

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
ESCUELA DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**



**IMPLICACIONES FISCALES DE LA INDUSTRIA AEROCOMERCIAL EN LA
REPÚBLICA DE GUATEMALA**

LICENCIADO

JUAN FRANCISCO LETONA FLORES

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
ESCUELA DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**IMPLICACIONES FISCALES DE LA INDUSTRIA AEROCOMERCIAL EN LA
REPÚBLICA DE GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por el licenciado

JUAN FRANCISCO LETONA FLORES

Previo a conferírsele el Posgrado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magíster Scientiae)

Guatemala, septiembre de 2020

**MIEMBROS DE LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Decano: Lic. Gustavo Bonilla
Vocal I: Lcda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
Vocal II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
Vocal III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía
Vocal IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
Vocal V: Br. Abidán Carías Palencia
Secretario: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

CONSEJO ACADÉMICO DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

Decano: Lic. Gustavo Bonilla
Director: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Vocal: Dr. Nery Roberto Muñoz
Vocal: Dr. Hugo Roberto Jauregui
Vocal: M. Sc. Erwin Iván Romero Morales

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente: Msc. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez
Vocal: Msc. Armin Cristóbal Crisóstomo López
Secretario: Msc. Walfred Alexander Corado Contreras

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Índice

	Pág
Introducción.....	i

Capítulo I

1. Consideraciones generales del derecho tributario y del derecho aeronáutico..	1
1.1. Derecho tributario.....	1
1.1.1 Principios constitucionales del derecho tributario.....	3
1.1.1.1 Principio de generalidad.....	4
1.1.1.2 Principio de legalidad.....	5
1.1.1.3 Principio de reserva de ley.....	7
1.1.1.4 Principio de prevalencia o supremacía de ley.....	8
1.1.1.5 Principio de proporcionalidad.....	10
1.1.1.6 Principio de justicia y de equidad tributaria.....	11
1.1.1.7 Principio de igualdad.....	12
1.1.1.8 Principio de irretroactividad.....	14
1.1.1.9 Principio de capacidad de pago.....	15
1.1.1.10 Principio de no confiscación.....	16
1.1.1.11 Principio de no doble ni múltiple tributación.....	18
1.1.2 Características del derecho tributario.....	19
1.1.2.1 Coacción en la génesis del tributo.....	20
1.1.2.2 Coacción normada.....	20
1.1.2.3 Tipicidad del hecho imponible.....	21
1.1.2.4 Distinción de tributos en género y en especie.....	22
1.1.2.5 Interpretación no analógica.....	22
1.1.2.6 Irretroactividad.....	22
1.1.2.7 Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado.....	23
1.1.2.8 Finalidad de cobertura del gasto público.....	23
1.1.2.9 Capacidad contributiva.....	23
1.2 Derecho aeronáutico.....	24
1.2.1 Principios generales del derecho aeronáutico.....	27

1.2.2	Caracteres del derecho aeronáutico.....	29
1.2.2.1	Internacionalidad.....	30
1.2.2.2	Politicidad.....	31
1.2.2.3	Autonomía.....	31
1.2.2.4	Dinamismo.....	33
1.2.2.5	Plenitud.....	33
1.2.2.6	Comercialidad.....	34
1.2.2.7	Normativa unificadora.....	34
1.3	Entidades fiscalizadoras del derecho tributario y derecho aeronáutico en Guatemala.....	35
1.3.1	Superintendencia de Administración Tributaria.....	36
1.3.2	Dirección General de Aeronáutica Civil.....	36
1.3.3	Organización de Aviación Civil Internacional.....	38
1.3.3.1	Generalidades de la Organización de Aviación Civil Internacional..	38
1.3.3.2	Órganos de la Organización de Aviación Civil Internacional.....	40

Capítulo II

2.	Regulación aeronáutica y actividad financiera del Estado.....	43
2.1	Regulación aeronáutica.....	43
2.1.1	Regulación interna de la aviación civil.....	43
2.1.2	Regulación internacional de la aviación civil.....	44
2.1.2.1	Convenios internacionales.....	45
2.1.2.2	Tratados multilaterales generales.....	45
2.1.2.3	Acuerdos regionales.....	47
2.1.2.4	Convenios bilaterales.....	48
2.2	Actividad financiera del Estado.....	49
2.2.1	Sistema tributario.....	49
2.2.1.1	Sistema de renta mundial.....	51
2.2.1.2	Principios del sistema de renta mundial.....	52
2.2.1.2.1	Neutralidad económica en países exportadores de capital.....	52
2.2.1.2.2	Proporcionalidad.....	52

2.2.1.2.3	Equidad.....	53
2.2.1.3	Sistema de base territorial.....	53
2.2.1.4	Principios del sistema de renta territorial.....	54
2.2.1.4.1	Neutralidad económica en países importadores de capital.....	54
2.2.1.4.2	Simplificación.....	55
2.2.1.5	La residencia.....	56
2.2.1.6	Establecimiento permanente.....	58
2.2.1.6.1	Elementos objetivos.....	59
2.2.1.6.1.1	Lugar de negocios.....	59
2.2.1.6.1.2	La fijeza.....	59
2.2.1.6.1.3	La ubicación.....	60
2.2.1.6.1.4	Permanencia.....	60
2.2.1.6.2	Elemento subjetivo.....	60
2.2.1.6.3	Funcionalidad o actividad desarrollada.....	61
2.3	Impuestos en Guatemala.....	61
2.3.1	Impuesto Sobre la Renta.....	66
2.3.1.1.	Hecho generador.....	68
2.3.1.2.	Exenciones.....	69
2.3.1.3.	Sujeto pasivo.....	70
2.3.1.4.	Base imponible y tipo impositivo.....	70
2.3.1.5.	Deducciones, descuentos, reducciones y recargos.....	70
2.3.2	Impuesto al Valor Agregado.....	71
2.3.2.1	Hecho generador.....	72
2.3.2.2	Exenciones.....	72
2.3.2.3	Sujeto pasivo.....	74
2.3.2.4	Base imponible y tipo impositivo.....	74
2.3.2.5	Deducciones, descuentos, reducciones y recargos.....	75
2.3.3	Impuesto de solidaridad.....	75
2.3.3.1	Hecho generador.....	75
2.3.3.2	Exenciones.....	76
2.3.3.3	Sujeto pasivo.....	76

2.3.3.4	Base imponible y tipo impositivo.....	76
2.3.3.5	Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos.....	77
2.3.4	Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustible derivados del petróleo.....	77
2.3.4.1	Hecho generador.....	78
2.3.4.2	Exenciones.....	78
2.3.4.3	Sujeto pasivo.....	79
2.3.4.4	Base imponible y tipo impositivo.....	79
2.3.4.5	Deducciones, descuentos, reducciones y recargos.....	80
2.3.5	Impuesto de circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos.....	80
2.3.5.1	Hecho generador.....	81
2.3.5.2	Exenciones.....	81
2.3.5.3	Sujeto pasivo.....	81
2.3.5.4	Base imponible y tipo impositivo.....	82
2.3.5.5	Deducciones, descuentos, reducciones y recargos.....	82
2.3.6	Impuesto de turismo.....	82

Capítulo III

3.	Implicaciones fiscales de la industria aerocomercial en la República de Guatemala.....	85
3.1	Falta de inversión en el sistema aeroportuario en Guatemala.....	87
3.2	Impacto impositivo del sector aeronáutico en Guatemala.....	89
3.2.1	Implicaciones del impuesto sobre la renta en el sector aerocomercial..	91
3.2.2	Implicaciones del impuesto al valor agregado en el sector aerocomercial.....	93
3.3.	La tributación en el transporte aéreo internacional.....	94
3.3.1.	Criterios de la Organización de Aviación Civil Internacional sobre impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional.....	95
3.3.2.	Derecho comparado de la tributación de las líneas aéreas.....	100
3.3.2.1.	Tributación de las líneas aéreas en los Estados Unidos Mexicanos	101

3.3.2.2. Tributación de las líneas aéreas en la República de Panamá.....	103
3.3.2.3. Tributación de las líneas aéreas en la República de Colombia.....	103
3.3.2.4. Tributación de las líneas aéreas en Centroamérica.....	105
3.4. Los incentivos fiscales en la República de Guatemala para la industria aerocomercial.....	105
3.5. La extrafiscalidad y el principio de justicia tributaria e igualdad de la actividad aerocomercial.....	106
3.6. La afectación impositiva de la industria aerocomercial en la República de Guatemala.....	108
3.7. La reversión de la falta de inversión de la industria aerocomercial en la República de Guatemala con la sistematización impositiva.....	111
Conclusiones.....	115
Referencias.....	119
Anexo 1.....	125
Anexo 2	137
Anexo 3	141

Introducción

La Constitución Política de la República de Guatemala ha establecido la obligación del Estado de promover el desarrollo económico de la nación, por lo tanto, debe estimular la iniciativa de actividades industriales y turísticas que permitan dicho desarrollo a nivel comercial, presupuestario y turístico en el país. El presente trabajo de investigación pretende fomentar, desde la perspectiva unificadora de dos derechos (el derecho aeronáutico y el derecho tributario), la actividad aerocomercial en el espacio aéreo guatemalteco y crear las condiciones adecuadas para promover la inversión de capital extranjero desde las implicaciones fiscales del Estado de Guatemala.

Los caracteres y principios de ambos derechos definirán las bases fundamentales que servirán para determinar la funcionalidad de lo que pretenderá el presente trabajo, el cual surge como consecuencia de la falta de inversión, en el Estado de Guatemala, de una actividad que se está promoviendo en el mundo y que genera grandes ingresos fiscales y turísticos.

El objetivo de esta investigación es realizar el análisis y determinar las implicaciones que tiene el ordenamiento jurídico guatemalteco para la industria aerocomercial y la falta de cumplimiento legal de las regulaciones internacionales en materia de aviación civil ratificadas por el Estado de Guatemala. La hipótesis pretendida en este trabajo se fundamenta en el cuestionamiento: ¿Es posible revertir la situación de la inversión de la industria aerocomercial en la República de Guatemala, proveyendo mayor seguridad jurídica con la sistematización de la fiscalidad en el país, centrada en la promoción de la explotación del espacio aéreo?

De ello se desprende la utilización de un método analítico jurídico, con el objeto de tratar de establecer si el conjunto de normas jurídicas que constituyen el derecho tributario en el Estado de Guatemala es congruente con la dinámica internacional y comparada de los países que tienen mayor actividad aerocomercial. Derivado de ello, la presente investigación comprende, en cuanto al capítulo primero, los caracteres del

derecho aeronáutico y los principios del derecho tributario, como una base para sustentar las propuestas que se formularán en el tercer capítulo, fundamentado principalmente en los caracteres de internacionalidad, politicidad y comercialidad del derecho aeronáutico, y los principios de legalidad y no doble imposición en materia de derecho tributario, a efecto de sustentar las particularidades que podría tener el ordenamiento jurídico guatemalteco para promover esta industria.

Fundamentado en los caracteres y principios analizados, se desglosa el capítulo segundo, sustentado en la regulación aeronáutica interna e internacional, estableciendo los convenios internacionales ratificados por Guatemala y determinando los acuerdos regionales o convenios bilaterales que podrían ser aplicables, en lo que concierne al derecho tributario, se separan los sistemas de renta y los principios que las sostienen para fundamentar su aplicación. Aunado a ello, se desglosan los principales impuestos en Guatemala aplicables a la actividad aerocomercial con sus bases de recaudación.

Finalizando la investigación con el tercer capítulo, en donde se establecen las implicaciones fiscales de la industria aerocomercial en la República de Guatemala y su impacto impositivo con respecto a los tributos más importantes, en cuanto a su recaudación, que son el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado; asimismo, los criterios que ha establecido la Organización de Aviación Civil Internacional, en cuanto a la regulación de dichos impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional y el derecho comparado de los principales países que han tenido mayor explotación de líneas aéreas internacionales.

Se concluye con las posibles soluciones que pueden revertir la falta de inversión de la industria aerocomercial en la República de Guatemala, con la posible sistematización impositiva con base a criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria o con nuevas propuestas en iniciativas de ley sobre esta materia en el tema del impuesto sobre la renta.

Capítulo I

Consideraciones generales del derecho tributario y del derecho aeronáutico

1.1 Derecho tributario

El derecho tributario es una rama del derecho público que estudia los principios, normas jurídicas, doctrinas y jurisprudencias con respecto a los tributos creados por el Estado para regular en el aspecto formal la actividad financiera y con objeto de obtener recursos de los contribuyentes, para cumplir con las finalidades de un Estado.

Esta rama del derecho resulta ser de suma importancia para el Estado, debido a que es la base y sustento de la principal obtención de recursos para el cumplimiento de los fines de cada país. En este caso, los tributos son el recurso necesario para cumplir con los servicios públicos a los cuales el Estado está obligado frente a la sociedad.

Además de la definición expuesta, encontramos que tratadistas reconocidos en la rama exponen lo siguiente: Fernando Sainz de Bujanda, como fue citado por Carla Burgos, manifiesta que:

El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, o de resolución y de política encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero. (Burgos Rondan, 2014, pág. 32)

Por su parte, Carlos Giulliani Fonrouge, como también fue citado por Carla Burgos expresó que:

El Derecho Tributario o Derecho fiscal es la rama del Derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas

manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos. (Burgos Rondan, 2014, pág. 32).

Asimismo, Dino Jarach establece que: “Llamamos Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del Derecho que atañen a los tributos y, especialmente a los impuestos”. (Jarach, 1996, pág. 361)

En la doctrina guatemalteca, se puede citar al doctor Alveño Ovando quien realiza una distinción más profunda y separa el derecho tributario en dos ámbitos, por lo que al respecto indica:

(...) en la cuestión de los tributos se marcan dos ámbitos estrechamente enlazados, es decir vinculados: a) la gestación del tributo, lo cual corresponde al Derecho Tributario Material o Sustantivo, que comprende: la norma jurídico-tributaria, el hecho o acto generador, la relación jurídico tributaria y la obligación tributario en su nacimiento; y, b) la efectividad de esa obligación, la cual corresponde al Derecho Tributario Formal o Administrativo, que comprende todo el procedimiento administrativo para efectivizar el tributo: determinación y liquidación. (Alveño Ovando, 2015, pág. 85)

El derecho tributario es, entonces, aquella rama autónoma y de derecho positivo nacida del derecho financiero que tiene por objeto estudiar y normar el sistema jurídico del establecimiento, recaudación y control de los ingresos del Estado por la tributación, en base al ejercicio de la potestad tributaria y como consecuencia de la actividad del Estado en las relaciones de éste con los contribuyentes y en las que se generan entre particulares.

1.1.1. Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios son las directrices, parámetros, bases fundamentales e ideas esenciales que aclaran las normas y casos, permitiendo la interpretación del ordenamiento jurídico-tributario vigente.

Los principios que se enumerarán en el presente trabajo son constitucionales, lo que significa que son “mandamientos jurídicos con elevada carga deóntica. Es decir, son principios jurídicos calificados desde el punto de vista axiológico por la fuerza normativa de una constitución”. (Coelho Pasin, 2010, pág. 74)

El doctor Joao Bosco Coelho Pasin cita a Luis Maria Cazarla Prieto, quien considera que:

Los principios constitucionales son las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate. (Coelho Pasin, 2010, pág. 74)

Estos principios tributarios constitucionales guatemaltecos están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, al respecto es necesario mencionar la inconstitucionalidad General de la Corte de Constitucionalidad de los expedientes acumulados números 1766-2001 y 181-2002, sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, que establece:

También constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, la observancia de los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiples tributación interna, que constituyen parámetros a ser observados al momento de que el Organismo Legislativo procede a decretar impuestos ordinarios

y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación (Artículos 239 y 243 de la Constitución política de Guatemala); pues observando tales principios, es como el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales. (Inconstitucionalidad General, 2003)

La sentencia citada argumenta que, por encima de las normas jurídicas, existen principios rectores que guían y señalan las características de toda relación jurídico-tributaria, los cuales constituyen las bases de esta materia y que deben ser contemplados por el legislador en el momento de la creación de leyes tributarias y por la administración en el momento de su aplicación.

Entre los principios generales que regulan el derecho tributario guatemalteco, se encuentran:

1.1.1.1. Principio de generalidad

Este principio se basa en la obligatoriedad de todas las personas, residentes o no, de pagar impuestos siempre que dichas personas, físicas o jurídicas, se encuentre sujetas a la obligación de contribuir conforme a la ley, independientemente del carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura, con excepción de las exenciones establecidas en la norma.

El principio de generalidad se fundamenta en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades”. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

De manera que, dicho principio establece el carácter extensivo de la tributación y el artículo citado fundamenta la igualdad en la responsabilidad social, basado en la capacidad de la persona y las condiciones ordenadas en la ley para cumplir con el deber cívico de contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Este principio no busca que todos paguen tributos sino que ninguno sea eximido por privilegios personales. El gravamen debe establecerse en tal forma que, cualquier persona cuya situación coincida con la señalada en la Ley Tributaria como hecho generador del tributo, obligadamente queda sujeta a él. (Castillo Gonzalez, 1994, pág. 453)

El principio de generalidad de la imposición exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusablemente por razones de política económica, social y cultural. (Monterroso de Morales, 2004, pág. 48)

1.1.1.2. Principio de legalidad

Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Desde este aspecto, el principio se funda en el postulado *no taxation without representation*. Confluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos. (Jarach, 1996, pág. 297)

En Guatemala, el principio de legalidad se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual 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, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

Siendo el principio de legalidad el fundamento jurídico de que no puede existir un tributo sin una ley previamente decretada que lo establezca, fundamentado en la máxima *nullum tributum sine lege*. Los tributos deben llevar todo un proceso legislativo que implica la presentación de una iniciativa, el conocimiento de la misma por parte del Congreso del Congreso de la República hasta la aprobación de éste y la ratificación del Presidente de la República, es decir deben ser creadas por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo y posteriormente ratificadas por el poder ejecutivo.

En conclusión, se considera que el principio de legalidad está encaminado a dar seguridad jurídica a los contribuyentes, con el objeto de que obedezcan el mandato de la ley, al ser emitida y tener vigencia dentro de un ordenamiento jurídico, y de esa forma tenga certeza jurídica. Por lo que el Congreso de la República de Guatemala, tiene competencia exclusiva para desarrollar las bases de recaudación, así como establecer el régimen sancionatorio tributario.

Es importante mencionar que el principio de legalidad se divide en dos subprincipios:

1.1.1.3. Principio de reserva de ley

Constituye un juicio de valor que expresó el constituyente al momento de elaborar la Constitución, disponiendo que para que una ley sea legítima debe ser creada por el Congreso de la República, como órgano competente en Guatemala para la sistematización de los supuestos de hecho y consecuencias de derecho que necesariamente deberán regularse en leyes fiscales.

Al respecto, se señala que: “Este precepto, de singular trascendencia para el derecho que nos ocupa, constituye toda una garantía para los contribuyentes al prescribir el diseño del tributo. Asegurando con eso la consecución de ciertos propósitos y eliminando atropellos”. (Albán Arias, 2011, pág. 142)

Por lo que, con base al artículo 171, literal d de la Constitución Política de la República de Guatemala debe ser el Congreso de la República el encargado de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, estableciendo en los mismos las bases de recaudación del tributo o de la reforma que se realice, determinando el hecho generador que grava el impuesto, la base imponible y el tipo impositivo que fijan su cuantía, el sujeto pasivo que se encuentra afecto, y en todo caso establecer exenciones, reducciones, recargos, descuentos o incluso beneficios fiscales por motivos de política fiscal.

Asimismo, este principio además de constituir una potestad exclusiva sobre el poder legislativo, también restringe el ejercicio del poder reglamentario que tiene el Organismo Legislativo, el cual únicamente está facultado conforme al artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala para normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

El principio de que los tributos deban ser establecidos mediante un acto formal del legislativo tiene, como es sabido, un claro fundamento histórico. Se trata, en definitiva, del principio de autoimposición, o de que los tributos hayan de ser consentidos por aquellos que han de satisfacerlos, o por sus representantes. (Pérez Royo, 2003, pág. 209)

En consecuencia, se podría decir que este principio regula que, para que una ley sea válida debe ser creada por el órgano competente, el cual es el Organismo Legislativo como atribuido de esta función por medio de la Constitución Política de la República.

1.1.1.4. Principio de prevalencia o supremacía de ley

Confiere a los preceptos constitucionales superioridad referente al resto del ordenamiento jurídico, colocándolos en la cúspide de la jerarquía normativa.

Al respecto, Álvaro Echeverri Uruburu expresa acerca de la supremacía de la Constitución lo siguiente:

La Constitución por el papel que cumple dentro de la moderna organización del Estado, posee una doble superioridad:

- a) Superioridad del contenido: por cuanto ninguna otra norma, dentro de un mismo ordenamiento, puede poseer un contenido contrario al de la Constitución. De aquí se desprende la institución del control constitucional que busca precisamente

salvaguardar la integridad del ordenamiento jurídico, manteniendo incólume el contenido de la normatividad constitucional, impidiendo que normas de inferior categoría puedan llegar a alterarla.

- b) Superioridad formal: por cuanto la expedición y reforma de los preceptos constitucionales exigen requisitos y procedimientos diferentes, mucho más exigentes que los previstos para las normas ordinarias. (Echeverri Uruburu, 2014)

Este principio de prevalencia es aplicado ante un conflicto entre normas vigentes, para la aplicación de la interpretación de competencia o especialidad, y al efecto establecer que debe ser la Constitución Política de la República de Guatemala aunado al Código Tributario como las normas fundamentales y de especialidad para este derecho y que son desarrolladas por las normas emitidas para cada tributo, además como supremacía de ley, se debe de contemplar la superioridad que tienen las leyes tributarias frente a los reglamentos, y estos últimas contra cualquier normativa o disposición emitida por la Administración Tributaria.

Bajo este principio, el Estatuto principal de la sociedad establece normas fundamentales, las cuales aseguran certeza, certidumbre y seguridad, y son necesarias para la conservación y la existencia del Estado de Derecho, debido a que todo el ordenamiento jurídico se encuentra condicionado por dicha norma fundamental.

El doctor Belsunce cita a Linares Quintana, quien dice lo siguiente:

Dentro del ordenamiento jurídico del Estado constitucional no todas las normas tienen la misma jerarquía, sino que por el contrario, existen diferentes grados en el orden jurídico; única manera posible de asegurar la necesaria armonía en un sistema normativo y evitar el caos y la anarquía. Sería una terrible confusión, si en un Estado existieran normas que tuviesen la misma jerarquía o valor, es por ello que surge así la imperiosa necesidad de la gradación jerárquica de las distintas especies de normas que impone el principio de supremacía de la Constitución. (García Belsunce, 1994, pág. 34)

1.1.1.5. Principio de proporcionalidad

Este principio establece que la fijación de las cargas de los habitantes de la nación debe ser en proporción a las manifestaciones de su capacidad contributiva, debido a que lo que se busca es que su contribución no resulte desproporcionada en relación a sus ingresos.

El principio de proporcionalidad determina y fija un límite de porcentaje del patrimonio o riqueza de las personas, individuales o jurídicas, que es gravada. El doctor Belsunce cita al doctor Juan Carlos Luqui, quien explica:

Los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto. (García Belsunce, 1994)

Por su parte, la tratadista Gladys Monterroso expresa que:

El principio de proporcionalidad establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado de la población, no debe interferir con derecho de propiedad y que por lo tanto los tributos no deben ser confiscatorios de los bienes del contribuyente, cada contribuyente cumplirá con el deber constitucional de pagar tributos sin que estos atenten contra su derecho de propiedad, por lo que el sistema tributario debe encontrarse determinado de tal forma que toda la población pague los tributos proporcionalmente de acuerdo a su riqueza, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos en proporción a la manifestación de la riqueza de cada quien. (Monterroso de Morales, 2004, pág. 52)

El fundamento constitucional de este principio se encuentra contenido en el artículo 41 de la norma constitucional, que establece la prohibición a la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias, lo que fundamenta la proporcionalidad del deber cívico de contribuir con la riqueza del contribuyente.

En consecuencia, todos los guatemaltecos, extranjeros, residentes o no, deben contribuir atendiendo a las condiciones que le son aplicables. Los escenarios posibles que pueden acontecer son: los ingresos generados; o las utilidades percibidas en un período de pago; el tipo de contribuyente al que le prestan un servicio o venden un bien; entre otras. Cada uno de los anteriores factores, son posibles circunstancias que se suscitan en una relación tributaria y en base a este se genera el hecho generador de determinado impuesto, surgiendo la proporcionalidad del pago del impuesto.

1.1.1.6. *Principio de justicia y de equidad tributaria*

Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

Al respecto, el doctor Alveño Ovando indica:

En Derecho Tributario, cuando se habla del principio de justicia, nos referimos a la justicia distributiva en términos de igualdad, ya que en materia de impuestos se trata de repartir cargas o gravámenes justos... la equidad implica la idea de relación y armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima. (Alveño Ovando, 2015, pág. 71)

El doctor Alveño Ovando cita a la Corte de Constitucionalidad, que ha interpretado el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala de la forma siguiente:

Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributario ha señalado que dicho principio 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 encuentran 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 afectándolos 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... 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. (Alveño Ovando, 2015, pág. 72)

En conclusión, este principio se basa en la correspondencia que debe existir entre el gravamen o carga tributaria de una persona con sus ingresos, manifestado desde un principio axiológico que tiene toda rama del derecho, y que en materia tributaria se desliga posteriormente en la capacidad de pago del sujeto pasivo. Siendo la equidad e igualdad dos ejes fundamentales que deben tomar en cuenta los legisladores, al momento de establecer el tipo impositivo como base de recaudación.

1.1.1.7. Principio de igualdad

Sobre este principio, Gladys Monterroso de Morales cita a Rodríguez Lobato en su obra *Derecho Financiero Parte II, Derecho Tributario* al indicar que: “El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de condiciones” (2004, pág. 43)

El principio de igualdad se encuentra contenido en el artículo 4, de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa:

En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

Este principio desarrollado desde el ámbito del derecho tributario se comprende como el deber que tiene todo habitante en el Estado de pagar impuestos y contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme a su capacidad económica.

Sobre el principio de igualdad en materia tributaria, la Corte de Constitucionalidad expresó en sentencia, dentro del expediente 287-93, lo siguiente:

(...) en relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que a leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias", pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el 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 la 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 cobra efectividad cuando se crean impuestos, que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidencias que a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no sólo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada

contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona. En este último evento, el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone. (Criterio Jurisprudencial, 1993)

En conclusión, este principio implica que todas las personas, individuales o jurídicas, residentes o no, tienen la obligación y el deber cívico de contribuir al sostenimiento del Estado en donde habitan o en el cual desarrollan sus actividades, contribución que deben realizar en proporción a su capacidad, lo que significa que se debe tomar como referencia los ingresos dentro de un régimen de igualdad.

1.1.1.8. Principio de irretroactividad

La característica de irretroactividad de la ley se encuentra contenido en el artículo 15 de la carta magna de Guatemala, que establece: “Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

Bajo esta característica se encuentra contenido todo el ordenamiento jurídico, al precisar que las leyes no tienen efecto retroactivo, lo que significa que no puede aplicarse hacia el pasado dentro del ámbito temporal de una ley, especialmente en el ámbito tributario a un hecho generador que ocurrió cuando la norma no era vigente.

Es importante mencionar que el derecho tributario sancionador es una de las excepciones a la irretroactividad de la ley, debido a que las normas punitivas en el ámbito tributario se regirán hacia el futuro, siempre que las mismas supriman infracciones o favorezcan con sanciones más benignas al sujeto pasivo, con la

singularidad que no afecten resoluciones o sentencias firmes en el ámbito administrativo o judicial.

La tratadista guatemalteca, Gladys Monterroso, menciona sobre el principio de irretroactividad lo siguiente:

Respecto al principio de irretroactividad, se ha dicho del mismo que constituye un criterio normativo para el juez, pero no rige para el legislador, el cual puede dejarlo de lado en relación con ciertas materias, que en su opinión deban quedar al margen de ese principio. Así, en otros países se han dictado leyes impositivas y leyes jubilatorias, con carácter retroactivo, que determina un criterio de interpretación, obligatorio para los jueces, pero no para el legislador, que puede, por una ley particular alterar la norma general, situación que en Guatemala, no es posible por el principio constitucional normado en el Artículo 15 de la Carta Magna y desarrollado además en el mencionado Artículo 66 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas (...) (Monterroso, 2009, pág. 59)

1.1.1.9. Principio de capacidad de pago

El tratadista Dino Jarach, refiere en su libro *Finanzas Pública y Derecho Tributario*, lo siguiente:

El principio de capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que esta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. (Jarach, 1996, pág. 452)

La fundamentación constitucional del principio de capacidad de pago se encuentra contenida en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: “Principio de capacidad de pago: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

Por medio del principio de capacidad de pago, el Organismo Legislativo, como órgano encargado de crear el ordenamiento jurídico ordinario, establece el hecho generador estructurado en base al principio de aptitud contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, contribuyente u obligado, basado en estudios de realidad nacional, políticos y socioeconómicos, previos a la emisión de la ley.

1.1.1.10. Principio de no confiscación

Este principio se encuentra reglado en el artículo 243, de la Constitución Política de la República de Guatemala que instituye:

(...) Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

Protegido, además por el artículo 41 de la carta magna, que regula:

Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

Por lo que, este principio prohíbe que se decreten tributos que absorban la mayor parte o totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o sea que el Estado no puede gravar los gastos o costos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener ganancias.

El principio de no confiscación también se encuentra sujeto y restringido a la imposición de multas que se aplican a los sujetos pasivos que incurren en infracciones tributarias, debido a que en ningún caso las multas por incumplimientos materiales o formales, pueden ser mayores al monto del impuesto dejado de pagar, protegiéndose la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana.

Por su parte, la tratadista Gladys Monterroso al respecto refiere:

Como tributos confiscatorios se entienden aquellos fenómenos de excesiva presión fiscal, que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta. (Monterroso, 2009, pág. 75)

Gladys Monterroso cita a Héctor Villegas, en su análisis de la confiscación al establecer que:

Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el Derecho de propiedad. Desde el momento que las Constituciones de los estados de Derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias. (Monterroso, 2009, pág. 76)

1.1.1.11. Principio de no doble ni múltiple tributación

La tratadista, Gladys Monterroso, indica sobre el principio de no doble ni múltiple tributación lo siguiente:

Consiste Doble tributación, cuando una misma fuente, ya sea capital o renta, se grava más de una ocasión por una o varias jurisdicciones tributarias. Por lo que se entiende como doble o múltiple tributación, cuando las mismas personas, o bienes son gravados dos o más veces, por el mismo hecho generador, en el mismo periodo de tiempo y por el mismo u otro sujeto activo. (Monterroso, 2009, pág. 66)

La doble o múltiple tributación se divide para su análisis en:

- a) Doble o múltiple tributación interna: La cual se genera en un territorio o país al momento de que el Organismo Legislativo decreta impuestos y la cual se puede limitar mediante el ejercicio o planteamiento de inconstitucionalidades.
- b) Doble o múltiple tributación internacional: Gladys Monterroso explica que esta situación "...se concreta cuando un mismo Sujeto Pasivo, durante un mismo periodo fiscal es gravado por un mismo hecho generador, por dos o más Estados ya sea por nacionalidad, residencia, sede de negocios y fuente de renta". (Monterroso, 2009, pág. 67)

Asimismo, la tratadista guatemalteca, Monterroso, expresa:

La mayoría de los sistemas tributarios se basan en el principio de residencia o de la fuente. El criterio del principio de la residencia significa que el Estado donde la persona física o natural tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial. Por su parte, el principio de la fuente consiste en que el Estado, somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio. La aplicación conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden gravadas dos veces, en dos jurisdicciones tributarias

distintas, y que sobre todo se origina la Doble Tributación Internacional. (Monterroso, 2009, pág. 68)

Algunos Estados, para resolver los casos de doble tributación internacional, celebran convenios bipartitos para regular esta situación, especialmente en materia aeronáutica. Dichos convenios contemplan las reglas que se utilizarán por parte de ambos Estados para evitar la doble o múltiple tributación, además de establecer los métodos de intercambio y colaboración de información entre las administraciones tributarias.

Al respecto, es preciso recordar que el sistema guatemalteco estaba basado en el sistema de renta territorial, y no mundial como es tendencia en el mundo actual, además de que el Estado de Guatemala no ha suscrito instrumentos internacionales sobre doble tributación, por lo que no se aplican las imposiciones estándar de impuestos sobre los ingresos provenientes del transporte internacional, situación que se abordará en el tercer capítulo de la presente tesis.

Así lo refiere específicamente el segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución política de la República de Guatemala:

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

1.1.2. Características del derecho tributario

Habiendo contemplado las definiciones y principios del derecho tributario, es indispensable abordar las características que dicho derecho tiene, y que complementan

la doctrina de esta rama para no transgredir la autonomía, dentro de dichas características, podemos encontrar las siguientes:

1.1.2.1. Coacción en la génesis del tributo

La génesis del tributo se provoca por medio de la potestad tributaria que tiene el Estado que le faculta para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, como sujeto activo de la obligación tributaria, siendo así mismo el encargado de crear las normativas de coacción que obligan a los sujetos pasivos de la obligación tributaria por medio de la ley, y de acuerdo a sus propias necesidades financieras.

Al respecto, la tratadista, Gladys Monterroso, indica:

El Estado hace uso de la Potestad Tributaria, que se deriva de su Poder Imperio, para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado Sujeto Activo de la Obligación Tributaria, siendo así mismo el encargado de crear los tributos por medio de la ley... (Monterroso, 2009, pág. 12)

Dicha imposición debe encontrarse determinada desde el surgimiento de la ley tributaria, por medio de la tipificación de los hechos que darán surgimiento a la obligación tributaria para el sujeto pasivo, quien está obligado a cumplirla aún cuando no esté de acuerdo con la misma, derivado a que no existe autonomía de la voluntad por parte del obligado.

1.1.2.2. Coacción normada

Esta característica consiste en que la coerción que la administración tributaria ejerce sobre el sujeto pasivo es emanada de la potestad normativa del Estado, la cual se produce desde que el Congreso de la República decreta las leyes tributarias.

Complementario a lo establecido, la doctora Gladys Monterroso indica:

(...) en la actualidad la relación tributaria, es una relación de Derecho que cumple con principios constitucionales, que deben ser respetados por el Estado. Las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del Principio de Legalidad, pero funcionan coactivamente, ya que el Sujeto Pasivo las cumple obligadamente, no por decisión propia, esta coacción normada la ejerce el Estado por medio de las leyes tributarias... (Monterroso, 2009, pág. 13)

La obligación tributaria, y en consecuencia su coacción, solamente puede ser ejercida por la administración tributaria con base a las normas previamente establecidas y con fundamento en el principio de legalidad.

1.1.2.3 Tipicidad del hecho imponible

La doctora Gladys Monterroso, sobre esta característica, ha indicado:

El hecho o situación hipotética, debe encontrarse normada en la ley, y contener los elementos necesarios para su identificación, con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible y por lo tanto su acaecimiento generará el tributo... (Monterroso, 2009, pág. 14)

Bajo este presupuesto, el hecho generador o hecho imponible debe estar previamente establecido en la ley tributaria para que la característica de coercitividad pueda requerirse al sujeto pasivo que realiza la acción, si la actividad no estuviera tipificada como hecho imponible no podría existir obligación tributaria y en consecuencia sería un acto no afecto.

1.1.2.4 *Distinción de tributos en género y en especie*

Como claramente está contenido en los artículos 9, 10 y 11 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, el tributo 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, y este se divide en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

En tal virtud, se comprende que los tributos son el género que abarca los tributos como especie dentro del sistema tributario, siendo la principal forma de recaudación del Estado.

1.1.2.5 *Interpretación no analógica*

Sobre esta característica, la tratadista Gladys Monterroso ha explicado: “En Derecho Tributario no se pueden crear figuras por analogía, para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo”. (Monterroso, 2009, pág. 16)

Esto, se encuentra desarrollado en el artículo 5 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, ha establecido que, en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, no podrá utilizarse la aplicación analógica ni instituirse sujetos pasivos tributarios, ni otras bases de recaudación.

1.1.2.6 *Irretroactividad*

Esta característica se encuentra relacionada al principio, y consiste en la particularidad que tiene este derecho, como en materia penal, de que la ley no tiene efecto retroactividad y su excepción es únicamente en las sanciones cuando favorezcan al contribuyente o responsable que haya incumplido con sus obligaciones formales o materiales de la ley tributaria, no afectando resoluciones o sentencias firmes.

1.1.2.7 Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado

Esta característica ha sido desarrollada por la licenciada Gladys Monterroso, quien ha expuesto:

El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar Derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar sustitutos de los deudores, si una Ley no lo autoriza para hacerlo, por lo que el crédito tributario, de que el Estado hace uso cuando estima sus ingresos provenientes de los tributos no lo puede negociar con los contribuyentes, si no es por medio de una Ley emitida por el Congreso de la República... (Monterroso, 2009, pág. 18)

Ello quiere decir que, los créditos que la Administración Tributaria identifica, controla y fiscaliza deben ser recaudados obligatoriamente y los mismos, aun cuando pueden prescribir, son irrenunciables en el cobro y con base a su poder coercitivo los puede exigir.

1.1.2.8 Finalidad de cobertura del gasto público

El objeto de la imposición tributaria es la obtención de recursos para que el Estado pueda cumplir con sus fines, especialmente, el bien común y además cumplir con sus obligaciones. Como en la mayoría de países, el Estado de Guatemala obtiene sus ingresos, principalmente, mediante la recaudación de impuestos y cumple con su finalidad agenciándose de los tributos para sostener su gasto público y cumplir sus fines.

1.1.2.9 Capacidad contributiva

Esta característica hace referencia al principio, de que todos los ciudadanos deben tener capacidad económica para el pago de los tributos, y en ese sentido, la

característica de coacción con base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es importante por razones económicas, por esa necesidad que tiene el Estado de dar cobertura a las necesidades públicas con base a una graduación o porcentaje que se deberá fijar en la norma para hacer prevalecer la equidad en el sistema tributario.

1.2 Derecho aeronáutico

La explotación del espacio aéreo internacional provocó la necesidad de una regulación manifestada en el origen de una rama del derecho que se le denominó “Derecho Aeronáutico”, especialidad jurídica con características propias como la territorialidad basada en el espacio aéreo de un país y la internacionalidad producto de la necesidad del transporte de personas y mercancías de un Estado a otro, asimismo el carácter de la politicidad como principal factor de la presente tesis que incentiva o restringe la elaboración de políticas estatales que posibilitan las relaciones jurídicas entre el Estado y las empresas que se dedican a la explotación de la aviación civil.

Esta rama jurídica se basa en otros caracteres como la autonomía que comprende principios y características distintas a las demás ramas del derecho público o privado, pero que se liga al sistema legal orgánico de cada Estado, pretendiendo homogeneizarlo en el sistema internacional con el ordenamiento jurídico general que comprenden los tratados internacionales, e incluso los diferentes acuerdos y convenios bipartitos, y en constante desarrollo debido al carácter de dinamismo por la manifiesta velocidad en los cambios técnicos y normativos que tiene el transporte aéreo, provocando una actualización permanente y revisión constante de las regulaciones existentes.

Los distintos caracteres procuran formular un sistema de normas que se complementen en el ordenamiento jurídico nacional con las regulaciones internacionales, siempre relacionadas con la actividad aerocomercial.

Para el análisis de esta disciplina, se tiene como referencia a Juan José de la Roca, por su tesis sobre “Derecho Aeronáutico Guatemalteco” y refiere que esta rama jurídica ha adquirido diferentes denominaciones como Derecho Aéreo, Derecho Aeronáutico, Derecho de Aviación etc. El Derecho Aéreo es empleado por Francia, pero es un término bastante amplio y exclusivo de las aeronaves, por otra parte el Derecho Aeronáutico según el criterio del jurista argentino Juan Lena, equivale a los derechos de navegación aérea ajustado al contenido real de la disciplina. De acuerdo a De La Roca, es difícil encontrar una definición única, por las diferentes posturas de los juristas en la materia, o por lo menos una que cuente con un acuerdo general de la mayoría, ya que algunos asignan mayor importancia a algunos elementos de la navegación y otros precisan sobre los problemas que se derivan de esta actividad, lo que implica referir algunas definiciones para construir una que se relacione con el presente estudio. (Mérida Perez, 2014, pág. 27)

El tratadista, Videla Escalada, define el derecho aeronáutico de la siguiente forma: “El Derecho Aeronáutico es el conjunto de principios y normas, de Derecho Público y Privado, de orden interno e internacional, que rigen las instituciones y relaciones jurídicas nacidas de la actividad aeronáutica o modificadas por ella”. (Videla Escalada, 1969, pág. 18)

Por su parte el argentino Mario Folchi añade a la definición de Videla Escalada sobre el derecho aeronáutico lo siguiente: “El Derecho Aeronáutico es el conjunto de principios y normas, de Derecho Público y Privado, de orden interno e internacional, que rigen las instituciones y relaciones jurídicas nacidas de la actividad aeronáutica y de la aeroportuaria o modificadas por ellas”. (Folchi, 2011, pág. 19)

Con base en las definiciones anteriores, se puede enunciar el derecho aeronáutico como la rama perteneciente al derecho público y privado, con sus propios principios, normas nacionales e internacionales, que regularizan la navegación aérea, comprendiendo en ésta el tránsito de personas, bienes, mercancías y/o correspondencia por los espacios territoriales nacionales y por zonas internacionales,

dividida en navegación civil y militar de las aeronaves, así como la infraestructura necesaria para dichas operaciones.

Dichas normas como se mencionó pueden ser tanto de origen nacional o interno las cuales son creadas por cada Estado y las normas internacionales que nacen con base en acuerdos multilaterales entre varios Estados o de organizaciones constituidas por éstos, como la Organización de Aviación Civil Internacional, así como convenios bilaterales que se conciertan para incentivar la economía de dos Estados con buenas relaciones internacionales.

El derecho aeronáutico tiene relación con distintas ramas del derecho, derivado de relaciones jurídicas entre Estados, entre el Estado y las empresas, y estrictamente entre empresas privadas o públicas, por ello, las normas que las regulan, aunque puedan ser identificadas por su objeto aeronáutico, pertenecen a diversas especialidades de las ciencias jurídicas, especialmente para esta investigación en la relación existente con el derecho tributario que comprende los impuestos ordinarios y extraordinarios de cada país, tributos extrafiscales, aranceles, tasas y otros tipos de contribuciones que se generan de las actividades dedicadas al giro de la aviación civil.

Comprendiendo la regulación del giro de la aviación civil, al andamiaje regulatorio del derecho aeronáutico, en este caso guatemalteco, el cual consiste en el derecho positivo nacional de derechos personales y reales; es decir, a las personas individuales o jurídicas, y los bienes muebles o inmuebles que para el caso participan de la actividad aeronáutica.

Distintos son los sujetos que participan en la actividad aeronáutica; distinguiendo en este caso para el desarrollo de la presente tesis, a las personas individuales o jurídicas titulares de las aeronaves y los que sin serlo operan la misma, y desarrollan todas las tareas que la ley tipifica como explotación de aeronaves, así como otros actores que desarrollan su actividad en la superficie y que integran la comunidad definida por la actividad aérea dentro de los aeródromos, actores que asumen diversa condición

jurídica. En este caso, la ley regula esta compleja actividad de actos de la aviación civil, y donde también converge el derecho internacional, como quedará expuesto en lo que posteriormente se analizará en este capítulo.

Es importante establecer que, el derecho aeronáutico se rige por el principio de soberanía de los Estados, para lo cual es importante en esta rama del derecho definir donde finaliza el espacio aéreo, lo que implica establecer donde se ejerce la soberanía de los Estados.

Siendo preciso acotar que la actividad aeronáutica es de incidencia transfronteriza, desbordando los límites territoriales de los Estados y con ello las competencias jurisdiccionales, situación que es totalmente contraria al derecho tributario, sin embargo, que en la presente tesis se buscará abordar para encontrar un punto intermedio y convergente.

1.2.1 Principios generales del derecho aeronáutico

Los principios en cualquier rama del derecho son juicios de valor que orientan y condicionan la solución jurídica de las dificultades e inconsistencias prácticas de algunos hechos o actos, y en el caso del derecho aeronáutico cuestiones que se plantea por la navegación aérea.

Los principios generales del son fuentes del Derecho Público –y, también, del Derecho Privado- y se manifiestan objetivamente en el orden jurídico por intermedio de sus corolarios – ciertos y determinados principios jurídicos expresos o tácitos-, que pueden o no estar consagrados por una Constitución.

Bajo el aspecto funcional, los principios jurídicos – constitucionales o no- representan las siguientes características:

- a) Función ordenadora: verificada, principalmente, en periodos de revolución;
 - b) Función prospectiva: conformada la vida económica y social;
 - c) Función autoaplicativa: cuando posean condiciones de aplicación inmediata; y
 - d) Función integradora: cuando existen oscuridades legales o lagunas normativas.
- (Coelho Pasin, 2010, pág. 73)

Los principios más importantes del derecho aeronáutico son:

- a. Los Estados tienen soberanía exclusiva y absoluta sobre el espacio aéreo en la extensión y forma que determinan las leyes internas o los tratados internacionales.
- b. Los derechos del propietario de la zona terrestre deben cederse en beneficio de la circulación aérea.
- c. Los bienes aeronáuticos no deben permanecer inactivos.
- d. La operación aérea siempre debe realizarse.
- e. La responsabilidad contractual y extracontractual derivada de los hechos y actos vinculados con la actividad aeronáutica es limitada.

De los principios se desprenden las actividades que se pueden realizar en la industria aeronáutica y que implican relaciones jurídicas que generan tributos, fundados en la soberanía del Estado que detenta una muestra en el poder para regular las operaciones aeronáuticas y generar ingresos sobre dichas actividades, así como el derecho de la circulación aérea enmarcado en el poder administrativo aeronáutico de la Dirección General de Aeronáutica Civil, que lo faculta a autorizar operaciones o sancionar las violaciones a la circulación aérea, los derechos del circulación aérea generadora de negocios jurídicos que establecen efectos, derechos y obligaciones en el Estado.

En lo que respecta a los bienes aeronáuticos, comprende la aeronave, las partes que la constituyen y demás elementos mecánicos que la integran, los diferentes tipos de software y sistemas operativos incorporados en los sistemas mecánicos de la aeronave sobre la cual también recaen aspectos importantes como la identificación lo que resulta

de trascendencia en lo relativo a la determinación de la nacionalidad, porque es ella la que establece la ley aplicable, de aquí la relevancia jurídica.

Otro de los elementos esenciales de la actividad aeronáutica, es la superficie desde donde despegan o aterrizan las aeronaves. En este caso debe distinguirse, entre los aeródromos públicos y privados como se encuentran clasificados en dicha ley, la que preceptúa que la naturaleza jurídica de la aeronave es la de ser un bien inmueble y la de los motores, la de ser bienes muebles.

Por último, el tercer elemento esencial de la actividad aeronáutica es el espacio aéreo, éste requiere de definiciones que hacen a la determinación jurídica; es decir, establecer hasta donde se extiende. Efectivamente, el límite superior dirime hasta donde se extiende esta rama del derecho aeronáutico, y el punto donde comienza el derecho espacial, aún no regulado en la normativa jurídica guatemalteca. En virtud de ello, radica la importancia de la definición y fijación limítrofe en las consecuencias del régimen aplicable.

1.2.2 Caracteres del derecho aeronáutico

Expresa el tratadista Mario Folchi que:

Los caracteres de una rama del Derecho son aquellas notas o categorías dominantes que contribuyen a definir la esencia de la misma, porque le otorgan determinados perfiles, que son centrales en su concepción científica. En este criterio, es obvio que los caracteres son un complemento del concepto y definición de la materia jurídica respectiva, amplían la comprensión de su naturaleza e identidad y resultan, por ende, una forma de importante marco ontológico de ella. (Folchi, 2011, pág. 32)

Es por ello que los caracteres del derecho aeronáutico son las representaciones de la identidad de esta rama del derecho que atiende la explotación del espacio aéreo y de los aeródromos, sintetizada y agrupada en cinco caracteres que son:

1.2.2.1 *Internacionalidad*

La internacionalidad es considerada como una característica del fenómeno de la aviación aérea que se produce regularmente en las operaciones dentro y fuera de la territorialidad de los Estados, además de las operaciones que realizan las aeronaves con matrículas de otros países.

En los aeródromos se pueden observar constantemente la importancia de la navegación aérea, en el transporte de personas, bienes y correspondencia por medio de las partida y arribos de aeronaves de destinos lejanos, y en el caso de aeropuertos de relevancia, se denota la mayor cantidad de transporte aéreo y la mayor recaudación impositiva, que en Guatemala es necesario incentivar.

El derecho aeronáutico visto desde el carácter de la internacionalidad crea, modifica y extingue derechos y obligaciones generales para todos los Estados, particularmente al hecho generador que se describe en las leyes fiscales como consecuencia de la actividad del transporte aéreo.

Esto conllevó a legislar a nivel mundial el derecho aeronáutico instituyendo acuerdos, tratados y convenciones multilaterales con el objeto de generalizar y establecer normas y regulaciones uniformes y homogéneas que canalicen las relaciones jurídicas del tráfico aéreo, con el objeto de armonizar las actividades de las líneas aéreas, los Estados y los demás actores de la actividad aeroportuaria.

1.2.2.2 *Politicidad*

Esta característica analiza el factor de orden político en la elaboración y establecimiento de planes estatales, e incluso fiscales, posteriormente legisladas que definen las relaciones jurídicas de la industria aeronáutica.

Según señala el tratadista Bauza Araujo, citado por Viquez Jara que de la politicidad:

(...) es indudable que las ideas políticas de los países han influido sobre muchos de los problemas del Derecho Aéreo tal como sucede respecto del conflicto entre el principio de la soberanía y la libertad del aire. Por otra parte, los estados han empleado la aviación como instrumento de difusión de sus ideas, ya para reforzar sus relaciones políticas y comerciales con las demás naciones, así como con sus colonias y territorios. (Viquez Jara, 1996, pág. 42)

Esta politicidad debe ser formulada en la creación de políticas estatales que conllevarán un crecimiento al producto interno bruto de un país y una mejora en el comercio con otros Estados, mediante la simplificación de requisitos a las compañías aéreas de otras nacionalidades o beneficios fiscales, u otro sistema de incentivo que se expondrá en el tercer capítulo de la presente tesis.

1.2.2.3 *Autonomía*

En cuanto a la autonomía, a autores destacados no la incluyen dentro de los caracteres que tipifican y definen esta rama del derecho, se cree que debe estar incluida en la enumeración y ocupando un lugar prevalente en su consideración toda vez que está fundada en los principios generales del derecho aeronáutico que más adelante se expondrán y que son los que han provisto a la sociedad de un país y a la comunidad de naciones de un sistema legal orgánico y homogéneo de aplicación en la relaciones jurídicas nacidas de la actividad aérea, y que, en razón de su especialidad. (Rodas Aquino, 2010, pág. 43)

Se puede establecer que la autonomía del derecho aeronáutico se fundamenta en las condiciones de novedad orgánica de la actividad, la plenitud de la disciplina en los aspectos público y privado, y especialidad de los principios generales que la sustentan.

En el área pública, la regulación y tutela jurídica están regidas por el Convenio de Chicago suscrito en Estados Unidos de América en 1944, el cual simboliza un estatuto mundial de la aviación comercial por su importancia y los principios que desarrolla. La causa de tal calificación se encuentra sustentada en la ratificación de casi la totalidad de los Estados del mundo en dicha época.

En materia de derecho privado, es preciso señalar que las relaciones y regulaciones legales están regidas por el Convenio de Varsovia, suscrita en Polonia en el año de 1929, el cual ha sido ratificado por los principales Estados del mundo con injerencia en materia aeronáutica, además de que las bases que allí se implementan han sido adoptados por la mayoría de la legislación interna de los países que integran la comunidad internacional.

En la legislación interna del Estado de Guatemala, se ha adoptado la Ley de Aviación Civil, Decreto Número 93-2000 del Congreso de la República, como principal norma en materia aeronáutica, además del reglamento de dicha ley y las regulaciones de aeronáutica civil, que más adelante se detallarán. Sin embargo, es necesario explicar que, a pesar de la autonomía legislativa de los Estados, los convenios internacionales suscritos por el Estado tienen derechos, obligaciones o restricciones sobre la legislación del derecho interno. Esto conlleva una cierta uniformidad en aspectos técnicos, operativos y sistemáticos en materia aeronáutica, pero no en otras ramas como lo es el derecho tributario.

1.2.2.4 *Dinamismo*

Este carácter es producto del constante avance de la tecnología que se manifiesta en la actividad del transporte aéreo, obligando a la actualización constante y permanente de la legislación nacional y de los acuerdos internacionales.

La tecnología, el desarrollo ininterrumpido y constante de la industria aeronáutica, las modificaciones en las condiciones de navegación por la incorporación de nuevas tecnologías, las mejoras técnicas que se experimentan, afectan las regulaciones jurídicas que requieren del acompañamiento a los procesos de avance. (Rodas Aquino, 2010, pág. 47)

El dinamismo encaminado por la globalización de la actividad aeronáutica genera aspectos legales variables, principalmente en materia fiscal con los impuestos que se generan de la actividad aerocomercial, desde la venta de pasajes aéreos, la importación y exportación de productos por vía aérea, los impuestos sobre las rentas derivadas de las actividades de una línea aérea como sucursal o constituida en el país, los derechos de aduanas, arrendamiento de lugares y aeronaves, impuesto de petróleo y derivados que consumen los aviones, entre otros que se producen del incremento de la demanda de servicios.

1.2.2.5 *Plenitud*

El licenciado Rodas Aquino en la característica de plenitud expresa:

Respecto a la plenitud, como toda rama del derecho las normas que la integran, a pesar de la diversidad y de apuntar a órbitas diferentes del actual, público o privado, y de las distintas temáticas, procuran, actuando como sistema de normas, alcanzar un nivel de justicia situado en el equilibrio de intereses comprometidos o afectados por la actividad aeronáutica. (Rodas Aquino, 2010, pág. 33)

En consecuencia, es importante mencionar que, como característica del derecho aeronáutico, es necesario incluir la plenitud por el aspecto que ha llevado la autonomía de esta rama y el cenit que ha alcanzado en el desarrollo actual de la actividad aérea pero que siempre está sujeta al dinamismo que la exige actualizarse constantemente a nivel internacional y nacional.

1.2.2.6 Comercialidad

El magister Mario Búcaro, al respecto de esta característica del derecho aeronáutico establece:

Diversos autores coinciden en reconocer que el derecho aeronáutico se encuentra perfectamente dentro del derecho comercial, esto porque el mismo se sujeta a múltiples obligaciones comerciales, destacándose la contratación del transporte y tráfico aéreo en sus diversas modalidades, el cual está basado en la ley comercial. (Búcaro Flores, 2013, pág. 5)

Siendo un carácter trascendental en materia impositiva, derivado que la onerosidad y las ganancias obtenidas por las actividades de la aviación civil, generan diversos impuestos que se desarrollarán a lo largo de la presente tesis, y los cuales se tiene por objeto determinar con mayor precisión.

1.2.2.7 Normativa unificadora

La normativa unificadora es una de las características principales y diferenciadores del derecho aeronáutico, debido a que sus normativas son las de mayor unificación a nivel mundial con la suscripción de tratados multilaterales, regionales y bilaterales con aplicación general en la mayoría de países del mundo, y que tienen por objeto el desarrollo del tráfico aéreo más ágil y con mayor seguridad.

En materia de normativa unificadora, el magister Mario Búcaro, ha indicado que este carácter:

(...) no infiere que existe una codificación unificadora de las normas aeronáuticas, sino, que desde su nacimiento, el derecho aeronáutico ha creado una serie de normas y principios considerados internacionalmente como intangibles e imperativos de observancia general y obligatoria en las convenciones, tratados y demás contrataciones aeronáuticas. (Búcaro Flores, 2013, pág. 5)

Complementario a lo anterior, se ha establecido en el Convenio sobre aviación civil internacional, especialmente en su artículo 37 que los Estados contratantes se comprometen a colaborar a fin de lograr el más alto grado de uniformidad en reglamentos, normas, procedimientos y organización relacionado con las aeronaves, personal, rutas aéreas y servicios auxiliares, en todos aquellos casos en que la uniformidad facilite y mejore la navegación aérea, y como se observará en el tercer capítulo del presente trabajo de investigación, también se ha promovido o recomendado la unificación en ciertos aspectos de la tributación.

1.3 Entidades fiscalizadoras del derecho tributario y derecho aeronáutico en Guatemala

Las entidades son trascendentales para entender la funcionalidad del ordenamiento jurídico, por lo que para el presente trabajo de graduación es necesario establecer el origen, las atribuciones y las funciones que cumplen las entidades en materia aeronáutica, principiando con la institución principal en la República de Guatemala que es la Dirección General de Aeronáutica Civil y a nivel internacional que es la Organización de Aviación Civil Internacional, la cual tendrá un aspecto relevante en el tercer capítulo de la presente tesis, y por su parte en materia impositiva, el desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria, con su función principal de velar

por el cumplimiento de la ley, y en una función accesorio que es la de asesorar en la creación de leyes y políticas estatales.

1.3.1 Superintendencia de Administración Tributaria

En Guatemala, la recaudación tributaria se encontraba a cargo de la institución de Rentas Internas, hasta 1998 que se creó la Superintendencia de Administración Tributaria, la que se abrevió como SAT, mediante una reforma tributaria con base a los acuerdos de paz, para mejorar la recaudación de tributos.

La Superintendencia de Administración Tributaria se creó como un compromiso a los Acuerdos de Paz, y se les dotó de personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios con facultades descentralizadas, debido a que sigue perteneciendo al gobierno central, el cual delega sus facultades para ejercer el poder imperio, que consiste en administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, y otorgándoles independencia económica, funcional y administrativa.

La SAT tiene importantes funciones que debe ejercer además de la recaudación tributaria de los tributos internos y los tributos que gravan el comercio exterior, específicamente debe aplicar la legislación tributaria lo cual deriva en el control y fiscalización de los tributos con excepción del impuesto único sobre inmuebles, además una función importante de la administración tributaria, lo cual promoverá el presente trabajo de investigación, es la asesoría al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria.

1.3.2 Dirección General de Aeronáutica Civil

Durante el gobierno del general Lázaro Chacón, en el año de 1929, se creó la Dirección General de Aeronáutica Civil, conocida por sus siglas DGAC, como una

dependencia del Ministerio de Comunicaciones y Obras Públicas, lo que conocemos hoy como el Ministerio de Comunicaciones infraestructura y Vivienda.

De conformidad con el artículo 6 de la Ley de Aviación Civil, la Dirección General de Aeronáutica Civil es:

(...) el órgano encargado de normar, supervisar, vigilar y regular, con base en lo prescrito en la presente ley, reglamentos, regulaciones y disposiciones complementarias, los servicios aeroportuarios, los servicios de apoyo a la Navegación Aérea, los servicios de Transporte Aéreo, de Telecomunicaciones y en general todas las actividades de aviación civil en el territorio y espacio aéreo de Guatemala, velando en todo momento por la defensa de los intereses nacionales. (Congreso de la República, 2000)

Estableciendo que es la Dirección General de Aeronáutica Civil la entidad encargada de regular y establecer los fines y objetivos de la aviación civil en la República de Guatemala con respecto al progreso a nivel mundial, así como desarrollar los principios y técnicas de la navegación aérea internacional, lo cual se refleja en el fomento en la organización y el desenvolvimiento del transporte aéreo en la República de Guatemala o a nivel internacional, con el objeto de lograr un mayor desarrollo, y mejores condiciones de seguridad.

Asimismo, el Artículo 66 de la Ley de Aviación Civil vigente en Guatemala, el gobierno de la República, de acuerdo a la política de cielos abiertos, otorga a todos los países con respecto a los servicios aéreos comerciales internacionales, regulares y no regulares la tercera, cuarta y quinta libertades del aire, siendo necesario únicamente su solicitud y cumplir con los requisitos de ley.

De conformidad con la misión y visión de la institución, la Dirección General de Aeronáutica Civil, es la institución responsable de normar, administrar fortalecer, facilitar y vigilar la prestación de los servicios aeroportuarios, de navegación y transporte aéreo,

y asimismo tiene la visión de ser líder regional en la administración, facilitación y vigilancia de estos servicios.

1.3.3 Organización de Aviación Civil Internacional

La Organización de Aviación Civil Internacional, conocida por sus siglas como OACI, es el órgano rector en materia de aviación civil internacional, siendo el ente a nivel mundial que establece las pautas generales del derecho aeronáutico internacional, que sirve para regular el transporte aéreo, la navegación y los servicios aeroportuarios en la mayor parte de países del mundo, con el objeto de sistematizar este servicio a nivel mundial y crear bases comunes para todos los países, con el objeto de evitar contingencias para los usuarios, operadores aéreos y las propias instituciones estatales, e incluso dictamina y emite resoluciones que sirven de fundamento para la regulación nacional del derecho aeronáutico.

1.3.3.1 Generalidades de la Organización de Aviación Civil Internacional

La Organización de Aviación Civil Internacional, OACI, es una agencia de las Naciones Unidas, la cual se creó por medio el Convenio sobre aviación civil internacional, conocido como Convenio de Chicago de 1944, que es uno de los instrumentos jurídicos internacionales más relevantes internacionales, no solo en materia de aeronáutica civil sino en general, por su importante aplicación para todos los países parte. La sede de la OACI se encuentra ubicada en Montreal, Canadá, y su función principal es la de regular los estándares internacionales de vuelo y las prácticas correctas de la aviación civil dentro de los diferentes Estados, así como también ser la entidad generadora de los reglamentos y normas que regulan la aviación civil, debido que los países terminan adoptando las resoluciones que dictan.

Además de la sede central en Montreal, la Organización de Aviación Civil Internacional cuenta con siete oficinas de carácter regional, las cuales tienen por objeto

mejorar el funcionamiento de las operaciones y prestar un servicio más especializado y directo a todos los países miembros, estas oficinas se ubican en Bangkok, El Cairo, Dakar, Lima, México, Nairobi y París.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 44 del Convenio de Chicago la Organización de Aviación Civil Internacional tiene los siguientes fines y objetivos

Los fines y objetivos de la Organización son desarrollar los principios y técnicas de la navegación aérea internacional y fomentar la organización y el desenvolvimiento del transporte aéreo internacional para:

- a) lograr el desarrollo seguro y ordenado de la aviación civil internacional en todo el mundo;
- b) fomentar las técnicas de diseño y manejo de aeronaves para fines pacíficos;
- c) estimular el desarrollo de aerovías, aeropuertos e instalaciones y servicios de navegación aérea para la aviación civil internacional;
- d) satisfacer las necesidades de los pueblos del mundo respecto a un transporte aéreo seguro, regular, eficaz y económico;
- e) evitar el despilfarro económico producido por una competencia excesiva;
- f) asegurar que se respeten plenamente los derechos de los Estados contratantes y que cada Estado contratante tenga oportunidad equitativa de explotar empresas de transporte aéreo internacional;
- g) evitar discriminación entre Estados contratantes;
- h) promover la seguridad de vuelo en la navegación aérea internacional;
- i) promover en general, el desarrollo de la aeronáutica civil internacional en todos sus aspectos. (Convenio sobre Aviación Civil Internacional, 1944)

1.3.3.2 Órganos de la Organización de Aviación Civil Internacional

Los órganos de la Organización de Aviación Civil se encuentran establecidos por una estructura piramidal, por lo que, dependiendo su importancia, así son sus funciones, siendo la principal estructura la siguiente:

- I) Asamblea de la Organización de Aviación Civil: Es el órgano superior de la OACI, en la cual se encuentran representantes de todos los países miembros del Convenio de Chicago, y los que se reúnen por lo menos una vez cada tres años, a través de una convocatoria realizada por el Consejo, y con el objeto de velar por el estricto cumplimiento de los objetivos para los cuales se creó la Organización de Aviación Civil Internacional, encontrándose sus facultades y deberes claramente establecidos en el Artículo 49 del Convenio de Chicago, el cual establece:

Facultades y deberes de la asamblea. Serán facultades y deberes de la asamblea:

- a) Elegir en cada reunión a su presidente y otros dignatarios;
- b) Elegir los Estados contratantes que estarán representados en el Consejo, de acuerdo con las disposiciones del capítulo IX;
- c) Examinar los informes del consejo y actuar según convenga y decidir en cualquier asunto que éste someta a su consideración;
- d) Establecer su propio reglamento interno y crear las comisiones auxiliares que juzgue necesario y conveniente;
- e) Aprobar presupuestos anuales y determinar el régimen financiero de la Organización de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo XII;
- f) Examinar los gastos -y aprobar las cuentas de la Organización;
- g) A su discreción referir al Consejo, a las comisiones auxiliares o a cualquier otro órgano toda cuestión que esté dentro de su esfera de acción;

- h) Delegar en el Consejo las facultades y autoridad necesarias o convenientes para el desempeño de las funciones de la Organización y revocar o modificar en cualquier momento tal delegación de autoridad;
 - i) Llevar a efecto las disposiciones apropiadas del capítulo XIII;
 - j) Considerar las propuestas de modificación o enmienda de las disposiciones del presente Convenio y, si las aprueba, recomendarlas a los Estados contratantes de acuerdo con las disposiciones del Capítulo XXI;
 - k) Entender en toda cuestión que esté dentro de la esfera de acción de la Organización, no asignada expresamente al Consejo. (Convenio sobre Aviación Civil Internacional, 1944)
- II) El Consejo: De conformidad con el artículo 50 del Convenio de Chicago, el consejo es un órgano de carácter permanente, responsable ante la Asamblea y está compuesto por treinta y tres Estados contratantes, elegidos por la Asamblea. Dicho consejo de OACI, es el órgano operativo de la institución debido a que ejecuta las directrices resueltas por la Asamblea, el mismo es presidido por un presidente, el cual es electo por el mismo consejo para un periodo de tres años, y está encargado de realizar prácticamente labores de carácter técnico, las cuales lleva a cabo a través de comisiones, las cuales son:
- a) Comisión de aeronavegación
 - b) Comité de transporte aéreo
 - c) Comité de ayudas colectivas
 - d) Comité de finanzas
 - e) Comité de personal
 - f) Comité sobre interferencia ilícita en la aviación civil y sus instalaciones y servicios
 - g) Comité de cooperación técnica

Así como la Asamblea tiene sus facultades, el Consejo también tiene facultades, las cuales fueron definidas por el Convenio de Chicago en sus artículos 54 y 55, que regula lo siguiente:

Artículo 55. Funciones obligatorias del Consejo. El Consejo debe:

a) someter informes anuales a la Asamblea;

b) ejecutar las instrucciones de la Asamblea y cumplir con los deberes y obligaciones que le asigna el presente Convenio (...)

i) solicitar, compilar, examinar y publicar información relativa al ingreso de la navegación aérea y a la operación de los servicios aéreos internacionales, incluyendo información sobre los costos de explotación y datos sobre subvenciones pagadas por el erario público a las líneas aéreas;

j) comunicar a los Estados contratantes toda infracción del presente Convenio, así como toda inobservancia de las recomendaciones o decisiones del Consejo (...)

n) examinar todo asunto relativo al Convenio que le someta a su consideración un Estado contratante. (Convenio sobre Aviación Civil Internacional, 1944)

III) Secretario General: Además de la Asamblea General y el Consejo, es necesario destacar la figura del secretario general de la Organización de Aviación Civil Internacional, quien es el que tiene a su cargo el ejercicio de la representación legal de tal organización, así como el control de las actividades regulares de la institución, siendo designado por el Consejo por un periodo de cinco años.

Capítulo II

Regulación aeronáutica y actividad financiera del Estado

2.1 Regulación aeronáutica

El sistema legal en Guatemala está basado en el positivismo, por lo que su obligatoriedad se basa en normas previamente aprobadas por el Estado de Guatemala o adheridas mediante el procedimiento establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, bajo estos presupuestos, se puede separar la regulación interna en la aviación civil y los acuerdos internacionales que se han ratificado para adoptar normas que pretenden homogeneizar las disposiciones de esta rama.

2.1.1 Regulación interna de la aviación Civil

La legislación guatemalteca está constituida por las distintas leyes y reglamentos, que tienen una estructura jerárquica, donde la Constitución Política de la República de Guatemala se ubica en el nivel superior; y se desarrolla mediante leyes ordinarias y especializadas, atendiendo a la aplicación.

La actividad de aeronáutica civil se encuentra regulada en la Ley de Aviación Civil, Decreto 93-2000 del Congreso de la República, desarrollado mediante su Reglamento, aprobado mediante el Acuerdo Gubernativo No. 384-2001 del Presidente de la República, así como el compendio de regulaciones de aviación civil, que comprenden la normativa técnica en materia de la actividad aeroportuaria.

Las normas de origen internacional, convenios y acuerdos internacionales ratificados conforme las exigencias de la Constitución Política de la República de Guatemala, al incorporarse al sistema jurídico guatemalteco se preceptúan como regulación interna, sin embargo por objeto de estudio se separará la misma, únicamente estableciendo que

dichas regulaciones internacionales tienen como fin resolver cuestiones que excedan el marco de regulación de Ley, reglamento y regulaciones internas del Estado de Guatemala, con el objeto de solventar lagunas del derecho aeronáutico en base a las normas internacionales de la Organización de Aviación Civil Internacional.

El objeto del ordenamiento jurídico de la aviación civil es normar el ejercicio de las actividades de aeronáutica civil, en apoyo al uso racional, eficiente y seguro del espacio aéreo, así como el establecimiento de un órgano regular que, en Guatemala, es la Dirección General de Aeronáutica Civil que como se mencionó anteriormente es la encargada de normar, supervisar, vigilar y regular. reglamentos, regulaciones y disposiciones complementarias, los servicios aeroportuarios, los servicios de apoyo a la navegación aérea, los servicios de transporte aéreo, de telecomunicaciones y en general todas las actividades de aviación civil en el territorio y espacio aéreo de Guatemala.

Además, existen disposiciones complementarias, dentro de las cuales se encuentran manuales de procedimientos del servicio aéreo y seguridad, circulares y otras disposiciones, que son regulaciones propias de los departamentos técnicos de la Dirección General de Aeronáutica Civil, que complementan la regularización de la industria aeronáutica.

2.1.2 Regulación internacional de la aviación civil

La legislación internacional en materia aeronáutica es una de las más importantes y trascendentales regulaciones internacionales a nivel jurídico, derivado a que la actividad que se desarrolla se debe en muchos casos homogeneizar para evitar perjuicios a los sujetos que se dedican a la misma, desarrollando un sistema que promueva una sistematización a nivel mundial de la aviación civil, y que facilite el transporte de personas, mercaderías y correo entre países.

Dicha regulación internacional en materia aeronáutica se ha generado bajo los siguientes instrumentos jurídicos:

2.1.2.1 *Convenios internacionales*

En virtud que la actividad aeronáutica está sujeta a desarrollarse adentro y afuera de las fronteras de los Estados, se debieron establecer acuerdos desde el origen de la aviación, para resolver los inconvenientes técnicos y legales, sin perjuicio del derecho de soberanía de cada Estado para legislar sobre determinadas cuestiones que se suscitan dentro de su territorio o espacio, conviniendo en normativas sobre el tráfico aéreo otorgando derechos y obligaciones a los explotadores comerciales de dicha actividad en relación con el transporte de personas o carga, dando lugar a normas generales multilaterales, regionales o bilaterales.

2.1.2.2 *Tratados multilaterales generales*

Comprende aquellos instrumentos que han sido establecidos mediante la ratificación de varios Estados, que trascienden gobiernos y los cuales han generado principios básicos de la actividad aeronáutica, dentro de los cuales se encuentran:

- a) Convenio para la unificación de ciertas reglas relativas al transporte aéreo internacional: También denominado Convenio de Varsovia, fue firmado el 12 de octubre de 1929, y modificado por los protocolos firmados en La Haya el 28 de septiembre de 1955 y en la ciudad de Guatemala el 08 de marzo de 1971. Este convenio fue ratificado por el Estado de Guatemala el 03 de febrero de 1997, y regula la responsabilidad de muertes o lesiones de pasajeros durante el transporte aéreo internacional.

- b) Convenio sobre aviación civil internacional: Es llamado también Convenio de Chicago, fue suscrito el 07 de diciembre de 1944 en Estados Unidos de América

y ratificado por el Estado de Guatemala el 28 de abril de 1947. Este convenio contiene dos grandes categorías de disposiciones las cuales son:

- i) Las reglas que dieron lugar a la Organización de Aviación Civil Internacional, y;
 - ii) Las disposiciones dirigidas a reglamentar la navegación y ciertos aspectos del transporte aéreo.
- c) Convenio sobre reconocimiento internacional de derechos sobre aeronaves: También llamado Convenio de Ginebra, fue suscrito el 19 de junio de 1948 y ratificado por el Estado de Guatemala el 09 de agosto de 1988. Este conviene contiene disposiciones sobre los derechos reales y de garantía que se pueden constituir sobre aeronaves.
- d) Convenio relativo a la unificación de ciertas reglas referentes a los daños causados por la aeronave a terceros en superficie: Denominado como Convenio de Roma, fue suscrito el 07 de octubre de 1952, y ratificado por el Estado de Guatemala el 10 de mayo de 1983. Tiene por objeto unificar por medio de un convenio internacional los preceptos de las responsabilidades de los daños causados por aeronaves en la superficie de un territorio adherido al convenio.
- e) Convenio para la unificación de ciertas reglas relativas al transporte aéreo internacional realizado por quien no sea el transportista contractual: El cual fue denominado Convenio de Guadalajara, suscrito el 18 de septiembre de 1961, y ratificado por el Estado el 26 de junio de 1971. Dicho convenio encuentra su fundamento en las operaciones de terceros que realizan el transporte de hecho por la autorización del transportista contractual.
- f) Convenio sobre las infracciones y ciertos actos sometidos a bordo de aeronaves: Conocido como Convenio de Tokio, el cual fue suscrito el 14 de septiembre de 1963 y ratificado por el Estado de Guatemala el 17 de noviembre de 1970. Es un

convenio que tiene por objeto la armonización de las infracciones o actos prohibidos en una aeronave.

- g) Convenio para la represión del apoderamiento ilícito de aeronaves: Conocido como Convenio de La Haya el cual fue suscrito el 16 de diciembre de 1970 y ratificado por el Estado de Guatemala el 16 de mayo de 1979. Tiene por objeto establecer las medidas de prevención y represión por el robo o hurto de aeronaves.
- h) Convenio para la represión de actos ilícitos contra la seguridad de la aviación civil: Conocido como Convenio de Montreal, el cual fue suscrito el 23 de septiembre de 1971 y ratificado por el Estado de Guatemala el diecinueve de octubre de 1978. Establece los actos que serán sancionados en los Estados que ratifiquen el convenio, para prevenir la seguridad del transporte aéreo.
- i) Convenio para la unificación de ciertas reglas para el transporte aéreo internacional: Denominado como Convenio de Montreal, fue suscrito el 28 de mayo de 1999 y ratificado por el Estado de Guatemala el 6 de agosto de 1999, el cual se presenta como una actualización al Convenio de Varsovia, específicamente en las responsabilidades civiles del transportista.

2.1.2.3 *Acuerdos regionales*

Son convenios que no tienen un alcance mundial, sino que afectan solo a determinadas áreas geográficas, ejemplos de este tipo de convenios son:

- a) Acuerdo de París de 30 de abril de 1956 sobre derechos comerciales de servicios aéreos no regulares europeos.
- b) Acuerdo de 13 de diciembre de 1960 por el que determinados países europeos establecieron una organización común encargada de regular la circulación aérea.

- c) Tratado de Yaoundé de 28 de marzo de 1961 para la explotación del transporte aéreo por una sociedad común denominada: Air Afrique entre determinados países africanos.
- d) Acuerdo de cooperación para la facilitación y desarrollo de las operaciones aéreas entre los gobiernos de la República de Guatemala, la República de Honduras, la República de El Salvador y la República de Nicaragua.

2.1.2.4 Convenios bilaterales

Consiste en el desarrollo de los acuerdos bipartitos para la organización y explotación de los servicios de transporte aéreo, navegación aérea y explotación aeroportuaria entre los países signatarios, siendo los convenios con mayor desarrollo a nivel mundial; no obstante, conviene hacer notar que, como norma general, responden a unos modelos sistematizados que regulan la política de cielos abiertos entre los Estados firmantes, especialmente en la tercera y cuarta libertad del aire.

Bajo estas bases de regulación de la aviación civil internacional, se han desarrollado distintas políticas públicas en los países de América Latina que han promovido mayores inversiones y un mejor desarrollo empresarial de las empresas dedicadas al transporte aéreo, lo cual provocó el establecimiento de *hubs* y la inversión de empresas privadas en el comercio interno del aeropuerto.

En el transporte aéreo, la sistematización y aprobación de las regulaciones internacionales está basado en políticas públicas que pretenden liberar y desburocratizar los requerimientos al sector aerocomercial, permitiendo la entrada o creación de operadores aéreos en distintos países. Por otro lado, en el sector aeroportuario provocar un mayor ingreso por la participación del sector privado bajo diferentes fórmulas de concesión aeroportuaria en varios países latinoamericanos.

2.2 Actividad financiera del Estado

La obtención de recursos para cumplir con el gasto público es, quizás, la actividad más importante que tiene un Estado, la cual se rige por un ordenamiento jurídico plasmado en distintas regulaciones, como lo son las leyes creadas por el Congreso de la República y los distintos reglamentos que las desarrollan.

En todos los casos la Constitución contiene las disposiciones básicas relacionadas con la administración financiera, la formulación del presupuesto y los mecanismos de control sobre la gestión gubernamental. Asimismo, define las responsabilidades de los órganos Ejecutivo y Legislativo en la formulación, aprobación y modificaciones del presupuesto; los calendarios del ciclo; y las atribuciones y limitaciones para la eliminación, reducción o incremento de partidas. (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007, pág. 4)

La actividad financiera se desarrolla principalmente para sostener los gastos del Estado, y garantiza la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el cumplimiento de los servicios públicas. El cumplimiento de estas obligaciones depende de la obtención, protección y, entre otros, distribución de los ingresos públicos destinados justamente al gasto público. En ese sentido, la subsistencia del Estado depende de las personas que habrán de pagar los tributos, siendo trascendental pues acorde a sus actividades serán sus ingresos, y, por ende, el pago de las contribuciones.

2.2.1 Sistema tributario

Es un instrumento estatal que tiene por objeto establecer las normas de obtención de ingresos sobre la economía en general, estableciendo un régimen fiscal que logre como objetivo la cobertura de los gastos presupuestarios que el Estado fija para cumplir con sus objetivos generales y específicos.

Del sistema tributario, la Comisión Fiscal Internacional del Colegio de Auditores de México ha expresado:

Los Estados y sus subdivisiones son los únicos entes investidos con la facultad que les permite determinar su propio orden jurídico. Esta facultad es conocida como soberanía y es definida como aquella unidad decisoria que no está subordinada a ninguna otra unidad de decisión universal y eficaz.

Uno de los aspectos sobre los cuales puede un Estado ejercer su soberanía es en materia fiscal. Es decir, cada Estado, en ejercicio de su soberanía, puede elegir el régimen fiscal que más le convenga, estableciendo los principios legales bajo los cuales se regirá su sistema tributario y, además, podrá imponer las contribuciones que considere necesarias para cumplir sus objetivos. Específicamente, por lo que se refiere al aspecto fiscal, el ejercicio de la soberanía toma el nombre de potestad tributaria. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 55)

Derivado de esto, el sistema tributario es la potestad fiscal que tiene cada Estado para fijar su régimen impositivo, el que se adapte a sus necesidades y el que más le convenga, al respecto los autores sobre este tema han establecido que:

Al Estado le implica decidir: no sólo la fuente que pretenden gravar (capital, ingreso o consumo), la forma en que lo hará (tipo de contribución aplicable) y los elementos de la contribución (sujeto, el objeto, base o tasa y época de pago), sino también debe elegir el criterio que utilizará para vincular al sujeto (contribuyente) con el Estado, con el fin de que este último pueda imponerle gravámenes y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 56)

El sistema tributario ha ido evolucionando en consecución de fines económicos de los países desarrollados en un sistema de renta mundial, por los beneficios que obtienen sus residentes en países extranjeros, y ha prevalecido el sistema de renta

territorial en otros países para atraer recursos económicos de otras jurisdicciones, al respecto es detallar estos dos tipos de sistemas.

2.2.1.1 Sistema de renta mundial

En el sistema de renta mundial los sujetos pasivos son gravados en el Estado de donde son residentes, independientemente del lugar donde se origine su ingreso, en ese sentido el tratadista Rafael Luna ha expresado:

La mayoría de los países desarrollados aplican el criterio de renta mundial basados en la residencia del contribuyente (o la nacionalidad en el caso de Estados Unidos). Con frecuencia se justifica lo anterior con razonamientos de eficiencia económica así como de la necesidad de que los sistemas tributarios sean neutrales para el logro de tal objetivo. Un sistema tributario debe ser neutral. La neutralidad significa que un sistema tributario no debería influenciar la decisión de los diferentes agentes económicos, sino que la colocación de capitales o la escogencia de las actividades a desarrollar deberían seguir un criterio de eficiencia económica, entendiendo por tal, la colocación o uso de recursos en el lugar y/o actividad donde sean más productivos. Ahora bien, la doctrina clásica distingue entre lo que es la neutralidad en la importación de capitales y la neutralidad en la exportación de capitales. (Luna, 2011, pág. 1)

En este sentido, se ha expresado que un sistema de renta mundial con impuestos pagados en el exterior que genera crédito, es neutral en la exportación de capitales, en virtud que no interesa donde se genere el capital, la tasa efectiva de impuestos que se pagarán en el país de residencia o de nacionalidad de la persona será el mismo. De esta forma, la persona individual o jurídica no se verá afectada por un sistema tributario extranjero, lo que implica que sus inversiones no estarán sujetas a prever mayores beneficios en algunos países, debido a que pagará los mismos impuestos en el Estado donde sea contribuyente.

2.2.1.2 Principios del sistema de renta mundial

Los principios de un sistema de renta mundial, independientemente sea del criterio basado en la residencia o la nacionalidad son:

2.2.1.2.1 Neutralidad económica en países exportadores de capital

La neutralidad económica de un sistema de renta mundial se fija como: Este tipo de sistema procura la eficiencia económica (neutralidad en países exportadores de capital), y evita las distorsiones económicas sobre el lugar de inversión (dentro o fuera del país). (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 65)

La neutralidad económica consiste en que la inversión del contribuyente de un Estado en un país extranjero no se verá afectada por las leyes fiscales de dicho país, y la exportación del capital que realice dicho contribuyente será basada en criterios distintos a la tasa impositiva, lo que implica mayor neutralidad económica en los Estados.

2.2.1.2.2 Proporcionalidad

En cuanto al principio de proporcionalidad, el Colegio de Auditores de México establece:

Los sistemas de renta mundial promueven la proporcionalidad, tomando en cuenta que la capacidad del contribuyente se considera de una forma global, incluyendo no sólo los ingresos obtenidos de una fuente de riqueza situada en el país, sino también los provenientes de fuentes de riqueza situada en el extranjero. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 65)

El principio de proporcionalidad del sistema de renta mundial es generado para establecer un porcentaje sobre el total de ingresos del contribuyente sujeto a un Estado por su residencia o nacionalidad, sin importar la fuente del ingreso.

2.2.1.2.3 Equidad

Este principio se complementa al principio constitucional de igualdad en derecho tributario, fundamentado en el artículo cinco de la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que grava de la misma forma los ingresos del contribuyente en el país de su residencia y en un país extranjero para que sea igualitaria la forma de contribuir al Estado, aun invirtiendo en un país extranjero y que no exista fuga de capital, lo que conlleva a preservar la base gravable del país de residencia, y por lo cual se ha comentado que los países que tienen un sistema de renta mundial conservan la base gravable del país de residencia de mejor manera que los países que siguen un sistema territorial.

2.2.1.3 Sistema de base territorial

El sistema de base territorial consiste en la sujeción impositiva estatal a toda persona que su fuente de ingresos se genere en el país donde ejerce las actividades independientemente donde tenga su residencia o cuál sea su nacionalidad.

El autor del libro de renta mundial versus renta territorial ha expresado lo siguiente: Un sistema de renta territorial se supone que no es neutral (en la exportación de capitales) al atraer recursos económicos de otras jurisdicciones, no porque en ese territorio dichos recursos resulten más eficientes, sino simplemente porque no pagan impuestos. Por tal razón se dice que un sistema de territorialidad o de exención total de rentas extraterritoriales implica una neutralidad en la importación de capitales, dado que no importa de donde o por la razón que provengan, no tributarán en el país. (Luna, 2011, pág. 6)

Bajo un sistema de renta territorial no se toma en cuenta la residencia del sujeto pasivo, pues la facultad de gravar la actividad no proviene de esta característica, sino de lo que se califique como fuente nacional, así, si el vínculo económico jurídico se produce en el territorio y se obtienen ingresos de ese país, no importa la residencia o nacionalidad del sujeto.

En un país con un sistema de tributación territorial, únicamente se grava el ingreso obtenido de una fuente de riqueza (la que señale su legislación) ubicada dentro de ese país, sin importar quien lo obtiene. Los países que siguen un sistema de tributación territorial no extienden su facultad de gravar los ingresos que se obtienen de fuente extranjera, independientemente de la persona que los obtenga. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 62)

2.2.1.4 Principios del sistema de renta territorial

Un sistema de renta territorial debe cumplir con principios de política fiscal, dentro de los cuales se encuentran:

2.2.1.4.1 Neutralidad económica en países importadores de capital

La neutralidad económica tiene por objeto:

En principio, los sistemas fiscales deben aspirar a una neutralidad fiscal; esto es, no deben promover ni desanimar las actividades de los particulares. Los sistemas fiscales han de aspirar a ser elementos secundarios en las decisiones de negocios, pues los negocios, la inversión y el consumo no deben estar basados en razones primordialmente fiscales. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 63)

El sistema de renta territorial prevé la neutralidad económica para los extranjeros que invierten en el Estado con este tipo de sistema, debido a que establece las mismas

tasas impositivas que a sus nacionales, por lo que no existe desigualdad en la competencia de dicho Estado.

La neutralidad económica tiene tres vertientes:

a) Neutralidad de capital de exportación

La decisión de un contribuyente para invertir en un país o en el extranjero no debe verse afectada por razones fiscales.

Lo que configura que las razones de colocación de empresas en el extranjero para los inversionistas no debiesen depender de los regímenes fiscales del Estado en el cual se pretende invertir.

b) Neutralidad competitiva o neutralidad extranjera

Este principio se cumple cuando todos los contribuyentes, participando en el mismo mercado, son gravados con idéntica tarifa.

La neutralidad competitiva confiere igualdad a la competencia extranjera y nacional, por lo que los ingresos de cualquier persona estarán gravados por una tasa específica y que se genere una competencia sana en dicho Estado.

c) Neutralidad nacional

“Se obtiene cuando las utilidades de una persona, derivadas de inversiones de capital en una sociedad, son constantes, independientemente de si la inversión se realiza en el país o en el extranjero”. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 63)

Esta vertiente de neutralidad se provoca en la inversión de capital constante y en las utilidades generadas producto de dicha inversión en el país o en el extranjero.

2.2.1.4.2 Simplificación

En teoría, los sistemas territoriales deben ser mucho más simples que los de renta mundial. Esto se debe a que algunas de las reglas más complejas de los sistemas de renta mundial se relacionan directamente con el acreditamiento y el diferimiento de impuestos, figuras que no son necesarias en los sistemas territoriales para eliminar la doble tributación. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 64)

Como indicamos anteriormente, en el mundo existen básicamente dos sistemas que siguen los Estados para ejercer su potestad tributaria sobre las personas que obtengan ingresos; estos son, básicamente, los sistemas de renta territorial y de renta mundial, siendo el sistema de renta más simple en su planificación empresarial, mientras que el sistema de renta mundial prevé el acreditamiento y diferimiento de los impuestos.

Independientemente cual sea el régimen impositivo del Estado, es importante determinar cuáles son las bases del sistema tributario para definir si un Estado posee un sistema de renta mundial o un sistema de renta territorial, por lo que es necesario definir qué se entiende por residencia y por establecimiento permanente.

2.2.1.5 La residencia

La residencia constituye un factor que vincula, en forma directa o indirecta, a los particulares con el Estado en el cual tiene su origen la relación tributaria y consiste en el ánimo de una persona individual o jurídica de constituirse en un lugar y permanecer en él, para establecer su centro de interés económico o que se hayan constituido conforme a las leyes guatemaltecas.

En este sentido, la legislación fiscal guatemalteca adopta el criterio de residencia en el artículo 6, del Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica, el cual establece:

Se considera residente para efectos tributarios:

1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aún cuando no sea de forma continua.

b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país.

(...)3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:

a) Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.

b) Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional.

c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

A estos efectos, se entiende que una persona jurídica, ente o patrimonio que se especifique en este libro, tiene su sede de dirección efectiva en territorio nacional, cuando en él se ejerza la dirección y el control del conjunto de sus actividades. (Congreso de la República de Guatemala, 2012)

El artículo citado anteriormente, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, contiene los presupuestos configurados para determinar la residencia de una persona en el impuesto sobre la renta del Estado de Guatemala, el cual se encuentra sujeto a un sistema de renta territorial, dicha definición se realiza en el ordenamiento jurídico nacional con el objeto de determinar que una persona individual o jurídica no estará sujeta a un sistema de renta mundial de otro Estado, cuando cumplan cualquiera de los presupuestos configurados anteriormente.

Es importante establecer que, la no residencia en el Estado de Guatemala no consiste en determinar que las personas que generen sus ingresos de fuente guatemalteca no estarán gravados, debido a que por ser un Estado de renta territorial

no importa la residencia o nacionalidad de la persona individual o jurídica, siendo trascendental determinar esto para establecer la carga tributaria a las líneas aéreas, las cuales son extranjeras en su mayoría, y los impuestos que se estarán generando en su actividad de transporte aéreo de pasajeros o carga.

2.2.1.6 Establecimiento permanente

El establecimiento permanente es un concepto tributario basado en el sistema de renta territorial, para determinar que las personas individuales o jurídicas con lugar de negocios en el Estado deben tributar, independientemente sean residentes o no, debido a que la generación de ingresos de renta en el país se debe gravar aun cuando sólo se instale una sucursal para operaciones.

En materia tributaria, el Decreto 10-2012 ha definido cuando opera un establecimiento permanente en Guatemala, determinando en el artículo siete lo siguiente:

Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento permanente en Guatemala, cuando:

1. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades. La definición del apartado anterior, comprende, en particular:
 - a) Las sedes de dirección.
 - c) Las sucursales.
 - d) Las oficinas... (Congreso de la República de Guatemala, 2012)

Es importante determinar cuáles son los elementos del establecimiento permanente:

2.2.1.6.1 Elementos objetivos

Los elementos objetivos del establecimiento permanente son características fácilmente verificables para determinar que una persona individual o jurídica efectivamente está generando ingresos por sus actividades en un Estado, estos elementos objetivos son:

2.2.1.6.1.1 Lugar de negocios

Para que se pueda configurar un establecimiento permanente:

El extranjero debe ejercer su presencia a través de un lugar de negocios, real y materialmente existente, toda vez que sólo esa existencia real y material dará la pauta para el establecimiento de la presencia objetiva y verdadera del extranjero en territorio nacional. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 80)

El lugar de negocios en un establecimiento permanente puede ser en sede, sucursal u oficina, siendo este elemento la constitución del establecimiento legal en el país y su generación de ingresos.

2.2.1.6.1.2 La fijeza

La presencia del residente en el extranjero debe ser objetiva y hacerse visible por medio de un lugar de negocios para que se considere un establecimiento permanente; y dicho lugar de negocios debe ser fijo, esto es, un sitio determinado, determinable. (Comisión Fiscal Internacional, 2006, pág. 82)

La fijeza de un establecimiento permanente consiste en la determinación de una empresa con un lugar específico el cual está inscrito en los registros públicos del país, y en donde la persona individual o jurídica establece el lugar para recibir citaciones o notificaciones.

2.2.1.6.1.3 La ubicación

La ubicación del lugar de negocios vincula al residente en el extranjero con un área geográficamente delimitada dentro de nuestro territorio, lo que implica inferir que la ubicación debe ser dentro del territorio del Estado en el cual el Estado ejercerá su poder tributario.

2.2.1.6.1.4 Permanencia

A nivel internacional, la referencia del elemento de permanencia contenida en los comentarios al modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, indica:

“Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, también se deduce que solo puede considerarse que existe un establecimiento permanente si el lugar de negocios tiene cierto grado de permanencia, esto es, si no tiene un carácter meramente temporal”. (Bettinger Barrios & Bettinger Garcia , 2016)

2.2.1.6.2 Elemento subjetivo

La duración de la actividad de la empresa implica valorar la intención de llevar en forma constante una actividad y no de manera meramente accidental, lo que la ley indica en la duración de ciento ochenta y tres días que refleja la permanencia en el Estado de Guatemala, y el desarrollo de sus actividades en el país.

Por lo que el elemento subjetivo consiste en la intención del sujeto para fijar su permanencia en el país y desarrollar sus actividades dentro del sistema jurídico nacional.

2.2.1.6.3 Funcionalidad o actividad desarrollada

Para considerar un lugar de negocios un establecimiento permanente, en el deben desarrollarse actividades empresariales o la prestación de servicios personales independientes.

Al respecto, se establece que la funcionalidad es:

El lugar que se utilice para el ejercicio de la empresa, es decir, más que la capacidad para albergar en su seno a una actividad empresarial o de negocios, se requiere confirmar su uso efectivo (funcionalidad) para el desarrollo de dicha actividad empresarial de manera exclusiva o no, se trata de un uso instrumental del local, material o lugar. (Montaño Galarza, 2001, pág. 19)

2.3 Impuestos en Guatemala

La forma principal de obtener recursos es mediante la obtención de impuesto, los cuales se definen como una prestación obligatoria comúnmente en dinero que tiene como hecho generador una actividad general no relacionada concretamente con el contribuyente, la cual el Estado exige por el poder imperio que posee, con el objeto de obtener recursos para cumplir sus fines, y el que se debe enterar al Estado.

Es innegable sostener que los Estados deben satisfacer múltiples necesidades, en escenarios caracterizados por la estrechez de recursos; en este orden de cosas, para financiar sus gastos, se utiliza primordialmente el cobro de impuestos, el cual se entiende como una prestación obligatoria a favor del Estado o de la persona jurídica que éste indique. Como es lógico, este tributo, afecta el patrimonio de los contribuyentes o impositores, quienes deben aceptarlo, pues de lo contrario, no sería factible consagrar el principio social de la libertad y concomitantemente, el principio

constitucional de equidad. (Ganga Contreras, Cabello Herrera, & Piñones Santana, 2014)

Complementariamente a los sistemas tributarios, se debe precisar que la política fiscal además de ser un medio de gestión macroeconómica, es un instrumento que los gobiernos, pueden utilizar para lograr sus objetivos y alcanzar el desarrollo económico proyectado, con la finalidad de mejorar la distribución del ingreso y de las condiciones de vida de sus habitantes o sus contribuyentes, es por esto que surgen distendidos debates en el establecimiento de la tarifa de los impuestos de un Estado, debido a que los gobiernos no logran encontrar una solución universal que sea capaz de atender las variables eficientes que conlleva un régimen impositivo sano.

Por lo que el Estado, para poder financiar sus gastos, posee como fuente principal de ingreso el cobro de impuestos, los cuales también tienen otras implicaciones extrafiscales, como desalentar la producción y consumo de determinados bienes, incrementando las tarifas a los impuestos para elevar el precio de los productos y provocar el decaimiento en la demanda; o con fines fiscales con el objeto de establecer una distribución igualitaria y equitativa en la tarifa de los ingresos.

Derivado de lo anterior, los impuestos poseen dos grandes clasificaciones: por una parte, están los impuestos que gravan de forma directa a la fuente de la riqueza, al patrimonio o a la renta de los contribuyentes, sean estos personas individuales o jurídicas, estableciendo que estos suelen ser con tarifas de carácter progresivo, en virtud que entre más ingresos existan la obligación tributaria es más alta. Y por otra parte, se encuentran los impuestos que gravan de forma indirecta a los consumidores, con una tendencia regresiva debido a que los impuestos que pagan las personas con menores ingresos son en una proporción mayor de sus ingresos que los que pagan con mayores ingresos.

En Guatemala dentro de los impuestos que gravan de forma directa la fuente de riqueza, denominados impuestos directos se encuentran:

- a) Impuesto Sobre la Renta: El cual se encuentra establecido mediante el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, y es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, el cual se genera cada vez que se producen rentas gravadas.
- b) Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos: Se encuentra regulado por el Decreto 70-94 del Congreso de la República, siendo trascendental para este trabajo de investigación debido a la circulación de vehículos en espacio aéreo el cual se grava a los propietarios de las aeronaves. Los fondos recaudados por este impuesto en gran medida tienen como destino, las municipalidades del país. El período de pago se realiza del 1 de enero al 31 de julio de cada año.
- c) Impuesto Único Sobre Inmuebles: El cual se encuentra normado por el Decreto 15-98 del Congreso de la República, siendo la contribución que los propietarios de bienes inmuebles deben pagar al Estado. El periodo de pago es anual.
- d) Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones: Se encuentra contenido bajo el Decreto 431 del Congreso de la República. El pago lo deben realizar los beneficiarios de herencias, legados y donaciones.
- e) Impuesto de Solidaridad: Se encuentra contenido en el Decreto 73-2008 del Congreso de la República. El pago de este impuesto, lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Régimen Sobre Utilidades del Impuesto Sobre la Renta, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos. El pago se debe realizar trimestralmente.

Además, los impuestos indirectos que se encuentra regulados en Guatemala, son los siguientes:

- a) Impuesto al Valor Agregado: Se encuentra regulado por el Decreto 27-92 y sus reformas del Congreso de la República. Es el impuesto que más ingresos genera para el Estado de Guatemala, debido a que lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio. La tarifa de este impuesto es del 12% del valor de cada producto o servicio y está siempre incluida en los precios.
- b) Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo: Surge por el decreto 38-92 del Congreso de la República y su hecho generador se produce en el momento del despacho de petróleo crudo y combustibles. Siendo trascendental este impuesto en la figura del transporte aéreo.
- c) Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas: Contenido en el Decreto 21-2004 del Congreso de la República. Se genera este impuesto para desincentivar el consumo de las bebidas contenidas en la ley.
- d) Impuesto al Tabaco y sus productos: Se encuentra normado por el Decreto 61-77 del Congreso de la República. Rige todo lo relacionado con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos. El monto del impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector salud.
- e) Impuesto a la Distribución de Cemento: Esta normado por el Decreto 79-2000 del Congreso de la República. La distribución de cemento en el territorio nacional, lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto.

En materia impositiva, el transporte aéreo en Guatemala regula un impuesto de turismo para los viajeros que salen del país por vía aérea, quienes se encuentran afectos a un tarifa única de treinta dólares de los Estados Unidos de América (USD \$30.00) por el impuesto de salida, el cual se encuentra contenido en la Ley de Instituto Guatemalteco de Turismo, y además un cobro de seguridad aeroportuaria de quince dólares de los Estados Unidos de América (USD \$15.00), que se incorpora al boleto aéreo, y que sus implicaciones conlleva a referir que es un impuesto, sin embargo se encuentra establecido como una tasa aeroportuaria y está contenido en un Acuerdo Gubernativo. A lo anterior, se agregan los impuestos directos e indirectos que se aplican a toda empresa o industria, además de los impuestos de circulación de vehículos, lo cual tiene poca aplicación en Guatemala y que podría incentivarse, agregando el impuesto a la distribución del petróleo crudo y derivados, que actualmente cuenta con una exoneración para las aeronaves estadounidenses.

Por lo que, el mayor inconveniente radica en cómo calcular el monto de todos los impuestos en la industria aeronáutica, lo cual se encuentra dispersado en las distintas leyes vigentes en la República de Guatemala e incluso, violando el principio de legalidad, contenidas en regulaciones fiscales internas e internacionales, las cuales han eximido o creado nuevas imposiciones fiscales a las establecidas en la República de Guatemala.

El cálculo de estos montos impositivos podría ser un valor fijo, en función de la industria aerocomercial de la región centroamericana, o en función de la capacidad del Aeropuerto Internacional La Aurora. El hecho de que las líneas aéreas pudieran realizar inversiones sobre las infraestructuras aeroportuarias podría tener consecuencias positivas si se quiere desarraigar la concentración de los *hubs* en El Salvador o en Panamá.

Esta situación es frecuente en el mercado estadounidense con las llamadas aerolíneas que firman contratos a largo plazo con las autoridades aeroportuarias que incrementan su fijación en el territorio. Así, las aerolíneas eligen diferentes aeropuertos

para establecer sus *hubs* y frecuentemente la competencia se practica a escala regional y no sobre un mismo aeropuerto. Además, la mejora de los servicios aduaneros y migratorios por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Instituto Guatemalteco de Migración respectivamente, podría acarrear mayores visitantes en Guatemala, que actualmente es un espacio de poco tráfico aéreo.

Estas acciones parecen ser fundamentales para la economía guatemalteca, lo que puede conllevar a revertir la situación de la poca inversión del país, lo que permitiría la desconcentración aérea de otros países de la región. Quizás, en algún momento, las medidas indicadas puedan conformar un proyecto tributario que estimule la sustentabilidad económica y territorial de la inversión en el espacio aéreo guatemalteco, llegando a ser aceptadas por el mercado como una normativa básica y necesaria para la inversión en Guatemala.

América Latina ha incorporado desde hace mucho tiempo normas de carácter tributario a sus sistemas jurídicos internos. Los impuestos a la renta, los impuestos específicos a ciertos actos y contratos y/o productos específicos y los impuestos aduaneros resultan los de más larga data. Desde los años setenta, el impuesto al valor agregado (IVA) ha sido incorporado en la mayoría de los casos analizados y se ha transformado en uno de los impuestos que más y mejor recauda en la región. (Espinosa Sepúlveda, 2014, pág. 204)

Al respecto, es preciso determinar los principales impuestos que se generan de la actividad aeronáutica, los cuales son:

2.3.1 Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta es el impuesto directo más importante de la recaudación, el cual tiene por objeto gravar las rentas que obtengan personas individuales o jurídicas,

o incluso patrimonios, sobre actividades lucrativas, por trabajo y por ganancias de capital.

“La renta (o el rédito) ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que departan los servicios públicos”. (Jarach, 1996, pág. 632)

En el caso de Guatemala, no existe una definición legal de renta, sin embargo, se puede establecer como un conjunto de ingresos y beneficios percibidos por un contribuyente derivado de la prestación de un servicio, la venta de bienes y otras actividades lucrativas, de generación de intereses o de capital.

El concepto de renta o rédito a los efectos de asentar sobre él un impuesto, depende de lo que en realidad se considera como revelador de la capacidad contributiva o sea, de lo que se quiere gravar. No existe un concepto de renta o rédito a priori que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta.

Desde su creación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha tenido por objeto grava la renta de las empresas, es decir, los ingresos que perciben. En este sentido, para efectos del presente estudio, resulta de vital importancia analizar los elementos que componen el Impuesto Sobre la Renta, en especial su objeto, con el fin de determinar si los estímulos fiscales pueden considerarse como ingresos gravables. (Durán Becerra & Flores Zavala, 2009, pág. 19)

Dentro de las bases de recaudación de este impuesto se pueden determinar las siguientes:

2.3.1.1 Hecho generador

En Guatemala, como se mencionó anteriormente, el Impuesto Sobre la Renta se encuentra contenido en el decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, el cual divide las rentas gravadas según su procedencia, y que las clasifica en:

- a) Rentas de actividades lucrativas: En materia aeronáutica las rentas de ésta categoría proceden de la producción, venta, comercialización de bienes y la prestación de servicios de transporte de carga y de personas, entre Guatemala y otros países, e independientemente del lugar en que se paguen los pasajes o fletes, así como otras rentas gravadas que se establecerán en el capítulo tercero del presente trabajo.
- b) Rentas de trabajo: Son las rentas generadas o provenientes por retribución o ingreso de un trabajo personal de una persona individual sujeta a una relación de dependencia.
- c) Rentas de capital y ganancias de capital: Son rentas percibidas o devengadas en dinero o en especie por los intereses, dividendos, utilidades, beneficios y otros, que se generan por un capital o por ganancias producidas de dicho capital.

En relación con los sistemas de impuestos a la renta, en la mayoría de los países analizados se encuentran regímenes especiales, sustitutivos o presuntos, para cierto tipo de actividades consideradas prioritarias o de difícil fiscalización, o propias de sectores económicos más atrasados o deprimidos al interior de cada uno de ellos. Eso hace que, adicionalmente a los sistemas de impuesto a la renta tradicional, subsistan complementariamente estos regímenes de impuestos especiales. (Espinosa Sepúlveda, 2014, pág. 205)

Pese a los esfuerzos realizados en la última década en materia de administración y diseño de la política fiscal, la recaudación tributaria en Guatemala sigue siendo una de las más bajas de América Latina. Aunque las tasas nominales de los impuestos no son demasiado diferentes de la media latinoamericana, la alta informalidad, la desigual distribución de la renta, la estrechez de las bases imponibles y el elevado fraude explican estas insuficiencias recaudatorias. En cuanto a la estructura de la tributación, Guatemala sobresale por el reducido peso de la imposición sobre la renta personal, mientras que la participación de la imposición sobre sociedades y sobre el consumo es relativamente elevada. (Díaz de Sarralde, Garcimartín, & Ruiz-Huerta, 2010, pág. 98)

Resulta fundamental determinar la importancia del hecho imponible de este impuesto sobre la renta generada o la falta de renta por generar en materia aeronáutica, con respecto a las empresas dedicadas al transporte aéreo.

2.3.1.2 Exenciones

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, prevé exenciones generales dentro de su primer título, sin embargo, dichas rentas son subjetivas, derivado que se otorgan a la persona individual o jurídica por su actividad y no a las rentas generadas de dicha actividad, lo cual no interesa en la presente investigación.

En el presente caso, la exención de rentas exentas del régimen de actividades lucrativas también tiende a ser de carácter subjetivo, debido a que se concentra en las actividades desarrolladas por entes con fines no lucrativos, por lo que se puede precisar que las rentas generadas por las actividades del transporte aéreo se encuentran gravadas por la ley, y no contemplan ninguna excepción.

2.3.1.3 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo más importante de este impuesto es el contribuyente, al cual el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, en su objeto lo incluye siendo residente o no, nacional o extranjero, y además lo especifica con mayor detalle en el título segundo de rentas de actividades lucrativas a que están sujetas las persona individuales o jurídicas con o sin establecimiento permanente en el país.

2.3.1.4 Base imponible y tipo impositivo

La ley de actualización tributaria establece como regímenes para las rentas de actividades lucrativas, el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, siendo la base imponible dependiendo del régimen al que esté inscrito el contribuyente, de igual forma el tipo impositivo entre el veinticinco por ciento (25%) de la base imponible determinada y del cinco o siete por ciento (5-7%) del monto facturado.

2.3.1.5 Deducciones, descuentos, reducciones y recargos

En el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas se establecen deducciones de gastos y costos, los cuales se determinan para reducir la base imponible del impuesto, y en los artículos transitorios de la ley además se estableció una reducción del tipo impositivo del impuesto desde el año dos mil trece, con un tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%) en el año dos mil trece, de un tipo impositivo del veintiocho por ciento (28%) en el año dos mil catorce y a partir del dos mil quince con el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%).

2.3.2 Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto que pertenece al tributo generado de las transacciones, o sea de la circulación económica de los bienes y servicios prestados.

Es característica esencial del impuesto al valor agregado la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuestos en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores. (Jarach, 1996)

El principal componente de recaudación del sistema tributario guatemalteco es el impuesto al valor agregado, el cual se encuentra contenido en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala con las reformas siguientes:

- Decreto 117-97 del Congreso de la República, el cual derogó gran parte de exenciones y exoneraciones contenidas en dicha ley.
- Decreto 44-2000 del Congreso de la República, que modificó la base imponible para el IVA sobre las importaciones, incluyendo la suma del valor CIF (Costo, seguro y flete), más los aranceles aduaneros y los impuestos selectivos que fueran aplicables.
- Decreto 80-2000 del Congreso de la República, que restringe el crédito fiscal por adquisiciones de activos fijos solo a los utilizados directamente en la producción.

2.3.2.1 Hecho generador

En el Impuesto al Valor Agregado, el servicio de transporte de pasajeros o de carga se encuentra regulado como hecho generador en la ley, en tanto sea vendido el servicio dentro del país.

El perfeccionamiento del hecho imponible dependerá del tipo de servicios de transporte de que se trate, sin embargo, como norma general, nace cuando termina la prestación del servicio o cuando se perciba el precio en forma total o parcial, de los dos hechos, el que fuera anterior

Sin embargo, existen algunas excepciones a esta norma general:

- Cuando el transporte se efectúe sobre bienes, el hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega o acto equivalente, configurándose este mismo con la mera emisión de la factura.
 - En el caso de importaciones, en el momento en que ésta sea definitiva.
 - En el caso de exportación de servicios, en el momento en que se termina la prestación o en el caso del pago total o parcial del precio, el que fuera anterior.”.
- (Scaletta, Gimenez, & Spina, 2004, pág. 28)

2.3.2.2 Exenciones

Como excepción al hecho generador, se encuentran las exenciones establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y específicamente en el numeral segundo del artículo siete, se indica que se encuentra exento la exportación de servicios, la cual refiere a la prestación de servicios a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el país, cumplidos todos los trámites legales y que están destinados a ser utilizados en el exterior.

Conforme a nuestra legislación, es condición determinante para que se encuentre dentro del ámbito de aplicación del impuesto, que sea realizado dentro del territorio de la nación.

Por lo que, el transporte realizado fuera de nuestro territorio no se encuentra alcanzado.

No debe confundirse este concepto con el transporte internacional que es el realizado desde la nación al exterior o desde el exterior a la nación, por lo que conviven ambas circunstancias. (Scaletta, Gimenez, & Spina, 2004, pág. 26)

Siendo necesario definir las figuras de exportación e importación de servicios, para determinar su gravación:

a) Exportación de Servicios: Prestación que se configura cuando se realiza un acto en el país y se utiliza en el exterior, al respecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado lo define como:

La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente. (Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, 1992)

b) Importación de Servicios: En cuanto a la importación de servicios, se configura cuando es una acción o prestación que se genera en el exterior y se utiliza en el país, siendo una excepción al sistema de base territorial, al incluir en el objeto del impuesto servicios que son prestados fuera del territorio del Estado.

2.3.2.3 Sujeto pasivo

El Impuesto al Valor Agregado se encuentra afecto a toda persona individual o jurídica que celebre un acto o contrato gravado por la ley. Además, el Decreto 27-92 del Congreso de la República, establece en su artículo sexto, como otros sujetos pasivos los siguientes:

- a) El importador habitual o no.
- b) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- c) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- d) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de la ley del impuesto al valor agregado.
- e) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias.

2.3.2.4 Base imponible y tipo impositivo

La base imponible del Impuesto al Valor Agregado se constituye por el precio de las ventas o servicios menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales, sin embargo, en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes. La Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece este impuesto regula una tarifa del doce por ciento (12%) sobre el total de la factura, y en otros casos la base imponible se establece de la forma siguiente:

- a) En el caso de las importaciones debe ser el valor que resulte de adicionar al precio, el costo, seguro y flete de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación.

- b) En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: El valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere.
- c) En las adjudicaciones el valor total de esta.
- d) En los retiros de bienes muebles, el precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles.

2.3.2.5 *Deducciones, descuentos, reducciones y recargos:*

La Ley del Impuesto al Valor Agregado no contempla ninguna deducción, ni reducción a la base imponible, sin embargo, por prácticas comerciales se pueden establecer descuentos y recargos, que aun cuando no se encuentren establecidos en la ley, se restan a la base imponible a gravar.

2.3.3 Impuesto de solidaridad

La Ley del Impuesto de Solidaridad se encuentra promulgada por el Decreto 73-2008 del Congreso de la República, la cual tiene por objeto de creación la obligación que tiene el Estado en materia de inversión social para contar con los recursos necesarios para el financiamiento de dichos programas para la población con menos recursos económicos.

2.3.3.1 *Hecho generador*

De conformidad con el Decreto 73-2008, constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por los sujetos pasivos que dispongan de patrimonio propio, dichos sujetos pasivos pueden ser personas individuales o jurídicas, patrimonios, fideicomisos, contratos de participación, sociedades irregulares o de hecho, y como sujeto principal

de la presente tesis las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, en donde se identifica la figura de las líneas aéreas.

2.3.3.2 Exenciones

Las exenciones de este impuesto son subjetivas, a excepción de las establecidas en el inciso f y g del artículo 4 de la Ley del impuesto de solidaridad, siendo la primera a las personas individuales o jurídicas sujetas al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas del impuesto sobre la renta, y la segunda la que regula una exención a los contribuyentes que incurran en pérdidas de operación durante dos años consecutivos y la cual es aplicable para los cuatro periodos impositivos siguientes al segundo año de pérdidas, y además.

2.3.3.3 Sujeto pasivo

Los contribuyentes son las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

2.3.3.4 Base imponible y tipo impositivo

La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre: La cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos, siendo el tipo impositivo de este impuesto del uno por ciento (1%) sobre dicha base imponible.

En consecuencia, el contribuyente debe establecer cuál es su base imponible mayor, para establecer si aplicará el tipo impositivo sobre el activo neto o los ingresos brutos, y es un impuesto de pago trimestral.

2.3.3.5 *Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos*

La única figura que regula este impuesto es la deducción sobre el remanente del impuesto de solidaridad que no sea acreditado para efectos del impuesto sobre la renta, siendo una de las deducciones más utilizadas en materia impositiva, debido a que al no realizar el acreditamiento al impuesto sobre la renta la base imponible de este impuesto se deduce y en consecuencia el impuesto a pagar es menor.

2.3.4 Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustible derivados del petróleo

El impuesto que grava el combustible y derivados del petróleo consiste en el tributo a la distribución del petróleo dentro del territorio del Estado de Guatemala, de producción nacional o producción importada o procesada en el país, siendo el impuesto más importante de los impuestos selectivos de consumo.

El componente más importante (80% de la recaudación total, aproximadamente 1% del PIB) es el impuesto sobre combustibles y derivados del petróleo... El fundamento de los ISC (Impuestos selectivos de Consumo) es principalmente desalentar el consumo de ciertos bienes y, adicionalmente, generar recaudación. Sin embargo, éstos no son impuestos diseñados para enfrentar urgencias presupuestarias, contrario a lo que parece haber sido el caso en Guatemala. Esta práctica introduce inestabilidad en precios relativos, distorsiona el funcionamiento de la economía y agrava innecesariamente las reacciones adversas de los contribuyentes. (Agosin, Barreix, & Machado, 2005, pág. 174)

2.3.4.1 Hecho generador

El hecho generador en el impuesto a la distribución del petróleo se produce en el momento de la distribución del combustible, al respecto la ley especifica dicho momento en las siguientes circunstancias:

- a) En el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su distribución en el territorio nacional por cualquier medio de transportación o conducción.
- b) En el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su uso, disposición o consumo propio.
- c) En el caso del ingreso al país por vía terrestre de productos afectos, después de concluido el proceso de nacionalización de dichos productos, al momento del egreso de los mismos de la zona primaria aduanera, por cualquier medio de transporte móvil.

2.3.4.2 Exenciones

Al igual que en la mayoría de leyes impositivas, las exenciones que se encuentran estipuladas en la ley son subjetivas, en virtud que dependen de la persona que realiza los actos gravados para poder estar exento del impuesto, sin embargo existe un Tratado bilateral suscrito entre el Estado de Guatemala y los Estados Unidos de América, celebrado en San José, Costa Rica, por medio del cual ambos Estados se comprometieron a permitir a las líneas aéreas de cada parte, las operaciones sobre una base normativa con el objeto de fomentar un sistema internacional de transporte aéreo

basado en la competencia del mercado entre dichas empresas dedicadas al transporte aéreo internacional de pasajeros y de carga.

Este acuerdo de transporte aéreo, establece una exención a la distribución de combustible a las aeronaves que pertenezcan a aerolíneas estadounidenses, sin embargo, es una exención que debe solicitarse previamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual como función emitirá una resolución que apruebe la exención específica sobre este impuesto.

2.3.4.3 Sujeto pasivo

La figura de sujeto pasivo se encuentra dividida en la ley como contribuyente y agente retenedor, actuando como agente retenedor la persona individual o jurídica distribuidora de combustible legalmente autorizada para operar en el país, además de los explotadores petroleros.

El pago del impuesto se traslada al consumidor, quien es finalmente el contribuyente de este impuesto, estando debidamente sujeto a control por parte del Ministerio de Energía y Minas en el precio del galón de combustible, el cual incluye los impuestos a que está sujeta la venta y distribución del mismo.

2.3.4.4 Base imponible y tipo impositivo

La base imponible de este impuesto se fija de conformidad con el galón americano de 3.785 litros, a la temperatura ambiente y la tasa del impuesto es específica dependiendo de la gasolina que se distribuya, en el caso específico de la aviación el tipo impositivo de la gasolina utilizada para las aeronaves corresponde a cuatro quetzales con setenta centavos (Q.4.70).

El Ministerio de Energía y Minas tiene control sobre esta área del mercado, para que no exista concertación de precios y los precios se manejen sobre una estimación del

barril del petróleo en el mercado internacional, por lo que el precio del combustible no puede ser tan variable y en consecuencia la recaudación impositiva sobre la base imponible y el tipo impositivo pueden ser estimados en el presupuesto general del Estado.

2.3.4.5 *Deducciones, descuentos, reducciones y recargos*

La ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustible derivados del petróleo no contiene ninguna de estas bases tributarias que aumenten o reduzcan la base imponible, por lo que el pago de este impuesto se realiza dependiendo del valor en el mercado, y en consecuencia así varía su recaudación.

2.3.5 Impuesto de circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos

Este impuesto se crea por medio de la ley de la materia, la cual regula un impuesto anual sobre la circulación de vehículos que se desplacen en el territorio nacional, en el presente caso nos interesa los vehículos nacionales y la operación en el espacio aéreo dentro de la soberanía del Estado de Guatemala. La ley clasifica los vehículos aéreos de la siguiente forma:

- a) Aviones o avionetas monomotores de uso particular.
- b) Aviones o avionetas bimotores de uso particular.
- c) Helicópteros de uso particular
- d) Aviones o avionetas monomotores de uso comercial.
- e) Aviones o avionetas bimotores de uso comercial.
- f) Helicópteros de uso comercial.
- g) Aviones de turbina de uso particular.
- h) Aviones de turbina de uso comercial.
- i) Otros vehículos aéreos no incluidos en los incisos anteriores.

2.3.5.1 Hecho generador

El hecho generador de este impuesto no se encuentra determinado por la ley, aun cuando debería de estarlo, sin embargo, en su objeto se determina que la actividad generadora del impuesto es la circulación de los vehículos dentro del territorio de la República, implicando que deben estar registrados en el país, situación que no sucede en la mayoría de aeronaves que por ser matrícula extranjera no pagan éste impuesto, por lo que la mayoría de aeronaves sujetas a este impuesto en el territorio nacional por el hecho generador son aeronaves que no tienen un gran tamaño o no están sujetas a una actividad comercial tan grande.

2.3.5.2 Exenciones

Las exenciones de este impuesto son subjetivas, por lo que no trasciende a la esfera del área comercial aeronáutica que interesa a la presente tesis, sin embargo es preciso aclarar que las aeronaves estatales están exentas del pago de este impuesto, además que las aeronaves que no tengan matrícula guatemalteca no se encuentran afectas a este impuesto.

2.3.5.3 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de este impuesto es la persona propietaria del vehículo que circula en el territorio del Estado de Guatemala, en consecuencia en materia aeronáutica el sujeto pasivo del impuesto es el propietario de una aeronave con matrícula guatemalteca, sin embargo la mayoría de aeronaves que circulan en el país son de matrícula extranjera, muchas con arrendamiento, *wet lease* o *dry lease*, que son modalidades de arrendamiento de aeronaves, que por lo general no se inscriben en el Registro Aeronáutico, quedando fuera de todo impuesto sobre esta negociación.

2.3.5.4 Base imponible y tipo impositivo

La base imponible aplicable para los vehículos particulares se establece según el valor de los mismos multiplicado por el porcentaje dependiendo del modelo del año, siendo el tipo impositivo entre dos por ciento (2%) y un cero punto dos por ciento (0.2%) anual sobre el valor del vehículo, sin embargo en el caso de aeronaves la ley del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos en su artículo 20, establece tres diferentes tipos imponible, ya sea dependiendo del peso por kilogramo de peso bruto, una tasa fija o por cantidad de pasajeros, por lo que cada aeronave se sujeta a un tipo impositivo y a una base imponible diferente.

2.3.5.5 Deducciones, descuentos, reducciones y recargos

La ley del impuesto de circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos no contempla ninguna de las figuras de deducciones, descuentos, reducciones y recargos, debido a que los tipos impositivos van variando dependiendo del modelo o año de fabricación del vehículo, por lo que van reduciendo el pago del impuesto de los vehículos, siendo una reducción tácita de la base imponible; sin embargo, se contempla con una variación en el tipo impositivo y no una figura de reducción.

2.4 Impuesto de turismo

La ley orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT), Decreto 1701 del Congreso de la República, aún sin ser una ley de carácter tributario ni establecer las bases de recaudación de un impuesto, si determina la figura de un impuesto a todos los guatemaltecos y extranjeros, residentes o no, que salgan del país, en el presente caso por vía aérea la tasa impositiva es fija de treinta dólares de Estados Unidos de América (\$ 30.00). Encargando la recaudación del impuesto de salida a las empresas de aviación y de sus agencias.

En este caso, es preciso establecer que existen dos tipos de transporte atendiendo al ámbito territorial que abarcan, los cuales se derivan en transporte aéreo nacional y transporte aéreo internacional, siendo el primero el servicio aéreo explotado exclusivamente dentro del territorio guatemalteco, y el segundo el transporte que realiza un pasajero entre dos puntos, siendo uno el territorio guatemalteco y otro el de un Estado extranjero, o bien, entre dos puntos del territorio guatemalteco cuando exista escala intermedia en el territorio de un Estado extranjero.

Por lo que en este caso, la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, al establecer el hecho generador, establece el impuesto únicamente a los pasajeros que realizan que realizan el transporte aéreo internacional con el objeto de promover el turismo, y no afecta al transporte aéreo nacional, además es necesario indicar que aun cuando se habla de hecho generador, la ley no lo tiene claramente establecido, además de que no cumple con las bases de recaudación que establece el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, sin embargo el impuesto de turismo sigue siendo un tributo vigente y positivo en el país.

Además, conforme se ha realizado la investigación, se ha visto que algunas publicaciones a nivel de prensa o artículos de internet han indicado que existe otro tributo denominado impuesto de seguridad aeroportuaria; sin embargo, en realidad este cobro es una tasa establecida en el reglamento tarifario de los servicios aeroportuarios y de arrendamiento en los aeródromos del Estado, el cual se paga por ser un servicio público que presta la Dirección General de Aeronáutica Civil.

Capítulo III

Implicaciones fiscales de la industria aerocomercial en la República de Guatemala

El objetivo del presente capítulo es exponer el tratamiento de los tributos en el transporte aéreo internacional, especialmente en los impuestos que fija la legislación de Guatemala, que trata de homogeneizar la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI) y cómo se maneja en el derecho comparado de distintas legislaciones de los países de Latinoamérica más avanzados en el tratamiento fiscal, procurando identificar las tendencias que surgen en dicha industria.

Es trascendental identificar los aspectos más importantes del impuesto a la renta de los no residentes con establecimiento permanente, siendo parte esencial el concepto de soberanía y de los criterios de sujeción del impuesto a la renta, asimismo identificar los otros impuestos que afectan el transporte aéreo, entre ellos el impuesto al valor agregado que se genera de la venta de boletos y prestación de servicios, impuestos de la distribución del petróleo e impuestos derivados del turismo, siendo preciso identificar el criterio tributario institucional emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria con respecto a la “Tributación de las aerolíneas”. Siendo importante identificar cómo funciona la economía a nivel mundial en los mercados, que se ha expresado en la revista científica Visión de Futuro que indica:

Los mercados tienden a regularse mediante las fuerzas de oferta y demanda, dejando lugar al libre albedrío y las auto regulaciones financieras que afectan de manera indirecta a la calidad de vida de las personas insertas en los modelos de economía social. El Estado concibe su fin último en la intervención de ciertos sectores, fundamentalmente en el económico actuando como un ente regulador del mismo y que a través de las políticas públicas y la política fiscal pueden generar condiciones para un correcto desarrollo social. Es clave poder mejorar las políticas públicas relacionadas con la recaudación de los tributos logrando mejorar los índices

de eficiencia y equidad, lo que podría impulsar un desarrollo nacional más igualitario y con variadas oportunidades de desarrollo para sus habitantes. (Francisco, Ximena, & M. Angélica, 2014, pág. 78)

Producto de los acuerdos comerciales internacionales que anteriormente se han enunciado, los cuales son en su mayoría bilaterales, los Estados han tendido a reducir u otorgar beneficios sobre los impuestos asociados al comercio exterior, a fin de mejorar las relaciones comerciales internacionales. Sobre la base de estas relaciones comerciales y la oscilación de precios de los mercados, se tuvo como consecuencia que cada uno de los países debe trabajar en un equilibrio de los impuestos y gastos administrativos de las empresas, a fin de poder lograr un grado de armonía en la inversión en el territorio del Estado.

Sobre las tendencias actuales en los sistemas impositivos de los países, se puede establecer que los aspectos que pueden ser mejorados y que permiten una mayor equidad en temas impositivos, son los siguientes:

- Buscar la neutralidad económica en países exportadores de capital, esto en el sistema de renta mundial, mediante el uso de sistemas tributarios basados en el impuesto al valor agregado.
- Disminuir los márgenes en el impuesto sobre la renta a comparación con otros países.
- Mejorar recaudación en la retención en la fuente y otros impuestos complementarios que no tienen mayor fiscalización.
- Orientar la política tributaria en la búsqueda de condiciones más propicias para la inversión productiva.

- Aumentar la base tributaria y simplificar los procedimientos de recaudación buscando menor evasión.
- Examinar que las cargas tributarias se generalicen.

3.1 Falta de inversión en el sistema aeroportuario en Guatemala

El Estado de Guatemala es considerado, en los índices económicos, una de las economías importantes de la región centroamericana, sin embargo, en materia aeroportuaria tiene poca influencia debido a que actualmente solo tiene dos aeropuertos internacionales, de los 20 aeródromos internacionales que tiene Centroamérica. En este caso, el de mayor importancia es el Aeropuerto Internacional La Aurora (AILA), el que es más utilizado para la recepción de pasajeros y de carga; y el segundo es el aeropuerto Mundo Maya, ubicado en Petén.

Los demás países del área se han desarrollado en aeródromos, principalmente en Panamá que tiene siete aeropuertos internacionales y es el país con mayor explotación aérea de la región, principalmente con un área de *hubs* internacional que también es de gran importancia en el mundo. Además, Costa Rica y Honduras poseen cuatro aeropuertos internacionales cada uno. El Salvador que también posee dos pero con mayor tráfico aéreo que Guatemala y, por último, Nicaragua que solo posee el Aeropuerto Internacional Augusto Sandino, siendo el país con mayores índices de inversión en esta área, siendo un importante área a desarrollar para los países de la región de conformidad con el informe publicado por la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (Sieca), por medio del Centro de Estudios para la Integración Económica, informe que se denominó *El transporte en Centroamérica: importancia en la economía regional*.

En agosto del año 2019, la Administración Federal de Aviación de Estados Unidos excluyó el Aeropuerto Internacional La Aurora de la lista de terminales aéreas con Categoría 1, lo que implica un retroceso en el país.

En ese caso, la Asociación Guatemalteca de Exportadores (Agexport) refirió que, el Aeropuerto Internacional La Aurora es el único aeropuerto de Guatemala desde donde pueden salir productos de exportación al exterior, con la ayuda de la entidad Combexim, la cual facilita la movilización de carga; sin embargo, se expresó que la limitante del aeródromo es que existe posibilidad de ampliar la pista para aviones cargueros de mayor importancia, además de que no hay inversión en el principal aeropuerto de Guatemala, tal como se ha hecho en El Salvador y en Honduras

Según el informe de la Secretaria de Integración Económica Centroamericana (Sieca), el sector de transporte ha mostrado un comportamiento constante en su participación en el producto interno bruto (PIB) de la región, que ha oscilado entre el 5.0 y el 5.3 por ciento, para el periodo de 2007-2016, en términos monetarios el sector transporte en Centroamérica ha presentado en su conjunto una tendencia creciente.

Además, es preciso indicar que las tasas aeroportuarias son importantes para mejorar el sector aeroportuario, aun cuando no se tratan de impuestos, se vuelven tarifas obligatorias para la utilización del servicio. Por lo que, las acciones encaminadas a no cobrar tasas sobre los pasajeros en conexión y otras medidas de políticas públicas de la Dirección General de Aeronáutica Civil pueden estimular la operación de vuelos punto a punto.

Con la importancia que tiene la economía guatemalteca en la región, podría existir la posibilidad de la colocación de *hubs* en el país, esto quiere decir concertar las operaciones de conexión en el aeropuerto internacional de Guatemala y mejorar la conectividad con otros países, sin embargo, previamente es necesario realizar inversiones sobre las infraestructuras aeroportuarias.

Algunas pueden revertir la situación que tiene Guatemala con respecto a la utilización de su aeropuerto y aplicar algunas medidas legislativas que puedan conformar un paquete de sustentabilidad socio-económica y territorial del mercado aéreo.

Existe una amplia gama de actividades económicas que funcionan como soporte de las aeroportuarias. El aeropuerto funciona en estos casos como factor de atracción de actividades vinculadas a las aeroportuarias y a las relacionadas con estas. En este sentido, existe una competencia entre los terrenos propios del aeropuerto y los terrenos lindantes. Las actividades que principalmente se ven atraídas por un aeropuerto son: hoteles, salas de reuniones y conferencias, depósitos e industrias del rubro alimenticio -proveedoras de catering-, depósitos de mercadería para ser vendida en el aeropuerto -tiendas libres de impuestos, librerías, kioscos, farmacias, etc.-, depósitos de cargas generales para ser transportadas por vía aérea, estacionamiento y oficinas de alquiler de automóviles, oficinas gubernamentales, oficinas de líneas aéreas y plantas de mantenimiento de aeronaves, entre otras. (Ikusi, 2018, pág. 3)

Además, puede existir inversión en servicios no aeronáuticos, pero que se generan de la actividad aeroportuaria, como son: los alquileres de mostradores de las líneas aéreas, instalaciones de ventas de comida y mercaderías, servicios de alquileres de automóviles, agencias de viaje, reserva de hoteles, instalaciones de entretenimientos, estacionamientos para automóviles, publicidad y tiendas libres de impuestos.

3.2. Impacto impositivo del sector aeronáutico en Guatemala

El transporte aéreo en Guatemala es uno de los servicios poco incentivados en el país con respecto a otros países de la región y del continente, lo cual ha provocado falta de inversión y de políticas públicas del Estado, dificultando la integración y conectividad con países más desarrollados en su economía, lo que ha generado en ausencia de

dinámica en la importación de productos que se ha generado en la globalización del mundo.

Al respecto, es importante establecer que, según las estadísticas del producto interno bruto en Guatemala, el uno por ciento (1%) del total de PIB en el país corresponde a ingresos generados de las personas que llegan a Guatemala por vía aérea, lo que corresponde a uno punto cuatro (1.4) millones de personas y representa Q555,648,000.000 millones de quetzales anuales.

Es necesario que el Estado de Guatemala promueva el desarrollo económico, mediante la promoción de la actividad del servicio de transporte aéreo, lo cual se considera un servicio de utilidad pública esencial y goza de protección del Estado, sin embargo, las políticas públicas del Estado en cuanto a la movilidad del ciudadano, residente o extranjero son muy limitadas, en ese caso, es preciso señalar que Guatemala cuenta con varios aeródromos, sin embargo, únicamente el Aeropuerto Internacional La Aurora cumple con los estándares de la Organización Internacional de la Aviación Civil.

El crecimiento del tráfico aéreo en el territorio nacional ha sido poco comparado con otros países, por lo cual es necesario establecer si existe una causa fiscal que genere ese poco crecimiento o se deriva de la poca inversión estatal con respecto a este servicio, siendo necesario recordar que en el capítulo segundo se han descrito los principales tributos en la actividad aerocomercial de Guatemala.

Al respecto, es imperioso establecer cuál es el criterio tributario institucional de la administración tributaria en cuanto a la tributación de las aerolíneas, criterio que se ha enumerado como “Criterio Tributario Institucional 13-2018”, que ha evocado como antecedentes la sujeción a nivel internacional de tratados bilaterales de doble tributación sobre el cual el Estado de Guatemala no ha celebrado ninguno, por lo que no pueden existir ningún tratamiento específico con aerolíneas con casa matriz en otro Estado.

El criterio ha expresado que, en materia impositiva, las aerolíneas en el área del derecho societario deben estar constituidas como agencias o sucursales de su casa matriz constituidas en otro Estado, por lo que estas personas jurídicas deben legalizarse en el país mediante su inscripción en el Registro Mercantil, debiendo cumplir con todas las disposiciones contenidas en las leyes de la República de Guatemala, generando la sujeción a las leyes tributarias.

Derivado de la publicación del Decreto 2-2020, el cual entró en vigencia el 11 de febrero de 2020, la Superintendencia de Administración Tributaria debería derogar dicho Criterio Tributario Institucional, debido a que el mismo no contempla las reformas del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, y, en consecuencia, dicho criterio institucional no puede ser guía para sus verificaciones y auditorías.

3.2.1. Implicaciones del impuesto sobre la renta en el sector aerocomercial

Derivado de lo anterior, la primera descripción del criterio en cuanto a tributos de agencias o sucursales extranjeras de líneas aéreas, se realiza con base en el Impuesto Sobre la Renta, el cual (como se mencionó anteriormente), es el impuesto directo más importante del país en el tema de recaudación y el cual tiene por objeto la gravación de las rentas que se obtengan, en este caso, por actividades lucrativas y en la descripción precisa del hecho generador derivado de los servicios de transporte de carga y de personas entre Guatemala y otros países, así como el asesoramiento jurídico, técnico, financiero que se preste desde el exterior a un residente en el país, o a personas con establecimiento permanente.

Sobre la sujeción del impuesto sobre la renta en actividades lucrativas, es necesario recordar la determinación de residentes como concepto del Código Tributario, por lo que pocas líneas aéreas se encuentran fijadas bajo este término, siendo la mayoría un establecimiento permanente sujeto a un sistema de renta territorial que obliga a las

personas individuales o jurídicas con lugar de negocios en el Estado a tributar conforme a las leyes del país, no permitiendo la deducción de los impuestos que paga en su país y generando doble tributación sobre sus rentas.

Únicamente permite que las deducciones sean las que establece el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, en cuanto a costos y gastos que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para generar rentas, y que mediante el Decreto 2-2020 del Congreso de la República se ha permitido que puedan deducir los costos y gastos globales que reporte la casa matriz con la fórmula establecida en dicha modificación a la Ley de Actualización Tributaria, deduciendo lo verdaderamente tributado por las líneas aéreas en su casa matriz.

En el impuesto sobre las actividades lucrativas se han generado dos tipos de sistemas en cuanto a la base imponible y el tipo impositivo, conforme a las normas que regulan las rentas de actividades lucrativas, que puede ser a través del régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, con un tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) sobre la base imponible, o bien en el régimen opcional simplificado sobre ingresos con una tarifa sobre ingresos del cinco por ciento (5%) cuando sean menores de treinta mil quetzales (Q30,000) o del 7% al superar dicho monto mensualmente, siempre que se obtengan rentas de fuente guatemalteca.

En el caso de que la línea aérea en su casa matriz asigne costos y gastos a la agencia o sucursal legalizada en Guatemala, esta podrá deducir de su base imponible conforme al libro primero, de la Ley de Actualización Tributaria, cuando cumplan con lo siguiente:

- a) Que los gastos y costos estén debidamente documentados y respaldados.
- b) Que dichos gastos y costos cumplan con el principio de libre competencia, derivado de que se trata de operaciones entre partes relacionadas.

- c) En general que los gastos y costos sean útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para generar rentas gravadas o para conservar las mismas.
- d) Que impuesto sobre la renta se haya retenido y pagado.
- e) Que la sucursal haya cumplido con la bancarización o formalización de escritura pública contenida en el artículo 20 del Decreto número 20-2006, es decir, utilizar los servicios que ofrecen los bancos o instituciones financieras, y en el caso de compensaciones, documentarlas en escrituras públicas autorizadas por Notarios en nuestro país.

El sistema impositivo que grava la renta ha evolucionado en su estructura como ningún otro, adaptándose a la globalización de las relaciones entre los particulares y los Estados, a los cambios del comercio y las finanzas internacionales, a los diferentes niveles de desarrollo económico e institucional, a las condiciones político-culturales y a los avances tecnológicos con incidencia en el contribuyente y en la administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal. El impuesto a la renta, en sus tres componentes: personal, empresarial o corporativo e internacional, presenta en la actualidad una amplia gama de estructuras de bases, tipos y tasas, que van desde los más complejos modelos integrales hasta los más simples de tasa uniforme y exhiben similar diversidad las exenciones e incentivos. (Zuzunaga & Villagra, 2006, pág. 3)

3.2.2. Implicaciones del impuesto al valor agregado en el sector aerocomercial

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, es el tributo que genera mayor recaudación en el Estado de Guatemala, el cual se derivaba de la circulación económica de los bienes y servicios prestados en el territorio.

El Impuesto al Valor Agregado, comúnmente denominado IVA, tiene una tarifa única aplicable sobre la base imponible, la cual es el doce por ciento (12%), y en el caso de las líneas aéreas se genera del servicio de transporte de carga o pasajeros y sobre la venta de boletos.

Por lo que, el servicio prestado por las aerolíneas consiste en el transporte de personas o de mercadería de un lugar a otro. Independientemente del lugar y la forma en que los boletos aéreos sean pagados, cuando los vuelos se originan en el territorio nacional, se genera el hecho generador del impuesto al valor agregado recaudado por Guatemala, por lo que debe emitirse el documento correspondiente que acredite dicho pago, que es la factura y que debe incluir el impuesto correspondiente.

Además, como se mencionó al final del capítulo segundo de este trabajo de investigación, los pasajeros que salen de Guatemala deben pagar el impuesto establecido en la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo que corresponde a una tarifa impositiva de treinta dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 30.00), siendo el encargado de la recaudación del impuesto las empresas de aviación o las agencias de viaje.

Además, existe una tasa por seguridad aeroportuaria de veinte quetzales (Q20) aproximadamente de los Estados Unidos de América (US\$3.00).

3.3. La tributación en el transporte aéreo internacional

Con base en la legislación guatemalteca, es preciso determinar cuál es el parámetro de sistema impositivo determinado por la legislación internacional y como están determinados los impuestos en los principales países comparativos que han concentrado *hubs* y que tienen un mayor desarrollo en su actividad aerocomercial.

3.3.1 Criterios de la Organización de Aviación Civil Internacional sobre impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional

La Organización de Aviación Civil Internacional (OACI) realizó un estudio de las diversas contingencias existentes y previstas en relación con los impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional, al respecto el Consejo de esta organización, recomendó que los Estados contratantes tomaran medidas para proporcionar textos explicativos para orientación de los Estados y de los explotadores internacionales. Las recomendaciones trataban sobre:

- a) Impuestos sobre combustibles, lubricantes y otros suministros técnicos semejantes, cuando una aeronave matriculada en un Estado llega al territorio aduanero de otro Estado o sale de dicho territorio.
- b) Impuestos sobre combustibles, lubricantes y otros suministros técnicos semejantes cuando una aeronave matriculada en un Estado hace sucesivas escalas en dos o más aeropuertos en el territorio aduanero de otro Estado.
- c) Impuestos sobre los ingresos y las aeronaves de las empresas de transporte aéreo internacional.
- d) Impuestos relativos a la venta o el uso del transporte aéreo internacional.

Posteriormente, la Asamblea de la OACI reforzó la importancia de estas recomendaciones, al establecer principios adoptando la Resolución A29-18 en la que se exhortaba a los Estados contratantes a que siguieran las Resoluciones del Consejo contenidas en ese documento. Además, en la tercera sesión de su 156^o período de sesiones, celebrada el 24 de febrero de 1999, el Consejo adoptó la Resolución relativa a los impuestos sobre el transporte aéreo internacional.

Desde hace mucho tiempo se ha reconocido que el transporte aéreo internacional plantea un número de problemas especiales o únicos en la esfera de imposición. La imposición en la esfera del transporte aéreo internacional es una cuestión compleja y abarca muchos aspectos, considerando la variedad de artículos que pueden estar sujetos a impuestos, así como las clases de impuestos que pueden establecerse. Entre los artículos que están comúnmente sujetos a impuestos y que en el pasado se han considerado con el fin de evitar la múltiple imposición, figuran los que se refieren a combustibles, lubricantes y otros suministros técnicos consumidos por las aeronaves durante el vuelo, los ingresos provenientes de la explotación de las aeronaves, la propia aeronave y sus componentes, los repuestos y el equipo terrestre necesario para su operación. Los impuestos pueden incluir los que gravan los ingresos, la importación, la exportación, los impuestos indirectos, a las ventas, al consumo o derechos o impuestos internos. A diferencia de otras categorías de empresas, en las que un Estado hace negocios en otro, los ingresos del transporte aéreo internacional se basan en el uso de aeronaves que necesitan cantidades importantes de combustible en operaciones entre varias jurisdicciones fiscales, llevándose a cabo un porcentaje elevado de dichas operaciones fuera de toda jurisdicción fiscal, a saber, por encima de la alta mar. (Organización de Aviación Civil Internacional, 2000, pág. 5)

En los convenios señalados en el primer capítulo de este trabajo de investigación, se puede establecer que no se ha podido determinar las cuestiones relativas a impuestos ni sobre la doble imposición, en dichos convenios solo se han establecido tratamientos técnicos y operativos, y en casos específicos sobre la admisión temporal libre de derechos, de aeronaves en vuelo que procedan, se dirijan o atraviesen el territorio de otro Estado contratante, y a la exención de derechos de aduana de las piezas de repuesto, equipos ordinarios y suministros.

En 1986, en vista de los cambios importantes que habían tenido lugar en la aviación civil internacional, en el 26E período de sesiones de la Asamblea se expresó preocupación por el hecho de que algunos Estados estaban imponiendo

determinados impuestos y se consideró que era necesario adoptar nuevas medidas prácticas para reafirmar y reforzar los principios en que se basaban los criterios de la OACI en esta esfera. Los debates subsiguientes llevaron a la adopción por el Consejo de las declaraciones revisadas de criterios que fueron publicados en 1994 en la segunda edición del presente documento. Las declaraciones revisadas de criterios correspondían más a los aspectos prácticos de los requisitos gubernamentales actuales, pero preservaban y realzaban el fondo de las declaraciones anteriores. Como se indica en el Preámbulo, la revisión completa de los criterios llevada a cabo posteriormente por el Consejo en el trienio de 1996-1998 dio lugar a la decisión, tomada en su 156º período de sesiones, el 24 de febrero de 1999, de no hacer cambios de fondo en los criterios sino refundirlos en una sola resolución. (Organización de Aviación Civil Internacional, 2000, pág. 6)

La resolución del consejo de OACI se ha referido a los impuestos sobre el transporte aéreo internacional, y sus consideraciones se basan en que todo gravamen a la actividad aérea debe ser justo, equitativo, transparente y sin discriminación y en atención al crecimiento económico y al desarrollo del turismo. Que en su parte dispositiva ha determinado las bases principales de los impuestos siguientes:

- a) Impuesto sobre combustible, lubricantes y otros suministros técnicos semejantes: Que al respecto se ha resuelto por parte del Consejo de la Organización de Aviación Civil Internacional que los productos derivados del petróleo y otros suministros técnicos que requieran las aeronaves se encuentren exentas, siempre que se encuentren a bordo de las mismas, que además de ésta exención que adopta Guatemala por ser parte de esta organización, ha suscrito con el Gobierno de los Estados Unidos de América un acuerdo bilateral para la exención del suministro de combustible, de su equipo ordinario, equipo de tierra, lubricantes, suministros técnicos fungibles, piezas de repuestos y además suministro de artículos de comida y bebida, tabaco y otros productos para la venta a los pasajeros o para el consumo de estos en cantidades restringidas.

El Consejo reconoció las evidentes dificultades de orden práctico inherentes a la adopción de cualquier otra medida y señaló que su criterio, sobre combustible, según se establece en la Resolución, parecía ser el único que podía seguirse en el futuro previsible, que de manera simple y eficaz, aseguraría un tratamiento más equitativo para la aviación internacional en las diversas jurisdicciones en que realice sus operaciones. (Organización de Aviación Civil Internacional, 2000, pág. 11)

Además de combustible y lubricantes, se incluyen fluidos descongelantes, fluido hidráulico y fluido refrigerante dado que en su utilización presentan un paralelo del combustible y lubricantes. Asimismo, se ha establecido que deberán quedar exentos de los derechos de aduana cuando estos productos no sean descargados, la exención debe ser aplicable a todos los tipos de vuelos, y que sobre las tasas cobradas por las autoridades aeroportuarias a las empresas encargadas del suministro de combustible se ha recomendado en sus declaraciones que se deben reconocer como derechos de concesión de carácter aeronáutico.

b) Impuesto Sobre la Renta: En este caso el Consejo de la Organización de Aviación Civil Internacional no ha determinado exenciones, sin embargo, ha recomendado la suscripción de tratados bilaterales, regionales o multilaterales para evitar la doble imposición, lo cual es también sugerencia implícita de la administración tributaria de Guatemala, debido a que la OACI no puede violentar la soberanía tributaria de los países.

Esta resolución se encuentra basada en el principio de la reciprocidad en el tema de no doble imposición en la celebración de acuerdos bilaterales y asimismo se argumentado que dichos acuerdos estén en armonía con las recomendaciones del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas y de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en el sentido de que los gobiernos deberían perseguir activamente la política de negociar acuerdos entre sí para evitar la múltiple imposición.

El objetivo del Modelo de Convenio de la OCDE es ofrecer los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición internacional. Por su parte, los comentarios a dicho Modelo tienen la finalidad de eliminar al máximo los problemas derivados de la interpretación de las disposiciones de los tratados para evitar la doble tributación celebrados con base al Modelo. (Rios Granados, 2010)

Esta situación es complicada y no parece factible en un futuro próximo debido a que existen diferencias fundamentales entre jurisdicciones y legislación tributaria, la estructura de los impuestos en cada Estado, las necesidades de ingresos al presupuesto general de la nación, condiciones económicas y que la actividad de líneas aéreas guatemaltecas es poca o nula a nivel internacional, por lo que no habría reciprocidad en el trato.

- c) Impuesto al Valor Agregado: En el caso del impuesto generado de la actividad de venta o prestación de servicios, se ha resuelto disminuir gradualmente y cual no se ha generado como iniciativa ni como debate en Guatemala.

El desarrollo de la actividad del transporte aéreo de pasajeros y el comercio internacional en el transporte de mercaderías son fundamentales para el crecimiento y el desarrollo económico de los países, por lo que se ha convertido en un importante objetivo de todos los Estados contratantes de la OACI.

Los impuestos sobre la venta y utilización de servicios de transporte aéreo internacional son contrarios a las tendencias modernas a la liberalización y reducción de los obstáculos al comercio de bienes y servicios, puesto que pueda tener las mismas repercusiones que las tarifas sobre importaciones o exportaciones. Además, se ha reconocido en general que los mencionados impuestos constituyen una forma de imposición relativamente injusta y pueden tener repercusiones económicas negativas en el desarrollo ulterior de esta forma de transporte, debido principalmente a que originan un aumento en los precios y ocasionan demoras y molestias a los

pasajeros y a la comunidad comercial que utiliza los servicios. (Organización de Aviación Civil Internacional, 2000, pág. 13)

Los impuestos a que están sujetos las mercancías trasladadas por medio del transporte aéreo de un servicio internacional desalientan el comercio de artículos especialmente de bienes perecederos, debido a que la velocidad del transporte es de primordial importancia. Sin embargo, los impuestos al valor agregado sobre la importación y exportación de mercaderías, no deben confundirse con los derechos de aduanas o aranceles sobre la importación de bienes del extranjero, cuyo objeto es la gestión del comercio, y que, cuando se aplican, se cobran independientemente del medio de transporte utilizado.

El Consejo de OACI formuló dos recomendaciones importantes en relación con los derechos de tarifas aeroportuarias, siendo la primera de que únicamente se pueden cobrar sólo por servicios y funciones que se necesiten en la aviación civil internacional, y la segunda es que los Estados deberían abstenerse de imponer derechos que discriminen a la aviación civil internacional en relación con otros medios de transporte internacional.

3.3.2 Derecho comparado de la tributación de las líneas aéreas

Es preciso, para el presente trabajo de investigación, desarrollar una comparativa legislativa en cuanto a los impuestos, beneficios, exenciones y políticas tributarias que han establecido otros Estados, con el objeto de mejorar su actividad aerocomercial y desarrollar el crecimiento económico del país, siendo importante definir el sistema tributario de los países que se mencionan a continuación:

3.3.2.1 *Tributación de las líneas aéreas en los Estados Unidos Mexicanos*

En los Estados Unidos Mexicanos con respecto al cobro de los tres impuestos limitados por la resolución del Consejo de la Organización de la Aviación Civil

Internacional, ha establecido en cuanto al suministro de combustible, el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), y el cobro de derechos por los servicios de navegación aérea, el primero siendo una tarifa únicamente por litro de combustible suministrado y además también se encuentra comprendida la cuota para el pago de tasas por los servicios de navegación aérea.

En México, con respecto al Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo con la ley de la materia, están obligadas al pago de este impuesto, a razón de una tarifa del quince por ciento (15%), las personas individuales o jurídicas que en su territorio vendan bienes o presten servicios, independientemente de la nacionalidad.

Sin embargo, la política estatal de este país, establece que en el Impuesto al Valor Agregado no es posible dar un trato especial a un sector de la economía, en este caso, a los bienes y servicios de la actividad aerocomercial, debido a que es un impuesto general que se aplica a todo producto y servicio que se preste en el país y otorgar exenciones o beneficios generaría descontentos en el mercado.

La Ley Aduanera constituye una exención a lo anteriormente establecido, debido a que establece una exención a los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de las mercancías destinadas al mantenimiento de las aeronaves de las empresas nacionales de aviación que presten servicios internacionales y que estén constituidas conforme a las leyes respectivas. Por otra parte, el reglamento de la citada ley establece que el abastecimiento de combustible de las aeronaves será libre de impuestos al comercio exterior, salvo las limitaciones que establezcan los convenios internacionales.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, establece que cualquier entidad con establecimiento permanente en los Estados Unidos Mexicanos, puede deducir de su renta los gastos realizados en México o en cualquier otra parte.

En la actualidad, México desarrolla una amplia red de convenios para evitar la doble tributación respecto de impuestos sobre la renta, de los cuales algunos se encuentran vigentes y otros se están negociando.

La política fiscal en esta materia es la de otorgar una exención recíproca, mediante la celebración de convenios tributarios bilaterales, de los ingresos derivados del transporte aéreo internacional, así como de ingresos accesorios a dicha actividad. Sin embargo, es importante mencionar que a diferencia de lo sugerido por la OACI, México ha adoptado en algunos de sus convenios, como factor determinante para elegir el país en el que se gravarán tales ingresos, el Estado en donde se encuentre la residencia de la empresa que opera tales servicios. (Organización de Aviación Civil Internacional, 2000, pág. 53)

Por lo que, actualmente el Estado de México se encuentra negociando acuerdos comerciales con otros Estados con potencial de desarrollo de la actividad económica del país, con el objeto de evitar la doble imposición fiscal, en los cuales se incluye especialmente el transporte aéreo internacional, y en el caso de convenios bilaterales que celebra la Dirección General de Aeronáutica Civil se ha sugerido que dichas cláusulas de no doble tributación no se incluyan debido a que generaría duplicidad en este tema.

En el ordenamiento jurídico mexicano, se establece que los aeródromos no pueden ser objeto de contribuciones por tratarse de bienes del dominio público, por tanto, en el supuesto en que se concesione la operación de un aeropuerto, el concesionario no se encuentra obligado a pagar dicho impuesto.

En México, existe una tarifa de uso de aeropuerto y el impuesto al valor agregado los cuales se generan al momento en que se venden los boletos de transporte aéreo. Siendo la tarifa un derecho del Estado que puede seguir cobrando sin restricciones que ha establecido la OACI, debido a que tiene por objeto cubrir los gastos de mantenimiento del aeródromo.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, si se aplican las disposiciones contenidas en la resolución de OACI, con la salvedad del transporte aéreo internacional para el cual se considera que sólo parte del servicio se presta en territorio nacional, y atendiendo a este criterio, se contempla que sólo el veinticinco por ciento (25%) del servicio se presta en territorio nacional, cuando en el mismo se inicie el viaje. De tal forma que, respecto de la parte restante del precio del servicio, esta se considera exenta por ser una exportación de servicio.

3.3.2.2 *Tributación de las líneas aéreas en la República de Panamá*

La República de Panamá ha seguido la normativa de la resolución de la Organización de Aviación Civil Internacional en cuanto a la exoneración de todo impuesto del combustible, lubricantes, equipos y repuestos de las aeronaves

En cuanto al impuesto sobre la renta, se ha celebrado convenios de no doble imposición con el Estado de Colombia y el Estado de Chile y la tarifa del impuesto al valor agregado en este país es del siete por ciento (7%), lo cual es una de las más bajas de los países de Latinoamérica y que se aplican a la venta de boletos aéreos sin exoneración alguna.

3.3.2.3 *Tributación de las líneas aéreas en la República de Colombia*

La República de Colombia, como Estado matriz de una de las empresas con mayor desarrollo en la actividad aeronáutica, se ha sujetado a los criterios de la resolución de la OACI, relativos a los impuestos sobre combustibles, lubricantes y otros suministros técnicos, las rentas de las empresas de transporte aéreo internacional y la venta de bienes y la prestación de servicios en el transporte aéreo internacional.

A continuación, se indican, entre otras cosas, las medidas adoptadas por el Gobierno nacional en relación con estos criterios:

- 1) En materia de impuestos, el sector de la aviación, en términos generales tiene una carga impositiva similar a la de los demás sectores de la economía nacional.
- 2) El combustible aeronáutico utilizado en el suministro de los servicios de transporte aéreo internacional no está gravado por ser considerado una exportación.
- 3) Todos los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional son considerados como renta mixta y se encuentran gravados con una tarifa del 33% sobre la renta gravable.
- 4) Con respecto a los pasajeros, en general, se aplica una tasa de IVA de 16% a la venta de los billetes aéreos. No obstante, en los vuelos internacionales de ida y vuelta (RT) sólo se aplica sobre el 50% del valor del billete (8%).
- 5) El transporte de carga internacional se encuentra exento del pago del IVA.
- 6) A fin de evitar imposiciones múltiples, se ha gestionado con el Gobierno de Panamá un acuerdo para la eliminación de la doble tributación.
- 7) Se protocolizó el Convenio relativo a garantías internacionales sobre elementos de equipo móvil y su Protocolo aeronáutico (UNIDROIT). (Organización de Aviación Civil Internacional, 2000, pág. 51)

En la República de Colombia se han sostenido políticas tributarias que han generado mayores inversiones en materia de actividad aerocomercial, a pesar de que las tarifas son superiores en comparación con otros países. En ese sentido, se ha generado un mayor desarrollo del transporte de carga y se ha promovido el turismo internacional, al aplicar únicamente el impuesto al valor agregado sobre un cincuenta por ciento (50%) del valor del billete, además de que han celebrado acuerdos sobre no aplicar doble

imposición y en materia de renta han promovido la línea aérea que tiene su casa matriz en su Estado.

3.3.2.4 *Tributación de las líneas aéreas en Centroamérica*

Existen dos casos específicos en Centroamérica en el tema de la tributación de las aerolíneas, en donde se establece que en la República de Costa Rica existe una renta presunta para entidades no domiciliadas de actividades de transporte o telecomunicaciones internacionales con un tipo impositivo del quince por ciento (15%).

El segundo caso es la República de Honduras, en el cual se encuentra estipulado un tipo impositivo de diez por ciento (10%) de renta gravable del total de los ingresos brutos anuales de renta gravable del país.

3.4 Los incentivos fiscales en la República de Guatemala para la industria aerocomercial

Conforme a la evidencia y práctica generalizada en el mundo, se puede definir a los incentivos tributarios a la inversión como los esquemas impositivos utilizados en el interior de un país y que normalmente son diseñados por los encargados de la política comercial o de inversión con el propósito de crear mecanismos para reducir el pago tributario de los inversionistas, con el fin de hacer que el territorio nacional sea atractivo para la ubicación de nueva inversión, especialmente de origen extranjero... (Medina Bermejo, 2016, pág. 25)

Estos incentivos o beneficios fiscales, se encuentran desarrollados en nuestra legislación en el artículo 63 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, dentro del apartado de exenciones, y que sin contemplar una definición si se contempla su finalidad como el fomento de actividades económicas o desarrollo de ciertas industrias.

Estos incentivos tributarios pueden tomar diferentes formas:

- Exoneraciones temporales de impuestos (tax holidays) y reducción de tasas
- Incentivos a la inversión (depreciación acelerada, deducción parcial, créditos fiscales, diferimiento impositivo)
- Zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado (derechos de importación, impuestos a la renta, impuestos al valor agregado)
- Incentivos al empleo (rebajas en impuestos por la contratación de mano de obra). (Medina Bermejo, 2016, pág. 26)

En el caso de la reforma establecida en el Decreto 2-2020 del Congreso de la República, no se contempla como un beneficio fiscal, debido a que la misma no es temporal, sin embargo, se interpreta como una norma específica dirigida a la industria de los servicios aerocomerciales para mejorar la inversión en el Estado de Guatemala.

3.5 La extrafiscalidad y el principio de igualdad tributaria de la actividad aerocomercial

La actividad financiera es la actividad económica del Estado, de doble orientación. La primera es la actividad interna de la economía del sector público y se caracteriza por su contenido fundamental sobre: producción de bienes y servicios públicos mediante el mecanismo: recursos y gastos, los primeros para financiar los segundos y éstos para la obtención de bienes intermedios y factores de la producción. La segunda es la proyección de la actividad económica del Estado sobre el sistema económico del mercado con el propósito y la intención de modificar el equilibrio de dicha economía y para alcanzar a otro equilibrio más satisfactorio en términos de bienestar. (Santiago de León, 2008, pág. 157)

En el Estado de Guatemala, apenas se está contemplando ese equilibrio en la actividad aerocomercial con el Decreto 2-2020 del Congreso de la República, que ha

regulado una deducción específica para esta industria, y la cual ha provocado igualar las condiciones establecidas en otros países en cuanto a la proporción de costos y gastos globales de la casa matriz de la línea aérea.

Para el preciso caso, el orden constitucional del Estado de Guatemala obliga, dentro del artículo 119 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al Estado promover el desarrollo económico de la Nación, estimulando la iniciativa en actividades industriales, turísticas, entre otras, lo cual se circunscribe a la tarea de protección y promoción de determinadas actividades que se dirigen al ordenamiento social, económico e inclusive comercial de la colectividad. Es así que menciona el tratadista Erick Santiago de León que:

Un paso más allá consiste en utilizar el mecanismo recursos-gastos o sus partes componentes para el logro de los fines del Estado sin la producción de servicios, sino más bien utilizando cada recurso o cada gasto para los efectos que, como tales, son idóneos para provocarlos. Es ésta la actividad que (...) se denomina con el adjetivo extra fiscal... (Santiago de León, 2008, pág. 158)

Es así que, la extrafiscalidad se caracteriza porque dichos ingresos son instrumentos directos o inmediatos para la consecución de índole social, y la distingue de los ingresos tributarios, porque, procuran satisfacer indirectamente fines del Estado a través del gasto público.

En el más amplio contexto de las finalidades extrafiscales, los ordenamientos constitucionales imponen al Estado la tarea de protección y promoción de determinadas actividades que se dirigen al ordenamiento social, económico e incluso político de la colectividad. Por lo que, en aras de la concreción de las finalidades que superan las metas puramente financieras, los tributos extrafiscales se configuran para el estímulo o desestímulo de específicas conductas que representan el interés estatal.

3.6 La afectación impositiva de la industria aerocomercial en la República de Guatemala

Anteriormente se desarrolló la afectación tributaria en Guatemala que tienen las empresas que desarrollan una actividad de transporte aéreo internacional de pasajeros y de carga, por medio de la cual se estableció a que tributos se encontraban sujetos por los servicios que prestan en el país, asimismo, se explicó el criterio institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria con respecto a los impuestos de esta actividad y se complementó con la resolución que emitió el Consejo de la Organización de Aviación Civil Internacional y como lo han desarrollado los países que tienen mayor frecuencia aérea hacia Guatemala.

De acuerdo con lo establecido anteriormente, los principales tributos que generan mayor ingreso al Estado corresponden al impuesto indirecto que se cobra por la venta de productos y la prestación de servicios, el cual en Guatemala se encuentra establecido con un tipo impositivo fijo del doce por ciento (12%) el cual en otros países comparados se ha establecido con una tarifa menor del siete por ciento (7%) en el caso de Panamá y tarifas mayores en el caso de los Estados Unidos Mexicanos y Colombia con quince y dieciséis por ciento (15% - 16%) respectivamente.

En consecuencia, se puede establecer que, en Guatemala, el Impuesto al Valor Agregado se encuentra dentro de una media con los Estados anteriormente relacionados; sin embargo, dichos Estados con mayor carga tributaria del Impuesto al Valor Agregado han establecido políticas de igualdad tributaria, porque han reducido el tipo impositivo en la venta de boletos del veinticinco y cincuenta por ciento (25% - 50%) cuando los vuelos son internacionales, para que incentive el turismo y no cargar con doble imposición al pasajero.

En Guatemala, en el caso del Impuesto Sobre la Renta se ha desarrollado normalmente como en otros países y en donde los convenios internacionales no pueden interferir con la soberanía estatal. Por lo tanto, el Estado de Guatemala, por medio de

su poder tributario, ha desarrollado dos regímenes a los que las empresas dedicadas al transporte aéreo internacional puedan someterse. Estos regímenes son: el régimen sobre las utilidades de las actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado sobre ingresos. En tal sentido, dependiendo del desarrollo del negocio de la línea aérea, se puede determinar cuál es el régimen impositivo como actividad lucrativa que más le conviene conforme al estudio que realicen para determinar la política fiscal de la empresa, sin embargo, tampoco se ha seguido la resolución que ha emitido la Organización de Aviación Civil Internacional en el sentido de que no existen convenios bilaterales de no doble imposición.

Actualmente, se ha aprobado la iniciativa de ley, asignada con el número 5585, la cual fue aprobada por medio del Decreto 2-2020, publicada el 10 de febrero de 2020 en el Diario de Centro América, en donde se adicionan los artículos “21 bis” y “21 ter” a la Ley de Actualización Tributaria, estableciendo sobre los gastos y costos deducibles, que los contribuyentes que realicen actividades de transporte aéreo internacional domiciliadas en el extranjero no aplicarán las deducciones del artículo 21 del Decreto 10-2012, y en sustitución efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio la operación consolidada de la casa matriz, o bajo una renta presunta aplicarán un tipo impositivo del ocho por ciento (8%) de sus ingresos reportados por pasajes y demás servicios de fuente guatemalteca.

Las situaciones impositivas del Estado de Guatemala, con respecto a la resolución de OACI, han determinado que si existe un cumplimiento fiscal en el tema de la falta de afectación tributaria en los combustibles llevados a bordo de las aeronaves, pero si existe una afectación sobre los repuestos que se ingresan al país en el tema del impuesto al valor agregado, por lo que es necesario reformular la situación para que exista consideración a las líneas aéreas y que pueda existir mayor inversión en el país.

Además, es necesario aclarar que, conforme al convenio bilateral celebrado entre el Estado de Guatemala y los Estados Unidos de América, existe exención fiscal a la

distribución de combustible a todas las aeronaves pertenecientes a la flota de las líneas aéreas estadounidenses en el país, siempre que haya realizado el trámite de exención en la Superintendencia de Administración Tributaria, sin embargo, existe una desigualdad de trato con las líneas aéreas con nacionalidad de otros Estados.

Se ha establecido que, además de dichos impuestos a los cuales la Organización de Aviación Civil Internacional se ha expresado, en Guatemala existen otros impuestos a los cuales las empresas que se dedican a la actividad aerocomercial están sujetos, dentro de los cuales se encuentra el impuesto de solidaridad que se establece como una carga tributaria a las empresas con actividades mercantiles con un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos, por lo que las líneas aéreas dependiendo de sus ingresos y del régimen al cual se encuentran sujetos, pueden encontrarse gravados por este impuesto.

Es necesario aclarar que el impuesto de circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos es únicamente aplicable a las aeronaves con matrícula guatemalteca, por lo que las líneas aéreas extranjeras que suelen utilizar aeronaves con matrícula extranjera no se encuentran sujetas a este impuesto, sin embargo esta situación podría variar dependiendo de la política fiscal en el país, en virtud que al utilizar los vehículos aéreos en arrendamiento, ya sea por medio de *wet lease* o *dry lease*, deberían de estar inscritos en el Registro Aeronáutico, lo cual al momento no se realiza, por lo que no se gravan estos arrendamientos.

Por último, es necesario determinar el aumento del valor del boleto aéreo en virtud del impuesto de salida, el cual se encuentra sin bases de recaudación, siendo una tarifa injusta en virtud que independientemente del valor del boleto, la cantidad es la misma además de ser una cantidad alta, por lo que debería reformularse dicho impuesto para incentivar el turismo y mejorar las condiciones a los extranjeros que visitan el país, siendo preciso nuevamente establecer que el monto que suma a los boletos aéreos por seguridad aeroportuaria no es un impuesto, sino una tasa aeroportuaria que se fija para proveer seguridad al pasajero.

3.7 La reversión de la falta de inversión de la industria aerocomercial en la República de Guatemala con la sistematización impositiva

La fiscalidad en la República de Guatemala se ha desarrollado como en la mayoría de países latinoamericanos, sin embargo, en el tema del transporte aéreo internacional se encuentra atrasado, debido a que existe ausencia de políticas fiscales que puedan incentivar la inversión de la industria aerocomercial en el Estado de Guatemala, debido a que es necesario que los gobernantes de turno establezcan mayores relaciones económicas con otros Estados a efecto de poder suscribir convenios bilaterales de no doble imposición, para mejorar la inversión en el país.

Estos convenios que se negocien y se suscriban deberán poseer todas las pautas económicas convenientes para que el Estado de Guatemala pueda generar mayores ingresos sin afectar los ingresos tributarios del país, y generando mayor recaudación en impuestos indirectos que en la afectación al impuesto sobre la renta que se genere de las líneas aéreas internacionales.

Asimismo, es necesario que, por el principio de igualdad tributaria el Estado reformule sus bases de recaudación en el impuesto al valor agregado en la venta de boletos aéreos, debido a que la imposición de la tasa del doce por ciento en un vuelo internacional, es una carga alta con respecto a los demás países, que reducen su porcentaje para no incurrir en doble imposición tributaria.

En cuanto al tema de la imposición sobre los combustibles y derivados del petróleo, es necesario dividir el tema impositivo en dos, debido a que las leyes tributarias en Guatemala establecen el impuesto por venta de combustible el cual es el doce por ciento (12%), sin embargo, no está afecto en el producto llevado a bordo de la aeronave, con lo cual estamos con las bases establecidas en la resolución de la Organización de Aviación Civil Internacional, debido a que en Guatemala no se constituye como una importación, y el segundo plano es el impuesto de distribución del petróleo y derivados, el cual únicamente encuentra una exención con la distribución de estas sustancias a

aeronaves pertenecientes a líneas aéreas estadounidenses, lo cual causa un tratamiento injusto con las líneas aéreas de otras nacionalidades.

Respecto a estos tres impuestos, la situación de la sistematización impositiva debe estar basada en lo que establece la Organización de Aviación Civil, por lo que se deberá formular una política fiscal que promueva la celebración de tratados bilaterales con los principales Estados que tengan operaciones en Guatemala, y hacia los cuales el país tendría mayores beneficios para la inversión de la industria aerocomercial, lo que provocaría una mayor inversión y generaría mayores ingresos por impuestos indirectos.

Asimismo, el Impuesto al Valor Agregado en la venta de boletos debe esclarecerse como medida de inversión en la reducción de la tarifa para vuelos internacionales, que provocaría disminución en los costos de dichos traslados en pasajeros, costos en traslado de mercaderías y reducir el ingreso del explotador, debido a que la tarifa de dicho impuesto lo que provoca, según la Organización de Aviación Civil Internacional, es el retardo en el desarrollo comercial y turístico de los países.

Se considera que el criterio institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria ha sido muy concreto en cuanto a la tributación de las líneas aéreas en Guatemala, sin embargo, es necesario que esta institución tome el rol establecido en el artículo tercero inciso "k" de su ley orgánica, Decreto 1-98 del Congreso de la República, el cual establece lo siguiente:

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: (...) k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer al Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines...

Siendo necesario que la administración tributaria, en su función de órgano asesor de políticas fiscales y legislación tributaria, pueda recomendar en el primer caso al Organismo Ejecutivo la celebración de tratados bilaterales con Estados que tengan la mayor cantidad de operaciones o que puedan tener operaciones en Guatemala, para impedir la doble imposición en el impuesto sobre la renta.

Asimismo, que la Superintendencia de Administración Tributaria asesore al Organismo Legislativo en legislación tributaria basándose en la resolución del Consejo de la Organización de Aviación Civil Internacional con el objeto de reducir la tarifa del impuesto al valor agregado en la venta de boletos, debido a que los demás Estados, con base al principio de igualdad, han reducido porcentualmente la tarifa de los boletos en vuelos internacionales, cobrando entre setenta y cinco y cincuenta por ciento (75% - 50%) del tipo impositivo legislado, por lo que únicamente se formularía una reducción en sus bases tributarias.

Para revertir la situación de la falta de inversión en la República de Guatemala, con respecto a aerolíneas, es necesario que exista una reformulación, principiando con la asesoría de la Superintendencia de Administración Tributaria en política fiscal y legislación tributaria, para que se desarrollen las políticas tributarias en materia aeronáutica que ha establecido la Organización de Aviación Civil Internacional.

CONCLUSIONES

En el análisis del ordenamiento jurídico guatemalteco, es importante enmarcar la relevancia que deben tomar las entidades del Estado, principalmente la administración tributaria, para establecer en principio el impacto impositivo del sector aeronáutico en Guatemala con el objeto de guiar las acciones que debe seguir el Organismo Ejecutivo en la negociación de tratados bilaterales de no doble imposición y el Organismo Legislativo en la propuesta de iniciativas de ley que, además de reducir la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, se centren en las recomendaciones del Consejo de la Organización de la Aviación Civil Internacional en cuanto al tratamiento del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y el impuesto a los combustibles y derivados.

Asimismo, el Estado de Guatemala debe sustentar sus disposiciones con base en las principales convenciones en materia de aeronáutica civil que ha suscrito, asimismo, negociar acuerdos con países con sistema de renta mundial que exploten el espacio aéreo guatemalteco; además, tomar como referencia el derecho comparado en los distintos países de la región, y proyectar un nuevo sistema de tributación de las líneas aéreas.

Dentro de los hallazgos de este estudio, fue trascendental establecer que existe falta de cohesión entre el derecho interno y el derecho internacional en cuanto a la coyuntura fiscal que debe existir en cualquier Estado como medida para atraer la inversión extranjera y establecimientos de *hubs* aéreos, lo cual se estipuló como problema en el plan de investigación elaborado y se comprobó mediante la presente tesis, lo cual mejoraría la recaudación impositiva y promovería mayor seguridad jurídica en la industria aerocomercial en la República de Guatemala.

En el desarrollo de la presente tesis, se verificó el avance de la iniciativa de ley 5585, la cual fue aprobada por medio del Decreto 2-2020, publicada el 10 de febrero de 2020 en el Diario de Centroamérica, en donde se adicionaron los artículos “21 bis” y “21 ter”

a la Ley de Actualización Tributaria, estableciendo gastos y costos deducibles de los contribuyentes que realicen actividades de transporte aéreo internacional domiciliadas en el extranjero, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio la operación consolidada de la casa matriz, o bajo una renta presunta aplicarán un tipo impositivo del ocho por ciento (8%) de sus ingresos reportados por pasajes y demás servicios de fuente guatemalteca. Sin embargo, los aspectos de esta actualización de la normativa legal tributaria, con el objeto de adecuar la legislación a la normativa internacional de la materia, no incrementará la inversión de las líneas aéreas debido a que, la legislación guatemalteca sigue siendo desigual e inequitativa en los derechos de dichos contribuyentes, frente al resto de los países de la región.

Por su parte, en lo que respecta al sistema impositivo del país, como medidas inmediatas, se considera que es necesario realizar una reformulación del cobro del tipo impositivo del impuesto al valor agregado, en cuanto a los boletos de avión, debido a que la prestación en una actividad de transporte aéreo internacional se realiza sobre el total del doce por ciento (12%) lo cual en otros países se ha buscado una equidad tributaria en cuanto a establecer una reducción del cincuenta por ciento (50%) para no aumentar el valor del boleto aéreo.

Además, existe la necesidad de implementar la política que existe de exoneración de la distribución del impuesto de combustible y derivados con Estados Unidos de América, y proyectarlo a otros países que tienen un importante tráfico aéreo en el Estado de Guatemala; lo cual promueve el turismo, que es un importante ingreso tributario a la nación, y que aun cuando no existen recomendaciones en cuanto al cobro de este impuesto, es necesario que el Organismo Legislativo promueva reformas para establecer específicamente las bases tributarias de este tributo.

Del examen de la carga impositiva de estos impuestos, se desprendió que el sistema jurídico guatemalteco debe alcanzar una sistematización jurídica que brinde mayor seguridad a las inversiones de las aerolíneas en el país, por lo cual se puede aseverar

que la hipótesis no fue comprobada, en virtud que a corto o mediano plazo no es posible revertir la inversión en esta gran industria.

En conclusión, es necesario que el Estado de Guatemala promueva una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico interno y como parte de la comunidad internacional, a efecto de lograr acuerdos bilaterales para sujetarse a tratados de no doble imposición, y reformular las bases imponibles de los impuestos delimitados, con el objeto de otorgar mayor certeza a dicha actividad e incentivar la economía mediante un mayor tráfico aéreo.

Referencias

- Agosin, M., Barreix, M., & Machado, R. (2005). *Recaudar para crecer, Bases para la reforma tributaria en Centroamerica*. Nueva York: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Albán Arias, L. (2011). Principios Constitucionales Tributarios. *Revista Judicial, Costa Rica, No. 102*, 152.
- Alveño Ovando, M. A. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco - Parte General-*. Guatemala: Ediciones Santillana.
- Asamblea Nacional Constituyente. (31 de Mayo de 1985). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala, Guatemala.
- Bettinger Barrios, H., & Bettinger Garcia , H. (2016). *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente*. Mexico: ISEF.
- Búcaro Flores, M. (Octubre de 2013). *El incumplimiento de las obligaciones contractuales del porteador aéreo y el resarcimiento de daños y perjuicios*. Guatemala, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Burgos Rondan, C. (Abril de 2014). *Análisis Jurídico y Doctrinario de los Medios de Impugnación en el Código Tributario Guatemalteco*. Guatemala, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Castillo Gonzalez, J. M. (1994). *Constitución Política de la República de Guatemala Comentada*. Guatemala.
- Coelho Pasin, J. B. (2010). *Derecho Tributario y Ética*. Buenos Aires: Heliasta.

- Comisión Fiscal Internacional, C. (2006). *Introducción a impuestos internacionales*. Ciudad de Mexico: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92*. Guatemala, Guatemala: Diario de Centroamérica.
- Congreso de la República. (2000). *Ley de Aviación Civil, Decreto número 93-2000*. Guatemala, Guatemala: Diario de Centro América.
- Congreso de la República de Guatemala. (2012). *Ley de Actualización Tributaria. Decreto Número 10-2012*. Guatemala, Guatemala: Diario de Centroamérica.
- Convenio sobre Aviación Civil Internacional. (1944). *Convenio de Chicago*. Chicago, Estados Unidos de América: ICAO.
- Criterio Jurisprudencial, Expediente 37-93 (Corte de la Constitucionalidad 19 de Mayo de 1993).
- Díaz de Sarralde, S., Garcimartín, C., & Ruiz-Huerta, J. (2010). *La Paradoja de la Progresividad en países de baja tributación: El impuesto a la renta en Guatemala. Revista Cepal*, 102.
- Durán Becerra, A., & Flores Zavala, P. (2009). *Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Espinosa Sepúlveda, J. (2014). *Los Sistemas de impuesto a la renta de América Latina y los convenios de doble imposición vigentes*. Perú: Derecho PUCP.
- Folchi, M. (2011). *Tratado de Derecho Aeronáutico y Política de la Aeronáutica Civil*. Buenos Aires: Revista Latino Americana de Derecho Aeronáutico.

- Francisco, G., Ximena, C., & M. Angélica, P. (2014). Estado e Impuestos Indirectos en Chile y Latinoamerica: Análisis del Periodo 200-2011. *Revista Científica "Visión de Futuro"*, 76-95.
- García Belsunce, H. A. (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Ganga Contreras, F., Cabello Herrera, X., & Piñones Santana, M. (2014). Estado e Impuestos Indirectos en Chile y Latinoamerica: Análisis del Periodo 2000-2011. *Visión de Futuro*, 76-95.
- Ikusi. (mayo de 2018). *Ikusi.aero*. Obtenido de <https://www.ikusi.aero/es/blog/cuales-las-principales-fuentes-de-ingresos-no-aeronauticos-en-un-aeropuerto>
- Inconstitucionalidad General, 1162-2003 (Corte de Constitucionalidad 15 de Diciembre de 2003).
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). *La Política Fiscal en la Encrucijada*. Guatemala: ICEFI.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Lang, M. (1965). *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. Bogotá, Colombia: Temis, Obras Jurídicas.
- Luna, R. (2011). Renta Mundial versus Renta Territorial. *Repositorio Universidad Para la Cooperación Internacional*, 6.
- Mérida Perez, K. (05 de Mayo de 2014). *La incidencia de la Organización de Aviación Civil Internacional en la Aviación Civil Guatemalteca y su importancia en la*

modernización del Aeropuerto Internacional La Aurora. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.

Montaño Galarza, C. (2001). El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. *Fondo de Investigaciones, Universidad Andina Simón Bolívar*, 68.

Monterroso de Morales, G. E. (2004). *Derecho Financiero Parte II, Derecho Tributario*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.

Monterroso, G. (2009). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.

Organización de Aviación Civil Internacional. (2000). *Criterios de la OACI sobre impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional*. Montreal, Canada: ICAO Publicaciones.

Pérez Royo, F. (2003). *Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria*. Sevilla, España.

Rodas Aquino, J. (Noviembre de 2010). Análisis de la Legislación Aeronáutica en Guatemala. Guatemala, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.

Scaletta, R., Gimenez, E., & Spina, C. (2004). *Los Impuestos en el Transporte*. Buenos Aires: Osmar Buyatti.

Videla Escalada, F. N. (1969). *Derecho Aeronáutico*. (V. d. Zavalía, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Victor de Zavalía.

Viquez Jara, C. (1996). *La Concesión de servicios aéreos de transporte público regular internacional en Costa Rica*. San Pedro, Costa Rica: Universidad de Costa Rica.

Zuzunaga, F., & Villagra, R. (noviembre de 2006). *Zya abogados*. Obtenido de <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/834e0-EI-impuesto-a-la-renta-corporativo-en-los-paises-latinoamericanos.pdf>

ANEXOS

ANEXO 1

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 13-2018

"TRIBUTACIÓN DE LAS AEROLÍNEAS"

I. ANTECEDENTES

A nivel internacional, en materia impositiva, los ingresos provenientes de la prestación de servicios de transporte aéreo internacional se rige por las disposiciones incluidas en Tratados Bilaterales de Doble Tributación (DTT por sus siglas en inglés), los cuales se suscriben entre dos países y que someten los ingresos a impuestos únicamente en el Estado donde se realiza la administración efectiva de la empresa (lo que regularmente es en el Estado donde se encuentra la casa matriz de la aerolínea).

Sin embargo, Guatemala no ha suscrito Tratados Bilaterales de Doble Tributación con algún país, por lo que no se aplican las imposiciones estándar de impuestos sobre los ingresos provenientes del transporte internacional relacionada anteriormente.

Las aerolíneas internacionales no consideran a sus sucursales como entidades legales independientes de la entidad extranjera residente fuera de Guatemala (casa matriz) y los servicios prestados por la casa matriz de la aerolínea extranjera en nombre y en beneficio de la sucursal guatemalteca son de valor económico para la sucursal.

En materia impositiva, en Guatemala, el Libro I, "Impuesto Sobre la Renta" de la Ley de Actualización Tributaria, grava con un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en dicho libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Con carácter general, se consideran Rentas de Actividades Lucrativas, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de su actividad. Entre otras, se incluyen las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.

Derivado de lo anterior es necesario emitir un criterio que establezca la forma de tributación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, de las aerolíneas en Guatemala.

II. BASE LEGAL

DECRETO NÚMERO 2-70 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, CÓDIGO DE COMERCIO

Página 1 de 10



ARTICULO 213. Sociedades Constituidas en el Extranjero.

Las sociedades legalmente constituidas en el extranjero que tengan en el territorio de la República la sede de su administración o el objeto principal de la empresa, están sujetas, incluso en lo que se refiere a los requisitos de validez de la escritura constitutiva, a todas las disposiciones de este Código. La forma del documento de constitución se regirá por las leyes de su país de origen.

ARTICULO 214. Agencias o Sucursales.

Las sociedades legalmente constituidas en el extranjero que deseen establecerse u operar en cualquier forma en el país o deseen tener una o varias sucursales o agencias, están sujetas a las disposiciones de este Código y de las demás leyes de la República, y deberán tener permanentemente en el país, cuando menos, un mandatario...

ARTICULO 220. Operaciones que no necesitan autorización.

Una sociedad legalmente constituida en el extranjero, no está obligada a obtener autorización ni registrarse en el país, cuando solamente:

1. Es parte de cualquier gestión o juicio que se ventile en los tribunales de la república o en la vía administrativa.
2. Abre o mantiene cuentas bancarias a su nombre en alguno de los bancos autorizados.
3. Efectúa ventas o compras únicamente a agente de comercio independiente, legalmente establecido en el país.
4. Gestiona pedidos por medio de agentes legalmente establecidos en el país, siempre que los pedidos queden sujetos a confirmación o aceptación fuera del territorio de la república.
5. Otorga préstamos o abre créditos a favor de empresarios establecidos en la República.
6. Libra, endosa o protesta en la República, títulos de crédito o es tenedora de los mismos.
7. Adquiere bienes muebles, derechos reales o bienes inmuebles, siempre que éstos no formen parte de una empresa ni negocie habitualmente con los mismos.

No obstante lo anterior, todos los actos, contratos y negocios relacionados con esas actividades, quedarán sujetos y se regirán por las leyes de la República.

DECRETO 10-20012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 1. Objeto. Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. (...)

Artículo 4. Rentas de fuente guatemalteca. Son rentas de fuente guatemalteca,



independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:

1. RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad.

Entre otras, se incluyen las rentas provenientes de: (...)

d) El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes. (...)

f) Los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como a establecimientos permanentes de entidades no residentes. (...)

Artículo 6. Concepto de residente. Se considera residente para efectos tributarios: (...)

3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:

- a) Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.
- b) Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

A estos efectos, se entiende que una persona jurídica, ente o patrimonio que se especifique en este libro, tiene su sede de dirección efectiva en territorio nacional, cuando en él se ejerza la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

Artículo 7. Concepto de establecimiento permanente. Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento permanente en Guatemala, cuando:

1. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades.

La definición del apartado anterior, comprende, en particular: (...)

b) Las sucursales. (...)

Artículo 22. Procedencia de las deducciones.

Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir los requisitos siguientes:

- 1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos



obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados.

2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro, cuando corresponda.
3. En el caso de los sueldos y salarios, cuando quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.
4. Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales:
 - a. Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes.
 - b. Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestados por contribuyentes.
 - c. Facturas o documentos, emitidos en el exterior.
 - d. Testimonio de escrituras públicas autorizadas por Notario, o el contrato privado protocolizado.
 - e. Recibos de caja o notas de débito, en el caso de los gastos que cobran las entidades vigiladas e inspeccionadas por la Superintendencia de Bancos.
 - f. Planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y los recibos que éste extienda, libros de salarios, planillas, en los casos de sueldos, salarios o prestaciones laborales, según corresponda.
 - g. Declaraciones aduaneras de importación con la constancia autorizada de pago, en el caso de importaciones.
 - h. Facturas especiales autorizadas por la Administración Tributaria.
 - i. Otros que haya autorizado la Administración Tributaria.

Artículo 54. Principio de Libre Competencia. Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas.

Artículo 55. Facultades de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes 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...

Artículo 97. Hecho generador. Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contra prestación, realizada por establecimientos



permanentes de entidades no residentes en el país.

Artículo 102. Regla general. Para los no residentes que operen con establecimiento permanente, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, período de liquidación y normas de gestión del impuesto, se determinan con arreglo a las disposiciones del Título II de este Libro, "Renta de las Actividades Lucrativas".

Artículo 103. Base imponible. Con carácter general, las rentas que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin establecimiento permanente en territorio nacional, la renta imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido efectivamente pagado o acreditado en cuenta.

Artículo 104. Tipos impositivos. Los tipos impositivos aplicables a los pagos o acreditación de las rentas gravadas por este título son los siguientes: (...)

5. El tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) que se aplica a: Otras rentas gravadas no especificadas en los numerales anteriores

Artículo 105. Obligación de retener. Las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio o este libro, que paguen, acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de no residentes rentas, deben retener el impuesto con carácter definitivo, aplicando a la base imponible establecida, el tipo impositivo indicado en el artículo anterior de este libro y enterarlo mediante declaración jurada a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero. El agente de retención debe expedir constancia de la retención efectuada.

DECRETO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Artículo 1. De la materia del impuesto. Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.

Artículo 2. Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá: (...)

2. Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia. (...)

Artículo 3. Del hecho generador. (...)

2) La prestación de servicios en el territorio nacional.

DECRETO 20-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 20. Efectos tributarios. Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar cotos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, a partir de treinta mil Quetzales (Q30.000.00), deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, distinto al dinero en efectivo, en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios objeto del pago. Dichos pagos también podrán realizarse utilizando tarjeta de crédito, de débito o medios similares, independientemente de la documentación legal que corresponda.

III. ANÁLISIS DEL CASO

De conformidad con el artículo 214 del Código de Comercio, las sociedades legalmente constituidas en el extranjero que deseen establecerse u operar en el país o deseen tener una o varias sucursales o agencias, están sujetas a las disposiciones de ese Código y deberán tener, cuando menos, en forma permanente un mandatario.

Por su parte, el artículo 220 establece las operaciones que no necesitan autorización para una entidad legalmente constituida en el extranjero. Dentro de las operaciones que sí necesitan autorización, se encuentra la de prestación del servicio de transporte aéreo de personas y de carga.

1. TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En materia impositiva, el artículo 4 de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta establece que son rentas de fuente guatemalteca, las rentas de actividades lucrativas, incluyendo las que se obtengan de la prestación del servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.

Por su parte el artículo 6 de la norma precitada, establece que se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas que: a) se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala; b) tengan su domicilio social o fiscal en el territorio nacional; c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional. En el caso de las aerolíneas que prestan servicio de transporte aéreo de personas y de carga, las mismas puede ser que no cumplan con alguno de los elementos para ser consideradas como residentes.

No obstante lo anterior el artículo 7 del mismo cuerpo legal precitado establece que existe establecimiento permanente cuando una persona jurídica disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que realice toda o parte de sus actividades, comprendiendo lo anterior cuando se trate de sucursales. El artículo 102 establece que los no residentes que operen con establecimiento permanente, deberán establecer sus obligaciones del Impuesto Sobre la



DESPACHO SUPERIOR

Renta de conformidad con las "Rentas de Actividades Lucrativas".

En el caso de las aerolíneas que prestan el servicio de transporte de personas y de carga, tienen obligación por disposición de Código de Comercio de obtener autorización en Guatemala como una sociedad legalmente constituida en el extranjero, por lo tanto en materia tributaria se convierten en **Contribuyentes No Residentes con Establecimiento Permanente**, puesto que cuentan en el país de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo, según el artículo 7, numeral 1 de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta.

Por lo tanto, deben tributar conforme lo establecido a las normas que regulan las Rentas de Actividades Lucrativas, ya sea a través del Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas o bien en el Régimen Opcional Simplificado sobre los Ingresos.

El Libro I, Impuesto Sobre la Renta, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, establece las Rentas de Fuente Guatemalteca; y para el caso de las Rentas de Actividades Lucrativas, con carácter general el artículo 4, numeral 1, regula que son todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad. Para el caso de las aerolíneas, se considerarían como rentas de fuente guatemalteca las reguladas en las literales c) y d) de dicho artículo:

- c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
- d) El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.

Aplicación del Régimen Sobre Utilidades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta

El artículo 5 de la Ley de Actualización Tributaria establece el Principio de Presunción de Onerosidad, el cual regula que las enajenaciones de bienes y la prestación de servicios, entre otros, realizadas por personas individuales o jurídicas y otros entes o patrimonios que realicen actividades mercantiles, se presumen onerosas, salvo prueba en contrario. Dichas transacciones deberán estar soportadas de conformidad con la documentación pertinente.

El Régimen de Actividades Lucrativas establece en el artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria, que constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en el Libro I de dicha Ley, residentes en Guatemala, regulando que se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.



Es importante analizar lo anterior, tomando en cuenta que, a los Establecimientos Permanentes, en su calidad de "Sucursales" de entidades que tienen su domicilio en países extranjeros que se constituyen en "Casas Matrices", les son asignados costos y gastos, en forma prorrateada entre varias sucursales, conforme el principio de libre competencia establecido en el artículo 54 de la Ley de Actualización Tributaria.

Esta asignación de costos y gastos de parte de las "Casas Matrices" es una operación normal entre compañías transnacionales y sus partes relacionadas. Sin embargo, para los efectos de la aplicación de la normativa del Impuesto Sobre la Renta guatemalteco, las "Sucursales" ubicadas en territorio nacional deben cumplir con lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, respecto a la procedencia de dichos costos y gastos, especialmente que:

- Estén debidamente documentados y respaldados de acuerdo a lo establecido en el numeral 4 del artículo 22 del Decreto 10-2012.
- Cumplan con el principio de libre competencia, derivado que se trata de operaciones entre partes relacionadas.
- Sean útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o generar renta gravada, lo que justifica su deducibilidad.
- Se haya retenido y pagado el Impuesto sobre la Renta, cuando corresponda.
- Cumplan con la normativa estipulada en el artículo 20 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, en cuanto a la bancarización o formalización en escritura pública.

Con relación a las retenciones del Impuesto Sobre la Renta, es necesario realizar las siguientes consideraciones:

- a) La asignación de costos y gastos que realice la "Casa Matriz" a la "Sucursal", se constituirán en renta de fuente guatemalteca, cuando se trate de servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a los establecimientos permanentes de entidades no residentes (aerolíneas), tal como lo establece el artículo 4, numeral 1, literales c) y f) del Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.
- b) Se configurará el hecho generador de las "Rentas de No Residentes" de conformidad con lo regulado en el artículo 97 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, que establece en el segundo párrafo que constituye hecho generador, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.
- c) El tipo impositivo correspondiente a este tipo de renta, es el regulado en el artículo 104 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, numeral 3, literal e) que establece el 15%.



2. TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, en virtud que el servicio prestado por las aerolíneas consiste en el transporte de personas (pasajeros) de un lugar a otro, y que los vuelos salen del territorio nacional, independientemente del lugar y la forma en que los boletos aéreos sean pagados, por lo que al originarse el servicio desde Guatemala y conforme lo regulado en el artículo 3, numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es un acto que da origen al hecho generador del referido impuesto, debiendo emitirse la factura correspondiente y calcular el impuesto conforme a las normas de la citada ley.

IV CRITERIOS

- a) Las aerolíneas que prestan el servicio de transporte de personas y de carga, tienen obligación, por disposición de Código de Comercio de obtener autorización en Guatemala como una sociedad legalmente constituida en el extranjero, por lo tanto en materia tributaria se convierten en **Contribuyentes No Residentes con Establecimiento Permanente**, puesto que como "Sucursales" cuentan en el país de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo, según el artículo 7, numeral 1, literal b) de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta.
- b) Por lo tanto, deben tributar conforme lo establecido a las normas que regulan las Rentas de Actividades Lucrativas, ya sea a través del Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas o bien en el Régimen Opcional Simplificado Sobre los Ingresos, cuando obtengan rentas de fuente guatemalteca. En caso de que la "Casa Matriz" asigne costos y gastos a la "Sucursal" ubicada en Guatemala, ésta tendrá derecho a la deducción de éstos de conformidad con el Libro I del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, cuando cumplan con lo siguiente:
- Estén debidamente documentados y respaldados de acuerdo a lo establecido en el numeral 4 del artículo 22 del Decreto 10-2012.
 - Cumplan con el principio de libre competencia, derivado que se trata de operaciones entre partes relacionadas.
 - Sean útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o generar renta gravada, lo que justifica su deducibilidad.
 - Se haya retenido y pagado el Impuesto sobre la Renta, cuando corresponda.
 - Cumplan con la normativa estipulada en el artículo 20 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, en cuanto a la bancarización o formalización en escritura pública.
- c) Para efectos de retención del Impuesto Sobre la Renta a no residentes, la *asignación de costos y gastos* que realice la "Casa Matriz" a la "Sucursal", se constituirán en renta de fuente guatemalteca, cuando se trate de servicios prestados en Guatemala o de **asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole**,



utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a los establecimientos permanentes de entidades no residentes (aerolíneas), tal como lo establece el artículo 4, numeral 1, literales c) y f) del Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

- d) El servicio prestado por las aerolíneas consiste en el transporte de personas (pasajeros) de un lugar a otro, y que los vuelos salen del territorio nacional, independientemente del lugar y la forma en que los boletos aéreos sean pagados es un acto que da origen al hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, por lo que debe emitirse la factura correspondiente y calcular el impuesto conforme a las normas de la citada ley.

PONENTE: INTENDENCIA DE FISCALIZACION

Se aprueban los siguientes criterios institucionales, los cuales deberán ser aplicados a partir de la presente fecha.

Guatemala, 26 de septiembre de 2018.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria

ANEXO 2

Sección I

**RESOLUCIÓN DEL CONSEJO RELATIVA
A LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRANSPORTE
AÉREO INTERNACIONAL**

Considerando que el transporte aéreo internacional desempeña una función importante en el progreso y expansión del comercio y de los viajes internacionales, cuyo mayor desarrollo es un objetivo de la OACI y de los Estados contratantes;

Considerando que todo gravamen sobre el transporte aéreo internacional debería ser justo, equitativo, transparente y sin discriminación en su intención y aplicación con respecto a otros modos de transporte internacional, y debería tener en cuenta la contribución de la aviación civil al turismo, al crecimiento económico y al desarrollo;

Considerando que la OACI, para los fines de sus objetivos en materia de criterios, establece una distinción entre derechos e impuestos, siendo los derechos aquellos gravámenes que se cobran para cubrir los costos de las instalaciones y servicios proporcionados a la aviación civil mientras que los impuestos son aquellos gravámenes que se cobran con miras a recaudar ingresos para el gobierno local y nacional y se utilizan con fines no aeronáuticos;

Considerando que la Organización ha adoptado criterios y orientaciones sobre derechos, que se exponen en las *Declaraciones del Consejo a los Estados contratantes sobre derechos por el uso de aeropuertos y servicios de navegación aérea* (Doc 9082), así como una política sobre derechos e impuestos relacionados con las emisiones, que se expone en la Resolución del Consejo sobre derechos e impuestos ambientales, adoptada en diciembre de 1996;

Considerando, con respecto a los impuestos sobre combustibles, lubricantes y otros suministros técnicos semejantes:

- a) que los impuestos nacionales o locales sobre la compra de combustible, lubricantes y otros suministros técnicos semejantes que utilizan las aeronaves en conexión con el transporte aéreo internacional pueden tener repercusiones económicas negativas en las operaciones de transporte aéreo internacional, incluida la competencia;
- b) que el Artículo 24 a) del Convenio sobre Aviación Civil Internacional dispone, entre otras cosas, que el combustible y los aceites lubricantes de a bordo que se lleven en una aeronave de un Estado contratante cuando llega al territorio de otro Estado contratante y que se encuentren aún a bordo de tal aeronave cuando ésta salga de dicho Estado, estarán exentos del pago de diferentes derechos e impuestos;
- c) que ha sido práctica corriente de muchos Estados, con respecto a las aeronaves utilizadas en la navegación internacional, en general, eximir del pago de impuestos a los combustibles y lubricantes de a bordo a la llegada a cada territorio aduanero y, sobre la base de la reciprocidad, eximir de los impuestos sobre combustibles y lubricantes los que sean llevados a bordo en el último aeropuerto de escala en ese territorio aduanero, o rembolsar dichos impuestos; y
- d) que es factible y conveniente extender tales exenciones o rembolsos a otros suministros técnicos semejantes, por ejemplo, fluidos descongelantes, fluidos hidráulicos, fluidos refrigerantes, etc., que, como el combustible y los lubricantes, se depositan en receptáculos que forman parte de la aeronave, se consumen durante el vuelo y son esenciales para esa finalidad, de manera que todas las exenciones aplicables a los combustibles y lubricantes se aplicarán también a dichos suministros;

Considerando, con respecto a los impuestos sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y las aeronaves y otros bienes muebles:

- a) que la imposición múltiple sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y las aeronaves y otros bienes muebles relacionados con la operación de aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional puede prevenirse eficazmente mediante acuerdo recíproco de los Estados a fin de limitar la imposición en estas dos esferas al Estado donde tenga dicha empresa su domicilio fiscal;
- b) que para las empresas de transporte aéreo internacional la falta de aplicación de esta norma de exención recíproca entraña la imposición múltiple o considerables dificultades para la distribución de ingresos entre un gran número de jurisdicciones fiscales; y
- c) que ya se han obtenido ampliamente tales exenciones, por ejemplo, mediante la inclusión de disposiciones apropiadas o en acuerdos bilaterales destinados a evitar en general la imposición múltiple, o en aquellos acuerdos que se refieren al intercambio de derechos de transporte aéreo comercial, o mediante la adopción por los Estados de legislación que garantice la exención a cualquier otro Estado que otorgue reciprocidad;

Considerando, con respecto a los impuestos sobre la venta o el uso del transporte aéreo internacional:

que el establecimiento de impuestos sobre la venta o el uso del transporte aéreo internacional tiende a retardar su mayor desarrollo aumentando su coste al explotador (como ocurre en el caso de los impuestos sobre los ingresos brutos o el volumen de negocios), al expedidor (como en el caso de los impuestos sobre la carta de porte aéreo), y al viajero (como en el caso de los impuestos sobre los billetes) y además somete al viajero a muchas molestias (como ocurre en el caso de los impuestos per cápita, de embarque y desembarque);

El Consejo resuelve que:

1. Con respecto a los impuestos sobre combustibles, lubricantes y otros suministros técnicos semejantes:

- a) cuando una aeronave matriculada en un Estado contratante o arrendada o fletada por un explotador de dicho Estado se utiliza para el transporte aéreo internacional hacia, desde o a través del territorio aduanero de otro Estado contratante, el combustible, los lubricantes y otros suministros técnicos semejantes de la aeronave estarán exentos de los derechos de aduana o de otra clase sobre la base de reciprocidad, o de otro modo, en el caso del combustible, lubricantes y otros suministros técnicos semejantes de los incisos ii) o iii) llevados a bordo, tales derechos se reembolsarán cuando:
 - i) el combustible, etc., esté depositado en tanques u otros receptáculos de la aeronave a su llegada al territorio del otro Estado, siempre que no se descargue ninguna cantidad, excepto temporalmente y bajo control aduanero;
 - ii) el combustible, etc., se lleve a bordo para su consumo durante el vuelo cuando la aeronave sale de un aeropuerto internacional de ese otro Estado, ya sea hacia otro territorio aduanero de ese Estado o hacia el territorio de cualquier otro Estado, siempre que la aeronave haya cumplido, antes de su salida del territorio aduanero correspondiente, todos los reglamentos de aduanas y de despacho en vigor en ese territorio; o
 - iii) el combustible, etc., se lleve a bordo de la aeronave en el aeropuerto internacional del territorio aduanero de otro Estado y la aeronave hace escala sucesivamente en dos o más aeropuertos internacionales de dicho territorio aduanero con dirección hacia otro territorio aduanero de dicho Estado o al territorio de cualquier otro Estado;

Las disposiciones de los incisos i), ii) y iii) se aplicarán ya sea que la aeronave esté dedicada a un vuelo individual o a la explotación de un servicio aéreo y ya sea que opere o no por remuneración;

- b) por estar basada esta exención en la reciprocidad, ningún Estado contratante que cumpla la Resolución está obligado a conceder a las aeronaves matriculadas en otro Estado contratante o arrendadas o fletadas por un explotador de dicho Estado, un tratamiento más favorable que el que reciben sus propias aeronaves en el territorio de ese otro Estado;

- c) no obstante este principio de reciprocidad, se estimula a los Estados contratantes a que apliquen la exención en el máximo grado posible, a todas las aeronaves a su llegada procedentes de otros Estados o que salgan con destino a otros Estados;
- d) la expresión "derechos de aduana y de otra clase" incluirá los derechos de importación, exportación, indirectos, a las ventas, consumo y los derechos internos e impuestos de toda clase aplicables al combustible, los lubricantes y otros suministros técnicos semejantes;
- e) los derechos e impuestos descritos en d) incluirán los gravados por cualquier autoridad fiscal dentro de un Estado contratante, ya sea nacional o local. Quedarán exentos de estos derechos e impuestos la compra de combustible, lubricantes u otros suministros técnicos semejantes que utilizan las aeronaves para los servicios aéreos internacionales, salvo la medida en que aquéllos se basen en el costo efectivo de la prestación de instalaciones y servicios aeroportuarios o de navegación aérea y se utilicen para financiar los costos que supone proporcionarlos;

2. Con respecto a los impuestos sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y las aeronaves y otros bienes muebles:

- a) cada Estado contratante concederá recíprocamente, en el máximo grado posible:
 - i) la exención de impuestos sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional de otros Estados contratantes que se obtengan en ese Estado contratante de la explotación de aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional; y
 - ii) la exención a las empresas de transporte aéreo de otros Estados contratantes del pago de impuestos sobre la propiedad y el capital u otros impuestos similares, así como sobre las aeronaves y otros bienes muebles relacionados con la operación de aeronaves en el transporte aéreo internacional;
- b) los "impuestos" a que se hace referencia en a) i) y ii) incluyen los gravados por cualquier autoridad fiscal nacional o local dentro de un Estado;
- c) cada Estado contratante hará lo posible para poner en práctica lo dispuesto en la cláusula a), mediante la negociación bilateral de acuerdos relacionados con la doble imposición en general, u otros métodos tales como la inclusión de disposiciones apropiadas en los acuerdos bilaterales para el intercambio de derechos de transporte aéreo comercial, o leyes que concedan tales exenciones a cualquier otro Estado que otorgue reciprocidad; y
- d) cada Estado contratante tomará todas las medidas posibles a fin de evitar demoras en las negociaciones bilaterales que sean necesarias para alcanzar la aplicación de la cláusula a);

3. Con respecto a **los impuestos sobre la venta y el uso del transporte aéreo internacional**: cada Estado contratante reducirá en el máximo grado posible y tratará de eliminar, tan pronto como lo permita su situación económica, toda forma de imposición sobre la venta o el uso del transporte aéreo internacional, incluso los impuestos sobre los ingresos brutos de los explotadores y los impuestos recaudados directamente de los pasajeros o expedidores;

4. Cada Estado contratante notificará a la Organización la medida en que grava los impuestos sobre la venta o el uso del transporte aéreo internacional y el grado en que está dispuesto a adoptar medidas de conformidad con los principios de la presente Resolución, y mantendrá en adelante informada a la Organización de cualquier cambio posterior respecto a la Resolución; y

5. La información así recibida se publicará y transmitirá a todos los Estados contratantes.

ANEXO 3

Anexo 1.

Cuadro de información de entrevistados

Los entrevistados accedieron a contestar las preguntas, sin embargo con la condición de no revelar nombres, a lo que únicamente se puede indicar que dentro de los entrevistados se encuentran personal de la Dirección de Aeronáutica Civil del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, Superintendencia de Administración Tributaria, y asesor del Congreso de la República que analizó la iniciativa de ley 5585 que al momento de ser aprobada se convirtió en el Decreto 02-2020 del Congreso de la República.

Cédula de las Entrevistas

Presentación

La presente entrevista se centra en conocer su opinión con respecto a los temas relacionados a las implicaciones fiscales de la industria aerocomercial en la República de Guatemala. Las preguntas han sido diseñadas como parte de mi trabajo final de investigación de la Maestría en Derecho Tributario cursada en la Universidad de San Carlos de Guatemala. La información que solicitada será manejada con fines académicos, única y exclusivamente. Agradezco de antemano su colaboración y tiempo brindado.

Entrevista #1

- 1. ¿Desde su perspectiva, cuál ha sido el factor determinante que ha tenido el Estado de Guatemala, para que haya perdido su protagonismo a nivel regional en materia de aviación comercial?**

Para iniciar, el entrevistado consideró que el factor que ha afectado el protagonismo que tuvo Guatemala a nivel comercial en décadas anteriores, fue la falta de inversión en las instalaciones aeroportuarias, debido a que existió mucho descuido en las mismas, además que el posicionamiento del Aeropuerto Internacional La Aurora (AILA) no es el ideal, por considerarse un aeropuerto de alto riesgo.

Además, se indicó que han existido limitaciones que se han configurado a nivel de los Gobiernos que han administrado el Estado de Guatemala, en cuanto a requerimientos adicionales a nivel técnico de la Dirección de Aeronáutica Civil, así como falta de seguridad jurídica a nivel comercial que ha desmotivado el posicionamiento de algunas aerolíneas.

- 2. ¿Cuáles son las asimetrías, que a su parecer, afectan la inversión de líneas aéreas en Guatemala con respecto a los demás países de la región?**

El entrevistado indicó que, Guatemala no se encuentra contemplada a nivel mundial como un *hub* aéreo, por lo que, a comparación de países como Panamá

e incluso El Salvador, es una desventaja debido a que encarece los costos de las operaciones de las líneas aéreas, asimismo que ha mantenido reuniones con dirigentes de líneas aéreas extranjeras que consideran que el país es muy volátil en cuanto a sus criterios aplicables por la administración tributaria que ha reparado en varias contingencias fiscales.

3. Con su experiencia, ¿usted cree que Guatemala puede ser un *hub* aéreo?

El entrevistado contestó que debido a la cercanía que existe con Norteamérica es viable que Guatemala llegue a considerarse un *hub* aéreo, sin embargo, esto dependerá de las medidas fiscales que se promuevan para mejorar la inversión, así como el Decreto 02-2020 del Congreso de la República que permitió la deducibilidad de gastos en que incurren las líneas aéreas, y que en otros países ha mejorado dicha inversión, por lo que deberá de confirmarse cuáles serán los criterios de la administración tributaria en el manejo de dichos montos deducibles.

4. ¿Qué reformas, a nivel fiscal, considera que son determinantes para que un Estado sea una referencia para la inversión de líneas aéreas extranjeras?

El entrevistado consideró que son importantes y trascendentales la implementación de reformas que la Organización de Aviación Civil Internacional ha recomendado, a efecto de deducir los gastos de las líneas aéreas en el impuesto sobre la renta, así como eliminar las tasas impositivas del impuesto al valor agregado y por último es importante remarcar que la importación de materiales para componer o modificar aeronaves deben tener un tratamiento distinto en cuanto a los impuestos.

5. ¿Qué implicaciones considera que existirán con la aprobación del Decreto 2-2020 del Congreso de la República?

El entrevistado ha mencionado que, por lo visto hasta el momento, ha sido beneficioso al país, debido a que han existido varias aerolíneas que se han

interesado en invertir en Guatemala, por lo que dependerá del análisis de la Superintendencia de Administración Tributaria en el análisis de dichos gastos deducibles de las operaciones de la casa matriz de la línea aérea, por lo que hasta el momento las implicaciones son indeterminadas.

Entrevista #2

- 1. ¿Desde su perspectiva, cuál ha sido el factor determinante que ha tenido el Estado de Guatemala, para que haya perdido su protagonismo a nivel regional en materia de aviación comercial?**

El entrevistador expresó que el factor se encuentra determinado en la falta de inversión económica relativa a la implementación de aeropuertos que cumplan con estándares internacionales, y la carga tributaria que pesa sobre este tipo de actividades.

- 2. ¿Cuáles son las asimetrías, que, a su parecer, afectan la inversión de líneas aéreas en Guatemala con respecto a los demás países de la región?**

El entrevistador manifestó que se basa principalmente en dos circunstancias:

- Falta de certeza jurídica en todos los ámbitos del derecho, que existe en el país.
- Falta de creación de privilegios para líneas aéreas, que conjuntamente crean una mejor oferta de sus servicios.

- 3. Con su experiencia, ¿usted cree que Guatemala puede ser un *hub* aéreo?**

El profesional entrevistado indicó que no considera que Guatemala pueda ser un *hub* aéreo, en virtud que falta capacidad e infraestructura necesaria para actuar como tal, no se vislumbran los beneficios de tal calidad.

- 4. ¿Qué reformas, a nivel fiscal, considera que son determinantes para que un Estado sea una referencia para la inversión de líneas aéreas extranjeras?**

El entrevistado explicó que las reformas ya aprobadas por el Congreso de la República, referentes a evitar la doble tributación, puede generar interés de crear inversiones en el país.

- 5. ¿Qué implicaciones considera que existirán con la aprobación del Decreto 2-2020 del Congreso de la República?**

Se expresó en el sentido de que directamente se dejará de percibir el impuesto directo de parte de las líneas aéreas, pero de forma indirecta se incrementaran los ingresos del erario nacional, puesto que se aumentará el turismo en el país, por lo que esa pequeña disminución de ingresos se superará con los ingresos de otros impuestos generados por el turismo

Entrevista #3

- 1. ¿Desde su perspectiva, cuál ha sido el factor determinante que ha tenido el Estado de Guatemala, para que haya perdido su protagonismo a nivel regional en materia de aviación comercial?**

El entrevistado consideró que el mercado de aviación guatemalteco en los últimos años se ha convertido en un mercado poco atractivo, quizá por el avance tecnológico que ofrecen otros países y por los pocos incentivos fiscales que ofrece el Estado guatemalteco.

- 2. ¿Cuáles son las asimetrías, que, a su parecer, afectan la inversión de líneas aéreas en Guatemala con respecto a los demás países de la región?**

El entrevistador manifestó que desconoce el nivel de involucramiento de los inversionistas de línea aéreas en otros países, pero desde cualquier punto de vista, el inversionista siempre deseará el mayor lucro posible, y esto solo se obtendrá con bajos costos, incluyendo el tema de impuestos en cada región.

3. Con su experiencia, ¿usted cree que Guatemala puede ser un *hub* aéreo?

El entrevistador consideró que Guatemala, como país, tiene el potencial para serlo (por su ubicación geográfica, condiciones climáticas), sin embargo, se deberá invertir en mejorar las condiciones actuales y las infraestructuras existentes para convertirlas en aptas para ser el centro de conexión. Esta inversión podría traer consigo muchos beneficios para el país (inversores extranjeros, fuentes de empleos, turismo, entre otros).

4. ¿Qué reformas, a nivel fiscal, considera que son determinantes para que un Estado sea una referencia para la inversión de líneas aéreas extranjeras?

El entrevistador manifestó que el Estado de Guatemala debería considerar dentro de su política fiscal, el tema de motivar a los inversores extranjeros de líneas aéreas, quizás con un beneficio fiscal, que haga a Guatemala un país atractivo para invertir.

5. ¿Qué implicaciones considera que existirán con la aprobación del Decreto 2-2020 del Congreso de la República a nivel fiscal?

El entrevistador consideró que la aprobación del decreto 2-2020 pretende generar certeza jurídica al cálculo de la renta imponible de las líneas aéreas, y no dejar el tema a interpretación del ente fiscalizador. Algunos analistas han opinado que esto afectará negativamente la recaudación tributaria, sin embargo, él considera que es parte de las medidas que el Estado debe afrontar para hacer prevalecer la justicia y la equidad en materia tributaria.