

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a cross, a figure, and other heraldic elements. The shield is surrounded by a circular border containing the Latin text "ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CÆTERAS".

**EFFECTOS JURÍDICOS, ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LA ELUSIÓN FISCAL
UTILIZADA COMO UNA ESTRATEGIA EMPRESARIAL PARA LA DISMINUCIÓN
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

FRANCISCO CASTAÑEDA RAMOS

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2018

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

**EFFECTOS JURÍDICOS, ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LA ELUSIÓN FISCAL
UTILIZADA COMO UNA ESTRATEGIA EMPRESARIAL PARA LA DISMINUCIÓN
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

De la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

FRANCISCO CASTAÑEDA RAMOS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2018

**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:	Lic.	Henry Manuel Arríaga Contreras
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
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidenta:	Licda.	Ileana Noemi Villatoro Fernandez
Vocal:	Lic.	Jorge Aju
Secretario:	Lic.	Victor Enrique Noj Vasquez

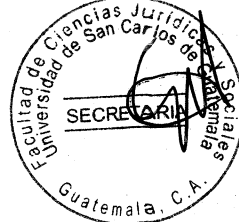
Segunda fase:

Presidente:	Lic.	Percibal Geovanni Salazar Villaseñor
Vocal:	Licda.	Irma Leticia Mejicanos Jol
Secretario:	Lic.	Juan Carlos López Pacheco

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 la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



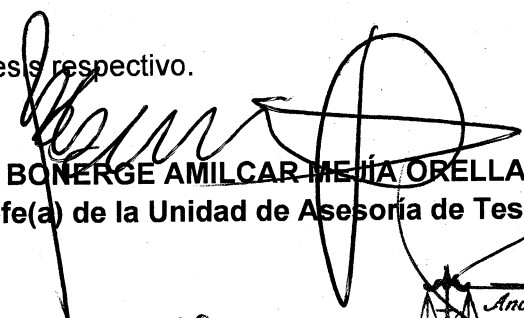
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
25 de mayo de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, ANA MARIA RAMIREZ MEJIA
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
FRANCISCO CASTAÑEDA RAMOS, con carné 8316648,
intitulado ELUSIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO ESTRATEGIA EMPRESARIAL,
UTILIZANDO LA DEFINICIÓN JURÍDICA- TRIBUTARIA DE PARTE RELACIONADA EN UN EMPRESA
DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS PARA EL HOGAR.

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.

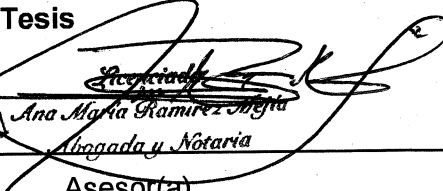
Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


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

Fecha de recepción 16 / 05 / 2018.

f)



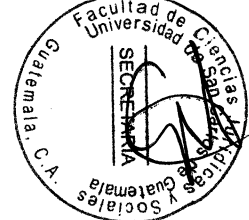

Ana María Ramírez Mejía
Abogada y Notaria

Asesor(a)
(Firma y Sello)

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

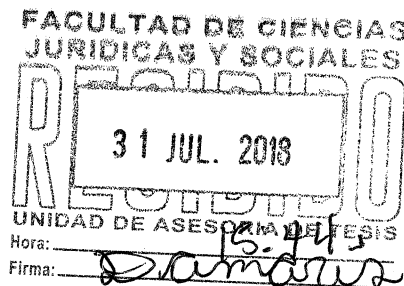




Licda. Ana María Ramírez Mejía
Abogada y Notaria
Dirección: Galerías Primma, Calzada Roosevelt
Teléfono: 51258727

Guatemala, 26 de julio de 2018.

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



Apreciable Licenciado:

En atención al nombramiento como Asesora de Tesis del Bachiller **FRANCISCO CASTAÑEDA RAMOS**, me dirijo a usted, con el objeto de informar sobre mi labor y oportunamente emitir el Dictamen correspondiente; y habiendo revisado el trabajo encomendado,

EXPONGO:

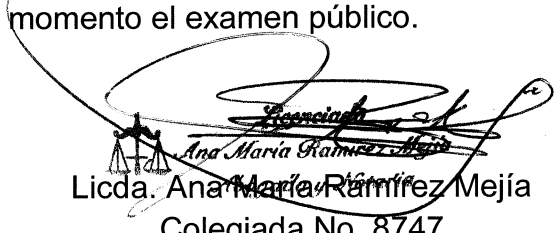
- a) El trabajo de tesis se denomina **"EFECTOS JURÍDICOS, ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LA ELUSIÓN FISCAL UTILIZADA COMO UNA ESTRATEGIA EMPRESARIAL PARA LA DISMINUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA."**
- b) Durante la investigación recomendé al autor la modificación del bosquejo preliminar de temas y el cambio del título propuesto, el cual inicialmente era "ELUSION FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO ESTRATEGIA EMPRESARIAL UTILIZANDO LA DEFINICIÓN JURÍDICA-TRIBUTARIA DE PARTE RELACIONADA EN UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS PARA EL HOGAR", así como también discutimos todos los temas a tratar con el autor, siempre respetando el criterio del sustentante.
- c) Contenido científico y técnico de la tesis. El contenido científico se comprueba en el uso de métodos y técnicas apropiadas y el contenido técnico se manifiesta al usar un lenguaje técnico jurídico en el desarrollo del presente trabajo.
- d) Métodos y técnicas. En esta investigación se recurrió a los métodos: inductivo deductivo, analítico sintético y al método comparativo, respecto a las técnicas, se recurrió a la recopilación documental a través de fichas bibliográficas.

- e) Redacción. El presente trabajo de investigación fue redactado de forma clara y concisa, tratando de ser cuidadoso para cumplir con las reglas respectivas.
 - f) Contribución científica. Con esta investigación el sustentante contribuye científicamente, debido a que comprobó que en Guatemala es necesario conocer los efectos jurídicos, económicos y sociales de la elusión del impuesto sobre la renta y tomar las medidas correctivas para incrementar los ingresos de fondos para que el Estado cumpla con su fin.
 - g) La conclusión discursiva. Es una obligación de todo ciudadano contribuir mediante el pago de los tributos al funcionamiento del Estado para que alcance sus fines, especialmente en los servicios relativos a educación, seguridad y salud.
- Mientras la administración tributaria de los gobiernos de turno que se encuentren dirigiendo al Estado no demuestren su honestidad y transparencia en el manejo del erario público, y evidencia del cumplimiento de los fines para los cuales fueron electos, no existirá la disposición del contribuyente a pagar lo que establece la ley del impuesto sobre la renta, y por consiguiente la elusión tributaria no se detendrá.
- h) Bibliografía. Se consultó las obras de reconocidos escritores, así como la legislación nacional en materia del derecho tributario y particularmente al impuesto sobre la renta, siendo las adecuadas para el efecto.
 - i) La investigación se realizó con estricto apego al Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público y comprobé que se cumpliera con exactitud lo regulado en el Artículo 31 de dicho normativo.
 - j) Hago constar expresamente que entre el sustentante de la presente investigación y mi persona no existe ningún parentesco consanguíneo.

En virtud de lo expresado concluyo informando y dictaminando a usted, lo siguiente:

1. Que la presente investigación cumple con los requisitos legales exigidos
2. Por lo tanto emito dictamen favorable sobre el presente trabajo y solicito que se ordene su revisión y en su momento el examen público.

Atentamente,



Licda. Ana María Ramírez Mejía
Colegiada No. 8747



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

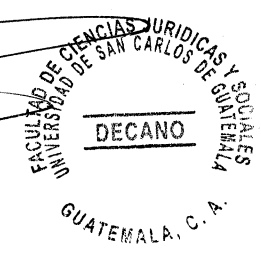
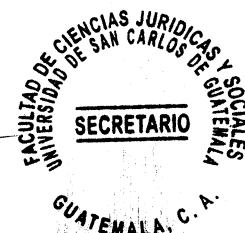


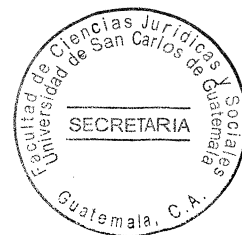
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 12 de octubre de 2018.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante FRANCISCO CASTAÑEDA RAMOS, titulado EFECTOS JURÍDICOS, ECONÓMICOS Y SOCIALES DE LA ELUSIÓN FISCAL UTILIZADA COMO UNA ESTRATEGIA EMPRESARIAL PARA LA DISMINUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

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/darao.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por ser mi Padre que me ama incondicionalmente, a Jesucristo que me dio salvación y vida eterna, y al Espíritu Santo que es mi tutor para dirigir mi vida. Bendito, alabado y exaltado sea por siempre.

A MI ESPOSA:

Telmy, por ser mi ayuda idónea, compañera, amiga y consejera, gracias por tu amor y apoyo incondicional.

A MIS HIJOS:

Francisco Antonio y Linda María, por ser el motor que impulsa mi vida y la fuente de mi inspiración.

A MIS PADRES:

Pedro José Castañeda y María Ramos (QEPD), por ser los instrumentos de Dios para darme la vida y proveerme.

A MIS HERMANOS (AS):

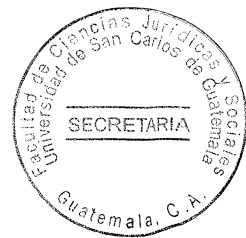
Salomé, Juan José, Santos, Victoria, Viviana (QEPD); Alberta, Lucia y Juanita por su apoyo y amor fraternal.

A MIS SOBRINOS (AS):

Por ayudarme e inspirarme a seguir adelante.

A MIS COMPAÑEROS (AS):

Selvin Calderón, Samuel Cancinos, Noé Cortez, Mateo Zárate, Manuel Pinto, Yoli Ramírez y Madelyne De León por compartir conmigo este esfuerzo y apoyarme incondicionalmente a alcanzar esta meta.



A MIS AMIGOS:

Por su amistad sincera.

A MIS ASESORAS:

Licda. Ana María Ramírez Mejía y Licda. Wendy Ramírez por su apoyo, sin haber tenido ninguna relación anterior.

A:

Todos los que directa o indirectamente han sido parte de mi crecimiento personal, especialmente a mis hermanos y hermanas en la fe.

A:

Todos los catedráticos, quienes han sido parte importante en mi formación personal y profesional especialmente a Noemí Cerón, Alberto Monroy, Juan Carlos Ríos y Gerson Quevedo.

A:

La Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser mi alma mater.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por ser mi casa de estudios y por haber permitido mi formación profesional.



PRESENTACIÓN

Esta investigación es de tipo cualitativa, se basa en el análisis realizado de cada una de las instituciones involucradas. Pertenece a la rama del derecho tributario, por ser la elusión del impuesto sobre la renta el tema central de estudio. También se puede afirmar que pertenece a la rama del derecho administrativo por ser la Superintendencia de Administración Tributaria quien administra la recaudación de impuestos y fiscaliza a los contribuyentes.

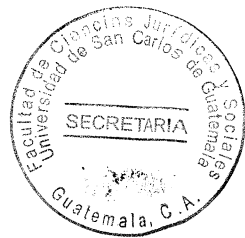
Siendo los sujetos de estudio los contribuyentes del impuesto sobre la renta inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, en los períodos de los años 2013 a 2017 y el objeto de estudio los mecanismos que utilizan las entidades de grupos empresariales para eludir el impuesto sobre la renta, así como determinar la factibilidad de reformar el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria que permita detener o disminuir la elusión del referido impuesto y los efectos jurídicos, económicos y sociales para Guatemala.

El aporte académico de este trabajo es que sirva de base a los estudiantes de la Facultad de las Ciencias Jurídicas y Sociales, así como a la Facultad de Ciencias Económicas para conocer sobre la elusión del impuesto sobre la renta, su naturaleza, los efectos y la necesidad de presentar una iniciativa de reforma de ley al Congreso de la República a través de la Universidad de San Carlos de Guatemala, con el propósito de detener o disminuir la elusión fiscal.

HIPÓTESIS



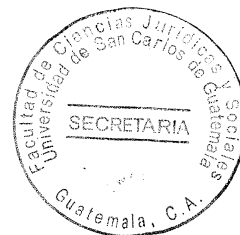
La elusión fiscal realizada por parte de grupos empresariales le hace mucho daño al Estado de Guatemala, cuando a través de esta se disminuye la recaudación de impuestos que se necesitan para financiar las actividades que le permitan cumplir con su fin primordial que es la realización del bien común para todos sus habitantes, siendo necesario reformar la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, libro I que contiene lo relativo al impuesto sobre la renta, para disminuir los efectos negativos de la elusión fiscal y así aumentar la recaudación del Estado.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Al finalizar la investigación, se comprobó la hipótesis planteada al determinar que la elusión fiscal realizada por parte de grupos empresariales le hace mucho daño al Estado de Guatemala, puesto que contribuye a que no pueda cumplir con su fin primordial que es la realización del bien común para todos sus habitantes, por lo que se debe reformar la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, libro I que contiene lo relativo al impuesto sobre la renta, para disminuir los efectos negativos de la elusión fiscal que permita aumentar la recaudación fiscal.

Para la comprobación de la hipótesis se utilizó el método analítico deductivo, es decir se partió de datos generales para llegar a conclusiones específicas, que permitieron comprobar la hipótesis planteada.



ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Conceptos relacionados al derecho tributario.....	1
1.1 Derecho tributario	1
1.1.1 Distintas denominaciones del derecho tributario.....	2
1.2 Tributos	2
1.2.1 Clases de tributos.....	3
1.3 Principios tributarios	6
1.3.1 Principios constitucionales tributarios	6
1.3.2 Principios propios del derecho tributario	14
1.4 Relación jurídico tributaria	22
1.5 Obligación tributaria.....	23
1.5.1 Elementos de la obligación tributaria	24

CAPÍTULO II

2. Elusión fiscal.....	27
2.1 Posiciones doctrinarias sobre la naturaleza jurídica de la elusión fiscal....	28
2.1.1 La elusión es un acto legal	29
2.1.2 La elusión es un acto ilegal	30
2.1.3 La elusión es un acto legal o ilegal	31

CAPÍTULO III

3. Efectos jurídicos, económicos y sociales de la elusión fiscal.....	37
3.1 Efectos jurídicos de la elusión fiscal	38

3.1.1	Análisis de las normas que influyen en la elusión fiscal.....	43
3.1.2	Métodos para determinar el valor de las operaciones.....	45
3.1.3	Otras medidas fiscales para operaciones de partes relacionadas .	50
3.2	Efectos económicos de la elusión fiscal.....	52
3.2.1	Efecto económico en los ingresos del Estado.....	53
3.2.2	Efecto económico para el contribuyente	57
3.3	Efectos sociales de la elusión fiscal.....	58

CAPÍTULO IV

4.	Formas de realizar la elusión fiscal del impuesto sobre la renta y propuesta de reforma fiscal para evitarla	61
4.1	Elusión utilizando empresas relacionadas	61
4.2	Elusión por pago de sueldos, honorarios u otro concepto a socios.....	62
4.3	Necesidad de reforma al libro I, impuesto sobre la renta Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria	66
4.3.1	Propuesta de reforma al libro I, impuesto sobre la renta Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.....	70
CONCLUSIÓN DISCURSIVA		73
BIBLIOGRAFÍA		75

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República de Guatemala establece que, es un deber de los guatemaltecos contribuir con los gastos públicos del Estado en la forma prescrita por la ley, para cumplir con su fin primordial que es alcanzar el bien común. Desde hace varios años la Superintendencia de Administración Tributaria ha tratado de frenar la elusión del impuesto sobre la renta, para lo cual creó una nueva ley y ha realizado una campaña de cultura tributaria, pero se ha visto frustrada en sus intenciones porque los ciudadanos no están de acuerdo en pagar los impuestos, debido a la falta de transparencia y honradez con que actúan los funcionarios públicos encargados de la administración del Estado.

La elusión fiscal realizada por parte de los grupos empresariales que la utilizan para pagar menos impuesto sobre la renta, hace mucho daño al país, y es necesario reformar las leyes fiscales vigentes para disminuir los efectos negativos. Las consecuencias jurídicas, económicas y sociales que se han provocado tanto por la ineficiencia del Gobierno como por la poca cultura tributaria de los contribuyentes son lamentables, y no existen expectativas de mejorar mientras no se tomen medidas tendientes a administrar los recursos en forma honrada y transparente.

El objetivo general de esta tesis fue: determinar los efectos jurídicos, económicos y sociales de la elusión tributaria que realizan los contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas del impuesto sobre la renta.

Este estudio de tesis está contenido en cuatro capítulos. El primer capítulo se refiere a aspectos generales sobre los sistemas tributarios, anotando las definiciones que es necesario conocer para introducirse al tema, así como los principios o fundamentos constitucionales y doctrinarios; el segundo capítulo hace referencia al tema principal y se anotan las definiciones sobre términos como evasión y elusión, debido a que tienden a confundirse; en el capítulo tercero se describen los efectos jurídicos, económicos y sociales de la elusión del impuesto sobre la renta describiendo y analizando las



disposiciones legales vigentes, el impacto que causa la elusión en las arcas del Estado y en la economía del empresario, así como el efecto en la sociedad; por último, en el capítulo cuarto se describen formas concretas de realizar la elusión del impuesto sobre la renta y propuesta de reforma fiscal para evitarlas. Como aporte principal del presente trabajo de investigación se propone reformar la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 que permita crear mecanismos para evitar las practicas más comunes de elusión del impuesto sobre la renta.

Para el desarrollo de este informe se recurrió a la utilización de métodos y técnicas de investigación, en el análisis de la información recabada se utilizó el método deductivo, así mismo se aplicó la técnica de investigación documental a través del uso de fichas bibliográficas, que permitieron ordenar la información recopilada y su posterior consulta. El presente trabajo puede ser de mucho interés y beneficio tanto para estudiantes y profesionales de las ciencias jurídicas y sociales como de las ciencias económicas, así como para buscar la posibilidad de presentar la iniciativa de ley por parte de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

CAPÍTULO I

1. Conceptos relacionados al derecho tributario

Se considera necesario anotar algunas definiciones y aspectos importantes de algunas instituciones relacionadas con el derecho tributario para que exista una mejor comprensión de los temas que se tratarán durante el desarrollo de este trabajo.

1.1. Derecho tributario

Manuel Andreozzi, citado por Raúl Rodríguez Lobato en su obra Derecho Fiscal define el Derecho Tributario así: "la rama de Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del estado con el administrado que está obligado a pagarlos."¹

Tomando los diferentes puntos esenciales del citado autor, de Dino Jarach y otros notables autores se establece que es una rama del derecho público interno que consiste en el conjunto de normas, principios e instituciones, creadas por el órgano competente, conforme a las leyes vigentes del país, de carácter coercitivo en la relación existente entre las personas individuales o morales que incurran en el hecho generador, y por consiguiente en la obligación de pagar cualquier tipo de tributo como

¹ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág.12

sujeto pasivo, y el estado como sujeto activo, para que éste cumpla su fin supremo que es atender las necesidades primordiales de la población.

1.1.1. Distintas denominaciones del derecho tributario

"Sobre la denominación de esta rama del Derecho, en la doctrina italiana se habla de Derecho Tributario, en la alemana, de Derecho Impositivo y en la francesa de Derecho Fiscal."²

Las diferentes denominaciones surgen por el criterio de los profesionales del derecho, atendiendo los diferentes aspectos doctrinales sobre las fuentes y naturaleza de los ingresos que percibe el estado para el cumplimiento de sus fines.

1.2. Tributos

Según lo establecido en el Artículo 9 del Código Tributario, Decreto 6-91, 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."

La Corte de Constitucionalidad mediante gaceta 21, expedientes acumulados 42, 43 y 52-91, fecha de sentencia 18/07/1991 se ha pronunciado en relación a los tributos así: "Es necesario tener presente que los tributos son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en

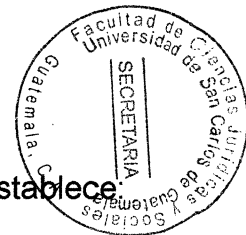
² Rodríguez Lobato, Raúl. *Ibid.* Pág.13

los casos, en el monto y en las formas establecidas por la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad. Existen tributos que presentan características especiales, en cuanto recaen sobre determinadas categorías o grupo de personas y en cuanto el monto de su recaudación tiene un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es siempre el Estado; sin embargo, éste puede establecer que el acreedor de aquélla sea un ente público autónomo diferente al Fisco; delegando, no la potestad de crear tributos, la cual es inherente al Estado, sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos(...)"

De lo anterior se puede concluir que los tributos tienen carácter coercitivo y son creados mediante una ley por el órgano competente, en Guatemala es una función exclusiva del Congreso de la República, en donde se establece una relación jurídica en la que el sujeto activo es el Estado y el sujeto pasivo puede ser cualquier persona natural o moral.

1.2.1. Clases de tributos

Existen diferentes criterios doctrinarios que hacen difícil establecer una clasificación universal de los tributos porque éstos se determinan en la legislación interna de cada país, por consiguiente, solamente se tiene claro que al referirse a tributo se refiere a la generalidad de los ingresos que percibe coercitivamente el Estado para el cumplimiento de sus fines.



De esa cuenta, en el Artículo 10 del Código Tributario, Decreto 6-91 se establece:
"Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras."

A manera de ejemplo del riesgo de confundir estos términos se mencionan los siguientes casos:

- i) "El derecho tributario es una rama del derecho financiero la cual consiste en un cuerpo de normas y principios del derecho que regulan la manera como se recaudan los recursos que el estado precisa para cubrir las necesidades públicas, es decir los tributos e impuestos." ³
- ii) El Código Tributario, Decreto 6-91 en el Artículo 12 erróneamente en la parte conducente establece: "**Arbitrio**. Arbitrio es el impuesto decretado por ley..." .

Como se puede notar se indica que es el impuesto, cuando lo correcto debió ser: es el tributo. Se interpreta que la intención del legislador en la referida ley, al establecer las definiciones de tributos y las clases de tributos fue para evitar estos errores comunes de denominar impuestos a todas las prestaciones económicas que el administrado o contribuyente realiza a favor del Estado. Es importante tomar en consideración las características de cada tributo para su distinción y correcta denominación.

³ Escobar Jiménez, Henry Edilzar. **La Elusión Fiscal como medio de la obstaculización para la recaudación tributaria**. Pág. 22

a) Impuesto

Según lo establecido en el Artículo 11 del Código Tributario, Decreto 6-91 "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente."

El impuesto es una clase de tributo, aplicable a cualquier persona física o moral que está dentro de los presupuestos del hecho generador tales como renta, consumo o patrimonio sin percibir una contraprestación o beneficio inmediato.

b) Arbitrio

De acuerdo al Artículo 12 del Código Tributario, Decreto 6-91 "Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades."

El aspecto determinante que hace fácil de distinguirlo de cualquier otro tributo es que el sujeto activo es una o varias municipalidades, y no el Estado como sucede con los impuestos.

c) Contribución especial y contribución por mejoras

El Artículo 13 del Código Tributario, Decreto 6-91 establece: "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."

Se puede observar que este tributo se distingue de los impuestos y arbitrios porque existe una contraprestación o beneficio directo e inmediato a favor del contribuyente, o bien en algunos casos, se deja abierta la posibilidad de no utilizar los servicios que presta el Estado o cualquier otra entidad pública.

1.3. Principios tributarios

Son la base, el fundamento, las ideas originales, la parte permanente que informan del ordenamiento jurídico en materia tributaria.

1.3.1. Principios constitucionales tributarios

"La correspondencia existente entre los distintos sistemas normativos de una constitución deriva de su unidad y acaba influyendo en las directrices de todo el ordenamiento jurídico nacional. Por este motivo, otra destacada función de los principios constitucionales es regir las normas jurídicas inferiores pertenecientes al ordenamiento positivo interno."⁴

⁴ Coelho Pasin, Joao Bosco; **Derecho Tributario y Ética**. Pág. 75



La base, fundamento o cimiento del ordenamiento jurídico interno se encuentra en la Constitución por ser la norma de mayor jerarquía y responsable de asegurar que los derechos y garantías fundamentales sean respetados.

a) Principio de legalidad

Este principio parte del aforismo latino "*nullum tributum sine lege*" (no existe tributo si no lo establece la ley), postula que para ser aplicado un tributo debe estar establecido en una norma creada por ley que debe de contener todos los elementos estructurales de los tributos, en Guatemala es el Congreso de la República la única institución facultada para ese fin. Son nulas de pleno derecho las disposiciones jerárquicamente inferiores que contradigan o tergiversen las bases para la determinación y recaudación de los tributos.

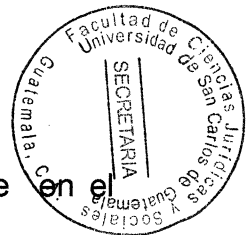
La Corte de Constitucionalidad en la gaceta número 65, expediente 977-2001, fecha de sentencia 13/08/2002 establece: "El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en Guatemala al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el Artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto (s) pasivo (s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos, reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto pagar(...)"

Concretamente el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: "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, 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."

No obstante esta disposición legal y los repetidos fallos de la Corte de Constitucionalidad en el sentido que sólo el Congreso de la República tiene facultad de crear impuestos, en este país es una realidad la flagrante violación de este derecho, cuando las municipalidades por acuerdo municipal crean impuestos por licencias de construcción, licencias de urbanización, licencias de operación y cualquier otra creativa denominación, pretendiendo justificar que se trata de un servicio, olvidando que para



que se considere como tal debe de existir la voluntad del administrado y que cobro de las citadas licencias se emplea el poder coercitivo.

Cuando el administrado manifiesta su inconformidad sobre el cobro ilegal y acciona legalmente ante la Corte de Constitucionalidad, después de un largo y desgastante período de tiempo, debido a la jurisprudencia existente se declara improcedente el cobro.

Entonces en un acto arbitrario e ilegal, la Municipalidad procede a dejar sin efecto el acuerdo sobre el cual emitió el fallo la Corte de Constitucionalidad, y procede a emitir un nuevo acuerdo municipal para continuar con esa práctica de exacciones ilegales consumadas o en el grado de tentativa.

b) Seguridad jurídica

Este principio incluido en el Artículo 2o. de la Constitución Política de la República de Guatemala y en la gaceta número 61, expediente 1258-2000, fecha de sentencia 10/07/2001 establece: "consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la Ley Fundamental".

La observancia de este principio es fundamental, porque tanto para los inversionistas nacionales, extranjeros, como para la población en general necesita tener la certeza que las normas que le sirvieron de fundamento para la toma de decisiones no están sujetas a variación substancial a corto o mediano plazo.

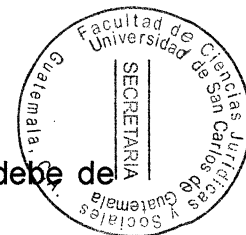
c) Irretroactividad

El Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: "Irretroactividad. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo."

El ordenamiento jurídico guatemalteco se rige a esta disposición, por consiguiente, no es aplicable una norma creada con posterioridad a un evento sucedido con anterioridad a su creación y vigencia.

En materia tributaria este principio de irretroactividad puede generar confusión porque el Artículo 66 del Código Tributario, Decreto 6-91, establece: "Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes."

A criterio del autor, así como en materia laboral aplica el principio "*in dubio pro operario*", de acuerdo a lo establecido en la norma citada, también por analogía se puede aseverar que en materia tributaria también existe el "*in dubio pro infractor*", es



decir que en caso de duda cuál norma aplicar en un caso determinado, se debe de aplicar la que sea más benigna para el contribuyente.

d) Capacidad contributiva

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

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

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al Fisco"

La citada norma se fundamenta en los valores de equidad y justicia que se denota en la capacidad que tiene el administrado de atender la obligación de contribuir con el Estado a sufragar los gastos en que incurra para atender las necesidades sociales básicas, en forma proporcional a sus ingresos, consumo, utilidades, rentas o patrimonio.

Es importante mencionar que bajo el principio de que ante el interés colectivo debe de ceder el interés particular, cuando se determine un caso de doble o múltiple tributación

no se elimina de una vez, sino en forma progresiva para no afectar económicamente los intereses del Estado. Esta misma norma se debe observar el principio de No doble o múltiple tributación.

e) No confiscación

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en la parte conducente norma: "Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido".

El Artículo citado resulta ser confuso por tener diferentes fracciones que norman tres aspectos independientes entre sí.

Se debe interpretar que las multas únicamente son procedentes cuando existe omisión de pago de impuestos, porque al referirse que las multas en ningún caso podrán exceder al valor del impuesto omitido, debería interpretarse que, si el impuesto omitido es cero, el valor de la multa debería ser cero.

Por consiguiente, las multas establecidas en el Artículo 93, relativo a resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria y lo establecido en el Artículo 94. infracciones a los deberes formales, ambos artículos del Código Tributario, Decreto 6-91, así como las multas relativas a las declaraciones de los distintos impuestos en donde se determine que no hay impuesto a pagar (con valor cero), violan el principio de

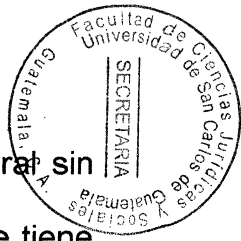


no confiscación porque el contribuyente es obligado a entregar un bien llamado dinero a favor del Estado, sin considerar que si para poder pagarla el contribuyente sea de manera voluntaria o en forma coercitiva, se vea obligado a disminuir su capital de trabajo, endeudarse, o disponer de cualquier forma de sus bienes para poder cumplir con esa obligación que a criterio del autor resulta ser ilegal.

f) Igualdad

La Corte de Constitucionalidad en la gaceta número 46, expediente 1434-96, fecha de emisión 10/12/1997 establece: "El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el Artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado."

Este principio es quizá uno de los más complejos de observar porque si bien es cierto es una garantía o principio constitucional que pretende de dar igual trato a todas las personas, esto no es factible en lo relativo a tributos especialmente cuando se trata de



impuestos indirectos porque este tipo de impuestos es pagado en forma general sin tomar en consideración la capacidad de pago o las condiciones económicas que tiene el contribuyente.

1.3.2. Principios propios del derecho tributario

No se pueden separar los principios constitucionales tributarios de los principios propios del derecho tributario, porque de no existir los primeros, las normas tributarias serían inconstitucionales, y por consiguiente no podrían permanecer dentro del ordenamiento jurídico del país.

Aunque el nombre del principio puede ser el mismo o similar con los principios constitucionales se notará que el enfoque o punto vista es distinto.

I. Principio de legalidad o de reserva

Dentro de un estado de derecho las leyes tributarias deben establecer con precisión los elementos establecidos en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, así como lo establecido en el Artículo 2 del Código Tributario, Decreto 6-91:

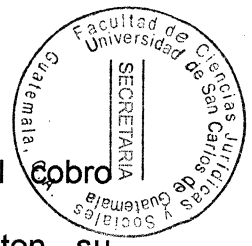
"Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo."

Así mismo el Artículo 3 del citado código norma: "**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 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."

Los artículos citados permiten observar que el Estado tiene las facultades suficientes para crear leyes, fiscalizar y determinar irregularidades u omisiones legales tributarias por parte de los particulares y exigir su cumplimiento, pero en base a una ley emitida por el órgano competente, esto con el propósito de evitar el abuso de poder por parte del funcionario público que generalmente se olvida que debe actuar dentro de lo que el marco jurídico del país le permite.

II. Principio de capacidad contributiva

Este principio establece que el Estado no puede establecer tributos de manera antojadiza sin determinar la generación de riqueza real para el sujeto pasivo ante la real necesidad de obtener recursos para sufragar los gastos públicos. Aunque sea solamente en la doctrina, el ente que goza del poder tributario debe de tener el cuidado de considerar la capacidad económica del contribuyente, para tratar de lograr que pague más quien tiene mayor capacidad de contribuir.

III. Principio de generalidad

Este principio trata de evitar la discriminación de cualquier naturaleza, y que los tributos alcancen a todas las personas que se encuentran en las mismas circunstancias dentro

del territorio donde la ley tiene observancia y aplicación. Esto no significa que todos deben de pagar impuestos en la misma proporción o que no existe la posibilidad de exenciones o tratamiento impositivo especial por razones fundadas o justificadas a determinado sector de la población que no tiene capacidad de pago o que la actividad que realiza no es lucrativa.

IV. Principio de igualdad

Este principio exige que personas y hechos que se encuentren en condiciones económicas iguales o similares, sean tratadas de la misma manera. Generalmente para el legislador todos los sujetos son iguales al momento de crear leyes tributarias.

La Corte de Constitucionalidad en la gaceta número 69, expediente 641-03, fecha de sentencia 31/07/2003 resuelve: "La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias.

Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado (...)".

Este principio busca dar trato igual a quienes están en las mismas condiciones, esto no es posible en el caso concreto de los impuestos indirectos en donde todos pagan lo mismo independientemente de su capacidad económica. Por consiguiente, no se observa la equidad y la justicia que son los fundamentos de cualquier sistema tributario en cualquier país del mundo.

V. Principio de progresividad

Este principio establece que a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, debe de aumentar la contribución para atender los gastos públicos que realiza el Estado. Además, supone la regulación del sistema tributario de tal manera que permita la redistribución de la renta y la riqueza.

"Se ha visto que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta tiene una estrecha conexión con el principio de igualdad, según éste proyecta en el ámbito tributario."⁵

En Guatemala este principio y el principio de proporcionalidad en relación al impuesto sobre la renta para personas individuales es observado, porque existen diferentes tasas impositivas en función del monto de la renta imponible, situación que no sucede con este mismo impuesto para personas morales o colectivas inscritas en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas en donde independientemente del valor de la

⁵ Escobar Jiménez, Henry Edilzar. **Ob. Cit.** Pág. 28

renta imponible (utilidad sujeta a impuesto) la tasa impositiva es del veinticinco por ciento.

VI. Principio de proporcionalidad

Este es uno de los principios fundamentales del sistema tributario de un país, debido a que establece que los obligados a contribuir con el gasto público deben hacerlo en proporción a sus ingresos o ganancias obtenidas. Generalmente el cumplimiento de este principio se cumple en aquellas normas en donde se establecen tarifas progresivas.

Un claro ejemplo de este principio lo encontramos en los artículos 43 y 44 del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria que norma: "Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas."

Los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, serán los siguientes:

- a) Para un rango de renta imponible mensual de Q0.01 a Q30,000.00 un importe fijo de Q0.00 y una tasa impositiva del 5% sobre la renta imponible.
- b) Para un rango de renta imponible mensual de Q30,000.01 en adelante un importe fijo de Q1,500.00 (que corresponde al 5% sobre los primeros Q30,000.00) y una tasa impositiva del 7% sobre el excedente de Q30,000.00.

Este principio es observado parcialmente porque se aplica la misma tasa impositiva del 7% para un contribuyente que obtenga un excedente de cien o un millón de quetzales.

VII. Principio de comodidad

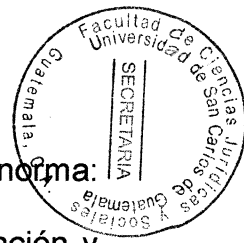
Este principio se refiere a que las fechas que determine la ley para el cumplimiento de la obligación tributaria debe de ser claramente determinada para que el contribuyente pueda realizar el pago de una forma práctica, fácil y cómoda es decir en lugares asignados para la recaudación.

La Superintendencia de Administración Tributaria ha creado las herramientas electrónicas para realizar las declaraciones y pago de impuestos a través de declaraguat y bancasat, éstas han venido a facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales e inclusive algunas obligaciones formales.

VIII. Principio de economía

Como en toda actividad, con el propósito de definir si es conveniente realizarse debe de tenerse presente el costo en relación al beneficio, y realizarse únicamente si el beneficio es mayor que el costo.

En la gestión de fiscalización, control y recaudación de impuestos no es la excepción, porque se debe de mantener el objetivo que el valor que se estima recaudar por parte del Estado sea superior a lo que se gastará para obtenerlo.



En atención a este principio el Artículo 54 del Código Tributario, Decreto 6-91, norma:

"Importe Mínimo a Cobrar. Por su incompatibilidad con el costo de administración y de cobranza, la Administración Tributaria podrá autorizar que no se inicie el procedimiento administrativo por ajustes de auditoría a los tributos determinados mediante declaración del contribuyente o responsable, cuando no superen la suma de un mil quetzales (Q.1,000.00) en cada período impositivo anual.

Sí deberá iniciarse el procedimiento administrativo, en los casos de los tributos que no se determinan mediante declaración, cualquiera que sea el monto de los ajustes."

Así mismo, el Artículo 55 de la citada Ley preceptúa: **"Declaración de incobrabilidad.** La Administración Tributaria podrá, en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias, en los casos siguientes:(...)"

Este principio trata de evitar gastar los recursos innecesariamente por la baja cuantía o poca probabilidad de recuperar lo defraudado por parte de los contribuyentes.

IX. Principio de no doble tributación

Este principio es fundamental en un sistema de tributación justo y equitativo, puesto que trata de evitar que una misma persona o sujeto pasivo sea gravada por el mismo hecho generador en un mismo período impositivo sea dentro del mismo país o por otro diferente con quien mantiene alguna relación de origen o residencia.

En Guatemala en el Artículo 153 del Código Tributario, Decreto 6-91, en el último párrafo establece: "Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple

tributación." de esta forma, fuera de lugar en el capítulo VI procedimiento de restitución relativo al objeto y procedimiento para reclamar a la Superintendencia de Administración Tributaria, está regulado escuetamente la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

Este principio no tiene plena observancia, debido a que en algunos casos es notoria la doble tributación pero no existe un mecanismo administrativo ágil para reclamar o solicitar la devolución.

1.4. Relación jurídica tributaria

"Es la relación fundamental del Derecho Tributario, consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el Derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del Derecho Tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción la vinculación estrecha del Derecho Tributario obligacional abstracto con el Derecho Tributario Administrativo."⁶

⁶ Duarte Osorio, Ana Patricia. **Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación en cuanto a la exoneración de multas y recargos que otorga el presidente de la república de Guatemala a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias.** Pág.35

Este vínculo obligacional está al margen de la voluntad de las partes, surge por disposición de la ley de manera abstracta o general, dando origen a derechos y obligaciones tanto por parte del Estado, quien tiene derecho a cobrar los tributos inclusive en forma coercitiva, como de los particulares quienes tienen la obligación de pagar los tributos en el tiempo, forma, modo y frecuencia establecidos por las mismas leyes tributarias vigentes en el país, de oficio se interpreta que debe hacerlo de manera voluntaria y en el caso de no hacerlo de esta forma, el Estado puede exigir el cumplimiento de forma coercitiva con total respaldo de las leyes vigentes en el país, tanto en la vía administrativa como en la vía judicial.

1.5. Obligación tributaria

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91: "La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente."

"La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente



o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto hecho determinado por la ley. "⁷

Como se puede notar, por las definiciones anotadas de los autores citados, no existe una fácil distinción entre la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria.

Se debe de tener claro que la obligación tributaria es el precepto o mandato establecido en la ley que debe de cumplirse voluntariamente, y que de no hacerse de esta forma se tendrá que cumplir por la fuerza, y que ésta surge de la relación existente entre el contribuyente obligado y el Estado.

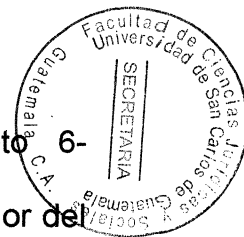
1.5.1. Elementos de la obligación tributaria

La relación jurídica tributaria tiene los siguientes elementos fundamentales:

a) Sujeto activo

Es el ente, institución o persona jurídica de carácter público que la ley confiere el derecho subjetivo por parte del Estado para percibir o cobrar una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo que el obligado debe de pagar, y en caso de no hacerlo el contribuyente de manera voluntaria, está investido para poder cobrar coercitivamente utilizando todos los medios legales para exigir su inmediato cumplimiento.

⁷ Dino Jarach. **El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo**. Pág. 73.



En Guatemala, según lo establecido en el Artículo 17 del Código Tributario, Decreto 6-91, "Sujeto Activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo."

Esta norma, se refiere puntualmente a que el Estado es quien cuenta con el derecho legal de exigir el cumplimiento de la obligación a los administrados, dentro de los entes públicos menores que pueden ser acreedores de los tributos a que se refiere la ley, con respecto a personas y bienes que se encuentran en su jurisdicción se puede mencionar a las municipalidades.

b) Sujeto pasivo

El Artículo 18 del Código Tributario, Decreto 6-91, establece: "Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias: sea en calidad de contribuyentes o de responsable."

Como lo indica la citada norma, se refiere a toda persona individual o moral que tiene la responsabilidad legal de cumplir la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el hecho generador.

Dado a la naturaleza del impuesto, si se trata de un impuesto indirecto, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago a la entidad fiscalizadora como por ejemplo el impuesto al valor agregado que la persona que efectivamente lo pagó es distinta a la persona que lo reporta y paga.

c) Hecho generador

De acuerdo a lo establecido en los artículos 31, 32 y 33 del Código Tributario, Decreto 6-91, al hecho generador también se le denomina hecho imponible y es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

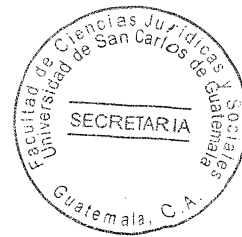
Se considera que el hecho generador ocurre y produce efecto:

1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y,
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Si el hecho generador fuera un acto o negocio jurídico condicionado, producirá efectos tributarios:

1. Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria.
2. Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva.

Para la determinación de la existencia del hecho generador, la autoridad fiscal determinará el acaecimiento de los presupuestos que el legislador estableció en la ley, independientemente de la voluntad o acción del administrado.



CAPÍTULO II

2. Elusión fiscal

“Conocida con el nombre de Evitación Fiscal, designado así al comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una actividad económica, sujeta a gravamen, por el que el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria”.⁸

Asimismo, cita el mismo autor, “Esta consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo: un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía deja de importarla. Habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto.”⁹

Para evitar este tipo de confusiones e incongruencias, por tratarse de una institución del derecho tributario poco estudiada, a falta de definición de este término en leyes tributarias vigentes en Guatemala, se considera conveniente revisar y analizar lo que establecen los diccionarios tanto el jurídico, así como lo establecido en el diccionario de la Real Academia Española que pueden ser de apoyo para su adecuada interpretación tanto en la vía administrativa como en la instancia judicial.

⁸ Godínez Álvarez, Norman Averel. **La evasión y la elusión tributaria en Guatemala, análisis jurídico y doctrinario**. Pág.33

⁹ Godínez Álvarez, Norman Averel. **Ibíd.** Pág.32

El diccionario de la Real Academia Española define: "Elusión: Acción y efecto de eludir. Eludir: (Del lat. Eludere) Evitar con astucia una dificultad o una obligación: Eludir el problema. Eludir impuestos."¹⁰

Aunque esta definición no aporta elementos que puedan ayudar a un juez o tribunal a determinar si la acción es legal o ilegal, el Artículo 11 del Decreto 2-89 Ley del Organismo Judicial en la parte conducente establece: "Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente"

"Elusión fiscal: Actos o maniobras destinadas a disminuir o eliminar las cargas impositivas que pesan sobre quien las realiza, aprovechando las excepciones y vacíos que presenta la propia legislación fiscal. En contraposición a la evasión fiscal, implica una actuación lícita."¹¹

Esta última definición, se considera que es la más apropiada porque considera todos los elementos importantes que claramente diferencian la elusión de la evasión fiscal.

2.1. Posiciones doctrinarias sobre la naturaleza jurídica de la elusión fiscal

No existe un acuerdo doctrinario en relación a la naturaleza jurídica de esta acción, debido a que algunos autores la consideran lícita, otros autores la consideran ilícita y

¹⁰ <http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola>. (consultado: 3 de septiembre de 2018)

¹¹ Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Pág. 361

todavía algunos autores consideran que puede ser lícita o ilícita, según la actuación de la persona individual o moral.

2.1.1. La elusión es un acto legal

Según lo citado por Henry Edilzar Escobar Jiménez, dentro de la primera postura Narciso Amorós anota: "Es la abstención o evitación voluntaria de hechos o datos encajados, definidos e incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar realizar o contribuir a un hecho imponible quebrando o impidiendo, por tanto, que exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible... Por su parte Dino Jarach sostiene que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables."¹²

En base a los argumentos de los autores citados se puede concluir que la elusión fiscal es un acto permitido por la ley, con el propósito de no incurrir en el hecho generador o de disminuir la renta imponible para pagar menos tributos.

Generalmente la elusión fiscal, vista como una acción lícita, es el resultado beneficioso de una buena planeación tributaria, donde se aplicaron todas las disposiciones legales favorables que tiene establecidas el ordenamiento jurídico de un país, con el propósito

¹² Escobar Jiménez, Henry Edilzar. **Ob. Cit.** Pág. 98



de elegir la alternativa más conveniente para eliminar o disminuir la renta imponible, y por consiguiente no pagar o pagar menos tributos.

2.1.2. La elusión es un acto ilegal

"La elusión fiscal es siempre fraudulenta y es una conducta antijurídica, concibiendo la antijuridicidad como algo único que tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin distinción de ramas."¹³

En base a los diferentes argumentos de Heinrich Wilhem Kruse y Norberto Rivas, que son del criterio que la elusión fiscal es una conducta dolosa, una forma de evasión por abuso de las formas o estructuras jurídicas diferentes de las que razonablemente son usuales con el propósito de evitar el pago del impuesto, y por consiguiente, constituye una conducta antijurídica, aún cuando no esté expresamente prohibida por el derecho.

Se puede notar que es incongruente indicar que la elusión fiscal es una conducta antijurídica, puesto que no existe una disposición legal que la norme y tipifique como falta o delito.

Por consiguiente, mientras que el ordenamiento jurídico no regule lo relativo a la elusión fiscal, a lo más que puede trascender la calificación por parte del Estado o de la sociedad en relación a esta acción, se limita a que está dentro de una conducta reprochable e inmoral.

¹³ Villegas, Héctor. **Curso de Finanzas Derecho financiero y tributario**. Pág. 388

2.1.3. La elusión puede ser un acto legal o ilegal

Existe un acuerdo entre los expertos en aceptar como normal que los contribuyentes, no tienen obligación de elegir dentro de las opciones de tributación, la más gravosa. En diferentes países, se ha dejado establecido como un derecho de elegir el método o régimen para el cálculo del impuesto que en su opinión es más beneficiosa a sus intereses.

También existe la libertad de elegir la investidura jurídica que le proporcione al contribuyente las mejores ventajas fiscales. En Guatemala por ejemplo, el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria de nominada impuesto sobre la renta, tiene el derecho de elegir un régimen que le permita calcular y pagar el impuesto de la forma que considere más beneficioso cuando el Artículo 14 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria norma: Regímenes para las rentas de actividades lucrativas.

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

a) Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

Según lo establecido en el Artículo 36 de la citada ley, los contribuyentes inscritos en este régimen deben aplicar a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%). También de acuerdo a lo establecido en el Artículo 37 de la misma Ley, el período de liquidación definitiva anual en este régimen, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

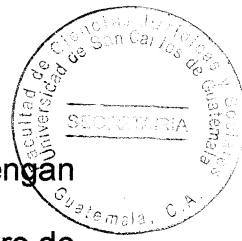
El Artículo 38 de la referida ley, establece que: “Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas:

1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o,
2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, ésta no podrá ser variada sin la autorización previa de la Administración Tributaria.

El pago del impuesto se efectúa por trimestres vencidos y se liquida en forma definitiva anualmente.

El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y debe realizarse dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación”



También en el Artículo 39 de la citada ley estipula: “Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual.

También están obligados a presentar la declaración jurada los contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, o cuando excepcionalmente no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el período de liquidación definitiva anual.

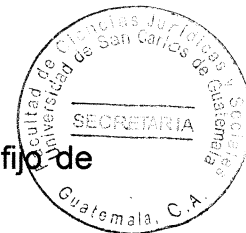
La liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual”

Este régimen, aunque es más complejo para el contribuyente, porque implica la observancia de los costos y gastos deducibles con sus límites máximos para la determinación de la renta imponible, resulta ser el más objetivo y conveniente económicamente.

b) Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 43 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 en la parte conducente establece: “los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas”.

También según el Artículo 44 de la misma Ley, establece cuales son los tipos impositivos de este régimen que se deben aplicar a la renta imponible determinada.



- a) Para un rango de renta imponible mensual de Q0.01 a Q30,000.00 importe fijo de Q0.00 y un tipo impositivo del 5% sobre la renta imponible.
- b) Para un rango de renta imponible mensual de Q30,000.01 en adelante un importe fijo de Q1,500.00 y una tasa impositiva del 7% sobre el excedente de Q30,000.00.

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 45 de la citada ley, el período de imposición y liquidación es mensual.

En base a lo establecido en las normas citadas, se concluye que no toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente u otorgada por la norma legal, constituye elusión, para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica y que también sea indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención del contribuyente de eludir el pago del tributo.

Es indiscutible que el contribuyente o el futuro contribuyente, está en la libertad de elegir la norma jurídica que le proporcione mayores ventajas fiscales, sin que por ello su actitud pueda ser señalada como antijurídica o dolosa.

Si existe el deliberado propósito de dar forma legal a un acto anormal o extraordinario al giro del negocio, con el único propósito de no pagar el impuesto o legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta que puede ser detectada por la entidad fiscalizadora, quien aunque no pueda procesar al contribuyente por un delito que se tendría que ventilar en la instancia penal, podrá realizar los ajustes al impuesto correspondiente que

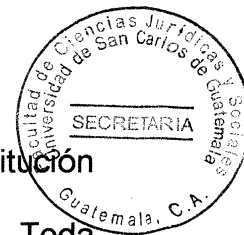


se tendría que dilucidar en la instancia administrativa o juzgar en la vía contenciosa administrativa.

El gran inconveniente con el que se encontrará la autoridad fiscalizadora es que no existe una norma legal que tipifique el acto anormal o cuestionable como ilegal y punible por no existir en el ordenamiento jurídico del país una norma penal que taxativamente tipifique como delitos algunos actos que tienen como único propósito evitar el pago del impuesto o disminuir la cantidad de lo que se debe de pagar, ya sea porque disminuye la renta imponible o bien porque realiza operaciones estratégicas entre partes relacionadas o empresas de un grupo empresarial, que están inscritas en diferentes regímenes para efectos del impuesto sobre la renta.

Siempre que estas operaciones especiales sean apropiadamente documentadas, y se pueda demostrar o justificar la necesidad de incurrir en esos costos o gastos para la generación de rentas grabadas al impuesto sobre la renta, así como también cuidar de la razonabilidad del valor, precio de los mismos y que estén dentro de los límites establecidos en la ley para considerarse gastos deducibles, no existe el riesgo de reparo o bien en el remoto caso de existir éste, puede ser defendible.

Se puede observar que una cosa es planificar estratégicamente para pagar menos tributo, utilizando todas las disposiciones fiscales existentes, así como los vacíos o lagunas (elusión) que es legal, y otra muy distinta es mediante el ardid, engaño, o falsedad utilizar cualquier artimaña para evitar no pagar los impuestos o pagar menos (evasión) que es ilegal.



Utilizando como fundamento la garantía establecida en el Artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: "**Libertad de acción.** Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe;...", así mismo el Artículo 17 del mismo cuerpo legal en la parte conducente establece: "**No hay delito ni pena sin ley anterior.** No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración."

Resulta defendible por parte del contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria cualquier reparo o ajuste que se pretenda realizar por operaciones que llevan el propósito de no pagar o de pagar menos impuesto del que debería de pagarse en condiciones normales, siempre que sea un costo o gasto deducible debidamente documentado y justificable como útil, necesario, pertinente o indispensable para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.



CAPÍTULO III

3. Efectos jurídicos, económicos y sociales de la elusión fiscal

Aunque no se pueda cuantificar o conocer a fondo estos efectos, existen consecuencias o repercusiones tanto a nivel individual, nacional como internacional que preocupa a los gobiernos, quienes han realizado esfuerzos internos, regionales y mundiales para evitar o disminuir la elusión, así como la evasión tributaria.

Como sucede con cualquier otro problema, cuando la preocupación es grande y la persona o gobierno se detiene para analizar y tratar de determinar su origen, se culpa a todos los que están involucrados pero casi nunca se revisa hacia dentro, y menos aún el hecho valiente de reconocer su culpabilidad.

En Guatemala se puede concluir que todos los actores son responsables porque, así como históricamente los gobernantes se han robado los fondos recaudados mediante tributos o préstamos que les fue encomendada su administración para atender las necesidades del pueblo, así también los gobernados no tienen conciencia de la necesidad de contribuir para el funcionamiento del Estado, y por consiguiente buscan y encuentran la forma de no pagar tributos o de pagar lo menos posible. Ambas conductas deben de cambiar, y hacer conciencia que no se puede seguir funcionando de esta manera, porque el endeudamiento externo está llegando a niveles que se hará imposible el cumplimiento de las obligaciones contraídas y consecuentemente el deterioro de la imagen internacional.

3.1. Efectos jurídicos de la elusión fiscal

No es posible conocer el efecto jurídico de los diferentes casos de elusión fiscal, debido a que la autoridad fiscalizadora en la mayoría de los casos no tiene capacidad para detectar esas operaciones o transacciones que se realizaron con el fin de pagar menos impuesto o trasladar el efecto del impuesto a otra empresa relacionada, mediante el fraccionamiento de la renta imponible o mediante la sobre o sub facturación de mercancías o servicios.

A pesar de que en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala contiene normas legales para mejorar la recaudación tributaria, evitar la elusión y evasión tributaria, no se ha logrado ese objetivo y se está muy lejos de alcanzar, debido a que el mismo cuerpo legal norma la existencia de dos regímenes para efectos del impuesto sobre la renta. El contribuyente elige a su conveniencia uno de los dos regímenes, no existiendo limitante para que personas individuales o colectivas de un mismo grupo empresarial o partes relacionadas que tienen intereses comunes, y que les es indiferente dónde se reportan las utilidades generadas, se inscriban en un mismo régimen para evitar que se generen costos o gastos que disminuyen la utilidad de la entidad que tiene que pagar una tasa impositiva mayor.

Por otra parte, lo novedoso de estas disposiciones legales fiscales, contenidas en la referida ley, sin mencionarse como tal, contiene disposiciones que a nivel mundial ya son conocidas como normas específicas antielusión. Así, lo relativo a las Normas



especiales de valoración entre partes relacionadas contenidas en el capítulo VI de la referida ley, al referirse al principio de libre competencia el Artículo 54 establece: "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 sintonía con el artículo anterior, el Artículo 55 establece: "La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes realizados conferirá audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, establecido en el Código Tributario."

Como se puede observar, estas disposiciones traen el enfoque correcto para disminuir la práctica de elusión fiscal, pero el Artículo 56 de la citada ley, al definir qué debe entenderse como partes relacionadas, establece:

"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”.

De lo anterior se puede sintetizar que aunque las personas individuales o colectivas califiquen por alguna o algunas de las situaciones o condiciones descritas en las literales A y B anteriores para ser partes relacionadas, erróneamente se excluyó de este control a las empresas que efectivamente son partes relacionadas, pero que para

efectos fiscales no pueden considerarse como tal por estar ambas entidades ubicadas en Guatemala.

Según la apreciación del autor, el Artículo 57 de la referida ley que establece: "El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del período en el que se realiza la operación y en los siguientes períodos.", ratifica el hecho que aunque existan operaciones sobre o subvaluadas entre entidades de un mismo grupo empresarial localizadas todas en Guatemala, no están sujetas a valoración, determinación y cobro del impuesto eludido.

Una forma de elusión y evasión del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado antes de la vigencia de esta ley, era por medio de las importaciones de mercadería o servicios reportados a valores sobre o sub facturados, posiblemente esa sea la justificación que el legislador utilizó para haber considerado necesario la existencia de una parte en el exterior para la interpretación de partes relacionadas.

Se considera que el término partes relacionadas es más conveniente dejarla abierta a la interpretación desde el punto de vista técnico, y no definirlo para efectos fiscales para no restringir el control que se pueda ejercer por el ente fiscalizador de todas las operaciones entre partes relacionadas o entidades de un mismo grupo empresarial para poder legalmente ajustar los precios, determinar y cobrar el efecto del impuesto omitido o eludido.

3.1.1. Análisis de normas que influyen en la elusión fiscal

Mediante lo establecido en el Artículo 58 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria para evitar la evasión o elusión tiene el derecho de realizar el análisis del efecto impositivo que tienen las operaciones realizadas entre empresas relacionadas, y cuál sería el efecto si estas operaciones las hubieran realizado personas que no tengan esa relación, e indica que se procederá de la manera siguiente:

"1. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.

2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.

3. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes:

a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.



b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.

e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.

4. El análisis de operaciones comparables así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, determinan el método más adecuado en cada caso.

5. Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, puede agruparlas para efectuar el análisis de operaciones comparables siempre que con dicha agrupación se respete el principio de libre competencia. También pueden agruparse dos o más operaciones distintas cuando se encuentren tan estrechamente ligadas entre sí o sean tan continuas que no puedan ser valoradas adecuadamente de forma independiente."



Los esfuerzos por parte de la entidad fiscalizadora para controlar los precios de transferencia entre partes relacionadas, no han generado un impacto importante en la recaudación tributaria porque a criterio del autor, la implementación y revisión de cumplimiento es muy compleja y costosa.

3.1.2. Métodos para determinar el valor de las operaciones

En atención al principio de libre competencia la referida ley en el Artículo 59 establece:

"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:

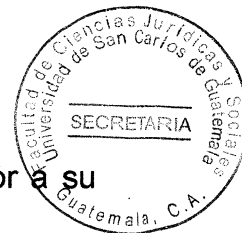
a. Método de la partición de utilidades: consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hace en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones 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."

Así mismo, el Artículo 60 de la referida ley, establece el método para la valoración para importaciones o exportaciones de mercaderías de la siguiente forma: "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 sólo 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”.

El Artículo 62 de la referida ley contiene el tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas.

"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."

Se considera que la autoridad fiscalizadora no tiene capacidad técnica y operativa para exigir su cumplimiento de las referidas disposiciones a todos los contribuyentes que les sea aplicable, por consiguiente, existe la probabilidad que se enfoque a casos muy particulares e importantes por la cuantía de las operaciones que realicen entre las partes relacionadas en algunos grupos de contribuyentes que han sido clasificados como contribuyentes especiales o bien a aquellos contribuyentes que por la naturaleza de sus operaciones es más probable incurrir en sobre o sub valuación.

3.1.3. Otras medidas fiscales para operaciones de partes relacionadas

De conformidad con lo establecido en el Artículo 61 de la citada ley, "La Administración Tributaria está facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, de conformidad con los procedimientos del Código Tributario, si 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."

También en el Artículo 63 de la referida ley tiene establecida la existencia de acuerdo de precios por anticipado y norma lo siguiente:

"1. Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

2. La Administración Tributaria tendrá la facultad para instruir y resolver este procedimiento.

3. La Administración Tributaria puede aprobar la propuesta, denegarla o modificarla con la aceptación del contribuyente.



4. Este acuerdo surte efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tiene validez durante los períodos de liquidación que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro (4) períodos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, puede determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período en curso.

5. La propuesta a que se refiere este artículo puede entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de treinta (30) días a partir de la solicitud, sin perjuicio de la obligación de resolver el procedimiento de acuerdo con el numeral 3."

Por último, considerando que la evasión y elusión fiscal es un fenómeno que afecta a distintos países del mundo, mediante el Artículo 64 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria se establece la posibilidad de unir esfuerzos y contribuir a su control al establecer lo siguiente: "**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."

Todas las medidas indicadas para el control de los precios de transferencia y respeto al principio de libre competencia son muy complejos y el contribuyente se ve en la



necesidad de contratar los servicios de un experto para su determinación e informe a la entidad fiscalizadora.

Es importante recalcar que no existen leyes dentro del sistema jurídico guatemalteco que limiten las acciones elusivas del impuesto sobre la renta, por consiguiente, se considera necesario realizar una reforma fiscal.

3.2. Efectos económicos de la elusión fiscal

A nivel macroeconómico la elusión tributaria provoca que el Estado opere con déficit fiscal porque no recibe de los contribuyentes los fondos necesarios para poder garantizar a la población los servicios públicos esenciales tales como: educación, salud, seguridad y obras de infraestructura, así como pagar los compromisos financieros de deuda con acreedores nacionales e internacionales.

A nivel microeconómico para el contribuyente, sea una persona individual o moral, la elusión del impuesto sobre la renta o de cualquier otro impuesto mediante el ahorro o traslado de su efecto para los siguientes períodos, significa importantes beneficios momentáneos, mismos que resultan ser ilusorios porque a la larga lo que el administrado no paga en impuestos determinados en forma correcta, sin hacer uso de los vacíos legales, lo paga indirectamente por los efectos de no contar con mano de obra calificada y eficiente por no haber tenido la oportunidad de estudiar; en reparaciones constantes de vehículos por falta de infraestructura o infraestructura en mal estado; servicios de seguridad privada por riesgos de extorción, secuestro o

cualquier otro riesgo de diferente naturaleza como consecuencia que el Estado no cuenta con los recursos para cumplir su función.

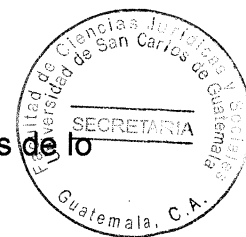
3.2.1. Efecto económico en los ingresos del Estado

Según el informe de liquidación del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y cierre contable presentado por el Ministerio de Finanzas Públicas, se determinó que los períodos fiscales del 2011 al 2017 excepto los períodos 2015 y 2016 todos generaron déficit fiscal, entendiéndose que éste es el resultado económico que se determina por la diferencia negativa entre ingresos y egresos que realizó el Estado durante el período fiscal.

Es importante mencionar que en los dos períodos fiscales mencionados, se generó superavit, (entendiéndose éste como el resultado económico que se determina mediante la diferencia positiva al restar a los ingresos, los egresos que recibió el Estado durante un período fiscal) por 624.21 y 2,682.25 millones de quetzales respectivamente, derivado de recuperaciones extraordinarias e importantes de impuestos, multas e intereses en casos de defraudación tributaria que fueron del conocimiento público.

Es necesario indicar que dentro de los ingresos para la determinación del resultado fiscal (déficit o superavit) se incluyen los préstamos tanto locales como internacionales, porque, si éstos no se incluyeran (que sería lo más aconsejable), se tendría un déficit fiscal preocupante que si las autoridades fiscales actuaran con responsabilidad les

obligaría a no continuar con el endeudamiento, y por consiguiente a no gastar más de lo que se recauda.



En base al citado informe se estableció que los ingresos fiscales promedio de los períodos 2011 al 2017 ascienden a Q 62,283.37 millones de quetzales, siendo la fuente de ingresos número uno los impuestos indirectos que contribuye en el presupuesto con el 50.5%, dentro de éstos el principal es el impuesto al valor agregado -IVA-; como fuente número dos están los impuestos directos que contribuye con el 27.3%, dentro de éstos el principal es el impuesto sobre la renta -ISR-, y como fuente número tres está la deuda pública interna y externa que contribuye en un 17.2% que suman en total el 95% de los ingresos y el otro 5% corresponde a ingresos por contribuciones a la seguridad social, donaciones, ingresos no tributarios, prestación de servicios, dividendos o utilidades, y otros ingresos como arrendamiento o venta de activos, intereses y otros.

Por otra parte los egresos o gastos fiscales que corresponden al mismo período citado ascienden al monto de Q 62,349.94 millones de quetzales, correspondiendo el primer lugar al pago o amortización de deuda pública por Q 20,777.25 millones de quetzales que equivale al 33.3% del total de egresos; en tercer lugar al servicio de la deuda que incluye intereses, comisiones de la deuda pública por Q 9,468.48 millones de quetzales que equivale al 15.2%; según estas cifras de cada cien quetzales que dispone el Estado, cuarenta y ocho punto cinco centavos corresponden a pago de deuda pública; el segundo lugar de manera ilógica corresponde al Ministerio de Educación con un monto de Q 11,160.61 millones de quetzales que equivale al 17.9%; cuarto lugar al

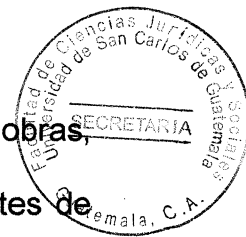


Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social con un monto de Q 5,084.03 millones de quetzales que equivale al 8.2%; quinto lugar al Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda con un monto de Q 4,489.13 millones de quetzales que equivale al 7.2%; sexto lugar al Ministerio de Gobernación con un monto de Q 3,756.32 millones de quetzales que equivale al 6%; y por último a la Presidencia, Vicepresidencia, diez Ministerios, Secretarías y otras dependencias del Organismo Ejecutivo sumadas todas estas dependencias asciende a Q 7,613.41 millones de quetzales que equivale al 12.2% del total de egresos del Estado.

Por la poca credibilidad que han tenido los diferentes gobiernos, por razones fundadas, todo el gasto público es cuestionable por los altos niveles de corrupción, pero vale la pena prestar atención a que el Ministerio de Educación que históricamente sus dirigentes han manipulado al gobierno de turno, y de esa forma han logrado pactos colectivos gravosos para el país, sin ninguna justificación de calidad del gasto porque públicamente se ha evidenciado el pésimo nivel de preparación académica de los estudiantes que pretenden ingresar a las universidades del país, haya gastado Q12,818.91 millones durante el período 2017.

Es urgente que todos los funcionarios públicos sean objetivos y prudentes, que sepan distinguir sus intereses, riesgos personales o de su partido político, de los intereses de la población, para gobernar en busca del bien común.

Aunque sea una práctica común, no es apropiado que el Estado continúe gastando



más de lo que recibe, y peor aún cuando en la ejecución se sobre valoran obras, compran voluntades y gastan irracionalmente en gustos personales extravagantes de los funcionarios de gobierno, generando déficit presupuestario fiscal y cubriendo éste, con la contratación de nueva deuda pública que el Estado no tiene capacidad de pagar.

De no tomar las medidas correctivas con carácter de urgencia, muy pronto se puede llegar al impago de los compromisos del tesoro público y pérdida de la credibilidad, por consiguiente, se tendría un efecto nefasto no sólo para el Estado, sino también para la empresa e instituciones privadas que obtienen créditos del exterior para realizar operaciones productivas generadoras de tributos.

Es urgente que el Estado incremente su capacidad de fiscalización para provocar en el contribuyente la decisión de realizar el pago voluntario de sus tributos para evitarse riesgo de multas o riesgo de ser procesado por casos de elusión o evasión tributaria.

Aunque no existe una cuantificación de los ingresos monetarios que el Estado deja de percibir por la aplicación estratégica de las leyes fiscales o planeación fiscal que permiten al contribuyente pagar menos impuestos, se considera que tiene un efecto importante dentro del presupuesto del país.

También es urgente que los analistas políticos y expertos en temas políticos y sociales evalúen la conveniencia de continuar o no bajo las características de un gobierno benefactor, para no dar una bolsa de comida por un período de tiempo a un costo altísimo por efectos de la corrupción, sino invertir en el recurso humano para que haya cambio de mentalidad de subsidiado a emprendedor, enseñando a trabajar, dando el



apoyo financiero, capacitación para administrar y educar para adquirir conciencia tributaria para que mediante el pago de sus impuestos, colaboren en la solución de los problemas nacionales que son responsabilidad de todos.

3.2.2. Efecto económico para el contribuyente

Definitivamente que para el contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, la elusión representa un ahorro significativo, cuyo porcentaje estará en relación a la estimación o proyección de lo que se planifica dejar como renta imponible en cada empresa relacionada inscrita en diferentes regímenes.

Como parte de la planeación fiscal, que generalmente tiene como objetivo el pagar menos tributos o bien trasladar el efecto impositivo para otros períodos futuros, el impuesto sobre las rentas del trabajo en relación de dependencia o el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, en ambos casos resulta más beneficioso que los socios paguen entre un cinco y un siete por ciento por la renta imponible que se determine en lo personal derivado de los ingresos de diferente naturaleza que les sean pagados por la empresa de su propiedad que está inscrita en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, porque a ésta, si obtiene utilidades fiscales le correspondería pagar en concepto de impuesto sobre la renta una tasa impositiva del veinticinco por ciento, y a los socios adicionalmente les correspondería pagar la tasa vigente por concepto del impuesto sobre la renta sobre rentas de capital cuando decidan retirar esas ganancias de la empresa en concepto de dividendos o utilidades.



3.2.3. Efectos sociales

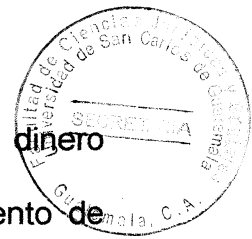
Si el Estado no tiene los recursos suficientes para cumplir con sus fines, esto provoca el surgimiento de otros problemas que hacen más difícil la convivencia social y como consecuencia inmediata la pérdida de respeto a los valores fundamentales de las personas.

Si el contribuyente continúa en las prácticas de elusión y evasión de los tributos que tiene la obligación de pagar, y no cambia de conducta, el riesgo de incremento de los problemas sociales no le permitirá trabajar en paz, ser competitivos por el incremento de costos de seguridad privada y otros gastos de diversa naturaleza derivados del hecho que el Estado no tiene los recursos para cumplir con sus obligaciones.

También el gobierno de turno debe asumir la responsabilidad de administrar honradamente los tributos que se recauden, y ser transparentes en las remuneraciones que reciben los funcionarios públicos; detener la corrupción y actos inmorales realizando un estudio profundo de las estructuras existentes, su funcionamiento, eficiencia y justificación para su existencia.

Todo funcionario público debe ser ejemplo de honradez, austeridad, y buen uso de los fondos que ha recibido del pueblo para su administración, desechando la práctica de recibir regalos, comprar voluntades o recibir favores recíprocos.

Mientras no se cambie de conducta por parte del gobierno, y tomen conciencia que es injusto gastar el dinero del pueblo comprando utensilios suntuosos para uso personal,



mientras sus connacionales mueren en los hospitales públicos porque no hay dinero para construir una adecuada infraestructura, comprar y mantener abastecimiento de medicinas y equipo, así como para contratar el personal profesional suficiente para atenderles, no existirá un cambio en lo relativo a la disposición de pagar impuestos de una forma correcta.

Por otra parte, es urgente también atender las necesidades reales de la educación, porque es imposible para un país salir adelante, sino se capacita y prepara técnica y profesionalmente a sus ciudadanos para competir a todo nivel de forma eficiente.

Guatemala está localizado en un punto extremadamente crítico en el tema de seguridad por estar colindante con países que la utilizan de paso para México, Estados Unidos y Canadá, esto implica mayor riesgo de delincuencia común, y crimen organizado como pandillas, narcotráfico y trata de personas, por lo que es fundamental que el Estado cumpla su función de brindar seguridad jurídica, física y psicológica a las personas, combatiendo frontalmente a las estructuras criminales que funcionan en el país, para poder atraer inversión nacional y extranjera para incrementar la actividad productiva y por consiguiente mejorar la recaudación tributaria.



CAPÍTULO IV

4. Formas de realizar elusión del impuesto sobre la renta y propuesta de reforma fiscal para evitarlas

No es del conocimiento público o de la entidad fiscalizadora las diferentes formas de eludir el impuesto sobre la renta, porque las posibilidades de realizarla están abiertas al estudio, análisis e interpretación de las leyes tributarias por cada profesional que tenga como propósito asesorar a su cliente para cumplir con lo establecido en las leyes fiscales pero pagar el mínimo del impuesto.

4.1. Elusión utilizando empresas relacionadas

Por ejemplo si la empresa "A" está inscrita en la régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas proyectaba tener una renta imponible de Q100,000, por consiguiente tendría que pagar Q 25,000 de impuesto sobre la renta ($Q100,000 \times 25\%$); si planifica que la empresa relacionada "B" que está inscrita en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas por ser propietaria del inmueble donde están las instalaciones donde funcionan le facture un costo de arrendamiento equivalente a Q90,000, resultaría un ahorro estimado del impuesto sobre la renta del 67.2% porque la empresa "A" tendría una renta imponible de Q10,000 ($100,000 - 90,000$) y sólo tendría que pagar Q 2,500 ($Q 10,000 \times 25\%$) de impuesto sobre la renta y la empresa "B" pagaría Q 5,700 ($Q30,000 \times 5\% = Q 1,500 + (60,000 \times 7\%) = Q 4,200$) para un total del impuesto sobre la renta de Q8,200 que



resulta de la suma de $A = Q2,500 + B = Q5,700$, en lugar de pagar Q 25,000 del impuesto proyectado originalmente.

Es preciso aclarar que siempre va a existir una contingencia fiscal, porque independientemente de la justificación de los costos o gastos y la apropiada documentación, cualquier operación con intención de pagar menos impuesto o no, su procedencia de deducibilidad siempre estará sujeta al criterio del auditor fiscal.

No se hace cuantificación del Impuesto al Valor Agregado porque no tiene ningún efecto, porque si la empresa "A" en sus operaciones normales las ventas le generan un débito fiscal, porque sus ingresos son mayores a sus gastos y costos que le generan crédito fiscal, debe de pagar en efectivo al fisco la diferencia.

En los meses en que la empresa "A" pague o reciba la facturación del arrendamiento de la empresa relacionada "B" en la frecuencia acordada en el contrato de arrendamiento que se debe de celebrar, se generará un crédito fiscal que disminuirá lo que venía pagando normalmente al fisco. Por consiguiente, lo único que cambió es que una parte la paga a su empresa relacionada y la otra la paga a la entidad fiscalizadora; y por otra parte la empresa "B" pagará al fisco total o parcialmente lo cobrado a la empresa "A".

4.2. Elusión por pago de sueldos, honorarios u otro concepto a socios

Este caso también es resultado de la planeación estratégica fiscal, porque se tiene que tener una estimación de la renta imponible para determinar el monto de gastos que es



conveniente documentar y pagar de una forma clara. En el caso de documentarse los gastos como honorarios a pagar a los socios el efecto impositivo es el mismo anotado en el caso anterior, siempre que el socio esté inscrito en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas en el impuesto sobre la renta.

Resulta más interesante si el gasto es documentado como sueldo o cualquier otra remuneración pagada en relación de dependencia a los socios, porque si la empresa "X" proyecta obtener una renta imponible de Q 500,000 tendría que pagar un impuesto sobre la renta de Q 125,000 que corresponde al 25% que es la tasa impositiva para la empresa inscrita en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.

En el supuesto que los socios acuerden pagarse un sueldo porque están involucrados en las actividades del negocio o simplemente para pagar menos impuesto sobre la renta, esto tendrá como resultado que en lugar de pagar el porcentaje indicado en el párrafo anterior de impuesto sobre la renta, y posteriormente el impuesto sobre la renta sobre rentas de capital por los dividendos que se paguen al decretar y pagarse los dividendos, solamente pagarán impuesto sobre la renta en relación de dependencia por los sueldos y prestaciones laborales que reciban pero en ningún caso será mayor al siete por ciento sobre la renta imponible que se determine.

Si se parte del supuesto que sólo son dos socios los que tienen la propiedad del cien por ciento de las acciones y cada uno tiene el 50%, y que cada uno devenga un sueldo de Q15,000 mensuales más las prestaciones que la ley establece no hay ningún conflicto de intereses en la parte administrativa del negocio porque es indiferente si la



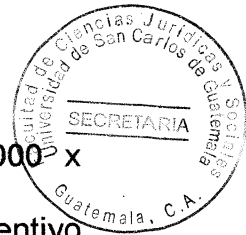
utilidad o beneficio lo obtienen dentro de la empresa o bien fuera de la empresa por los conceptos que la ley les permite. Si fueran más socios y con diferentes porcentajes de participación accionaria no es limitante y el gasto que se proyecta documentar se deberá hacer en forma proporcional.

El socio "A" deduce de gastos personales Q60,000 porque presenta planilla del Iva pagado durante el año por Q12,000 y por donaciones el máximo que le permite la ley Q 10,650 que corresponde al 5% de su renta bruta $(15,000 \times 14 + 250 \times 12) \times 5\%$.

Entonces este socio debe pagar un impuesto sobre la renta que resulta de tomar la renta bruta de Q213,000 integrado así (12 meses de sueldo= Q180,000 +Q15,000 bono 14+Q15,000 de aguinaldo+ Q3,000 de bonificación incentivo) menos ingresos no afectos por Q30,000 (Q15,000 bono 14 y Q15,000 de aguinaldo) menos gastos deducibles por Q70,650 (Q60,000 máximo permitido por la ley más Q10,650 de donaciones)= Q112,350 de renta imponible afecta al 5%= Q5,617.50

El socio "B" deduce de gastos personales Q48,000 porque no presenta planilla del Iva pagado durante el año, y por donaciones Q 5,000. Entonces el socio "B" pagaría un impuesto sobre la renta que resulta de tomar la renta bruta de Q213,000 menos ingresos no afectos por Q30,000, menos gastos deducibles por Q53,000 determinados por gastos personales Q48,000 más Q5,000 de donaciones = Q130,000 de renta imponible afecta al 5%= Q 6,500.

En resumen si la empresa "X" que tenía una renta imponible proyectada de Q 500,000, si deduce de su renta imponible los Q426,000 que corresponden a Q 213,000 de cada

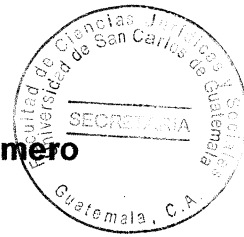


socio, por concepto de los gastos deducibles siguientes: sueldos (Q15,000 x 12=Q180,000), bono 14 (Q15,000), aguinaldo (Q15,000) mas bonificación incentivo (12x Q250= Q3,000); le quedará una renta imponible (Q500,000- Q 426,000)= Q 74,000 y por consiguiente tendría que pagar por concepto de impuesto sobre la renta Q18,500 (Q74,000x 25%).

Si al impuesto pagado por la empresa "X" de Q18,500 se le suma el impuesto pagado por el socio "A" de Q 5,617.5 y el impuesto pagado por el socio "B" de Q6,500 resulta que el total pagado es de Q 30,617.5 que equivale al 24.49% del impuesto que originalmente tenía que pagar la empresa "X", representa un ahorro para los socios del 75.51%.

Este ahorro es sin tomar en cuenta el efecto del impuesto que tendrían que pagar los socios al recibir o cobrar los dividendos sobre las utilidades obtenidas, así como el efecto de otras prestaciones como indemnización y vacaciones que son gastos deducibles para la empresa "X" y por consiguiente disminuye la renta imponible que es la base para el cálculo del impuesto.

En base a lo establecido en el Artículo 21, numeral 4 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 es necesario tomar en consideración que el valor de los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero pagada a los socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de ley, no debe de exceder del diez por ciento de la renta bruta.



4.3. Necesidad de reforma al libro I, impuesto sobre la renta del Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria

Debido a que la legislación vigente en materia fiscal, especialmente en lo relativo al impuesto sobre la renta dejan abierta la oportunidad al contribuyente para que realice la elusión de este impuesto sin mayor esfuerzo o análisis para lograrlo, es urgente el planteamiento de una reforma a este cuerpo legal.

Es probable que existan otras disposiciones fiscales que tienen similar debilidad o inconveniente para los intereses del Estado y la sociedad, pero este trabajo se enfoca únicamente a algunos aspectos contenidos en la ley del impuesto sobre la renta.

Una de las disposiciones que genera esta situación, está en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, que establece: "Artículo 14. Regímenes para las rentas de actividades lucrativas. Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas."

Esta disposición en sí misma, si no fuera porque cada régimen está gravado con diferente tasa impositiva, no causaría riesgo de elusión fiscal.

Obviamente que la conveniencia de escoger un régimen u otro se debe a la base que se utiliza para la determinación de la renta imponible. El Artículo 19 de la Ley de



Actualización Tributaria establece: **"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."

También el Artículo 43 de la misma norma establece: **"Renta imponible del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.** Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas."

Como es normal en los casos de elusión, el contribuyente no viola la ley sino que utiliza los vacíos legales o utiliza las mismas disposiciones establecidas para hacer lo que la ley le permite, en todo caso con el objetivo de no pagar o pagar menos impuesto.

La posibilidad de elusión surge cuando en estas disposiciones legales se deja a elección del contribuyente inscribirse en un régimen u otro, sin ninguna limitante o condición para los contribuyentes que son parte de grupos empresariales.

Atendiendo el espíritu de la Ley, el contribuyente está en la libertad de elegir uno de los dos regímenes para la determinación de la renta imponible y pago del impuesto sobre la renta que considere más conveniente a sus intereses en función de los márgenes de

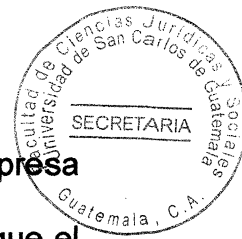


utilidades que tenga proyectado obtener en su negocio. En el primer caso, es decir los contribuyentes que están inscritos en régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas deben de pagar una tasa impositiva del veinticinco por ciento sobre la renta imponible, determinada por la renta bruta menos rentas exentas, costos y gastos deducibles, calculado y pagado en forma trimestral y liquidado en forma anual.

En el segundo caso, es decir en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas se debe de pagar una tasa impositiva del cinco por ciento si la renta imponible es de hasta treinta mil quetzales, y si el importe es superior a los treinta mil quetzales se debe de pagar sobre los primeros treinta mil un importe fijo de un mil quinientos quetzales más el siete por ciento sobre el excedente, aplicado sobre la renta imponible que se determina restando a la renta bruta únicamente las rentas exentas, calculado y pagado en forma mensual.

Hasta aquí, puede existir una elusión del impuesto sobre la renta que ya está considerada dentro de la misma ley, cuando establece que el contribuyente puede elegir el régimen que considere más conveniente a sus intereses.

La situación de elusión se agudiza y ya tiene un impacto importante, desfavorable y no previsto por el Estado, cuando dentro del grupo empresarial de una manera estratégica ha decidido que algunas empresas que tienen mayor margen de utilidad se inscriben en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, y adicionalmente facturan y cobran algunos servicios por los montos que sean necesarios y apropiadamente documentados para que sean gastos deducibles y pagar una tasa del

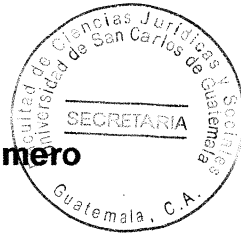


cinco por ciento o siete por ciento, según sea el caso, en lugar que la otra empresa relacionada inscrita en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas pague el veinticinco por ciento.

Al parecer existe la intención de evitar la sobre o subvaluación de la adquisición de bienes o servicios en el capítulo VI del libro I del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria que se denomina: normas especiales de valoración entre partes relacionadas, pero debido a la definición de partes relacionadas establecida en el Artículo 56 ya anotada, no se tiene una limitante para las operaciones que realizan empresas de un mismo grupo empresarial si todas están ubicadas en Guatemala, aunque tengan el propósito de pagar menos impuesto sobre la renta.

Las condiciones técnicas para considerarse partes relacionadas están muy bien definidas y detalladas en la citada ley, pero no logran el objetivo de limitar excederse en su valoración debido a la definición tan restrictiva de parte relacionada.

En base a los artículos 56 y 57 ya citados, se concluye que las operaciones que realizan empresas de un mismo grupo empresarial que técnicamente son partes relacionadas de acuerdo a los parámetros establecidos en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, no pueden considerarse como tal para efectos fiscales, y por consiguiente no están sujetas sus operaciones al control y fiscalización en lo relativo al principio de libre competencia y normas de valoración, si todas las empresas residen y tienen sus operaciones en Guatemala.



4.3.1. Propuesta de reforma al libro I, impuesto sobre la renta, Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

DECRETO NÚMERO _____-2018

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO

Que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos y que el mandato constitucional de guardar la conducta fraterna entre sí, obliga a contribuir a los gastos públicos en forma equitativa. Que la Constitución Política de la República establece que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y mantenido.

CONSIDERANDO

Que es necesario adecuar y sistematizar las normas tributarias con el propósito que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan al contribuyente tener un mejor conocimiento, y a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración, control y fiscalización del impuesto sobre la renta y evitar la evasión y elusión fiscal.

CONSIDERANDO

Que corresponde al Congreso de la República la atribución de decretar, reformar, derogar las leyes tributarias, que tiendan a combatir la elusión y evasión fiscal y a la



actualización de la normativa legal tributaria basados en la solidaridad de los habitantes del país.

POR TANTO

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 135 inciso d), 171 incisos a) y c), 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

Las siguientes:

REFORMAS AL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 1. Se reforma el Artículo 14, el cual queda así:

Artículo 14. Regímenes para las rentas de actividades lucrativas. Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Los contribuyentes que sean partes relacionadas o pertenezcan a un mismo grupo empresarial, todos deben permanecer inscritos bajo uno de estos regímenes.

Artículo 2. Se reforma del Artículo 56, la literal A) y numeral 1, el cual queda así:

A) A los efectos de este libro, dos personas se consideran partes relacionadas independientemente de su nacionalidad, residencia, funcionamiento o localización 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 participación en el capital social o los derechos de voto.

Artículo 3. Se reforma el Artículo 57 el cual queda así:

Artículo 57. Ámbito objetivo de aplicación. El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el exterior o ambas residentes en Guatemala, y tenga efectos en la determinación de la base imponible.

Artículo 4. Vigencia. La presente ley entrará en vigencia tres (3) meses después de su publicación en el diario oficial.

REMÍTASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.

EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA EL _____ DE _____ DE DOS MIL DIECIOCHO.

PRESIDENTE

SECRETARIO

SECRETARIO

PALACIO NACIONAL: Guatemala, _____ de _____ del año dos mil dieciocho.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Es una obligación de todo ciudadano contribuir mediante el pago de los tributos al funcionamiento del Estado para que alcance sus fines, especialmente en los servicios relativos a educación, seguridad y salud. Es un sentimiento generalizado que el ciudadano que realiza actividades comerciales y productivas que se convierte en contribuyente del impuesto sobre la renta, hace todo lo posible por no pagar este impuesto o pagar el mínimo posible mediante la elusión tributaria.

En base a la definición de partes relacionadas tan limitada que establece el Artículo 56 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria se deja abierta la posibilidad a que empresas de un grupo empresarial que operan dentro de Guatemala, generen estrategias que provocarán que el Estado no recaude más impuesto sobre la renta por el efecto de la elusión, sin que exista infracción de norma legal que permita detener estas prácticas que dañan las finanzas públicas por no haber observado el principio de libre competencia.

Por esa razón, en el presente trabajo de investigación se recomienda reformar el citado Decreto, con el propósito de evitar que estos grupos empresariales continúen utilizando la elusión fiscal para pagar menos impuestos en base a la aplicación de las disposiciones legales vigentes. También crear cultura tributaria para todos los ciudadanos, y por sobre todo crear mecanismos que motiven la honestidad en la administración de los fondos públicos recaudados mediante los tributos.



BIBLIOGRAFÍA



COELHO PASIN, João Bosco. **Derecho tributario y ética.** Ed. Heliasta
S.R.L. Argentina, 2010

DUARTE OSORIO, Ana Patricia. **Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación en cuanto a la exoneración de multas y recargos que otorga el presidente de la república de Guatemala a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, 2009.

ESCOBAR JIMÉNEZ, Henry Edilzar. Tesis de Licenciatura. **La elusión fiscal como medio de obstaculización para la recaudación tributaria.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, 2012.

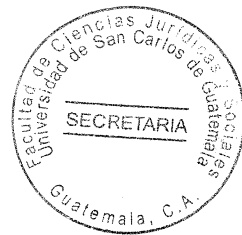
GODÍNEZ ALVAREZ, Norman Averel. **Evasión y elusión tributaria en Guatemala, análisis jurídico y doctrinario.** Universidad Panamericana. Guatemala, 2011.

JARACH, Dino. **El hecho imponible, teoría general del derecho.** 3a. ed. Ed. La
alle 1280-1328. Buenos Aires, Argentina, 1982.

REZZOAGLI, Bruno Ariel. **Ilícitos tributarios.** Sistema de Universidad Abierta.
UNAM. México. (s/f).

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** 2a. ed. Universidad Nacional
Autónoma de México. Ed. Colección textos jurídicos universitarios. México,
1986.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.**
7a. ed. Ed. JJCPM/MI. Buenos Aires, 2001.



Legislación:

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

Ley de Actualización Tributaria. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Código Penal. Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.