bases para la determinación de la obligación tributaria, se requiere por la norma constitucional que se establezcan en ley. En este caso, los precios que se aplican para la comparación provienen de fuentes externas. En el intento de las autoridades del Estado por eliminar la evasión fiscal, decretó la normativa de precios de transferencia. Sin embargo esa norma requiere de un alto grado de recursos de todo tipo, los cuales no han sido planificados, tales como personal calificado, recursos tecnológicos, entre otros y aún más. Guatemala no ha decretado las normas que eviten la doble o múltiple tributación internacional, que consisten en convenios bilaterales y multilaterales.

La fuente más cercana para el desarrollo de esas comparaciones se obtiene de las denominadas Guías de precios de transferencia de la OCDE. Como se apuntó en el capítulo II de este trabajo, Guatemala no es estado miembro de ese ente internacional por lo que no pueden ser de observancia legal sus disposiciones.

Y aun cuando fuera Estado parte, el ordenamiento jurídico del país requiere el proceso legislativo para la incorporación de fuentes extranjeras como lo son los tratados internacionales.



4.6. Observaciones para la modificación del Artículo 58 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

Según se ha anotado en este trabajo, el objeto de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas consiste en evitar la evasión en el Impuesto Sobre la Renta.

Resulta complejo para este trabajo de tesis citar una propuesta textual de la modificación del Artículo 58 cuestionado de inconstitucional. En ese orden de ideas, se hace el señalamiento de las observaciones para proponer una modificación legislativa:

- a. Guatemala no es Estado miembro de la OCDE, por lo que las Guías y demás normas, solo pueden ser ilustrativas.
- b. Se debe de evaluar que Guatemala cuente con los recursos técnicos y económicos para desarrollar esta práctica de normas especiales de valoración.
- c. Es necesario conocer sus efectos internacionales y con ello determinar la necesidad de celebrar convenios que eviten la doble o múltiple tributación internacional.
- d. Evaluar el proceso que otros países han implementado para la aplicación.
- e. Con base en estas observaciones, preparar el marco legal y someterlo a su aprobación legislativa.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Las normas especiales de valoración entre partes relacionadas conocidas mundialmente como precios de transferencia permiten comprobar para la Administración Tributaria, que los precios de compra y de venta de bienes o servicios entre una entidad guatemalteca y una o más entidades extranjeras se negociaron bajo el principio de libre competencia, es decir que la negociación no fue condicionada por relaciones administrativas o accionarias, sino exclusivamente de libre mercado, eliminando cualquier influencia artificial que aumente o disminuya el precio y cuya consecuencia sería disminuir o diferir la tributación.

Las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, son útiles para evitar la evasión tributaria, pero existe un orden jerárquico de las leyes en Guatemala que debe ser cumplido para evitar la vulneración de los derechos constitucionales.

La problemática de estas normas de valoración es que se han tomado como referencia información de precios internacionales que no están contenidos en las leyes de Guatemala. Si bien deben decretarse normas que eviten la evasión tributaria y aprovechar los esfuerzos de entes internacionales como la OCDE, su proceso debe cumplir con la jerarquía legal y evitar la intromisión de fuentes extranjeras no permitidas, por lo que se recomienda que el Congreso de la República reforme el Artículo 58 del Decreto 10-2012 y se incluya la fuente de donde se deben tomar los precios para la comparación a efecto de respetar nuestro ordenamiento jurídico.





BIBLIOGRAFÍA

- BETTINGER BARRIOS, Herbert. **Precios de transferencia y sus efectos fiscales**. México: 14ª ed.; Ed. Fiscales ISEF S.A. de C.V., 2013.
- DÍAZ DUBÓN, Cármen y Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero II**. Guatemala: Editorial, 2002; Praxis/División.
- HERRERO MALLOL, Carlos. **Precios de transferencias internacionales**. España: Ed.; Aranzandi. 1999.
- ROSS BRAVO, Jaime. **Derecho tributario sustantivo**. Argentina: Centro Internacional de Estudios Tributarios 1989.
- SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. **Nociones de derecho fiscal**. México: 3ª ed.; Ed. PAC, S.A. de C.V, 1985.
- SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. Argentina: Talleres gráficos de LA LEY S.A.E, 2011.
- www.catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rodriguez_g_j/portada.html. **Los Precios de transferencia y su relación con el principio de capacidad contributiva**. Trabajo de Tesis. (Consultado el 18 de febrero de 2016).
- www.censat.org.gt **Superintendencia de Administración Tributaria**. . (Consultado el 18 de febrero de 2016).
- www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-690-03.htm. **Corte Constitucional de Colombia es la entidad judicial encargada de velar por la integridad y la supremacía de la Constitución**. (Consultado el 16 de mayo de 2016).
- www.dle.rae.es. **Diccionario de la lengua española**. España: 23ª Ed. 2014.
- www.ecured.cu/index.php/Precio_de_transferencia. (Consultado el 12 de septiembre de 2015).
- www.exteriores.gob.es/Representaciones_permanentes/OCDE/es (Consultado el 20 de enero de 2016).
- www.finanzas.com/noticias/Guatemala/20121205/Guatemala_firma_ocde_sale-1647275.html. (Consultado el 19 de Febrero de 2016).
- www.gerencie.com/inconstitucionalidad_e_inexequibilidad_diferencias.html. **Definiciones**. (Consultado el 17 de mayo de 2016).



www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/concepto_icb Consultado el 8 de junio de 2016).

www.intellectum.unisabana.edu.co/8080.js/puibitstream/1081829961131629.pdf. **Precios de transferencia**. Gerencia Logística. (Consultado el 12 de septiembre de 2015).

[www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices de la ocde aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010 9789264202191-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices_de_la_ocde_aplicables_en_materia_de_precios_de_transferencia_a_empresas_multinacionales_y_administraciones_tributarias_2010_9789264202191-es). (Consultado el 16 de febrero de 2016).

www.oecd.org/centrodemexico/laocde. **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos**.

www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf. (Consultado el 16 de febrero de 2016).

[www.traduccionjuridica.es/la expresion arms length basis](http://www.traduccionjuridica.es/la_expresion_arms_length_basis). (Consultado el 12 de Septiembre de 2015).

Legislación:

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

Código Tributario. Decreto 6-91 y sus reformas del Congreso de la República de Guatemala. 1991.

Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. 2013.

Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89 y sus reformas del Congreso de la República de Guatemala. 1989.

Reglamento Ley de Actualización Tributaria. Acuerdo Gubernativo 213-2013 el Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. 2013.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de México y sus reformas. 2016.