

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA EN LOS CASOS CONCRETOS DE: CALIFICACIÓN INDEBIDA DE EMPRESAS BAJO EL DECRETO 29-89, EMPRESAS VINCULADAS Y TRANSMISIÓN DE DIVIDENDOS BAJO EL VELO DE CONTRATACIÓN LABORAL"  
TESIS DE POSGRADO

**PATRICIA EUGENIA GORDILLO CERVANTES**  
CARNET 10610-05

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2016  
CAMPUS CENTRAL

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA EN LOS CASOS CONCRETOS DE: CALIFICACIÓN INDEBIDA DE EMPRESAS BAJO EL DECRETO 29-89, EMPRESAS VINCULADAS Y TRANSMISIÓN DE DIVIDENDOS BAJO EL VELO DE CONTRATACIÓN LABORAL"

TESIS DE POSGRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

**PATRICIA EUGENIA GORDILLO CERVANTES**

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2016  
CAMPUS CENTRAL

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.  
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO  
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO  
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS  
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO  
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO  
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

**NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**  
MGTR. LUIS FERNANDO CORDÓN MORALES

### **TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**

DR. JULIO CESAR CORDÓN AGUILAR  
MGTR. ROBERTO CARLOS AVILA DEL CID  
ING. ERICK MEDARDO TOBAR CRUZ



*Lic. Luis Fernando Córdón Morales*  
Abogado y Notario

Guatemala, 19 de enero de 2016

Licenciado  
**Rolando Escobar Menaldo**  
**Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Universidad Rafael Landívar**  
Presente

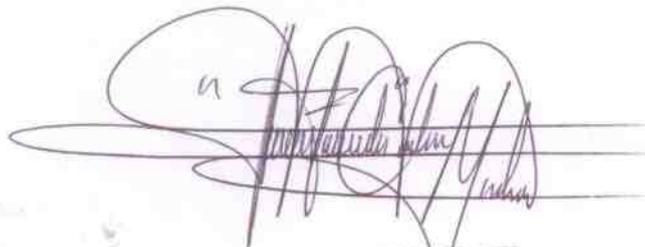
Estimado Licenciado:

Como ASESOR de la Licenciada PATRICIA EUGENIA GORDILLO CERVANTES sobre su trabajo de Tesis: "La elusión tributaria en Guatemala en los casos concretos de: calificación indebida de empresas bajo el Decreto Número 29-89, empresas vinculadas y transmisión de dividendos bajo el velo de contratación laboral", cumplo con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, la Licenciada desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sugeridos por el suscrito. Dicha investigación le permitió establecer situaciones fácticas de elusión tributaria en Guatemala.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios de forma y fondo para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación.

Sin otro particular por el momento, me suscrito de usted, atentamente,

  
*Licenciado*  
*Luis Fernando Córdón Morales*  
*Abogado y Notario*

Guatemala, 30 de marzo del 2016

**Señores**

**Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar**

De conformidad con el artículo 25 del *Instructivo para la elaboración de trabajo de investigación para graduación de las maestrías* de esa Facultad, hacemos de su conocimiento que hemos procedido a la revisión del trabajo titulado: "*La elusión tributaria en Guatemala en los casos concretos de: calificación indebida de empresas bajo el Decreto 29-89, empresas vinculadas y transmisión de dividendos bajo el velo de contratación laboral*", presentado por la estudiante Patricia Eugenia Gordillo Cervantes, carné número 10610-05, de la Maestría en Asesoría en Tributación.

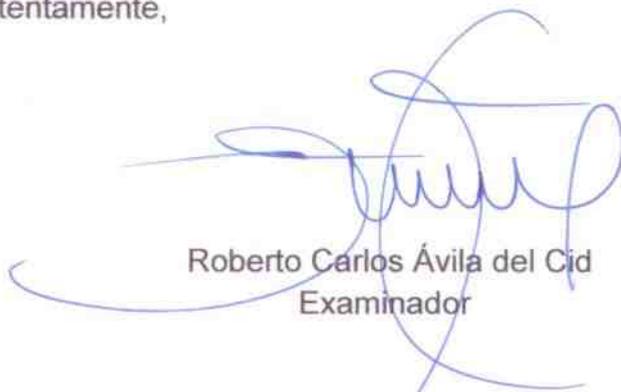
A nuestro juicio, la estudiante ha incorporado a su trabajo, en forma satisfactoria, las modificaciones efectuadas durante el respectivo examen de defensa, por lo que informamos que la tesis ha sido aprobada, a efecto de continuar con los trámites correspondientes.

Sin otro particular, con muestras de nuestra consideración, nos es grato suscribirnos.

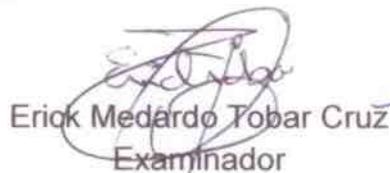
Atentamente,



Julio Cesar Cordón Aguilar  
Examinador



Roberto Carlos Ávila del Cid  
Examinador



Erick Medardo Tobar Cruz  
Examinador



### Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante PATRICIA EUGENIA GORDILLO CERVANTES, Carnet 10610-05 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 0762-2016 de fecha 11 de marzo de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA EN LOS CASOS CONCRETOS DE:  
CALIFICACIÓN INDEBIDA DE EMPRESAS BAJO EL DECRETO 29-89, EMPRESAS  
VINCULADAS Y TRANSMISIÓN DE DIVIDENDOS BAJO EL VELO DE CONTRATACIÓN  
LABORAL"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 20 días del mes de abril del año 2016.

  
MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Universidad Rafael Landívar



## **HOJA DE RESPONSABILIDAD POR LA AUTORÍA DE LA TESIS**

La autora será la única responsable del contenido y conclusiones de la presente tesis.

---

## RESUMEN

La recaudación tributaria supone el mayor ingreso para sufragar el gasto público del Estado, quien a través de la potestad tributaria manifiesta su soberanía para exigir a través de todas las herramientas legales, los tributos que necesita para la realización de la actividad financiera.

Sin embargo, tal como se analiza en el presente trabajo, el contribuyente bajo el amparo del principio de autonomía de la libertad, ha buscado formas distintas para reducir su carga impositiva a través de medios legales para evitar incurrir en un ilícito tributario.

Es aquí en donde la elusión entra a cobrar vital relevancia, puesto que los contribuyentes, aprovechando los vacíos legales de la norma y abusando de las formas jurídicas de derecho tributario, eligen una vía que implica una carga menor, que aunque legal, no es la correcta, y que afectan así los ingresos estatales.

La lucha contra esta práctica aún está lejos de llegar a su fin, puesto que como se expondrá en el presente trabajo, los esfuerzos de la Administración Tributaria no han eliminado las prácticas elusivas. El Estado debe fortalecer la Administración Tributaria a través de la transparencia, eficiencia y eficacia en la recaudación y utilización de los recursos y la aplicación los principios tributarios a la política fiscal, así como inculcar la cultura tributaria en los contribuyentes, con el fin de terminar con prácticas que afectan fuertemente al fisco.

---

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>CAPÍTULO 1</b>	5
<b>EI DERECHO TRIBUTARIO Y LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO</b>	5
1.1 Derecho Tributario	5
1.1.1. Fuentes	7
1.1.1.1. La Constitución	8
1.1.1.2. Leyes Ordinarias	8
1.1.1.3. Tratados Internacionales	9
1.1.1.4. Reglamentos	9
1.1.2. Sujetos	10
1.1.2.1. Sujeto Activo	10
1.1.2.2. Sujeto Pasivo	11
1.1.3. Clases de Derecho Tributario	11
1.1.3.1. Derecho Tributario Material	12
1.1.3.2. Derecho Tributario Formal	12
1.1.4. Tributo	13
1.1.5. Poder Tributario	15
1.1.6. Principios Constitucionales	16
1.1.6.1. Principio de Legalidad	16
1.1.6.2. Principio de Igualdad	18
1.1.6.3. Principio de Generalidad	19
1.1.6.4. Principio de Equidad	20
1.1.6.5. Principio de Capacidad Contributiva	21
1.1.6.6. Principio de Progresividad	22
1.1.6.7. Principio de Proporcionalidad	24
1.1.6.8. Principio de no Confiscatoriedad	24
1.2. Derecho Financiero	26
1.3. Actividad Financiera del Estado	27
1.3.1. Naturaleza	29
1.3.1.1. Teoría Económica	29
1.3.1.2. Teoría Social	30
1.3.1.3. Teoría Política	31
1.3.2. Características	32
1.3.3. Objeto	33
1.3.4. Ingresos Públicos	33
1.3.5. Gastos Públicos	36
1.3.6. Fines del Estado	38
<b>CAPÍTULO 2</b>	
<b>ELUSIÓN TRIBUTARIA</b>	43
2.1 Antecedentes	43
2.2 Concepto	45
2.3 Naturaleza Jurídica	48

2.4 Características.....	49
2.5 Elementos.....	50
2.6 Objeto .....	50
2.7 Causas .....	51
2.8 Efectos .....	52
2.9 Figuras jurídicas afines.....	53
2.9.1. Economía de Opción. ....	53
2.9.2. Evasión.....	55
2.9.3. Defraudación Tributaria. ....	56
2.9.4. Simulación. ....	57

### **CAPÍTULO 3**

<b>CASOS DE ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA .....</b>	<b>61</b>
3.1 Calificación Indevida de empresas bajo el Decreto 29-89.....	61
3.1.1. Antecedentes.....	61
3.1.2. Exportadores y de Maquila. ....	63
3.1.3. Excepciones. ....	64
3.1.4. Proceso de Calificación. ....	64
3.1.5. Beneficios Fiscales. ....	65
3.1.6. Objeto. ....	66
3.1.7. Solicitud de calificación por parte del contribuyente. ....	67
3.1.8. Otra Práctica Elusiva. ....	71
3.1.9. Gasto Tributario.....	73
3.2. Empresas Vinculadas.....	75
3.2.1. Concepto. ....	75
3.2.2. Crédito Fiscal.....	75
3.2.3. Estrategia de elusión entre empresas vinculadas. ....	76
3.2.4. Otra estrategia de elusión.....	81
3.3. Transmisión de Dividendos bajo el velo de contratación laboral. ....	82
3.3.1. Dividendos.....	82
3.3.2. Decreto 10-2012.....	83
3.3.3. Estrategia para transmitir los dividendos. ....	85

### **CAPÍTULO 4**

<b>ESTUDIO DE PRÁCTICAS DE ELUSIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA .....</b>	<b>89</b>
--	-----------

<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>107</b>
---------------------------	------------

<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>111</b>
--------------------------	------------

<b>ANEXOS .....</b>	<b>117</b>
---------------------	------------

## INTRODUCCIÓN

El Estado, en el ejercicio de su actividad financiera, busca dotarse de todos los ingresos necesarios para la satisfacción de sus fines y la realización del bien común, es por ello, la importancia que representa la recaudación tributaria. Los ingresos tributarios juegan un papel elemental y trascendental en el funcionamiento de la maquinaria estatal, pues es a través de ellos que el Estado se provee de la mayor cantidad de ingresos para sufragar los servicios públicos y cubrir las necesidades públicas.

El Derecho Tributario demuestra que a través de la potestad tributaria, el Estado manifiesta su soberanía para crear y exigir los tributos que necesita para realizar su actividad financiera. Es a través del principio de legalidad, el cual afirma que es necesaria la existencia de una ley formal para la creación de los tributos, que el Estado puede dar vida a las cargas tributarias que necesita imponer sobre los contribuyentes, para poder obtener los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. En Guatemala, la Constitución Política de la República establece la obligación de contribuir a los gastos públicos prescritos por la ley; así como la facultad exclusiva del Congreso de crear tributos. Por lo que el Congreso, habiéndose delegado en él la potestad tributaria del Estado, ha creado a través de los años, los impuestos que han gravado las distintas actividades económicas del país.

Durante el año 2014 los ingresos tributarios recaudados por la Administración Tributaria ascendieron a Q 49,096.9 millones. De acuerdo a la memoria de labores de la Superintendencia de Administración Tributaria del año dos mil catorce, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta son los dos impuestos más importantes que generan la mayor cantidad de recursos al Estado. La recaudación del Impuesto al Valor Agregado en términos netos alcanzada para dicho año fue de Q 23,152.90 millones lo que significa el 47.16% del total de ingresos tributarios; de los cuales Q 13,058.30 millones correspondieron al IVA por importaciones, mientras

---

que Q 10,094.6 millones correspondieron al IVA por liquidación y las ventas en el mercado local. En cuanto al Impuesto sobre la Renta la recaudación para el año dos mil catorce fue de Q 14,206.9 millones lo que significa el 28.94% del total de la recaudación tributaria<sup>1</sup>.

A pesar de que la carga tributaria en Guatemala es relativamente baja y que se sitúa como el país con la menor tasa de recaudación fiscal de América Latina y del Caribe, representando un promedio del 13% del Producto Interno Bruto, pareciera que existe una resistencia por parte de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias. El motivo de esta negación a contribuir con el gasto público, pudiera tener su raíz en causas intrínsecas, tales como el deseo de conservar su riqueza íntegra, o simplemente un instinto primario de egoísmo; sin embargo, la corrupción, el mal manejo de los recursos, las políticas fiscales que buscan favorecer a determinado sector, el abuso de poder y las interpretaciones abusivas de la Administración Tributaria en la recaudación, son algunas otras causas por las cuáles los contribuyentes han manifestado su inconformidad en el pago de los tributos. Esta inconformidad, ha producido que el contribuyente busque formas para reducir o eliminar la carga tributaria que legalmente le corresponde, a través de mecanismos que a veces transgreden la normativa, o bien que sin infringirla logran resultados distintos al espíritu para cual la norma fue creada; en este último caso se está ante la presencia de la elusión fiscal. En la elusión el contribuyente disminuye o elimina su carga tributaria aprovechando los vacíos legales de la norma y abusando de las formas jurídicas de derecho tributario, y con ello evitando que surja a la vida la obligación tributaria.

El Estado de Guatemala ha efectuado una lucha constante para impedir la elusión fiscal, implementando ciertas reformas tributarias que buscan limitar la actuación del contribuyente y poder reducir los índices de elusión fiscal en el país mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias; por ello en el año 2012 se aprueba el

---

<sup>1</sup> Memoria de labores SAT 2014; <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/memoria-de-labores.html>; fecha de visita: miércoles 30 de septiembre de 2015.

---

Decreto 4-2012 “Disposiciones para el fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la defraudación y el Contrabando” y el Decreto 10-2012 “Ley de Actualización Tributaria”. Sin embargo el camino por recorrer en la lucha contra la elusión tributaria aún es grande, la brecha entre el contribuyente y la administración pública se incrementa. Para la Administración Tributaria, el objetivo primordial será recaudar la mayor cantidad de impuestos posibles y el contribuyente buscará la manera de disminuir de cualquier forma su carga impositiva. Sin embargo, siguiendo los principios del Derecho Tributario, especialmente los principios de legalidad y capacidad contributiva, la Administración Tributaria, debe recaudar los impuestos que por ley pueda recaudar, y el contribuyente debe pagar los impuestos que legalmente le corresponden en base a su capacidad contributiva.

Debido a la crisis financiera y el déficit fiscal que atraviesa actualmente el Estado de Guatemala, la autora considera procedente analizar causas que puedan estar afectando la recaudación tributaria en el país por lo que en el presente trabajo busca indagar en tres de las estrategias fiscales utilizadas por los contribuyentes para eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias en Guatemala y se plantea como problema de investigación del que surge de la interrogante ¿Cuáles son las prácticas de elusión que el contribuyente realiza en Guatemala, específicamente al buscar calificarse “indebidamente” bajo el Decreto 29-89, empresas vinculadas y transmisión de dividendos bajo el velo de contratación laboral? De allí que también es necesario resolver las siguientes interrogantes: ¿En qué consiste la elusión tributaria, y cuál es la diferencia de la misma con figuras como la evasión, defraudación y economía de opción?

La investigación tiene como objetivo general determinar la forma en que los contribuyentes cometen elusión fiscal, y cómo la normativa incentiva o permite la elusión fiscal en Guatemala. Esto con el fin de cumplir con los objetivos específicos consistentes en analizar los casos de elusión en Guatemala, específicamente en los casos de calificación indebida de empresas bajo el Decreto 29-89, empresas vinculadas y transmisión de dividendos bajo el velo de contratación laboral de

---

elusión; así como determinar en qué consisten las prácticas elusivas realizadas por los contribuyentes en dichos casos específicos.

Para el efecto, el presente trabajo se estructura de la siguiente manera: el Capítulo I versa sobre el Derecho Tributario y la actividad financiera del Estado, estudiando su concepto, naturaleza, características y principios; también se presentarán los tributos, y el Poder Tributario como la capacidad del Estado de crear los mismos, analizando los principios constitucionales que rigen dicha Potestad. En el Capítulo II se desarrolla el tema de la elusión tributaria, iniciando por sus antecedentes, concepto, naturaleza jurídica, características, elementos, objetos, causas, efectos terminando con una discusión de las figuras afines a la elusión, y cómo la doctrina ha diferenciado cada una de ellas. En el Capítulo III se ejemplificarán las estrategias de elusión utilizadas por los contribuyentes Guatemala, en los casos específicos de calificación indebida de empresas bajo el Decreto 29-89, empresas vinculadas y transmisión de dividendos bajo el velo de contratación laboral. En el Capítulo IV se procede a realizar el análisis, para determinar de qué manera el contribuyente elude el cumplimiento de la obligación tributaria y cómo esta práctica provoca que la Administración Tributaria deje de percibir ingresos tributarios para sufragar los gastos públicos.

---

## CAPÍTULO 1

### EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

#### 1.1. Derecho Tributario

El Derecho Tributario, es una rama del derecho que se encuentra dentro del ámbito del derecho público. Giuliani Fonrouge, define el Derecho Tributario como *“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 éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”*<sup>2</sup>. Algunos autores, como Fonrouge, sitúan el Derecho Tributario como una rama del Derecho Financiero, puesto que como se comentó anteriormente, ésta última comprende el estudio de todas las normas que regulan la recaudación, gestión y ejecución de los ingresos y gastos estatales.

Otros autores resaltan la autonomía del Derecho Tributario, por ejemplo, el autor Ramón Valdés Costa, define el Derecho Tributario en su libro Instituciones de Derecho Tributario, diciendo que es el: *“conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”*<sup>3</sup>. Para Valdés Costa el Derecho Tributario se enfoca en la calidad autónoma del Derecho Tributario con las demás ramas del derecho.

Sergio de la Garza coincide con Valdés Costa conceptualiza el derecho tributario como: *“Un conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que*

---

<sup>2</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Op. Cit.; página. 44.

<sup>3</sup> Valdés Costa, Ramón; Estudios De Derecho Tributario Internacional, Uruguay, 1978; página 1.

---

*lógicamente se vinculan con el tributo*<sup>4</sup>. Para este autor, el Derecho Tributario regula la relación que entre el crédito tributario y la obligación tributaria.

Para Héctor Villegas el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. En ese sentido, el tributo es la forma en que los habitantes de un Estado contribuyen al sostenimiento del gasto público en relación a su capacidad contributiva<sup>5</sup>. Este mismo autor indica que tanto la doctrina italiana, española y brasileña utilizan la denominación del derecho tributario, las doctrinas como la francesa utilizan el término Derecho fiscal, y la doctrina alemana se refiere a esta como Derecho impositivo, colocando estos términos como sinónimos.

El mismo Villegas, coincide que el término derecho tributario es más exacto, puesto que el término fiscal podría hacer referencia al fisco como la entidad patrimonial del Estado y no solo en relación a los recursos tributarios sino en relación a todos los recursos con los que cuenta el Estado<sup>6</sup>; sin embargo nada impide que ambos términos sean utilizados como sinónimos.

El Derecho Tributario debe normar los tributos que pagan los ciudadanos de un país, siempre tomando en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes. Con estos tributos se ayuda a cumplir los fines del Estado, entre ellos se encuentran brindar educación, salud, seguridad, beneficios sociales y culturales, para la población. Aunado a esto el Derecho Tributario regula la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, y las obligaciones que surjan en virtud de ese hecho generador.

Puede definirse el Derecho Tributario, como el conjunto de normas jurídicas que regula todos los aspectos de los tributos, tanto en relación a su creación, aplicación,

---

<sup>4</sup> De la Garza, Sergio Francisco; Op. Cit. página 25.

<sup>5</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página. 131

<sup>6</sup> Loc. Cit.

---

efectos, y cumplimiento, así como la relación existente entre el contribuyente y el Estado.

### 1.1.1. Fuentes

Las fuentes del Derecho Tributario, son aquellos medios generadores de las normas que regulan la vigencia del Derecho Tributario. Pérez Royo afirma que en la teoría de las Fuentes del Derecho Tributario, sucede lo mismo que en el conjunto del ordenamiento jurídico-público ya que éste se circunscribe prácticamente a los modos de creación del Derecho escrito<sup>7</sup>. Es decir, la principal fuente del Derecho Tributario es la ley, emanada directamente del Poder Legislativo.

En este sentido el Código Tributario de Guatemala, en su artículo 2, enumera las fuentes del ordenamiento jurídico tributario, y en orden de jerarquía indica que son:

- a. Las disposiciones constitucionales
- b. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley
- c. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo<sup>8</sup>.

La obligación tributaria se crea a través de la emisión de una ley; ya que al ser una obligación *ex – lege*, su fuente exclusiva es la ley. Como se mencionará más adelante, el principio de legalidad predomina en el Derecho Tributario y es este principio, el que exige la auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes y por ende no existen actos subjetivos, sino siempre actos de condición derivados de los hechos jurídicos *stricto sensu*.

---

<sup>7</sup> Pérez Martín José María, Guillermo Rodríguez; Derecho Tributario General, Argentina, Ediciones De Palma, 1986; página 57.

<sup>8</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario; artículo 2.

---

Esto no se refiere únicamente a la ley en un sentido literal, sino a cualquier medio emanado por los poderes públicos que tenga ese valor formal. Por lo anterior pueden enumerarse las fuentes de la obligación tributaria de la siguiente manera:

#### **1.1.1.1. La Constitución**

En la obra Derecho Tributario, sus autores manifiestan que la fuente principal del Derecho Tributario se encuentra en la Constitución, pues es allí en donde se limita el poder tributario<sup>9</sup>.

Es la fuente de más alta jerarquía dentro del ordenamiento jurídico tributario y es de ésta de donde derivan las demás fuentes. Es la norma suprema que dicta la normativa para la creación de otras normas.

#### **1.1.1.2. Leyes Ordinarias**

Las leyes ordinarias tienen un papel central en el Derecho Tributario, este deviene del principio de Legalidad, el cual exige un parámetro para regular los elementos esenciales del tributo. Como se mencionó anteriormente, esto es lo que se conoce como reserva de ley.

Por ello, en el artículo 239 de la Constitución Política se establece: *“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, ... son nulas ipso iure 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*

---

<sup>9</sup> Martín José María, Guillermo Rodríguez; Derecho Tributario General, Argentina, Ediciones De Palma, 1986; página 27.

---

*establecer procedimientos que faciliten su recaudación.*<sup>10</sup> Claramente la Constitución establece la forma de crear los tributos a través de una ley ordinaria, y colocándola como la fuente formal más importante dentro del sistema.

Para José María Martín y Guillermo Rodríguez, en el ámbito del Derecho Tributario Sustantivo el poder tributario del Estado sólo puede ser ejercido y manifestado por actos legislativos. Si el Estado reclamara cualquier tributo mediante el simple ejercicio del poder, se estaría ante un fenómeno que sería totalmente opuesto al derecho. Además no es suficiente la simple existencia de una ley formal, sino que el derecho sustantivo debe contemplar una sanción apegada a las limitaciones del poder tributario<sup>11</sup>.

#### **1.1.1.3. Tratados Internacionales**

El Derecho Tributario Internacional reconoce como fuentes, las reglas contenidas en convenios, tratados o acuerdos internacionales, así como las normas legales del derecho positivo de cada país que ratifican a aquellos y las que se refieren a la delimitación territorial del respectivo poder tributario.

La Convención de Viena sobre el derecho a los tratados, define los tratados internacionales como: *“un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional”*<sup>12</sup>. Estos acuerdos internacionales también son considerados fuente de Derecho Tributario.

#### **1.1.1.4. Reglamentos**

En el caso del Derecho Tributario Administrativo, sus fuentes de encuentran, no solo en disposiciones legales, sino en reglamentos y resoluciones emitidas por los

---

<sup>10</sup> Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala; Op. Cit. Artículo 239.

<sup>11</sup> Martín José María, Guillermo Rodríguez; Op. Cit. Página 27.

<sup>12</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 23 de mayo de 1969.

---

órganos administrativos encargados de la recaudación de los tributos, así como también en la doctrina, jurisprudencia y en los usos y costumbres<sup>13</sup>.

Sainz de Bujanda los define como: *“toda disposición jurídica de carácter general dictada por la Administración Pública con valor subordinado a la ley”*<sup>14</sup>. Los reglamentos constituyen cuerpos normativos emanados por la potestad reglamentaria de la Administración y sujetos a la ley, en ellos se regula la organización y funcionamiento de la Administración.

### **1.1.2. Sujetos**

En el Derecho Tributario se encuentran dos elementos personales sumamente importantes, pues de su actuación en el ámbito Tributario deviene la existencia de la relación jurídica Tributaria. Estos son el sujeto activo y el sujeto pasivo:

#### **1.1.2.1. Sujeto Activo**

Mario Pugliese indica que solo el Estado, puede ser el sujeto activo en la relación jurídica tributaria, ya que es éste el acreedor, la única persona que puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria<sup>15</sup>. Asimismo el autor Giuliani Fonrouge establece que el sujeto activo de la potestad tributaria coincide generalmente con el sujeto activo de la obligación tributaria; generalmente, el sujeto activo de obligación tributaria es el Estado, esto, como consecuencia del ejercicio del poder impositivo o tributario<sup>16</sup>.

El sujeto activo de la obligación tributaria solo puede ser el Estado, es decir, solo el Estado puede ejercer esa soberanía financiera que le es investida por el poder originario del Estado a partir del cual ejerce sus fines.

---

<sup>13</sup> Loc Cit.

<sup>14</sup> Kuri de Mendoza Silvia Lizette, Zaldaña Linares y otros; Op. Cit. página 103.

<sup>15</sup> Pugliese, Mario; Op. Cit. página 36.

<sup>16</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M; Op. Cit; página 384.

---

El Estado ejercita su poder tributario a través del Congreso de la República de Guatemala, mediante el cual crea los tributos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

El Código Tributario de Guatemala en su artículo 17, contempla el sujeto activo de la obligación tributaria, al establecer que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado<sup>17</sup>.

#### **1.1.2.2. Sujeto Pasivo**

El sujeto pasivo de la obligación del derecho tributario, es el obligado a pagar la deuda tributaria, ya sea por cuenta propia o por cuenta ajena; es decir el sujeto pasivo siempre será un sujeto particular.

En el artículo 18 del Código Tributario de Guatemala se regula el sujeto pasivo de la obligación tributaria, al establecer que el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable. El mismo cuerpo legal establece la existencia de responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación tributaria; ésta existe con respecto a los obligados a los cuáles se les verifique un mismo hecho generador.

#### **1.1.3. Clases de Derecho Tributario**

Al conceptualizar el Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas que regula todos los aspectos de los tributos, tanto en relación a su creación, aplicación, efectos y cumplimiento, así como la relación existente entre el contribuyente y el Estado, se encuentran las dos distintas ramas o clases de derecho tributario: el material y el formal.

---

<sup>17</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario; Op. Cit. Artículo 17.

---

### **1.1.3.1. Derecho Tributario Material**

El derecho material, tiene como único objetivo, prever los aspectos sustanciales de una relación tributaria futura<sup>18</sup>. El derecho tributario material, es la rama del derecho tributario que estudia los principales aspectos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, comprende el desarrollo de todo lo relacionado con el hecho imponible, el sujeto activo, el sujeto pasivo, capacidad jurídica tributaria de los sujetos obligados, exenciones y beneficios, elementos cuantitativos, así como las formas de extinción de la obligación. Es decir, estudia el tributo desde su nacimiento hasta su extinción, y todos los elementos del mismo.

### **1.1.3.2. Derecho Tributario Formal**

El derecho tributario formal contiene todas las normas que la administración fiscal utiliza para comprobar si corresponde a determinada persona pagar determinado tributo y establecer cuál es el importe a percibir<sup>19</sup>. Es la rama del derecho tributario que estudia todos los aspectos relacionados con la aplicación del derecho tributario material a cada caso en concreto; se encarga de estudiar cómo se determina el tributo y como éste es recaudado por el Estado.

El derecho formal, suministra las normas para proceder para que el tributo legislativamente creado, se convierta en un tributo fiscalmente percibido<sup>20</sup>. Este complemento tan importante, trasciende por cuanto el derecho tributario formal es necesario para poder aplicar el derecho tributario material y no sería de utilidad una normativa formal que regule normas de aplicación, sin la existencia de una normativa material que estableciera la existencia de una obligación tributaria. Estas dos ramas se complementan necesariamente, puesto que el derecho material desarrolla todas las normas y elementos desde la creación hasta la extinción del tributo y el derecho formal se encarga de las normas utilizadas por el Estado, a través de la

---

<sup>18</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página 245.

<sup>19</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página 325.

<sup>20</sup> Loc. Cit.

---

administración tributaria para determinar la obligación tributaria y el importe que el contribuyente debe enterar por dicho concepto.

La importancia de la existencia de estas ramas del derecho tributario, radica en la implicación de crear o aplicar un tributo de manera errónea o ilegal. La existencia de las mismas garantiza los principios constitucionales para el contribuyente, evitando arbitrariedad en la creación y aplicación de las normas tributarias.

#### **1.1.4. Tributo**

La palabra Tributo, viene del latín *tributum* que significa una carga permanente de dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío o el súbdito al Estado para la atención de los gastos públicos<sup>21</sup>.

Hector Villegas hace alusión al concepto de Tributos indicando que éstos son: *“las prestaciones en dinero que el Estado exige en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”*<sup>22</sup>. Para Giuliani el tributo debe definirse como: *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”*<sup>23</sup>. El Código Tributario también conceptualiza el tributo en su artículo 9 al indicar que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines<sup>24</sup>. Es conveniente delimitar los elementos que brindan estas definiciones con el fin de comprender el tributo:

- Consiste en una prestación de carácter pecuniario
- Es exigida por el Estado

---

<sup>21</sup> La evolución del tributo. [www.listinet.com](http://www.listinet.com). Fecha de visita 21 de octubre de 2015.

<sup>22</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página 67.

<sup>23</sup> Giuliani Fonrouge, Op. Cit; página 368.

<sup>24</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario; Op. Cit. Artículo 9.

- 
- Nace en virtud de la ley
  - Contribuye al gasto público

El tributo consiste en una prestación, mediante la cual se satisface la obligación tributaria; es el objeto de la obligación tributaria la cual constituye la institución más importante del Derecho Tributario, ya que de ella nace el crédito del sujeto activo de dicha obligación y la deuda de quienes resulten contribuyentes o responsables del tributo. Esta obligación goza de autonomía jurídica y tiene sus propias características: En primer lugar, reconoce como fuente única el precepto legal, es decir, se trata de una *obligatio ex lege*, que no admite modificaciones ni alteraciones por disposiciones reglamentarias o convenios celebrados entre los particulares.

Esta prestación tiene carácter pecuniario, es decir se proporciona en dinero ya que consiste en una prestación de tipo patrimonial. Históricamente el tributo ha evolucionado hasta ser la figura que se presenta hoy en día. Anteriormente la naturaleza del tributo era in natura, es decir de carácter no pecuniario, ya que los mismos eran exigidos en una determinada proporción de la cosechas o bienes. Sin embargo, esos tiempos han quedado atrás y al tener una economía monetizada el Estado inició a exigir el tributo en dinero con el fin de costear el gasto público. La teoría indica que el tributo es una parte proporcional del patrimonio del contribuyente, y de esa cuenta es que el tributo se considera una medida con un valor económico.

Además el tributo es un mandato exigido por el Estado, esto en virtud del Poder Tributario que éste ejerce sobre los contribuyentes; es decir, no es necesaria la voluntad del contribuyente para satisfacer el cumplimiento del tributo, puesto que su cumplimiento es obligatorio en virtud del Poder coercitivo que ejerce el Estado sobre sus habitantes. Sin embargo, la wTributaria no es omnipotente, ésta es condicionada a ciertas limitaciones, por lo que el tributo para que pueda ser exigido debe ser creado mediante una ley. Es decir, el tributo se paga porque la ley lo ordena, no porque el contribuyente lo cumple voluntariamente a cambio de recibir prestaciones públicas.

---

El tributo es exigido por el Estado para poder satisfacer el gasto público y realizar el cumplimiento de sus fines, es por ello que está expresado en dinero. Es decir, posee un carácter contributivo, ya que el Estado legitimado por la ley, exige al ciudadano para que contribuya económicamente al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica. Como se ha mencionado, el tributo es el principal ingreso con el que cuenta el Estado para poder llevar a cabo el cumplimiento y la realización de sus fines. Esta figura nace en virtud de las necesidades económicas, políticas y sociales de un territorio determinado y su fin es sufragar los gastos públicos estatales.

#### **1.1.5. Poder Tributario**

Del latín *\*potēre*, el vocablo poder se conceptualiza como tener expedita la facultad o potencia de hacer algo. Ignacio Blanco lo define como una causa, una energía que busca producir un efecto determinado. Santo Tomás de Aquino, explica la existencia del poder a un fin determinado<sup>25</sup>. En este caso en particular, el poder del Estado nace de la necesidad de organizar una sociedad y lograr el adecuado cumplimiento de sus fines. El poder tributario, también denominado potestad tributaria, es la capacidad del Estado de crear tributos y exigir el cumplimiento de los mismos a todos los habitantes del territorio.

El poder tributario es la manifestación de la soberanía tributaria del Estado inherente a su soberanía política, mediante la cual puede establecer la existencia de tributos, y dictar las normas necesarias para reglamentar los preceptos fundamentales. En otras palabras, es la facultad que tiene el Estado para crear los tributos y exigirlos a la población.

---

<sup>25</sup> Blanco Ramos, Ignacio; Op. Cit. página 8.

---

### **1.1.6. Principios Constitucionales**

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se establecen los principios que amparan el Derecho Tributario y el nacimiento de los tributos. Es en esta carta Magna en donde se plasman los principios que sirven de lineamientos y límites en la potestad tributaria del Estado en la creación de tributos.

En la Constitución de Guatemala se establece en forma específica los principios tributarios de legalidad, capacidad de pago, equidad y justicia, no confiscación y prohibición a la doble o múltiple tributación, generalidad, igualdad, y seguridad jurídica.

#### **1.1.6.1. Principio de Legalidad**

Este principio es clave en el desarrollo del derecho tributario. Es en base a este principio en donde se afirma que es necesario la existencia de una ley formal para poder crear tributos. También se le denomina reserva de ley.

Sus orígenes se remontan al año 1091, fue en este momento en que Alfonso VI de España dirigió un documento al obispo y a los habitantes de León, sobre la imposición de un tributo extraordinario a los infanzones y villanos, en el que se especificaba que se imponía con el consentimiento de quienes habían de satisfacerlo<sup>26</sup>. Posteriormente en la Carta Magna inglesa del 15 de junio de 1215 se estableció, que ningún tributo podía ser impuesto sin el consentimiento del Consejo del Reino.

Este principio nace por la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes. El lema clásico, que proviene del parlamento inglés *No taxation without representation* explica claramente

---

<sup>26</sup> Sainz de Bujanda, Fernando; Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario, Tomo I, España, Sección Publicaciones Universales Complutense, 1962; páginas 232 y 233.

---

la naturaleza del principio, pues a través de la creación de los impuestos mediante la ley, los ciudadanos son representados por el Congreso de la República en la búsqueda de la creación de impuestos, que cumplan las garantías fundamentales. Asimismo debe hacerse mención la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano, en la que se habla del derecho de aprobar la contribución por sí mismos o a través de representantes<sup>27</sup>.

Este principio representa distintas garantías, una garantía individual para cada contribuyente y una garantía colectiva, que vela por asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento del reparto de la carga tributaria. Además supone una garantía de seguridad jurídica o de certeza del Derecho, que exige que el contribuyente conozca con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales<sup>28</sup>. La necesidad de este principio, se basa en la importancia de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes y evitar el abuso de poder y la arbitrariedad por parte del Estado y permitir que el contribuyente conozca en todo momento la forma en que debe contribuir. Establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas mediante una ley, en consecuencia es necesaria la existencia de una ley formal para la creación de los tributos. No puede existir un tributo si una ley previa no lo establece, *nullum tributum, sine lege*. Este principio establece que los tributos se deben crear mediante una ley, la cual debe ser abstracta, general, impersonal y emanada del Poder Legislativo.

Los artículos 171 c y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala plasman el principio de legalidad, indicando que es una de las atribuciones del Congreso de la República el decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a los demás principios del Derecho Tributario. Puede concluirse que el principio de legalidad tiene como objetivo principal otorgar una garantía en el procedimiento de establecimiento de tributos.

---

<sup>27</sup> Pérez Royo, Fernando; Op. Cit. página 43.

<sup>28</sup> Loc. Cit.

---

### 1.1.6.2. Principio de Igualdad

Este principio constituye un valor, no solo para el sistema tributario, sino para el conjunto del ordenamiento. Se refiere no solo a una igualdad ante la ley, sino también una igualdad sustancial y el deber de los poderes públicos de promover las condiciones para hacerla efectiva. El principio de igualdad debe promover medidas fiscales que busquen corregir las desigualdades que existen en la sociedad<sup>29</sup>.

El principio de Igualdad consiste, en el derecho de cada contribuyente a que no se establezcan privilegios o excepciones que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias.

Autores como Giuliani Fonrouge han explicado este principio, indicando que: *“el principio de igualdad ante las cargas públicas puede ser encarado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. Ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley”*<sup>30</sup>. Por ello, el principio de igualdad manifiesta su objetivo claramente en la progresividad, ya que es en virtud a este principio que el legislador admite la creación de tributos con alícuotas progresivas, que gravan proporcionalmente más a determinada categoría que a otras.

La Constitución Política de la República de Guatemala contempla este principio en su artículo 4 al decir que: *“en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades...”*<sup>31</sup>. De esta manera, la Constitución no hace excepciones, y declara que todos los habitantes del Estado deben gozar de los mismos derechos y obligaciones ante las cargas tributarias.

---

<sup>29</sup> Pérez Royo, Fernando; Op. Cit. página 38.

<sup>30</sup> Giuliani Fonrouge; Op. Cit.; página 368.

<sup>31</sup> Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala; Op. Cit. Artículo 2.

---

### 1.1.6.3. Principio de Generalidad

Este principio se relaciona con el de la igualdad, ya que busca eliminar los privilegios fiscales y con el de capacidad contributiva ya que busca distribuir equitativamente la carga tributaria. En relación a este principio todo se reduce al hecho de que todos deben contribuir, este deber no se reduce a los nacionales, sino que se extiende y afecta a todos los que tengan capacidad contributiva. Debe aclararse que el principio de generalidad, no significa que no existan exenciones o beneficios fiscales”<sup>32</sup>.

Rafael Calvo Ortega indica que el principio de generalidad: *“Supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario y que no pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas físicas o jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma”*<sup>33</sup>. Como se mencionó anteriormente, este principio se relaciona intrínsecamente con el de igualdad, puesto que se busca colocar a otros los contribuyentes en la misma situación, obligados a la carga tributaria, sin tomar consideraciones especiales distintas a las establecidas por la ley.

Para Sainz de Bujanda, este principio implica que todos los ciudadanos deben contribuir con las cargas tributarias, no supone que todos deban pagar tributos, sino que lo hagan aquellos que tengan la capacidad contributiva manifiesta en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley<sup>34</sup>. Asimismo Héctor Villegas afirma que más bien se busca que nadie sea eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta<sup>35</sup>.

Claramente este principio no busca que todos los habitantes paguen, sino que no debe eximirse a nadie que tenga capacidad contributiva para contribuir; es a través

---

<sup>32</sup> Pérez Royo, Fernando; Op. Cit. página 27.

<sup>33</sup> Calvo Ortega, R.; Curso de Derecho Financiero I., España, quinta edición, Editorial Civetas, 2001; página 54.

<sup>34</sup> Kuri de Mendoza Silvia Lizette, Zaldaña Linares y otros; Op. Cit. página 3.

<sup>35</sup> Villegas, Héctor B.; Op. Cit; página 192.

---

de este principio que se prohíben los privilegios personales a los contribuyentes, siendo la falta de capacidad contributiva el único motivo para dejar de contribuir.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en sus artículos 145 d y 243 que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo y equitativo. La misma Constitución Política de la República establece el deber de todos los habitantes de contribuir al gasto público de la población. Asimismo indica que los tributos deben crearse basándose en la capacidad económica de las persona llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, legalidad, y en la equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

#### **1.1.6.4. Principio de Equidad**

El principio de equidad está intrínsecamente ligado al principio de igualdad, ya que la equidad busca prever quiénes son los que económicamente deberán cargar con el tributo, para contribuir al sostenimiento del Estado por medio de los tributos, lo que implica que la tributación sea justa. Es decir, este principio, le da una integridad al tributo para que este afecte por igual a todos los habitantes del Estado que se hallen comprendidos en esa situación; busca que el sistema tributario se fundamente en la igualdad Aristotélica: *“Igualdad para los iguales, desigualdad para los desiguales”*; es decir, no se trata necesariamente de una igualdad absoluta<sup>36</sup>.

Aristóteles, al referirse a la equidad, desarrolló el término *aequitas* que significa aplicar la justicia o la ley a un caso concreto, pero siempre tomando en cuenta que pueden hacerse excepciones si fuera necesario, también habló de la *Epíkea*, que se refería a la aplicación de la ley a un caso concreto tomando en cuenta las circunstancias especiales. Esto es lo que se conoce como equidad. Juan Carlos

---

<sup>36</sup> Martín José María, Guillermo Rodríguez; Op. Cit. página 106

---

Luqui<sup>37</sup> indica que la equidad además de ser un principio, funciona como garantía al contribuyente a que se le impongan contribuciones equitativas y no arbitrarias.

En el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, sale a relucir el término de equidad, al indicar que al decretar los tributos debe hacerse conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. Posteriormente, en el artículo 243 de la misma Carta Magna, se establece: *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.* El principio de equidad aplicado a la ley Guatemalteca se refleja en ciertas facultades que la ley otorga para tomar en cuenta casos particulares, como por ejemplo la facultad del presidente de exonerar multas y recargos, las exenciones fiscales, entre otros. Se realiza una excepción a la norma tributaria porque está justificado, es decir, es la justicia aplicada al caso en concreto tomando en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.

#### **1.1.6.5. Principio de Capacidad Contributiva**

Héctor Villegas comenta en su obra que *“el Principio de Capacidad Contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no Confiscatoriedad”*<sup>38</sup>. El principio de capacidad contributiva puede explicarse como tributar, según la capacidad económica de cada individuo, poder establecer un sistema tributario en el que cada habitante contribuya proporcionalmente a los recursos que posee, es el objetivo principal que buscan los principios de justicia tributarios.

Pérez Royo, al referirse al principio de capacidad contributiva, hace alusión a que el sistema tributario es un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos

---

<sup>37</sup> Luqui, Juan Carlos; La Obligación Tributaria; Argentina, 1989; página 231.

<sup>38</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit; página 192.

---

públicos, desde el punto de vista de la igualdad, es lógico que el reparto de estos gastos públicos de haga en base a la capacidad contributiva. El principio de capacidad contributiva cumple con tres funciones esenciales: en primer lugar es fundamento para la imposición o tributación, es decir, es una exigencia que obliga a buscar la riqueza en donde ésta se encuentra. En segundo lugar es un límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario, ya que el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función con la intensidad en que ésta se manifieste, no puede aplicarse sobre una circunstancia que no es reveladora de capacidad contributiva. Puede tomarse como manifestación de esa capacidad contributiva la renta, la obtención de ingresos monetarios, la posesión del patrimonio, consumo, adquisición de bienes, entre otros. Por último es una orientación para que el legislador ejerza su poder tributario, ya que ésta contempla un programa para el legislador dentro del fin de redistribuir la renta o realizar la igualdad material<sup>39</sup>.

La capacidad contributiva debe poseer cuatro garantías esenciales<sup>40</sup>:

- Los contribuyentes deben aportar, salvo aquellos que no cuenten con un nivel económico mínimo, quienes quedan al margen de la imposición.
- El sistema tributario, debe tener una estructura mediante la cual los contribuyentes con mayor capacidad económica, tengan una participación mayor en las entradas tributarias al Estado.
- Los hechos imposables o bases imposables, deben ser circunstancias que sean idóneas para reflejar la capacidad contributiva.
- Ningún tributo puede exceder la capacidad contributiva de las personas, ya que de ser así se convertiría en confiscatorio.

---

<sup>39</sup> Pérez Royo, Fernando; Op. Cit. página 37.

<sup>40</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. Página. 199

---

En el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala plasma el principio de Capacidad Contributiva al establecer que: *“el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”*<sup>41</sup>. Como puede verse, este principio es la base de todas las garantías que la Constitución Política de la República otorga a los contribuyentes, tal como igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, progresividad, entre otros. El principio de capacidad contributiva surge con el objeto de limitar el poder totalitario con el que se creaban los tributos.

#### **1.1.6.6. Principio de Progresividad**

El principio de progresividad contempla la característica de un sistema tributario, en el cual a medida que aumenta la riqueza de cada contribuyente, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de su riqueza<sup>42</sup>.

De acuerdo con Martín Queralt y Lozano Serrano, citados en la obra Manual de Derecho Financiero, los fines que busca el principio de progresividad no son estrictamente recaudatorios, sino buscan lograr otros fines, como la correcta distribución de la renta<sup>43</sup>. Es decir, los que tienen más, deben contribuir más.

La progresividad es un carácter que no afecta a cada figura tributaria en particular, sino al conjunto del sistema. Este principio se relaciona con el principio de igualdad, y

---

<sup>41</sup> Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala; Op. Cit; artículo 243.

<sup>42</sup> Pérez Royo, Fernando Op. Cit; página 39.

<sup>43</sup> Kuri de Mendoza Silvia Lizette, Zaldaña Linares y otros; Op. Cit. página 3.

---

con el de capacidad contributiva. En la actualidad se ha admitido la progresividad del tributo, ya que se busca la redistribución de la renta en un sentido igualitario.

#### **1.1.6.7. Principio de Proporcionalidad**

El principio de Proporcionalidad no está dirigida a los habitantes, sino que debe ser entendida en relación a la capacidad económica, capacidad contributiva proporcional de cada uno los habitantes<sup>44</sup>.

Este principio busca, que se fijen contribuciones en proporción a sus manifestaciones singulares de capacidad contributiva y que dicha contribución no sea desproporcionada.

Este principio contraviene de alguna forma el principio de progresividad, puesto que en este último al aumentar la riqueza aumenta la cuota alícuota a pagar, sin embargo, el principio de proporcionalidad busca gravar al contribuyente únicamente en proporción a su riqueza, afectándolo de la misma forma que afectaría a otro contribuyente en mejores o peores condiciones.

Algunos autores concuerdan que la proporcionalidad es la realización del principio de equidad; ya que a través del principio de proporcionalidad, se exige que los tributos que se fijen a los contribuyentes sean en proporción con sus manifestaciones individuales de capacidad contributiva.

#### **1.1.6.8. Principio de no confiscatoriedad**

El principio de no confiscatoriedad comprende el principio de equidad, y ha sido uno de los límites más importantes al poder tributario, salvaguardando el derecho de

---

<sup>44</sup> Martín José María, Guillermo Rodríguez Op. Cit. página 109.

---

propiedad. Es en este principio en el que la Constitución salvaguarda con mayor claridad, la tutela de la propiedad privada<sup>45</sup>.

Para Rafael Calvo *“El principio de no confiscatoriedad no es propiamente un principio tributario con una esencia creativa y susceptible de ser utilizado como una herramienta metodológica. Es más bien un límite al poder tributario. No confiscación es igual a la interdicción de carga fiscal exorbitante o extraordinaria del sistema considerado como un todo, es decir como un conjunto actual de tributos”*<sup>46</sup>. Puede entenderse que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte importante de la propiedad del contribuyente, ya que el fin del principio es la protección de la propiedad privada. Sin embargo, ¿Cómo puede determinarse que un impuesto es confiscatorio? Es importante hacer este análisis, puesto que debe analizarse dependiendo de distintos factores como por ejemplo la situación económica del país, las necesidades públicas, entre otros.; sin embargo podemos decir que el Estado no puede pedir más de lo que necesita, ni más de lo que el contribuyente puede pagar. En el caso de Guatemala, la Constitución Política de la República de Guatemala no contempla un límite para que un tributo pueda crearse sin ser considerado confiscatorio, sin embargo la jurisprudencia de algunos países, como por ejemplo Argentina, establecen que un tributo es confiscatorio si éste supera el 33%.<sup>47</sup>

Este principio se garantiza en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 39, el cual protege la propiedad privada al decir: *“Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos”*<sup>48</sup>. Asimismo en el

---

<sup>45</sup> Ibid. ; página 112

<sup>46</sup> Calvo Ortega, Op. Cit; página 56.

<sup>47</sup> Tributo y Dogma. <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/propsito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>. Fecha de visita: 15 de febrero de 2016.

<sup>48</sup> Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, Constitución Política de la República de

---

artículo 243 prohíbe la creación de tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación, siendo una obligación del Estado eliminarlos progresivamente para que no se afecten los intereses del fisco<sup>49</sup>.

## 1.2. Derecho Financiero

El autor Mario Pugliese conceptualiza el Derecho Financiero como “*la disciplina que estudia las normas que reglamentan la recaudación, gestión y erogación de los medios que necesita el Estado y otros órganos públicos para desarrollar sus actividades*”<sup>50</sup>. Asimismo, define que esta rama del derecho es el género en el que se “*incluye el derecho tributario (que reglamenta la recaudación), el derecho administrativo fiscal (que se encarga de la gestión de los medios económicos), y el derecho presupuestal (que se relaciona con el gasto público)*”<sup>51</sup>.

Para Giannini, citado por Ignacio Blanco, el Derecho Financiero es: “*el conjunto de normas que disciplinan la obtención, gestión y erogación de los medios económicos para hacer posible la vida de los entes públicos*”<sup>52</sup>. Según estos autores, el Derecho Financiero, es la rama del Derecho que tiene por objeto todo lo relativo a la recaudación y administración de los elementos económicos con los que cuenta el Estado para el cumplimiento de sus fines.

En un principio, el concepto de finanzas se refería únicamente a decisiones judiciales o multas fijadas en juicio; posteriormente en el siglo XIX se consideraba que los negocios financieros eran únicamente los bursátiles y monetarios. Y fue en Francia que la palabra finanzas se empezó a utilizar para referirse estrictamente en relación

---

Guatemala; Op. Cit. Artículo 39.

<sup>49</sup> Ibid. Artículo 243.

<sup>50</sup> Pugliese, Mario; Instituciones de Derecho Financiero, México, Editorial Porrúa, S.A., 1976. página 154

<sup>51</sup> Ibid., página 8.

<sup>52</sup> Blanco Ramos, Ignacio; Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española, Barcelona, España; Editorial Ariel; 1976; página 12.

---

a los recursos y gastos del Estado<sup>53</sup>. No está claro si el vocablo finanza proviene de la palabra alemana *finantz* que significa atesoramiento, del latín *finis* o *finantia* que significa prestación pecuniaria o término de pago, del sajón *fine* que significa tributo o de la palabra francesa *finances* que significa pago<sup>54</sup>; sin embargo, es clara la relación conceptual que posee con la economía y el movimiento de dinero, ya que tiene por objeto examinar cómo el Estado recauda los ingresos y ejecuta los gastos públicos.

Por lo anteriormente expuesto, es a través de esta rama que se organizan todos los recursos con los que cuenta el Estado y entidades públicas, y se regulan los procedimientos para la correcta recaudación y manejo de dichos fondos. En otras palabras, el Derecho Financiero es el conjunto de normas que regulan todo lo relacionado con la recaudación, manejo y aplicación del Patrimonio del Estado para desarrollar todos sus objetivos y actividades; es decir, regula la actividad financiera del Estado.

### **1.3. Actividad Financiera del Estado**

Sainz de Bujanda conceptualiza la actividad financiera como *“la acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos entendidos en su más amplio sentido”*<sup>55</sup>. Barnoya y Soler, citados en la obra Manual de Derecho Financiero, hacen alusión al fin que persigue ya que para ellos la Actividad Financiera es un fenómeno que tiene como fin satisfacer las necesidades públicas, la cual, según los autores, alcanza mediante medios económicos que tienen una naturaleza política<sup>56</sup>. Por ello, partiendo de las conceptualizaciones anteriores, puede definirse la actividad financiera como la acción que realiza el Estado para recaudar

---

<sup>53</sup> Villegas. Héctor. B.; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Argentina, Editorial de Palma, 2,001. página 131

<sup>54</sup> Blanco Ramos, Ignacio; Op. Cit. página 8.

<sup>55</sup> Sainz de Bujanda, Fernando; Análisis Jurídico del Hecho Imponible, Comisión Viaje de Estudios, Argentina, 1999; página 27.

<sup>56</sup> Kuri de Mendoza Silvia Lizette, Zaldaña Linares y otros; Manual de Derecho Financiero, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto Reforma Judicial, 1993; página 3.

---

los tributos, administrar el patrimonio y erogar el gasto público con el objetivo de cubrir las necesidades del Estado y lograr así la satisfacción del bien común de sus habitantes.

Al referirse a la actividad financiera, Fernando Pérez Royo indica que esta constituye el ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública estatal definiéndola como *“aquella que desarrollan el Estado y los demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos”*<sup>57</sup>. Es decir, es una actividad pública ya que el sujeto de la misma es el Estado, es una actividad jurídica ya que se encuentra sometida a normas y principios jurídicos que analizan el objeto de la misma constituido por la satisfacción de las necesidades públicas.

En el desarrollo histórico de la actividad financiera, es importante mencionar que en la antigüedad el Estado establecía tributos en base a la relación de poder que tenía con sus súbditos, sin brindarles contraprestación alguna, es decir, no se requerían los tributos con el fin de satisfacer una necesidad o brindar un servicio público, sino que únicamente los súbditos tenían la obligación de contribuir con el Estado. Posteriormente, con el advenimiento de la era constitucional, se establecen tributos bajo la premisa que todos los habitantes de un país deben contribuir al sostenimiento del gasto público.

Desde ese momento se refleja la obligatoriedad de los contribuyentes en la contribución al mantenimiento del gasto público, exigido mediante la Potestad Tributaria. El Estado debe realizar ciertas actividades como ente supremo de la Administración estatal, entre estas actividades se encuentra la actividad financiera del Estado; actividad que surge con el fin de regular la forma en que se hará la recaudación, administración y aplicación de los tributos para cumplir con sus finalidades y lograr el bien común.

---

<sup>57</sup> Pérez Royo, Fernando; Derecho Financiero y Tributario, Parte General; España, Editorial Civetas, 2001: página 25

---

### 1.3.1. Naturaleza

Existen distintas teorías acerca de la naturaleza de la actividad financiera, algunas la sitúan como un concepto únicamente económico ya que se relaciona directamente con los recursos estatales, mientras que otras hablan de una naturaleza estrictamente política o incluso social, ya que es a través de esta que se obtienen los medios para el cumplimiento de sus fines. Es importante discutir cada una de las teorías con el fin de poder encuadrar la actividad financiera del Estado.

#### 1.3.1.1. Teoría Económica

La teoría económica sostiene que la actividad financiera es exclusivamente económica, puesto que se ocupa de la obtención e inversión de recursos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.

Según esta teoría, la actividad financiera estatal es un fenómeno económico, puesto que a través de la recaudación tributaria se obtiene una porción económica del patrimonio de los particulares para sufragar el gasto público. Además, cualquier decisión financiera del Estado claramente afectaría la economía del país.

Economistas de la escuela clásica, tales como Adam Smith, David Ricardo y John Stuart Mill, consideran que la actividad financiera pertenece a la etapa económica del consumo; por lo tanto el fenómeno financiero es un acto de consumo por medio del cual los gastos públicos se consideran consumos de riqueza. Mediante esta actividad, el Estado sustrae bienes de particulares para utilizarlos de manera más productiva<sup>58</sup>. En su obra Derecho Financiero, Giuliani Fonrouge afirma esta teoría al citar a Gustavo del Vecchio quien indica que *“la ciencia de las finanzas consiste en la aplicación de la teoría económica a los hechos financieros, cuando la teoría económica se adopta con sus caracteres actuales. La ciencia de las finanzas es por*

---

<sup>58</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página 11

---

*tanto la misma teoría económica*<sup>59</sup>. Además afirma que los ingresos, gastos y gestión de los bienes o patrimonio público constituyen manifestaciones fundamentales de dicha actividad<sup>60</sup>. Para este autor, la materia sobre la cual se desarrolla la actividad financiera es económica, ésta corresponde a un sujeto político que es el Estado y a un objeto que es de la misma índole. Esta teoría claramente indica que la Actividad Financiera del Estado se desenvuelve en el área económica puesto que se compone de actos de consumos mediante los gastos públicos.

Algunas críticas a esta teoría se refieren a que la situación en que se hallan los particulares cuando desarrollan una actividad económica es en ámbito del derecho privado, por lo cual gozan de libertad total; mientras que en la actividad financiera se desarrolla en base al derecho público, por lo que no puede determinarse que sea una actividad puramente económica.

#### **1.3.1.2. Teoría Social**

La teoría social afirma que la actividad financiera busca satisfacer las necesidades públicas, se basa en un principio social. Según la misma, el Estado actúa en búsqueda del bien común, y según los requerimientos y necesidades de sus habitantes; es decir, cualquier actuación que realice el Estado repercute en la sociedad y sus elementos.

El principal exponente de esta teoría fue Wilfredo Pareto, quien además afirma que el Estado es únicamente una ficción mediante la cual un grupo de clases dominantes gobiernan efectivamente, y es ésta minoría la que impone a la mayoría<sup>61</sup>. Es esta clase dominante quien impone las cargas tributarias y la forma de utilizar dichos recursos. Lo anterior es criticable, puesto que no puede negarse la existencia de un Estado con patrimonio propio y una organización política que busca satisfacer los

---

<sup>59</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M; Derecho Financiero, Volumen I, Argentina, Editorial de Palma 1987; página 78

<sup>60</sup> *Ibíd.*, página 4

<sup>61</sup> Villegas. Héctor. B.; *Op. Cit.* página 14

---

fines de la ciudadanía, y procura el bien común. Es decir, el desenvolvimiento de la actividad financiera no busca únicamente cumplir la voluntad de unos pocos sino encontrar las necesidades de la generalidad y cubrirlas con los ingresos públicos a los que todos los habitantes están obligados a contribuir.

### **1.3.1.3. Teoría Política**

Según la teoría política, al ser el sujeto, los procedimientos y los fines de la actividad financiera políticos, es innegable que la naturaleza de dicha actividad es política. El Estado hace uso de su supremacía para obtener los recursos necesarios y son los entes políticos los encargados de realizar dicha actividad.

Griziotti fue el principal exponente de esta teoría, quien buscando un concepto integral de la actividad financiera indicó que ya que el Estado es el sujeto de la actividad financiera, y son los fines del Estado los que se satisfacen con dicha actividad, debe aceptarse que esta tenga una naturaleza política<sup>62</sup>. Según esta teoría, esta actividad es el medio para el cumplimiento de los fines del Estado, y este claramente desarrolla una acción política.

Han surgido autores como Bayona de Perodogo y Soler Roch, quienes afirman que su naturaleza puede ser jurídica ya que la actividad financiera implica normas regulatorias para su realización. Sin embargo, al analizar las teorías y tener una visión más amplia es importante considerar la Actividad Financiera desde las tres perspectivas anteriormente indicadas, para poder tener una comprensión más amplia de los elementos que la comprenden; ya que la actividad financiera se realiza por un ente eminentemente político, que influye sobre el ámbito social utilizando recursos económicos. Es decir, el Estado, un ente político en el desarrollo de su actividad financiera utiliza recursos económicos provenientes de las contribuciones de los habitantes, para satisfacer las necesidades públicas, impactando directamente en los fines sociales y el logro del bien común.

---

<sup>62</sup> Ibíd., página 15

---

### 1.3.2. Características

La Actividad Financiera posee ciertas características, las mismas deben ser analizadas para tener una percepción adecuada de la misma, estas son:

- La actividad financiera es llevada a cabo por un ente u organismo público, el Estado, quien actúa a través de su potestad soberana para poder crear, exigir y administrar los ingresos públicos estatales.
- Esta actividad instrumental, ya que no constituye un fin en sí misma, sino que su desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de otras actividades. Es un medio a través del cual el Estado logra el cumplimiento de sus fines.
- Posee una observancia estricta en el principio de legalidad, ya que debe someterse a las leyes y actuar bajo el imperio de las mismas. El Estado actúa en su potestad tributaria, pero ésta está limitada al principio de legalidad, el cual indica que cualquier actuación debe estar claramente fundamentado en la normativa legal.
- Tiene un carácter cíclico, es una actividad constante ya que existe una relación de ingresos-gastos con un flujo constante de recursos monetarios.
- Tiene carácter económico, ya que todas las actuaciones que se realizan tienen un impacto en la economía Estatal y el Estado debe lograr satisfacer las necesidades públicas con los recursos de los que dispone.
- El Estado debe actuar bajo una planificación elaborada y detallada que busque siempre alcanzar sus fines y lograr el bien común.

- 
- Es una actividad que se encuentra regulada por órganos distintos. Se planifica por el Organismo Ejecutivo, se aprueba por el Organismo Legislativo, y cualquier controversia que surja se resuelve por el Organismo Judicial<sup>63</sup>.

### **1.3.3. Objeto**

La actividad financiera del Estado busca cumplir ciertos fines. Entre estos se encuentra el fin fiscal, que supone la obtención de recursos. Algunos autores consideran que las funciones de la actividad financiera van más allá, y esta debe estar encaminada a perseguir fines extra fiscales, es decir finalidades de naturaleza económica y social.

Es importante enfatizar la trascendencia de la Actividad Financiera, puesto que el Estado debe realizar funciones complejas para poder cumplir con sus fines. Esto se refiere tanto a seleccionar los objetivos, las erogaciones, a obtener medios para atenderlas, como a la gestión y manejo de los mismos. En conclusión, el objeto de la actividad financiera consiste en lograr su finalidad que es la satisfacción de una necesidad colectiva.

### **1.3.4. Ingresos Públicos**

Ramón Valdés Costa definió los recursos públicos como: *“los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”*<sup>64</sup>. Sin embargo, tal como lo explica el autor Héctor Villegas Lara, las funciones estatales han evolucionado y ampliado, y con ello el concepto de los ingresos estatales, por lo que en la actualidad la intervención del Estado en la economía del país es necesaria para asegurar el cumplimiento de sus finalidades; además, los ingresos estatales tienen una gran influencia sobre la economía nacional produciendo efectos económicos y sociales. Todo esto determina que los ingresos estatales no se limitan a cubrir el

---

<sup>63</sup> Kuri de Mendoza Silvia Lizette, Zaldaña Linares y otros; Op. Cit. página 3.

<sup>64</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página 49.

---

gasto público, sino que es una forma utilizada por el Estado para intervenir en la realidad nacional<sup>65</sup>.

Los ingresos públicos constituyen uno de los ámbitos de actuación de la actividad financiera del Estado y se conforman, por las entradas de dinero que recauda el Estado de los contribuyentes para satisfacer el gasto público y lograr el bien común. Son los medios económicos de los que dispone el Estado para el cumplimiento de sus fines y que se destinan a la cobertura de los gastos públicos.

Para los autores Bayona de Perogordo y Soler Roch los ingresos públicos son: *“todo bien patrimonial que pasa a disposición del Estado u otro ente público como consecuencia de las relaciones jurídicas que dichos entes sostienen en el ámbito patrimonial con otros sujetos del ordenamiento jurídico”*<sup>66</sup>. Para este autor, cualquier bien patrimonial que pasa a formar parte del Estado puede constituir un ingreso público, sin embargo como se indicará más adelante, la evolución de los ingresos públicos ha concluido en que los mismos son de carácter dinerario, como lo exponen ciertos autores a continuación.

Cazorla Prieto considera que los ingresos públicos son: *“las entradas de dinero que, revestidas jurídicamente de derechos de contenido económico, son disponibles por los distintos entes públicos para financiar el gasto con el que persiguen la satisfacción de las necesidades públicas que les competen”*<sup>67</sup>. El autor Ferreiro Lapatza apoya esta última concepción al indicar que los ingresos públicos están compuestos por las sumas dinerarias que el Estado y los entes públicos perciben y que emplean para el logro de sus fines<sup>68</sup>.

---

<sup>65</sup> Loc. Cit.

<sup>66</sup> Bayona de Perogordo, Juan José y María Teresa Soler Roch; Derecho Financiero; España, editorial Compas, 1989; página 557.

<sup>67</sup> Cazorla Prieto, Luisa María; Derecho Financiero y Tributario: Parte General; España; Editorial Aranzadi; 2013; página 38.

<sup>68</sup> Ferreiro Lapatza, José Juan; Curso de Derecho Financiero Español; España, Editorial Marcial; 1981; página 165.

---

Por lo anterior, sería correcto concluir que los ingresos públicos son todos los recursos o percepciones en dinero que obtiene el Estado al exigirlo de los particulares en virtud de su capacidad como ente supremo, para afrontar los gastos públicos.

Giuliani Fonrouge citado por Hector Villegas indica que la clasificación de los ingresos públicos varía en cada autor dependiendo del punto de vista en que son analizados, por lo que resulta razonable hacer referencia a la clasificación tradicional clasificación de los recursos, Gutiérrez Junquera por su parte concuerda con Fonrouge y clasifica los ingresos como<sup>69</sup>:

- a. ordinarios: aquellos que se prestan de forma regular y continuamente y se destinan a cubrir el presupuesto financiero normal. Entre estos encontramos los impuestos (Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la renta), ingresos por la prestación de servicios.
- b. Extraordinarios: tiene carácter esporádico y se producen en virtud de necesidades excepcionales como en el caso de guerra, epidemias y catástrofes.

Esta teoría se explica a través de tres criterios: El primer criterio se determina a partir de la fuente de renta de la cual proviene el ingreso: El ingreso es ordinario si proviene de la renta del contribuyente; es extraordinario si proviene del patrimonio del contribuyente. El segundo criterio se basa en la periodicidad del ingreso: El ingreso es ordinario si se obtiene periódicamente, y extraordinario si es de manera eventual. El tercer criterio considera ingresos ordinarios los que financian los gastos comunes del Estado, mientras que los ingresos extraordinarios se destinan a financiar la inversión pública<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página 53.

<sup>70</sup> Gutiérrez Junquera, Pablo; Curso de Hacienda Pública; España, Editores Universidad de Salamanca; 2006; página 295

---

### 1.3.5. Gastos Públicos

La Real Academia Española define los gastos públicos como: *“aquel que realizan las administraciones públicas”*<sup>71</sup>. Ha sido definido en la doctrina como: *“toda erogación generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales”*<sup>72</sup>. El gasto público supone una erogación usualmente en dinero que constituye otro de los ámbitos de la actuación de la actividad financiera.

Para Héctor Villegas los gastos públicos son: *“las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de la ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas”*<sup>73</sup>. El gasto público es el medio para que el Estado atienda las necesidades de la población a través de los servicios públicos que buscan cubrir las necesidades públicas. Este mismo autor, considera que para poder determinar los gastos públicos que deben cubrirse es necesario hacer dos valoraciones: Primero debe seleccionarse las necesidades de la colectividad que se consideran públicos, y segundo deben compararse entre la necesidad y la urgencia de dichas necesidades, con el fin de poder determinar la posibilidad de satisfacerlas<sup>74</sup>.

Entre las vertientes clásicas y modernas existe una distinción al momento de conceptualizar los gastos públicos. Mientras la teoría clásica determina que el Estado es un consumidor de bienes ya que los gastos constituyen absorber una parte de los bienes que están a disposición del país, la teoría moderna determina que el Estado no es un solo consumidor, sino más bien debe considerársele como un redistribuidor de la riqueza, ya que devuelve la misma a la economía<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> Real Academia Española; [www.rae.com](http://www.rae.com). Fecha de visita: 14 de septiembre del 2,015.

<sup>72</sup> Giuliani Fonrouge; Op. Cit., página 195.

<sup>73</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página 31.

<sup>74</sup> *Ibíd.* página 33

<sup>75</sup> *Ibíd.* página 34.

---

Los gastos públicos del Estado se sufragan mediante los ingresos públicos, y por ende es imperativo que el Estado cuente con estos recursos monetarios para llevar a cabo el desarrollo de sus fines. Tanto la recepción de ingresos públicos como la erogación que hace el Estado de los gastos públicos constituyen la actividad financiera del Estado.

El autor Guillermo Ahumada ha sostenido que la finalidad última del gasto público deben ser los intereses colectivos, en función de la historia y necesidades de cada pueblo, así como la extensión y amplitud en que esas necesidades pudieran ser atendidas<sup>76</sup>. Es importante denotar las finalidades del gasto público, ya que si bien es cierto su principal objetivo es solventar las funciones del Estado, también pueden encontrarse otras finales de carácter social y económico, tales como los que buscan incentivar o activar la economía de un país, incrementar el producto social y los ingresos nacionales.

En base a lo anterior, los gastos públicos pueden definirse como las erogaciones monetarias que realiza el Estado para la satisfacción de sus necesidades públicas. Se compone de todos los recursos que el Estado emplea para poder llevar a cabo sus funciones, y satisfacer las necesidades de sus habitantes. Y no está de más indicar que la finalidad del gasto público son: satisfacer las necesidades públicas de forma directa o indirecta.

Se han desarrollado múltiples criterios en relación a cómo deberían clasificarse los gastos públicos. Mientras algunos consideran que deben dividirse entre gastos de especie y moneda según la forma de pago en que se efectúen, otros autores los clasifican como internos o externos dependiendo de si se han efectuado dentro o fuera del país, incluso hay quienes los clasifican entre gastos personales en concepto de sueldos y gastos reales cuando se utilizan para adquirir bienes, o la

---

<sup>76</sup> Ahumada, Guillermo; Tratado de Finanzas Públicas; Argentina, Editorial Plus Ultra; 1968; página 71.

---

división de ordinarios y extraordinarios según se trate del desenvolvimiento normal del país o si se trata de situaciones imprevistas<sup>77</sup>.

### **1.3.6. Fines del Estado**

Hasta este momento, se ha indicado que el fin primordial del Estado es la búsqueda del bien común. Si bien eso es correcto, el Estado además posee otros fines que se desarrollan en la Constitución Política de la República.

Toda sociedad necesita determinar ciertos fines para su subsistencia, entendiéndose estos como el anhelo o resultado que se aspira obtener. La política tiene como condición previa la fijación de principios elaborados, y es a partir de estos que se crean las leyes y políticas de gobierno que llevarán a cabo el cumplimiento de dichos fines.

Desde los inicios del Estado la concepción de un fin determinado constituyó una problemática para las doctrinas, puesto que siempre se creyó que el Estado era un fin en sí mismo. Aristóteles fue un gran exponente que se opuso a este pensamiento y analizó a profundidad la conceptualización del Estado, afirmando que: *“las cosas se definen en general por los actos que realizan y puede realizar, y tan pronto como cesa su aptitud anterior no puede decirse que sean las mismas”*<sup>78</sup>. Así afirmaba que no era posible conceptualizar el Estado como un fin en sí mismo, y que era necesario determinar cuáles eran los fines que éste perseguía.

Para Aristóteles, existían dos formas de definir. La primera forma era dinámica y comparativa que buscaba encontrar semejanzas entre lo semejante y diferencias entre lo diferente. La segunda, la cual interesa para el presente análisis, era una forma estática y ontológica, en la cual se hacía la conceptualización a partir de sus

---

<sup>77</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit. página 41.

<sup>78</sup> Fines del Estado. [www.revistajustitia.com.br](http://www.revistajustitia.com.br); fecha de consulta 6 de diciembre del año 2015.

---

finalidades. Para Aristóteles es humano el mundo medios-fines<sup>79</sup>. Por ello, para determinar los fines del Estado, primero es necesario conceptualizar el Estado a partir de sus elementos como *“una agrupación política, específica y territorial de un pueblo con supremo poder jurídico para establecer el bien común”*<sup>80</sup>. En esta definición se define claramente el bien común como un fin primordial, sin embargo debe aclararse que este fin está fijado en virtud de los fines del hombre, y no como objetivo propiamente del Estado.

A partir del concepto de estado se enumeran los elementos que conforman un Estado: población, territorio, poder político supremo, derecho y el fin. La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 1 establece: *“Protección a la persona: El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común”*<sup>81</sup>. Este artículo manifiesta que el Estado tiene fines-objetos y estos son ejecutados por los gobernantes, quienes deben velar porque exista el orden y armonía necesaria para que los hombres puedan coexistir en sociedad. Es decir, a través de garantizar una convivencia pacífica entre los habitantes de un territorio determinado, el Estado protege a la persona y a su familia, y les brinda los elementos necesarios para su protección. Entonces puede indicarse que la cooperación y coexistencia son fines básicos del Estado.

Asimismo el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: *“Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”*<sup>82</sup>. Estos fines son políticos y afectan la supervivencia de la sociedad,

---

<sup>79</sup> Loc. Cit.

<sup>80</sup> Loc. Cit.

<sup>81</sup> Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala.

<sup>82</sup> Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala.

---

es decir, el Estado no puede delegarlos sino que debe ejecutarlos directamente<sup>83</sup>. Es obligación del Estado garantizar el desenvolvimiento normal de la sociedad, para que sus habitantes puedan desarrollarse en un ambiente adecuado, y lograr sus fines particulares.

Como se indicó anteriormente, los fines del Estado se encuentran plasmados en la Carta Magna, puesto que éstos son los que originan y motivan la Constitución Política de la República de Guatemala. Los principios son fundamentales para la existencia de la sociedad política, y éstos deben tener una acción dirigida al logro de éstos. La política se efectúa a través a través de la aplicación de estos principios, pero es primordial que exista una voluntad de los habitantes. El Estado aplica su derecho en dos ámbitos: el interno que se limita a su territorio y el externo en donde actúa frente a otros Estados. Es a través de este enfoque interno y externo que aparece el fin del Estado de la seguridad política de las relaciones entre Estados, esta seguridad repercute en el Estado y sus habitantes, otorgándoles la armonía, solidaridad y paz necesaria, es decir, cumpliendo los fines establecidos<sup>84</sup>.

El hombre es un ser libre y como tal, puede decidir e idear sus propios fines. Como se indicó, los fines individuales de cada habitante de un territorio se transforman en voluntades políticas unificadas, es por ello que los fines buscan que exista la tolerancia y la convivencia pacífica.

Los gobernantes son los encargados impartir la autoridad que ostentan para verificar el cumplimiento de los fines y respetar los valores axiológicos de toda sociedad que consisten en la libertad y la tolerancia, excluyendo así cualquier anarquía, violencia o fuerza entre los habitantes. Esta soberanía debe ejercerse siempre al amparo de la Carta Magna, evitando la arbitrariedad puesto que ello solo llevaría a la destrucción del Estado.

---

<sup>83</sup> Fines del Estado. [www.revistajustitia.com.br](http://www.revistajustitia.com.br); fecha de consulta 6 de diciembre del año 2015.

<sup>84</sup> Loc. Cit.

---

Entonces, puede concluirse que si bien es cierto, el fin supremo del Estado es la realización del bien común, es solo a través de la aplicación de sus fines políticos consistentes en el orden, la paz y la seguridad social plasmados en la Carta Magna, que se obtiene el mismo.

---

---

## CAPÍTULO 2

### ELUSIÓN TRIBUTARIA

#### 2.1. Antecedentes Históricos

Armando Giorgetti comenta en su obra *La Evasión Tributaria*, que en el Derecho Romano es en donde se encuentra el primero y más alto ejemplo de la sistematización jurídica de las relaciones entre el Estado y el Contribuyente<sup>85</sup>. El autor afirma que el Derecho Romano, se refleja en el campo de las relaciones privadas, pero sin dejar de lado el derecho Tributario<sup>86</sup>. La cultura romana idealizaba el poder adquisitivo, por lo que evitaban derrochar el dinero y cuidaban mucho de las arcas estatales.

En el Derecho Romano, puede encontrarse el primer antecedente de la relación que nace entre el Estado y el contribuyente, producto de la sistematización jurídica entre estos dos sujetos. Giorgetti afirma que en sus inicios, el Derecho Romano se refleja en las relaciones privadas y en la parte especial del derecho público, que hoy se conoce como derecho tributario. Según este autor, durante el Período del Alto Imperio, existió gran estabilidad y grandeza para los romanos; quienes siempre se caracterizaron por ser ambiciosos, tener deseos de lucro y respetar el derecho y deber. Sus ideales buscaban evitar el derroche innecesario de las arcas estatales, y la corrupción<sup>87</sup>. Para los romanos, cualquier tributo tenía que fundamentarse en la equidad y justicia, por lo que Roma representa el sistema fiscal más completo de la antigüedad<sup>88</sup>. Es por ello que puede decirse que los romanos, fueron los primeros en ordenar los tributos sobre bases legislativas que se apoyaban en instituciones tributarias originales y eficaces.

---

<sup>85</sup> Giorgetti, Armando; *La Evasión Tributaria*, Argentina, Ediciones Depalma, 1967; página 15.

<sup>86</sup> *Ibid*; página. 16.

<sup>87</sup> *Ibid*.; página. 15.

<sup>88</sup> *Ibid*., página. 22.

---

En Roma, el contribuyente era incitado a cumplir con sus obligaciones fiscales. Existían ciertas razones que inducían a que el contribuyente romano cumpliera con sus deberes con el Estado: el vínculo del juramento bajo el cual se formulaba la declaración de los bienes y de las fuentes de recursos, importancia del censo y de la inscripción a los fines de la posición social a que podía aspirar el ciudadano, las severas penas con que amenazaba la ley a los incursos en evasión y la confiscación de los bienes no declarados; por lo que puede concluirse que las evasiones fiscales constituyeron la excepción entre los romanos.

En el antiguo Egipto, existía un sistema de recaudación de impuestos que consistía en la contribución de granos y alimento; ocasionalmente contribuían con mano de obra gratuita. Sin embargo, debido a su ardua religiosidad, los egipcios pagaban correctamente sus tributos, ya que los mismos eran para los Dioses.

Para Valdés Costa en su obra, Estudios de Derecho Tributario Internacional, la lucha entre súbditos y monarcas inicia a partir del siglo XIII. En Inglaterra inicia el proceso de normar el derecho tributario a través de la emisión de la Carta Magna, otorgada por Juan Sin Tierra en 1215. El camino se vio empañado por luchas constantes que finalizaron hasta el año XIX con el triunfo del parlamento. Puede resaltarse la primera etapa iniciada en 1215 con la conquista de la creación de los tributos por los representantes de los contribuyentes; la segunda se da a partir de que el parlamento tiene facultades para administrar el monto y destino de los gastos; y la tercera etapa que culmina con 1838 con la facultad de autorizar la totalidad de los gastos y de controlar el cumplimiento de los rubros autorizados<sup>89</sup>.

Aunado a las luchas entre monarcas y súbditos, el desarrollo industrial y económico después de las guerras, y el proceso de descolonización de las potencias europeas, provocaron que los contribuyentes iniciaran a buscar formas de disminuir la carga tributaria. La desconfianza generada con los gobiernos, la inconformidad hacia los

---

<sup>89</sup> Valdés Costa, Ramón; Instituciones De Derecho Tributario, Argentina, Ediciones De Palma, 1992; página 221.

---

sistemas, y la falta de cultura tributaria, fueron incentivando al contribuyente a evitar el pago de impuestos, e idearse formas distintas para eludir su cumplimiento.

## 2.2. Concepto

El autor Manuel Ossorio indica que la elusión está compuesto por un conjunto de acciones que realiza el contribuyente que tienen como fin disminuir o eliminar la carga tributaria, aprovechando las excepciones y vacíos legales presentes en la norma tributaria<sup>90</sup>. De este concepto puede inferirse que, al hablar de elusión, se hace referencia a la forma de disminuir o eliminar la carga tributaria mediante la utilización de acciones astutas.

Según Armando Porras y López en su obra titulada Derecho Fiscal la elusión está conformada por el conjunto de los actos que buscan disminuir o eliminar la carga tributaria al no configurarse el impuesto<sup>91</sup>. El mismo autor indica que la elusión consiste en actos que buscan disminuir o eliminar las cargas impositivas que pesan sobre quien la realiza; busca aprovechar las lagunas legales que se encuentran en la legislación fiscal, a diferencia de la evasión fiscal, no es una actividad ilícita<sup>92</sup>.

Para el efecto, la legislación estadounidense se refiere a *tax avoidance*, una práctica mediante la cual el contribuyente toma ventaja de todas las oportunidades legales para minimizar su carga impositiva; es decir, utilizar las mismas figuras establecidas y permitidas en la ley para obtener ventajas que el Estado no buscaba otorgar. Frecuentemente involucra transacciones artificiales que no tienen un propósito más que reducir la carga impositiva.

De acuerdo a Paulo de Barros Carvalho, doctrinariamente, se ha expresado que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más dificultoso para sus

---

<sup>90</sup> Ossorio, Manuel; Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta, 2001; página. 379.

<sup>91</sup> Porras y López, Armando; Derecho Fiscal, México, Editorial Porrúa, 1977; página 24.

<sup>92</sup> Loc. Cit.

---

intereses y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más beneficiosas tributariamente para sus intereses<sup>93</sup>.

En virtud de lo anterior, en reiteradas ocasiones se ha manifestado la libertad de las personas de sujetarse a la investidura jurídica más conveniente, es decir, aquella que les proporcione, mayores ventajas fiscales. Sin embargo, esto no quiere decir que pueden retorcer la ley utilizándola de manera impropia, ya que esto es lo que puede constituir una conducta antijurídica.

Como se indicará más adelante existe un debate sobre la licitud o ilicitud de la elusión tributaria que afecta claramente la conceptualización de dicha figura, ya que algunos autores proponen que la elusión es una forma de evasión.

Al respecto, el autor Héctor Villegas<sup>94</sup>, refiere acerca de la ilegalidad de la llamada elusión tributaria, indicando que es una evasión por el abuso de las formas jurídicas; ya que la libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que signifique mayores ventajas tributarias no significa que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes constituya una conducta antijurídica. Otro ejemplo es el autor Araiijo Falcao, citado por el mismo auto, quien indica que para que se constituya una elusión debe existir una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad frente a la realidad económica que se exterioriza, y sin estos elementos no se está ante una elusión. Para este último autor, en la elusión se da la manipulación del hecho generador en relación a su figura jurídica, recurriendo a formas manifiestamente inadecuadas con relación al acto que en efecto se desea realizar y si este “ropaje jurídico” no tiene otra explicación racional que el propósito de evitar el gravamen existe una conducta fraudulenta. Esta teoría es respaldada por Catalina García para quien la elusión constituye una conducta antijurídica que busca evitar la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas no adecuadas para los fines

---

<sup>93</sup> De Barros Carvalho, Paulo; Derecho Tributario, Argentina, Editorial Ábaco; página 233.

<sup>94</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit; página 385.

---

económicos del contribuyente; y por Víctor Uckmar para quien la distinción es amplia ya que la evasión que es una violación directa de la legislación fiscal y elusión es una violación indirecta de la legislación fiscal<sup>95</sup>. Esta conceptualización se presenta únicamente para ilustrar el debate que existe en cuanto a su naturaleza ya que a criterio de la autora, y como se desarrollará más adelante, la elusión es una figura lícita.

Sin embargo, para efectos de la presente investigación, y como se expresará más adelante, la elusión es una figura en donde el contribuyente, aprovechando los vacíos legales de la norma y abusando de las formas jurídicas de derecho tributario, elige una vía alterna, que no es la adecuada para con ello evitar que surja a la vida la obligación tributaria; en este caso el contribuyente actúa en el límite de la legalidad; sin embargo sus actuaciones aun siendo legales, contradicen el espíritu de la norma. Entonces, basado en este criterio, la elusión consiste en el aprovechamiento de las lagunas legales o errores de la norma para evitar o disminuir la carga tributaria.

Es decir, mediante la elusión, el contribuyente valiéndose de las lagunas legales o errores normativas, acomoda su situación jurídica de tal forma que logra disminuir la carga tributaria sin violar norma alguna. Esta acción es condenable socialmente, ya que deviene de una conducta manifiestamente inadecuada; sin embargo, no trasgrede la norma legal tributaria.

La elusión implica una disminución en el ingreso tributario, que afecta gravemente los ingresos públicos y que debe limitarse. Lastimosamente una ley redactada de manera incompleta o errónea, facilita al contribuyente a realizar este tipo de acciones que el legislador al momento de redactar la misma, no alcanza a regular.

---

<sup>95</sup> Sierra Mejia, Hernando; El Derecho y el Revés del Impuesto, Colombia, Señal Editora, 1988; página 203.

---

### 2.3. Naturaleza Jurídica

No existe un acuerdo en la doctrina, en cuanto a la naturaleza jurídica de la elusión. Algunos estiman que es lícita, otros que es ilícita e incluso existe una corriente ecléctica, que sostiene que ésta puede ser tanto lícita como ilícita.

Como se ha indicado anteriormente, la doctrina también ha expresado que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más dificultoso para sus intereses, esto ha sido confirmado por la jurisprudencia; por lo que se entiende que la elusión tributaria es una actitud lícita, ya que lo único que el contribuyente hace es buscar el camino más factible y que le represente una disminución, o un monto menor en el pago del tributo. Entonces nada en la normativa legal prohíbe al contribuyente tomar esta actitud.

Sin embargo, debe diferenciarse la elusión de la economía de opción en donde al contribuyente se le permite decidir qué conductas le resultan menos onerosas, para sus intereses<sup>96</sup> eligiendo entre las opciones que le son presentadas por la normativa legal. En el presente estudio, no interesa analizar la elusión como una economía de opción, sino como aquella actitud que toma el contribuyente abusando de las deficiencias legales para evitar la configuración del hecho imponible y reducir la carga tributaria causando una pérdida al fisco.

En el año 2012 en la búsqueda de fortalecer la administración tributaria y combatiendo la evasión y elusión fiscal con el objeto de garantizar los fines del Estado se decretaron las Disposiciones Para El Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto 4-2012, en donde se introdujo por primera vez la figura de la elusión, pero sin hacer una distinción clara entre ésta y la evasión; es más, la legislación las utilizó casi indistintamente, posiblemente por tener los mismos efectos, en el sentido que ambas

---

<sup>96</sup> Carrera Raya, Francisco José; Manual de Derecho Financiero; España; Editorial Tecnos; 1994; página 119.

---

son conductas que afectan los ingresos de la Administración Tributaria. Sin embargo dichas figuras, no deben confundirse, ya que la evasión fiscal es una conducta típica y antijurídica, mientras que la elusión no se encuentra penada por la ley.

Por lo que, para efectos de la presente investigación, al referirse a la naturaleza jurídica de la elusión debe determinarse que ésta es lícita, ya que el contribuyente no transgrede la normativa al encuadrarse en una figura que es fiscalmente más beneficiosa para él, sin embargo esta acción es condenable socialmente, ya que deviene de una conducta manifiestamente incorrecta, que afecta gravemente al fisco.

## **2.4. Características**

Encontramos ciertas características propias de la elusión tributaria:

- El sujeto pasivo busca disminuir la carga tributaria, evitando que se configure el hecho imponible
- Es una conducta lícita.
- Produce una disminución en el ingreso tributario del fisco.
- En el caso de Guatemala, no se encuentra regulado penalmente y no se considera un ilícito penal.
- No toda ventaja tributaria que obtiene el contribuyente es una elusión, sino que debe existir la intención de utilizar las formas y las lagunas legales con el único objeto de reducir la carga tributaria.
- Es difícil para la Administración Tributaria prevenirla, ya que los motivos de los contribuyentes al eludir son difícil de determinar y probar.
- Debe determinarse si el motivo de la elección del contribuyente constituye una conducta antijurídica.
- No debe confundirse con la evasión, puesto que en ésta, el hecho gravado nace a la vida jurídica pero a través de conductas omisivas, se evita su cumplimiento.

---

## 2.5. Elementos

Los elementos de la elusión fiscal están constituidos por:

- La voluntad del contribuyente que mediante el conjunto de acciones realizadas dentro del amparo de la norma, logra la disminución o eliminación de la carga tributaria.
- La licitud del acto ya que no viola la ley, solo aprovecha las excepciones, vacíos legales y deficiencias de la normativa legal.
- El sujeto activo de la elusión tributaria, quien es el contribuyente que aplica distintas maniobras y aprovecha las excepciones contenidas en ley, los vacíos legales o abusa de las formas para disminuir o eliminar la carga tributaria; todo ello sin incurrir en alguna figura ilícita<sup>97</sup>.
- El sujeto pasivo de la obligación tributaria quien es el sujeto que se ve afectado por la conducta del que comete la elusión; ya que con sus acciones ocasiona una disminución en los ingresos del Estado. Por lo anterior puede afirmarse que el sujeto pasivo de la elusión tributaria es el Estado, quien es el perjudicado por la conducta de los contribuyentes<sup>98</sup>.

## 2.6. Objeto

El objeto de la elusión tributaria se encuentra constituido por el patrimonio de la colectividad, es decir, el ingreso que deja de percibir el ente Estatal en la recaudación. Es el patrimonio que se ve disminuido por las maniobras que se han practicado por el sujeto activo de la elusión. Específicamente puede decirse que es el monto del tributo no pagado al fisco<sup>99</sup>.

---

<sup>97</sup> Ibid. página 284

<sup>98</sup> Loc. Cit.

<sup>99</sup> Pérez Royo, Fernando; Op. Cit. página 25.

---

## 2.7. Causas

Es importante analizar las causas que inducen a los contribuyentes a evitar el cumplimiento o buscar la reducción de sus cargas tributarias, con el fin de determinar estrategias para el fortalecimiento de la Institucionalidad del Derecho Tributario en el país.

Entre los factores que promueven la elusión se encuentran: en primer lugar factores internos que consisten en el repudio de la intervención estatal en cualquier forma, una opinión negativa sobre el Estado y hasta una obsesión patológica que pueda tener un contribuyente por el mantenimiento íntegro de su patrimonio. Además la justificación de falta de apoyo al Estado tanto en el sentido moral con la expresión de opiniones negativas sobre el mismo, como en el económico a través de la elusión. En segundo lugar se tienen los factores externos que son el contexto en que opera el factor predisponente y conforman una gama que va desde el rol en veces violento y autoritario que el Estado, ha jugado en su relación con la población a través de la historia pasando por la mala ejecución del ingreso tributario recaudado, hasta los temas de corrupción y violencia que se utilizan como justificación para no contribuir. Por último está el factor desencadenante, que es aquél que impulsa al contribuyente al considerar cometer la conducta para eludir, usualmente este factor se presentará en el momento en que se elija el curso jurídico a tomar para el objetivo fijado por el contribuyente, es así que éste elegirá la opción legal que más convenga a su interés nocivo de eludir y no la que se ajuste más a sus necesidades como sería el caso de una verdadera economía de opción.

Al leer lo expuesto por Bravo Cucci<sup>100</sup> en su escrito acerca de la elusión, vale la pena analizar dos puntos: el primero en relación a la experiencia guatemalteca de la actividad tributaria y otro con referencia al trasfondo psicológico de quien comete elusión. En cuanto al primer punto, vale la pena mencionar la visión de la elusión

---

<sup>100</sup> La elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo párrafo de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; [www.ipdt.org/editor/docs/04\\_Rev44\\_JBC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev44_JBC.pdf); fecha de consulta: sábado 26 de septiembre de 2015.

---

como una forma de triunfo sobre el sistema gubernamental, quien la logra mide su astucia en referencia a la efectividad de las formas legales utilizadas para disminuir cantidades debidas al fisco o eliminar éstas del todo. Esto implica que la elusión en el contexto social guatemalteco ha pasado el punto de ser una acción que el guatemalteco acepta cometer cuando se presenta la oportunidad para llegar a ser una que busca cometer de forma activa. El segundo punto es el trasfondo psicológico de la elusión y el rol sintomático que juega en una sociedad inconforme con la cantidad impuesta para el tributo o el uso que de la misma hace el Estado.

En resumen, puede indicarse que los principales factores que provocan que el contribuyente se vea en la necesidad de eludir sus obligaciones tributarias son:

- El rechazo del contribuyente hacia una carga impositiva demasiado alta.
- La mala ejecución de las arcas estatales.
- El incumplimiento por parte de la administración en el presupuesto estatal.
- La desconfianza y la falta de respeto ante el sistema tributario.
- La falta de educación y cultura tributaria por parte de la población
- Las medidas desmedidas y arbitrarias que ha tomado el Estado en relación a las cargas tributarias.
- El abuso por parte del Estado a través de su historia.
- La distribución errónea de la carga tributaria.

Está claro que la elusión refleja una falta severa de cultura tributaria, así como una falta de credibilidad en la actividad financiera del Estado, ya que durante muchos años el Estado ha fallado en ejecutar los ingresos de manera eficiente provocando que el contribuyente eluda sus obligaciones tributarias.

## **2.8. Efectos**

La visión de la elusión como un método legal para un “ahorro” en el gasto fiscal, es un hecho preocupante y dañino para el Estado pero más que eso es un síntoma de

---

la visión del pueblo sobre su Gobierno, la negación a pagar el tributo es un acto que habla sobre el rompimiento del contrato social y la perspectiva de que el Estado que percibe no está cumpliendo su cometido. Que esta visión se presente en algunas personas es predecible, que se presente en la sociedad como un todo es causa para reexaminar las políticas que el Estado utiliza para llegar al objetivo del bien común.

El efecto principal de la elusión es el decremento en la recaudación tributaria, la cual afecta directamente al Estado en el desarrollo de su actividad financiera, ya que al no cumplir con sus metas fiscales y obtener los ingresos necesarios, se ven en dificultad para ejecutar sus gastos y poder proporcionar los servicios necesarios para lograr el cumplimiento del presupuesto nacional anual. Además el déficit que presenta las conductas elusivas de los contribuyentes no solo limita al Estado en proporcionar servicios, sino en mejorar los ya existentes, lo que ocasiona impedir el mejoramiento de las condiciones socioeconómicas del país.

No es posible determinar cuantitativamente a cuánto asciende el monto por concepto de impuestos eludidos en Guatemala, sin embargo es suficiente con observar como las metas de recaudación de la Administración Tributaria, no son alcanzadas año con año, lo que obliga, entre otras cosas, a que el Estado tenga que recurrir al endeudamiento para sufragar el cumplimiento de sus fines.

## **2.9. Figuras jurídicas afines**

### **a. Economía de Opción**

El artículo del Profesor Bravo Cucci, plantea que existe una confusión generalizada entre los economía de opción y elusión e indica que existe una delgada línea entre la elusión tributaria y la economía de opción ya que la elusión tributaria inicia justo en donde termina la economía de opción<sup>101</sup>. La economía de opción, es el derecho legítimo que tienen los contribuyentes para disminuir su carga tributaria utilizando las

---

<sup>101</sup> Loc. Cit.

---

opciones que ofrece la normativa tributaria, la misma doctrina ha reconocido que esta es natural, necesaria e ineludible.

Ambas figuras se encuadran en la conducta del contribuyente, mediante la cual éste para eludir la obligación tributaria o una parte de la misma. Sin embargo, es importante poder distinguir las diferencias existentes entre estas dos conductas.

Ciertamente los contribuyentes no están obligados a elegir las obligaciones tributarias más gravosas y además es totalmente válido encontrar las figuras tributarias más accesibles conforme a sus intereses. Mediante la economía de opción el contribuyente puede reducir la carga impositiva, a través de la adopción de formas jurídicas menos gravosas, limitándose a elegir una de las formas que la ley le presenta, pero esta libertad de elección no debe conllevar la utilización de conductas antijurídicas, es decir, su elección debe realizarse adoptando formas lícitas sin distorsionar las formas jurídicas existentes. Ahora bien, al utilizar las deficiencias normativas, y excepciones establecidas en la normativa legal, mediante conductas que tienen como único fin evitar la carga impositiva, se está ante una elusión.

El mismo autor Hector Villegas indica que en la economía de opción no se altera la sinceridad del acto, el contribuyente elige una de las formas jurídicas legítimas no existiendo un contraste entre la forma seleccionada y la realidad esperada, es decir, la *intenti juris* y la *intention facti* son coherentes entre sí. El negocio jurídico, aunque alternativo no es ficticio, ni busca esconder una finalidad distinta, no hay abuso en las formas<sup>102</sup>. Sin embargo, el mismo autor es del criterio que se está ante la elusión si el contribuyente aprovecha las lagunas de la ley para disminuir su carga fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente; además como se indicó anteriormente, al hablar de elusión se hace referencia a la celebración de negocios lícitos, con el único fin de obtener un beneficio económico al evitarse la realización del hecho imponible y con ello reducir la carga tributaria.

---

<sup>102</sup> Villegas. Héctor. B.; Op. Cit.; página 385.

---

Por lo tanto, es muy distinto elegir las opciones más favorables fiscalmente hablando, que recurrir a manipulaciones artificiosas y arbitrarias del hecho imponible manipulándolo para alterar la vestidura jurídica normal.

Como se indicó, la economía de opción, no altera la veracidad del acto, es decir, el fin obtenido corresponde a la intención deseada; en cambio la elusión se realizan los actos o contratos con el único propósito de reducir el gravamen tributario. El secreto para poder encontrar la distinción entre estas dos figuras, consiste en determinar las metas perseguidas por los contribuyentes para encuadrar las mismas en figuras jurídicas apropiadas y determinar si la institución elegida por los mismos es una forma legítima de economía de opción o si, por el contrario, se está ante un caso de elusión que trata de hacer uso de una institución legal errónea pero ventajosa con el objetivo de hacer uso de esta para evitar el pago de tributos.

## **b. Evasión**

Debido a la gran semejanza existente entre la evasión y la elusión, es imprescindible conceptualizar la elusión tributaria, desarrollando la distinción con el concepto de evasión tributaria. “Evadir” proviene del latín “evadere” que significa sustraerse, por lo que evadir en el ámbito tributario, podría decirse que es sustraerse al pago de una obligación tributaria que debe pagarse. Para que se configure una evasión fiscal, es necesario que:

- a. como consecuencia directa de la conducta evasiva se evite el pago, o una parte del mismo
- b. que se viole una norma tributaria
- c. debe realizarse por aquellos jurídicamente obligados al pago del tributo
- d. debe ser una conducta contraria al derecho que tenga como fin la eliminación o disminución de la carga tributaria

En términos generales, las diferencias entre evasión y elusión tributaria consisten sustancialmente en la ilicitud de la evasión y la actuación lícita de la elusión, ya que

---

en contraposición a la evasión fiscal, la elusión implica una actuación lícita. El término evasión se origina de un hecho ilícito, antijurídico consistente en eliminar el impuesto a través del quebrantamiento de normas jurídicas positivas. Por su parte, como lo indica el autor Armando Porra en la elusión se logra la disminución de la obligación tributaria a través del conjunto de actos lícitos que buscan disminuir o eliminar la carga tributaria al no configurarse el impuesto, aprovechando las lagunas legales que se encuentran en la legislación fiscal<sup>103</sup>. Esto último es posible, ya que el legislador muchas veces no logra regular todas las normas legales que comprendan todas las situaciones que puedan darse en determinados casos, es decir, siempre hay casos que escapan de la protección normativa y se presenta una ausencia de legislación aplicable, constituyéndose un vacío legal o laguna legal.

### **c. Defraudación Tributaria**

La Real Academia Española define el verbo defraudar como: “*eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones*”<sup>104</sup>. Desde la conceptualización que brinda esta Academia, se refleja una semejanza de esta con el término elusión. Sin embargo, al hablar de la Defraudación estamos ante una figura penal.

El elemento básico de la Defraudación lo constituye el fraude, puesto que está implícita la intencionalidad dirigida a dañar al fisco mediante maniobras o actos engañosos<sup>105</sup>. En la Defraudación fiscal el contribuyente vulnera la norma tributaria mediante una conducta ilícita con el fin de evitar el pago de la obligación tributaria

El Código Penal guatemalteco regula la Defraudación Tributaria en su artículo 358 “A” de la siguiente manera: “Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o

---

<sup>103</sup> Loc. Cit.

<sup>104</sup> Real Academia Española; [www.rae.com](http://www.rae.com); Fecha de Consulta: 20 de octubre de 2015.

<sup>105</sup> Villegas. Héctor. B. Curso de Finanzas; Op. Cit. página 385

---

el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. Para que se tipifique este delito es necesario que exista un incumplimiento consiente de la norma, es decir, que exista una intencionalidad o dolo del contribuyente que conociendo la verdad de los hechos los presenta de forma distinta mediante una conducta engañosa para evitar el pago de los impuestos, y además debe causar un daño efectivo al fisco.

Entonces la defraudación tributaria es un fraude cometido en contra del Estado, por medio del cual el contribuyente sustrae parcial o totalmente la totalidad de los ingresos (tributos) que corresponden al Estado. Mientras esta defraudación posee un incumplimiento consciente de la norma, en la elusión se efectúan actos al límite de la legalidad.

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, citado por la Administración Tributaria dentro del expediente de la Corte de Constitucionalidad 1898-2012 argumenta lo siguiente: *“El resultado final a la vista está: quien eluda la aplicación de una norma tributaria a través de una figura comercial notoriamente artificiosa no habrá incurrido en un fraude de ley sino que, simplemente, estará en conflicto con la Administración Tributaria para que se le aplique la norma que grosera y artificiosamente ha tratado de eludir...”*<sup>106</sup> Con esto ejemplifica la delgada línea que existe con la defraudación y cómo denotar la diferencia entre ambas figuras.

#### **d. Simulación**

La simulación, es otra figura que puede dar lugar a la confusión con la elusión. Según el diccionario de la Real Academia Española, la simulación consiste en una alteración de la causa u objeto verdadero de un acto o contrato<sup>107</sup>. Es decir, darle una apariencia a un acto o contrato, distinto a su realidad jurídica. Esto crea una

---

<sup>106</sup> Inconstitucionalidad General Parcial, Expediente 1898-2012. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad.

<sup>107</sup> Real Academia Española; [www.rae.com](http://www.rae.com); Fecha de Consulta: 20 de octubre de 2015

---

confusión con el término elusión, en virtud de como se ha mencionado, existen autores como Araiijo Falcao para quienes en la elusión se recurre a formas inadecuadas en relación al acto que en efecto se desea realizar, es decir, se simulan actos distintos a los que en realidad se desean celebrar con el fin de disminuir la carga tributaria. En el ámbito civil la simulación se da cuando existe discordancia entre la voluntad real de los contratantes y la voluntad declarada por ellos.

En el ámbito del Derecho Civil, la simulación se encuentra regulada en el artículo 1284 del Código Civil y ésta tiene lugar cuando: 1. Se encubre el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza, 2. Cuando las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas, y 3. Cuando constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas para mantener desconocidas las verdaderamente interesadas<sup>108</sup>. En el ámbito tributario hace referencia tanto a negocios como a actos jurídicos ficticios en donde el sujeto pasivo busca ocultar la realidad de los elementos para determinar la obligación tributaria para obtener una eliminación total o parcial de la carga impositiva. Además se caracteriza porque ataca la sustancia económica puesto que para determinarla es necesario advertir si las operaciones registradas en los libros contables autorizados y habilitados es cierta y el pago, existencia física de proveedores y capacidad empresarial puede ser demostrado fehacientemente.

En la búsqueda del Fortalecimiento a la Administración Tributaria, el Decreto 4-2012 del Congreso de la República adicionó el artículo 16 "A" al Código Tributario estableciendo: *"Simulación Fiscal. La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o c) Constituyan o transfieran derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. En estos casos, la Administración*

---

<sup>108</sup> Decreto Ley 106, Código Civil; artículo 1,284.

---

*Tributaria, formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda”<sup>109</sup>.*

Esta reforma se declaró inconstitucional en virtud de la Inconstitucionalidad General Parcial presentada por la Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala ante la Corte de Constitucionalidad y resuelta mediante sentencia 1898-2012. De acuerdo a la Junta Directiva del Colegio de Abogados la reforma que regulaba la simulación fiscal dentro del ordenamiento tributario violaba los principios de seguridad jurídica, libertad de acción, derecho de defensa y debido proceso, presunción de inocencia, derechos inherentes al ser humano, independencia de poderes, control de la juridicidad de actos de la administración tributaria y violación al principio de legalidad tributaria.

La resolución de la Corte para declarar inconstitucional este artículo, fue que la simulación, como figura jurídica, únicamente puede declararla un juez y no puede ser determinada por un ente administrativo, en este caso la Administración Tributaria. Debe haberse agotado un debido proceso, en el que con plena igualdad procesal se le permita al imputado de una simulación, aportar los medios probatorios que puedan comprobar que no existe un negocio encubierto, falso o aparente, y no se podría utilizar la simulación para determinar un ajuste tributario, ya que se estaría ante una Administración Tributaria que estaría actuando como juez y parte. La Corte consideró que existía una incertidumbre respecto a cómo la Administración Tributaria puede determinar el carácter encubierto del negocio jurídico, la intencionalidad del contribuyente de realizar un negocio aparente en detrimento de la recaudación tributaria, la actitud dolosa del contribuyente al declarar de manera falsa hechos que en realidad no han sucedido y la voluntad de transmitir derechos a personas interpuestas; ya que en base al principio de contradicción es inapropiado que el contribuyente sea el que tenga que desvanecer esas imputaciones ante el mismo ente que formuló las mismas y que decidirá si proceden o no, vulnerando claramente el derecho de defensa respecto del ajuste formulado. Por lo anterior, debe existir un

---

<sup>109</sup> Inconstitucionalidad General Parcial, Expediente 1898-2012. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad; Op. Cit.

---

juez natural y preestablecido que sea un tercero independiente e imparcial que determine la simulación<sup>110</sup>.

Sin embargo, con esta reforma se pretendía facultar a la Administración Tributaria para que determinara la existencia de una simulación fiscal y formulara los ajustes que correspondieran, esto con el fin de aumentar los ingresos tributarios, es decir, el legislador buscaba dotar a la Administración tributaria de una herramienta para poder realizar ajustes y así incrementar la recaudación tributaria.

Es importante poder determinar y trazar la delgada línea que separa a la simulación de la elusión, mientras que ésta última es una figura en la cual el contribuyente valiéndose de las lagunas legales o errores normativos, acomoda su situación jurídica de tal forma que logra disminuir o eliminar la carga tributaria sin violar norma alguna, la simulación en cambio, podría decirse que es un medio para ocultar la contravención de la norma. Como se analizará más adelante, este tema ha sido motivo de discusión para efectos de la aplicación a casos prácticos en donde la distinción entre estas figuras es fundamental.

---

<sup>110</sup> Loc. Cit.

---

## CAPÍTULO 3

### ALGUNOS CASOS DE ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA

Una vez desarrollada y comprendida toda la temática que envuelve la Actividad Financiera del Estado, se hace evidente la importancia que representa para el Estado la recaudación tributaria. Como se mencionó en el capítulo primero, los ingresos tributarios juegan un papel elemental e trascendental en el funcionamiento de la maquinaria estatal, pues es a través de ellos que el Estado puede proveer de todos los servicios públicos, y logra cubrir las necesidades públicas. De allí deviene la importancia en mejorar la recaudación tributaria del país.

Sin embargo, el contribuyente se resiste a dicha acción fiscalizadora, debido a las causas expuestas y siguen buscando formas alternativas para reducir o eliminar sus cargas impositivas, sin incurrir en un delito tributario. Es aquí en donde la elusión entra a cobrar vital relevancia, puesto que los contribuyentes, aprovechando los vacíos legales de la norma y abusando de las formas jurídicas de derecho tributario, eligen una vía alterna no idónea y alteran la realidad y con ello evitan la configuración de la obligación tributaria o eluden su cumplimiento “revistiendo” la actividad económica que efectivamente realizan, con otra figura que implica una menor carga tributaria, un beneficio o una exención. Habiendo hecho este análisis, es importante indagar un poco en las estrategias fiscales utilizadas por los contribuyentes para eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias en Guatemala.

#### **3.1. Calificación Indevida de empresas bajo el Decreto 29-89**

##### **3.1.1. Antecedentes**

El 13 de junio de 1989 se publicó en el Diario oficial el Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. A través de la creación de esta Ley, el Estado

---

tenía un objetivo claro: brindarle a Guatemala las condiciones que le permitieran atraer la inversión al país, y poder competir con otros países de la región.

Con la implementación de esta ley, se concedieron incentivos fiscales para promover ciertas industrias o sectores de la actividad económica del país. Sin embargo, no era el primer intento de Guatemala para propiciar las condiciones fiscales para la inversión. Desde la creación del Mercado Común Centroamericano (MCCA) en 1960, la concesión de incentivos fiscales ya era una idea que rondaba en los países de la región para impulsar a las industrias dirigidas a sustituir las importaciones extranjeras; y en 1973 se aprobó el Decreto 22-73 que creó la Zona Libre de Industria y Comercio (ZOLIC), en el Puerto de Santo Tomás de Castilla. Posteriormente las políticas fiscales que promovían la creación de moratorias fiscales (exenciones por un periodo determinado) hicieron eco en la región, y fue en ese momento que se aprobó la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y aunada a la misma se aprueba la Ley de Zonas Francas. Ambas leyes siguen vigentes al día de hoy.

La Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila cobra especial relevancia para el análisis del presente trabajo, puesto que otorga varios beneficios o incentivos fiscales que consisten en la exoneración del Impuesto Sobre la Renta (ISR), de impuestos ordinarios y extraordinarios a la exportación y otros beneficios en relación a derechos con inclusión del Impuesto al Valor Agregado – IVA- y otros cargos a la importación. Las exenciones o beneficios fiscales son esos hechos o circunstancias especiales que aplicados a contribuyentes determinados (exenciones subjetivas) o bienes que constituyen la materia imponible (exenciones objetivas) debilitan la eficacia generadora del hecho imponible, y por lo tanto se elimina la obligación de pagar el impuesto de una actividad económica gravada. Otorgar estos beneficios es una acción del Estado que podría “justificarse” con la intención de atraer y generar más inversión al país, sin embargo, ¿qué pasa cuando los beneficios son aprovechados por aquellos contribuyentes, o sobre aquellos bienes que no son el objetivo de la ley?, es decir, ¿Qué pasa cuando son

---

aprovechados por figuras distintas o para fines distintos a los que la ley pensó en beneficiar? Y aún más importante preguntarse ¿Cómo pueden los contribuyentes beneficiarse fiscalmente con una norma cuyo espíritu no buscaba ampararlos?

### **3.1.2. Exportadores y Maquila**

En el artículo 3 literal “e” de la Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y maquila, Decreto número 29-89 se define el término exportación de la siguiente manera: “Es la salida del territorio aduanero nacional, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas”<sup>111</sup>. En virtud de lo anterior puede indicarse que la exportación la puede realizar básicamente cualquier persona individual o jurídica que cumpla los trámites legales. Los requisitos legales para ser considerado un exportador son: tener una empresa debidamente registrada en el Registro Mercantil, cuyo objeto consista en actividades de exportación. Con la patente de empresa se solicita la inscripción en el Registro Tributario Unificado en la Superintendencia de Administración Tributaria y posteriormente se debe obtener el código exportador en la ventanilla única para las exportaciones (VUPE). Es un procedimiento sencillo que incluso puede realizarse electrónicamente y para cada exportación se deben emitir los documentos de exportación que correspondan.

Asimismo en la literal b), el mismo artículo define el término maquila al indicar que: “Es el valor agregado nacional generado a través del servicio de trabajo y otros recursos que se percibe en la producción y/o ensamble de mercancías”<sup>112</sup>. El concepto de maquila que brinda la ley es muy general, sin embargo es importante recalcar que la ley hace referencia a un “valor agregado nacional”. Según la Real Academia Española, el valor agregado es: “el incremento del valor de un producto durante las sucesivas etapas de su producción”<sup>113</sup>. Por lo anterior, puede decirse que el valor agregado que se le otorga a las mercancías a través del ensamble y/o

---

<sup>111</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 29-89, Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y maquila; artículo 3.

<sup>112</sup> Loc. Cit.

<sup>113</sup> Real Academia Española; <http://lema.rae.es/drae/?val=valor+agregado>; Fecha de visita: 11 de octubre de 2015.

---

producción supone un proceso de “transformación del producto”, una transformación de la materia prima o de dos elementos para crear un nuevo producto. Entonces, para encuadrar a una empresa dentro de la actividad de maquila, debe analizarse si ésta realiza procesos de producción y/o ensamble de mercaderías que necesariamente conlleven la transformación de materia prima en nuevos productos a través de la producción o ensamble de mercancías.

### **3.1.3. Excepciones**

Sin embargo, la ley excluye ciertas actividades de la cobertura de esta ley. En su artículo 2 establece que no gozarán de los beneficios otorgados por la Ley, la exportación de café en cualquier forma: cardamomo en cereza, pergamino y oro; ajonjolí sin descortezar; banano fresco; ganado bovino de raza fina y ordinaria; carne de ganado bovino fresca, refrigerada o congelada; azúcar de caña refinada, sin refinar y melaza; algodón sin cardar; petróleo crudo sin refinar y madera en troza, rolliza, tabla y tablón. Al hacer estas excepciones, el legislador eliminó la posibilidad que empresas dedicadas a la exportación de estos productos pudieran inscribirse bajo la cobertura de la norma; ello en virtud de que al momento de la creación de la norma, estos productos representaban el mayor ingreso en la recaudación fiscal, y por ende el legislador no podría brindar exenciones sobre los mismos, ya que habría generado un déficit para el Estado bastante grande.

### **3.1.4. Proceso de calificación**

En cuanto al procedimiento para poder calificar una empresa dentro del amparo de la ley, el artículo 20, 21 y 22 establecen el procedimiento de calificación:

- a. Los interesados deben presentar una solicitud a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía acompañando un informe técnico económico firmado por el representante legal.

- 
- b. Una vez presentado el informe, dentro de un plazo no mayor de 30 días la Dirección de Política Industrial emitirá un dictamen.
  - c. Dentro de un plazo no mayor de 15 días, a partir de la fecha del dictamen el Ministerio de Economía, resolverá la procedencia o improcedencia de la calificación.

### **3.1.5. Beneficios Fiscales**

La importancia en realizar este análisis radica en los beneficios que otorga el Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, ya que el Ministerio de Economía realiza una calificación de una empresa bajo alguna de las figuras beneficiadas por esta ley, con el fin de que éstas puedan gozar de beneficios fiscales para incentivar el desarrollo de su actividad económica. Sin embargo, si ésta calificación se realiza de manera subjetiva, y atendiendo a criterios propios del Ministerio de Economía, sin tomar en cuenta el espíritu bajo el cual la norma tributaria fue creada, da lugar a permitir la elusión fiscal por parte del contribuyente.

De acuerdo a la ley, el Régimen de Perfeccionamiento Activo es: “el régimen aduanero que permite introducir en el territorio aduanero mercancías de cualquier país para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y destinarlas a su exportación en forma de productos terminados sin que aquellas queden sujetas a los derechos arancelarios e impuestos de importación”<sup>114</sup>.

Entonces, para acogerse a los beneficios que la Ley otorga, el contribuyente debe encuadrar en una de las dos figuras que la ley contempla:

- a. Exportador
- b. Maquila

---

<sup>114</sup> Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y maquila, Decreto número 29-89; Op. Cit.; artículo 3.

---

De acuerdo con el artículo con el artículo 6 ley, las empresas pueden calificarse como:

- a. Maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal.
- b. Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal.
- c. Exportadora bajo el Régimen de Devolución de Derechos.
- d. Exportadora bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria.
- e. Exportadora bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional Total.

El capítulo II de la Ley establece los beneficios que las empresas de personas individuales o jurídicas que se dediquen a actividades de exportación o maquila pueden poseer. Para efecto de una mejor comprensión es necesario referirse al Anexo I.

Una vez definidos los beneficios fiscales que otorga esta Ley, en relación al Impuesto al Valor Agregado, puede determinarse que al otorgarle al Ministerio de Economía facultades plenas para calificar si una persona individual o jurídica efectivamente se dedica a actividades de maquila o exportación al amparo del Decreto 29-89, los beneficios fiscales otorgados bajo una calificación errónea y aprovechados por los contribuyentes que buscan eludir la obligación tributaria, constituyen una pérdida fiscal grande para el fisco.

### **3.1.6. Objeto**

Es importante recordar el espíritu de esta norma que en su primer artículo, indica que el objeto de la ley es: “promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías para exportación o reexportación por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, para un contratante domiciliado en el extranjero, al cual la empresa domiciliada en Guatemala le suministrará productos de acuerdo a las condiciones convenidas; así como regular la actividad exportadora y de maquila de las empresas dentro del marco de los regímenes de perfeccionamiento activo o de exportación de componente agregado

---

nacional total”<sup>115</sup>. Es decir, la ley persigue promover, incentivar y desarrollar la industria exportadora y de maquila en el país, atrayendo nuevos inversionistas a la misma, al apoyarlos mediante el otorgamiento de beneficios fiscales durante los primeros años de su establecimiento en el país. Sin embargo, como se indicará más adelante, cuando las empresas, utilizando los vacíos legales o deficiencias normativas, busca obtener una calificación indebida por parte del Ministerio de Economía, obteniendo estos beneficios cuando no las necesitan, no son capital de inversión para el país o que simplemente ejercerían la actividad comercial aun sin el otorgamiento de los beneficios indicados, incumpliendo así el objeto de la normativa.

### **3.1.7. Solicitud de calificación por parte del contribuyente**

El Decreto 29-89 posee una grave deficiencia en relación al procedimiento para determinar la calificación de las empresas bajo la cobertura de dicha norma: no establece una forma de intervención para que la Superintendencia de Administración Tributaria, pueda pronunciarse sobre la calificación. Lo anterior se debe a que, como se indicó anteriormente el Decreto 29-89 fue publicado en el año 1989, en ese año el órgano encargado del control, recaudación y fiscalización tributaria era la Dirección General de Rentas Internas, dependencia del Ministerio de Finanzas, y no es hasta diez años después, en el año 1998, que se crea la Superintendencia de Administración Tributaria mediante el decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Por lo anterior, en dicho cuerpo legal se le brinda únicamente al Ministerio de Economía el poder de decisión para determinar si las empresas pueden calificar dentro de los regímenes que establece esta ley, sin establecer una forma de intervención para que la Superintendencia de Administración Tributaria, para que pueda pronunciarse sobre la calificación.

---

<sup>115</sup> Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y maquila, Decreto número 29-89; Op. Cit.; artículo 1.

---

Lastimosamente, esta deficiencia normativa representa una amenaza para el gasto tributario, ya que el contribuyente, aprovechando que existe una cantidad mínima de requisitos que cumplir y filtros que atravesar para lograr la calificación, busca situarse bajo los supuestos que regula la normativa legal, procurando así obtener una calificación “indebida” por parte de la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía; lastimosamente el resultado en algunas ocasiones es una calificación indebida, facilitando así la elusión fiscal por parte de los contribuyentes. Es decir, al lograr esta calificación sin realmente necesitarla o encontrarse bajo los supuestos o el espíritu bajo el cual la norma fue creada, la actitud elusiva del contribuyente ocasiona pérdidas del Estado en impuestos no recaudados

Entonces, bajo el amparo de esta norma, la práctica habitual del contribuyente, es buscar colocarse bajo alguna de las figuras cumpliendo los pocos requisitos que establece la normativa, y al no tener ningún otro filtro o un dictamen vinculante por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Ministerio de Economía suele otorgar la calificación de empresas. Posiblemente esta calificación se otorga bajo los criterios de la Dirección, encuadrando las actividades del contribuyente dentro las conceptualizaciones que brinda la ley, a veces haciendo interpretaciones extensivas de las mismas, y a veces sin tomar en cuenta la finalidad que busca la norma al otorgar dichos beneficios fiscales, sin embargo, lo anterior sucede debido a que la ambigüedad de la norma permite al contribuyente eludir de esta manera la normativa y enmarcarse bajo la misma con el único objeto de reducir su carga tributaria.

Desde la creación de la Ley hasta el año 2011, se ampararon bajo esta norma alrededor de 1,950 empresas y su distribución de acuerdo al régimen de exención fiscal fue el siguiente: 1,861 bajo el régimen de admisión temporal, 3 bajo el régimen devolución de derechos, 29 en el de reposición de franquicias y 37 en el de Exportación de componente Agregado nacional total<sup>116</sup>. Debido a esta acción elusiva

---

<sup>116</sup> La maquila textil y de confección en Guatemala ¿oportunidad y desarrollo? [www.pesgalicia.org/.../la\\_maquila\\_textil\\_y\\_de\\_confeccion\\_en\\_guatemala](http://www.pesgalicia.org/.../la_maquila_textil_y_de_confeccion_en_guatemala); Fecha de visita: 13 de septiembre de 2015.

---

que logra la obtención de una calificación indebida por parte del Ministerio de Economía, en la actualidad, la mayoría de las empresas que se acogen al Decreto 29-89 difícilmente pueden clasificarse como empresas dedicadas a la producción y/o ensamble de bienes. Para octubre del año 2012, del total el 29% (313 empresas) se dedican a la fabricación de prendas de vestir; 14% (152) son empresas de producción agropecuaria; 6% (62) son industrias manufactureras no especificada; 3% (38) son empresas que se dedican al hilado, tejido y acabado de textiles; 3 son empresas mineras; 3% (30) empresas de servicios agrícolas y además se incluye 4 call centers clasificados bajo el rubro de actividades no bien especificadas. El porcentaje restante incluye una variedad de empresas como fabricantes de plásticos, perfumes, maquinaria, tabaco, productos químicos, bebidas no alcohólicas, productos de panadería, entre otros<sup>117</sup>.

La problemática radica en que al no poseer un mecanismo de intervención que otorga plena discreción al Ministerio de Economía para realizar la calificación de las empresas sin ningún medio de control, dictamen o verificación por parte de la Administración Tributaria, se fomenta que el contribuyente aproveche la oportunidad de solicitar la calificación bajo cualquiera de las figuras establecidas en la ley con el único objeto de obtener los beneficios que la misma otorga para reducir la carga impositiva. Esto genera una desventaja enorme para el Estado, ya que se benefician empresas en detrimento de la capacidad del Estado, favoreciendo a empresas de alto rendimiento que posiblemente hubieran exportado aun sin gozar de dichos beneficios. Es decir, la existencia de un proceso de calificación deficiente que no brinda un análisis exhaustivo que determina la necesidad de obtener los beneficios por parte de la empresa para incentivar su actividad económica y el costo que la misma conlleva para el Estado, provoca o hasta cierto punto incentiva que el contribuyente se aproveche de la situación, y busque solicitar su calificación como maquiladora o exportadora bajo los regímenes establecidos con el único fin de gozar de los incentivos que la ley contempla.

---

<sup>117</sup>Exenciones Fiscales, la mejor estrategia. <http://www.plazapublica.com.gt/content/exenciones-fiscales-la-mejor-estrategia-de-competitividad>; fecha de consulta viernes 18 de septiembre de 2015.

---

Un informe realizado en septiembre del año 2011 por MISGC revela que entre las empresas privilegiadas por el Decreto 29-89 a ese momento se encontraban algunas empresas reconocidas. Según dicho informe, el otorgamiento de beneficios a estas empresas, únicamente evidenciaba como se ha desnaturalizado la finalidad de la norma, y que las solicitudes de calificación de los contribuyentes, únicamente se hacen buscando que sea otorgada por el Ministerio en base a favoritismos que buscan impulsar a determinadas empresas que en realidad no necesitan de dichos beneficios para impulsar su inversión en el país<sup>118</sup>. Sin embargo la problemática radica en la deficiencia normativa, pues al no tener lineamientos específicos y una correcta intervención por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, se genera un ambiente de incertidumbre que permite que muchos contribuyentes busquen ser beneficiados con dicha normativa sin necesitarlo o sin contemplarse entre los supuestos que la ley pretendía proteger y no logra determinar específicamente cuáles son los que salen del rango de cobertura de la misma. Es decir, la normativa debería permitir un análisis profundo para cada caso en particular con el fin de establecer la procedencia o no de los beneficios fiscales, lo anterior con el fin de limitar el aprovechamiento del contribuyente al solicitar calificarse dentro del Decreto 29-89.

Un ejemplo de estas solicitudes realizadas por el contribuyente que han resultado en una calificación indebida es el caso de CGN, ya el Ministerio de Economía logró calificarse como una *“exportadora, bajo el régimen de admisión temporal para dedicarse a la extracción, proceso, producción, transformación de níquel”*, mediante la resolución 843 del 25 de junio de 2007 bajo el expediente 487-2007. Dicha calificación recibió muchas críticas, debido al impacto negativo, así como el pobre desempeño en atraer inversión extranjera. Además existía un antecedente a dicha resolución, ya que un año antes el Ministerio de Energía y Minas había solicitado revertir los beneficios fiscales otorgados a la Minera Montana exploradora, aduciendo

---

<sup>118</sup> La maquila textil y de confección en Guatemala ¿oportunidad y desarrollo?; [www.pesgalicia.org/.../la\\_maquila\\_textil\\_y\\_de\\_confeccion\\_en\\_guatemala.](http://www.pesgalicia.org/.../la_maquila_textil_y_de_confeccion_en_guatemala.); Op. Cit.

---

que en virtud de un análisis jurídico se había determinado que no es procedente una empresa minera tenga beneficios que son exclusivos para una maquila<sup>119</sup>.

En el año 2013 se registró que las empresas amparadas bajo este régimen exportaron únicamente el 35% de las ventas al exterior y el 65% de sus ventas fue en el mercado local. Aunado a la información anterior, puede concluirse que la ley conocida como “Ley de Maquilas” no contempla en su mayoría a maquilas. Es más, incluye muchas empresas que no manufacturan bienes sino que prestan servicios, desnaturalizando claramente el objetivo de la ley<sup>120</sup>.

Es por lo anterior que una normativa que no contemple lineamientos o parámetros para otorgar una calificación por parte del Ministerio de Economía con inclusión de la SAT, y que no cumpla con calificar a las empresas bajo el amparo de la norma, siguiendo los lineamientos para proteger las actividades que corresponden según los fines perseguidos por la ley, promueve, permite y hasta incentiva que los contribuyentes busquen obtener una calificación por parte del Ministerio de Economía utilizando dichas deficiencias legales, y “revistiendo” la actividad económica que efectivamente realizan con otra figura que implica una menor carga tributaria, un beneficio o una exención, eludiendo así la obligación tributaria.

### **3.1.8. Otra práctica elusiva**

Otra estrategia que utilizan los contribuyentes para eludir el cumplimiento de la obligación tributaria bajo el amparo de esta norma, es a través la utilización excesiva de los beneficios fiscales, prorrogando los mismos de manera indefinida cuando la misma normativa establece un plazo para su utilización. La ley establece la exoneración del pago del Impuesto sobre la renta para empresas amparadas hasta

---

<sup>119</sup> Noticias sobre conflictos mineros; <http://www.conflictosmineros.net/contenidos/15-guatemala/3829-3829>; fecha de consulta: 18 de febrero de 2016.

<sup>120</sup> El sector textil y confección y el desarrollo sostenible en Guatemala; [www.ictsd.org/.../el-sector-textil-y-confeccion-y-el-desarrollo-sostenible](http://www.ictsd.org/.../el-sector-textil-y-confeccion-y-el-desarrollo-sostenible); fecha de consulta: 18 de febrero de 2016.

---

por un máximo de 10 años, sin embargo los contribuyentes logran prorrogar esta moratoria de manera indefinida “trasladando” la operación a una sociedad nueva, que en apariencia es una nueva inversión en el país. Es decir, logran prorrogar el beneficio fiscal por 10 años más a través del cierre de la empresa y la posterior apertura a través de una nueva sociedad.

Nada impide que al finalizar el plazo de 10 años, la empresa “traslade” sus operaciones a otra entidad jurídica, bajo otra denominación social, distinta, es decir, siempre cubriéndose de las formas jurídicas existentes, para proceder a solicitar los beneficios nuevamente como una empresa nueva que “necesita” de dichos incentivos. A través de esta práctica, muchas empresas que se acogen al Decreto 29-89 simplemente cierran y vuelven a aperturar bajo una denominación distinta al caducar la exención de ISR para reinscribirse bajo el régimen de maquila y seguir gozando los requisitos fiscales que conlleva, en dichos casos el Ministerio de Economía vuelve a calificarlos dentro de este régimen. Se encuentra aquí, una falta de mecanismos legales o procedimientos para que la Administración Tributaria pueda evitar estas prácticas y para que el Ministerio de Economía pueda determinar la pre-existencia de esa empresa, que en apariencia es una nueva empresa dedicada a la actividad exportadora o maquiladora, pero que en realidad es la misma empresa que se ha beneficiado de esos incentivos durante los últimos años.

En este caso la problemática es que la ley busca la reinversión del capital ya que el fin de las exenciones es impulsar el crecimiento empresarial, sin embargo en este momento esos fines ya han sido cumplidos y al renovar los beneficios, únicamente se beneficia a los accionistas de cada una de las empresas.

Según un estudio realizado al año 2009, se determinó que del año 1998 al año 2009 no hubo ninguna maquila que operara por más de 10 años, e incluso durante todos esos años, el porcentaje de empresas acogidas al régimen con más de 10 años de operación en el país fue del 0%. Asimismo, las resoluciones de cancelación de beneficios coincidían con el número de maquilas que están ante el vencimiento de los 10 años de estar operando en el país. Incluso se encontraron casos en donde se

---

cancelaron los beneficios fiscales a ciertas empresas, y posteriormente en el mismo lugar de ubicación se autorizan otras empresas (siempre antes de los 10 años), utilizando el mismo domicilio fiscal, números telefónicos, fax y correos<sup>121</sup>. Lo anterior demuestra que existe la posibilidad de que las empresas cierren e inicien sus operaciones antes del vencimiento del plazo del moratorio fiscal con el fin de continuar gozando de la exención del Impuesto sobre la Renta.

Entonces surge la siguiente interrogante: ¿Es el decreto 29-89 una ley que únicamente cumple su finalidad de atraer nuevos inversionistas o además es una ley que está siendo utilizada cómo instrumento para eludir la obligación tributaria de distintas formas?

### **3.1.9. Gasto Tributario**

De acuerdo con el Banco de Guatemala del año 2,002 a julio del año 2,011 se efectuaron exportaciones por empresas amparadas en el Decreto 29-89 por un total de USD 21,524,864,270.00 (38.2% de exportaciones totales). De igual manera se realizaron importaciones por empresas amparadas bajo el Decreto 28-89 por un total de USD 15,890,460,323.00 (15.71% de las importaciones totales)<sup>122</sup>. Se desconoce exactamente cuánto es lo que el Estado deja de percibir por estas prácticas elusivas, sin embargo según el informe del gasto tributario del gobierno central período 2005-2009 se muestra que en el año 2009 el Estado dejó de percibir Q989.3 millones del Producto Interno Bruto por las exenciones otorgadas a las empresas que se acogen al Decreto 29-89. Asimismo, con base en Datos de la Superintendencia de Administración Tributaria se considera que el Estado guatemalteco dejó de percibir de empresas amparadas en el Decreto 29-89 del año 2,005 al año 2009, 596.1 millones de quetzales en concepto del Impuesto sobre la renta, 270.4 millones de quetzales en concepto del Impuesto de Solidaridad y 122.8 millones de quetzales en concepto del Impuesto al valor agregado IVA; es decir el Estado dejó de percibir un

---

<sup>121</sup> Loc. Cit.

<sup>122</sup> Loc. Cit.

---

total de Q 989.3 millones por los beneficios fiscales concedidos<sup>123</sup>. Con lo anterior, se confirma que el gasto tributario por el otorgamiento de beneficios fiscales del Decreto 29-89, impacta fuertemente en los ingresos estatales, provocando una disminución significativa de los mismos. El mayor problema radica en que éstos se han utilizado por las distintas empresas como una forma de reducir su carga tributaria encuadrándose bajo el amparo de la norma.

El Centro Internacional para Investigaciones en Derechos Humanos publicó en junio del año 2006 un informe sobre los efectos del Decreto 29-89, el cual concluyó que la ley se utiliza como un mecanismo para no tributar, a pesar que su fin era atraer la inversión extranjera y fomentar la actividad exportadora de textiles. Además determinó que se encuentran acogidas al régimen de maquilas cientos de empresas nacionales y de reconocida trayectoria, lo que implica una competencia desleal frente a las empresas que sí pagan impuestos<sup>124</sup>.

El otorgamiento de una calificación indebida otorgada por parte del Ministerio de Economía en virtud de una acción un tanto condenable del contribuyente, permite la elusión fiscal, impactando negativamente en la recaudación tributaria; debido a ello la concesión de estos beneficios tributarios debe ser controlada y supervisada directamente por la Administración Tributaria con parámetros y reglas claras y estrictas a largo plazo para poder delimitar estrictamente quienes deberían de gozar de estos beneficios.

Una solución para esta problemática podría ser una calificación conjunta entre el Ministerio de Economía y la Superintendencia de Administración Tributaria o por medio de un dictamen vinculante de ésta última entidad, esto limitaría que el contribuyente busque insistentemente colocarse bajo el amparo de la norma, al no poder cumplir con todos los requisitos. Asimismo debe buscarse la forma de evitar que las empresas que han gozado de esos beneficios fiscales por el plazo

---

<sup>123</sup> Loc. Cit.

<sup>124</sup> Otra minera se acoge a la ley de maquilas. [www.albeldrío.org/html/articulos//ls-013.htm](http://www.albeldrío.org/html/articulos//ls-013.htm). Fecha de visita: 14 de septiembre de 2015.

---

establecido por la ley, prorroguen de manera indefinida los mismos al abrir y cerrar constantemente y logrando así seguir eludiendo sus obligaciones tributarias.

## **3.2. Empresas Vinculadas**

### **3.2.1. Concepto**

Para efectos del presente trabajo, se entenderá por empresas vinculadas o relacionadas aquellas sociedades que poseen un denominador común en relación a sus elementos: accionistas, domicilio fiscal, representante legal, directorio entre otros, o cuando pertenezcan a un mismo grupo empresarial. Es decir, se consideran relacionadas o vinculadas cuando se encuentran presentes ciertas relaciones o condiciones que impactan de forma directa o indirecta en la toma de decisiones de la operación, administración o en la búsqueda de sus intereses.

Las sociedades vinculadas o relacionadas, son sociedades que funcionan independientemente pero controladas entre sí, ya que tienen un control accionario o las resoluciones de una dependen de la otra. Por ejemplo una sociedad que sirve para prestar servicios a la otra de modo exclusivo. También se consideran relacionadas o vinculadas cuando pertenecen a una red comercial que conforma un conjunto económico.

### **3.2.2. Crédito Fiscal**

La ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala establece la procedencia del crédito fiscal, definiendo este como la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período. En el artículo 16 del mismo cuerpo legal se establece la procedencia de dicho crédito fiscal indicando que procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y utilización de servicios que se apliquen a actos gravados u operaciones afectas por la ley. Estos deben estar directamente

---

vinculados al proceso de producción o de comercialización, de los bienes y servicios del contribuyente.

Para resolver el problema de que se considera directamente vinculado con el proceso de producción, la misma norma reguló aplicar dos criterios:

- Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias su comercialización nacional o internacional
- Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

Con esos criterios se infiere que el crédito fiscal puede ser gozado por todos aquellos contribuyentes que realicen importación o adquisición de bienes o servicios que formen parte de las actividades necesarias para la comercialización de su actividad económica o bien se incorporen a las mismas.

La ley es clara en indicar cuándo y a quiénes procede el crédito fiscal, sin embargo ¿Qué sucede cuando el contribuyente abusa de esta normativa y existe una laguna normativa que presente mecanismos para evitar o controlar que la procedencia del crédito fiscal sea efectuada de manera adecuada y en los criterios que la ley presenta?

### **3.2.3. Estrategia de elusión entre empresas vinculadas**

#### **a. Impuesto al Valor Agregado**

Una estrategia de elusión utilizadas entre empresas vinculadas para eludir el Impuesto al Valor Agregado es la siguiente:

La entidad A es una sociedad constituida legalmente cuyo objeto es la comercialización de calzado, la cual por negocios legalmente constituidos, cada mes

---

eroga una cantidad alta de IVA (aproximadamente de Q200, 000) debido a que sus precios de venta son altos. Entonces a efecto de poder disminuir la carga impositiva, los mismos accionistas deciden contratar los servicios de la entidad B.

La entidad B es una sociedad que posee los mismos accionistas, domicilio fiscal e incluso mismo representante legal. Tiene como actividad principal la elaboración y compraventa de calzado. La entidad B al cierre de su ejercicio contable que finalizará el 31 de diciembre de 2012 muestra ventas por Q 5 millones y compras por Q 9 millones. En virtud de la composición de estrategia de negocios mal orientada, se ha originado que el balance general muestre un crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado de Q 480,000.00 de difícil compensación en virtud de que seguirán utilizando la misma estrategia.

Por lo anterior, para generar una estrategia que los beneficie fiscalmente mediante el aprovechamiento del crédito fiscal, la entidad B prestará sus servicios de elaboración de calzado y facturará a la entidad A mensualmente un aproximado de Q350, 000.00 mensuales, pudiendo así tener derecho a un crédito fiscal para reducir el pago del Impuesto al Valor. Debido a la libertad de contratación que existe entre las partes, ambas entidades podrán facturar su producto bajo los términos que deseen, siempre y cuando las operaciones efectivamente se lleven a cabo. Esta operación es válida y se ampara en los artículos 3 numeral 1 y 2, y los artículos 16, 18, 21 y 22 del Decreto 27-92, sin embargo, conviene cuestionarse ¿Se están realmente bajo un cumplimiento de obligaciones tributarias? O bien ¿el contribuyente buscando disminuir su carga tributaria contratando con la entidad B bajo las condiciones que fiscalmente le conviene?

Como se indicó anteriormente, la ley reconoce el crédito fiscal, estableciendo como único requisito que este provenga de la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios que “estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente”.

---

En este caso se está ante un claro proceso de elusión. El contribuyente se está resguardando en una conducta totalmente legal y permitida por la ley, sin embargo su único interés es reducir el pago del impuesto. Es importante aclarar que la transacción es totalmente real: existe un traslado monetario, una contraprestación y se reconoce la obligación contractualmente; ya que en el caso contrario estaríamos ante una simulación. Como se indicó anteriormente, en la simulación las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas, tal sería el caso de una transacción similar pero sin que efectivamente se realice el traslado de fondos o la prestación del servicio o entrega de bienes. En este caso estamos ante una transacción real, pero realizada únicamente con el fin de disminuir la carga impositiva.

Siguiendo con el análisis del caso, la ley establece como requisito para conceder el crédito fiscal la documentación del mismo. Dicha documentación consiste en respaldarlo con facturas, facturas especiales, notas de crédito o débito; que dichos documentos deben emitirse a nombre del contribuyente y deben contener el Número de Identificación Tributaria; deben indicar la forma detallada del concepto, unidades y valores de la compra de los bienes o clase de servicio; deben encontrarse registrado en el libro de compras; y el saldo del crédito fiscal debe encontrarse registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente. Entonces, si se cumple con dichos requisitos el contribuyente puede gozar de este beneficios sin embargo la ley omite una regular una forma de prohibir o fiscalizar esta práctica por parte del contribuyente.

Además la ley en su artículo 21 establece, la procedencia del remanente del crédito fiscal indicando que si de la aplicación de las normas establecidas resulta un remanente de crédito en favor del contribuyente, respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el periodo impositivos siguiente. Este artículo también permite al contribuyente aprovechar ese crédito fiscal por varios períodos impositivos, entonces ¿cómo evitar estas prácticas que inciden en la recaudación del fisco?

---

El derecho a gozar del crédito fiscal, es una forma para incentivar la economía dentro del país, y obliga a todos los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones formales en cuanto a la emisión de una factura, además incentiva la libre competencia, y mejora la recaudación tributaria. Sin embargo, el hecho de que la ley no establezca límites o medios de fiscalización a estas prácticas, permite la elusión del impuesto.

Esta práctica es muy común entre empresas “vinculadas o relacionadas”, que muchas veces tienen un denominador común en cuanto a accionistas, domicilio fiscal, representante legal, entre otros, y podrían ser detectadas más fácilmente si la ley regulara mecanismos de control más rigurosos que permitiera a la Superintendencia de Administración Tributaria identificarlos y realizar los ajustes que correspondieren; ya que al cumplir con los requisitos de documentación que establece la ley, y aun cuando estos sean detectados por la Administración Tributaria a través de una auditoría, ésta únicamente puede limitarse a “suponer” que los fines de los contribuyentes eran puramente comerciales.

Evitar esta práctica es complicado, ya que como se indicó, el crédito fiscal promueve e incide en varios factores, entre ellos el comercio y por ende en la recaudación del impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, podría establecerse un mecanismo para verificar que las transacciones celebradas entre empresas vinculadas apegadas a la realidad y al pago de las obligaciones tributarias.

#### **b. Impuesto sobre la Renta**

Esta práctica no solo afecta la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, sino también tiene un impacto en la recaudación del Impuesto sobre la renta, ya que tal como puede observarse en el Régimen Sobre las utilidades de Actividades Lucrativas en el artículo 21 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria se establece la posibilidad de deducir costos y gastos siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente

---

productora de rentas gravadas. Dichos costos y gastos deducibles se enumeran en el artículo en mención.

Por lo anterior, al tenor de esta norma, y siguiendo con la práctica anteriormente analizada, las empresas podrían no solo reducir el pago del Impuesto al Valor Agregado, sino también deducir los costos y gastos que se generen en el desarrollo de la actividad comercial que se realiza entre ambas empresas.

El artículo 22 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria establece las condiciones para que estos costos y gastos sean deducibles enumerando una serie de requisitos entre los que destacan:

- “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 la contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados.
- Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro cuando corresponda
- 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
- Tener los documentos o medios de respaldo (aquí se incluyen las facturas, documentos, testimonios de escrituras públicas, entre otros)”<sup>125</sup>.

Asimismo en el artículo 23 del mismo cuerpo legal, se enumeran los costos y gastos no deducibles. Entonces, una vez el contribuyente cumple con la elaboración de todos los documentos correspondientes y requisitos para respaldar los costos y gastos deducibles, la ley lo faculta a hacerlo. No está de más indicar, que al realizar estas deducciones, el contribuyente lo hace bajo el amparo de una norma legal que le permite disminuir considerablemente su renta imponible y por ende la obligación

---

<sup>125</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 10 -2012, Ley de Actualización Tributaria; artículo 23.

---

tributaria. Además la Superintendencia de Administración Tributaria no tiene forma de limitar, impedir o determinar que esta práctica se está haciendo con el objeto de reducir la carga tributaria por parte de los contribuyentes. Se está nuevamente ante una elusión, una misma acción por parte del contribuyente, consigue eludir dos impuestos distintos, causando un daño al fisco que aunque es imposible cuantificar exactamente, incide fuertemente en la recaudación y en los ingresos estatales como se mencionó al inicio de este capítulo, y de allí la importancia de este análisis.

#### **3.2.4. Otra estrategia de elusión**

Otro ejemplo de cómo las empresas relacionadas o vinculadas cometen elusión es mediante la fusión de sociedades. Tomando en cuenta las entidades del ejemplo anterior: una con un Crédito Fiscal alto de difícil compensación y otra con una carga tributaria alta en relación al Impuesto al Valor Agregado; existe una salida para que ese crédito fiscal pueda ser aprovechado y es a través de la fusión de sociedades. El Código de Comercio Decreto 2-70 regula la fusión de sociedades la cual puede hacer por la creación de una nueva o por la absorción de una o varias por otra. En este caso estaríamos ante una fusión por absorción que se realiza únicamente con el fin de aprovechar el crédito fiscal, disminuyendo el cumplimiento de la totalidad de la carga tributaria. Es importante resaltar, que los fines de la fusión de sociedades son eminentemente comercialmente, sin embargo, mediante esta actitud, el contribuyente amparado en la norma, pero con la voluntad maliciosa de disminuir la obligación tributaria adopta esta figura con el fin único de eludir el cumplimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, en este caso en particular como medio de control la SAT tiene el criterio de que previo a efectuar dicha fusión debe mediar autorización para efectuar la misma. Esto obviamente contraviene los principios de la libertad de contratación de las partes, posiblemente es el mecanismo utilizado para limitar estas actuaciones por parte del contribuyente.

En el caso de empresas relacionadas o vinculadas, es importante recalcar la necesidad de mecanismos para que la Superintendencia pueda fiscalizar las

---

actividades mencionadas, sin embargo, las medidas que pueden tomarse para combatir la elusión posiblemente sean criticadas por la comunidad económica y financiera, ya que con el fin de evitar la elusión podrían dañarse intereses comerciales y atentar contra la libertad de inversión y competencia.

### **3.3. Transmisión de Dividendos bajo el velo de contratación laboral**

#### **3.3.1. Dividendos**

La Real Academia Española conceptualiza los dividendos como: “la cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción”<sup>126</sup>. Los dividendos son aquellos beneficios corporativos o ganancias que posee cada uno de los accionistas de una sociedad en proporción a las acciones que poseen. Cuando, en virtud de su actividad económica, una sociedad genera ganancias, éstas pueden repartirse entre los accionistas de la misma, y esto se hace a través de la distribución de dividendos.

En este sentido debe hacerse mención al concepto de utilidad, ya que suele utilizarse de manera indistinta con el de dividendos. La distinción entre estos conceptos radica en que la utilidad son las ganancias que se generan durante un período determinado entre los ingresos y gastos, en cambio los dividendos son ese porcentaje de utilidades que reciben los accionistas en virtud del número de acciones que poseen. En otras palabras, las utilidades se reparten a los accionistas a través de los dividendos.

En relación a la distribución de utilidades, el artículo 33 literal “a” del Código de Comercio Decreto 27-92 establece que la distribución de las mismas se hará proporcionalmente al capital que cada uno de los socios tenga aportado en la sociedad. Además establece en el artículo 34 que son nulas y se tienen por no puestas las cláusulas de la escritura constitutiva en que se estipule que alguno de los

---

<sup>126</sup> Real Academia Española; [www.rae.com](http://www.rae.com). Fecha de Consulta 10 de octubre de 2015.

---

socios no participará en las ganancias, las cuales se distribuyen a los socios a través de los dividendos. Es decir, todos los accionistas de una sociedad, tendrá derecho a percibir la parte proporcional de las ganancias que tenga la sociedad en virtud de su actividad económica, al momento que estas sean distribuidas. Es decir, a través de la distribución de dividendos que los accionistas podrán recibir las ganancias y utilidades generadas por la sociedad.

### **3.3.2. Decreto 10-2012**

#### **a. Hecho Generador**

El artículo 3 de la Ley de Actualización Tributaria establece en su artículo 3 que: “quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional”<sup>127</sup>. Asimismo, en el artículo 4 se establece que son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas las Rentas de Capital, y entre éstas se encuentran “los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala...”<sup>128</sup>. Es decir, la distribución de utilidades es considerada una renta de fuente guatemalteca para los efectos de esta ley.

El artículo 83 establece que constituye hecho generador la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente. Posteriormente el artículo 84 del mismo cuerpo legal establece que entre estas rentas de capital se encuentran “La distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la

---

<sup>127</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 10 -2012, Ley de Actualización Tributaria; Op. Cit.; artículo 3.

<sup>128</sup> Ibid. artículo 4.

---

denominación o contabilización que se le dé”<sup>129</sup>. La misma norma hace una clara afirmación cuando indica que la distribución de dividendos, ganancias y utilidades será un hecho generador independientemente la denominación o contabilización que se le dé. Es decir, a través de esta frase, el legislador plasmó la obligación de que cualquier dividendo repartido a los accionistas de una entidad, está sujeto al pago del impuesto sobre la renta, no importando la forma en que estos sean denominados o contabilizados; de esta forma se trata de evitar que el contribuyente “disfrace” dichas rentas con otra figura para eludir el pago del impuesto o buscar una reducción del mismo. Sin embargo, como se ha explicado anteriormente, el contribuyente, buscando la forma de reducir su carga impositiva realiza ciertas estrategias para repartir el pago de dividendos, y generar una menor carga impositiva.

#### **b. Sujetos Pasivos**

Según el artículo 85 del Decreto 10-2012, son contribuyentes de las Rentas de Capital, Ganancias, y Pérdidas todas “las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional que obtengan rentas gravadas.” Es decir, toda persona individual o jurídica residente en Guatemala que obtenga fuentes de renta guatemalteca está sujeta a la obligación del pago del impuesto sobre la renta, salvo las excepciones establecidas en la norma.

#### **c. Base Imponible**

En el caso de la distribución de dividendos, la base imponible de acuerdo al artículo 88 numeral 1 es: “la renta generada en dinero o especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos las rentas de capital exentas.

---

<sup>129</sup> Ibid. artículo 85.

---

#### **d. Tipo Impositivo**

El tipo impositivo que debe aplicarse para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, de acuerdo al artículo 93 del Decreto 10-2012 es el 5%. Nuevamente en este artículo se vuelve a hacer énfasis en la frase “independiente de la denominación o contabilización que se le dé”. De esta forma el legislador vuelve a aclarar que los dividendos están sujetos al pago de impuesto sobre la renta, no importando la forma en que sean denominados o contabilizados, con esto, se pretende evitar cualquier práctica del contribuyente que tenga por fin evitar el pago del impuesto de cualquier distribución de dividendos, utilidades y ganancias que puedan darse a favor de los accionistas disfrazándolos con otras figuras que permitan obtener los mismos resultados para los accionistas pero con una menor carga impositiva.

#### **e. Gestión del Impuesto**

A efecto de lograr una mejor recaudación del Impuesto sobre la Renta en relación a la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, el legislador estableció la obligación de retención a toda persona que pague rentas de capital por cualquier medio o forma, y enterarlo mediante declaración jurada dentro de los primeros 10 días del mes inmediato siguiente al que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero. Asimismo, en caso de que no se efectúe la retención, la ley estableció que el contribuyente debe liquidar y pagar el impuesto a la Administración Tributaria en el plazo de los primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se recibió el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero.

#### **3.3.3. Estrategia para transmitir los dividendos**

La estrategia utilizada por los contribuyentes para transmitir los dividendos buscando reducir la carga impositiva es hacerlo bajo el velo de la contratación laboral, es decir los accionistas de la sociedad reciben el monto de dividendos que les corresponde en relación a las acciones que poseen, pero lo reciben a través de los sueldos que

---

devengan como empleados en relación de dependencia. Dicha estrategia se desarrolla de la siguiente manera:

Se tiene una empresa "X" la cual contempla su planificación tributaria y al presentar sus estados financieros presupuestados para el ejercicio 2015, incluyendo el Impuesto sobre la Renta a generar según el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria. La categoría de sus rentas se clasifica como rentas de actividades lucrativas y para tributar aplica el Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Para ejemplificar este caso es necesario ver el Anexo II.

Según el artículo 19 del Decreto 10-2012 se establece que los contribuyentes que se inscriban bajo este régimen, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas. Asimismo, el artículo 20 del mismo cuerpo legal, define que la renta bruta es: *"el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación provenientes de ventas de bienes o prestación de otras actividades lucrativas"*. Es decir, bajo este régimen la empresa "X" puede deducir ciertos costos y gastos de su renta bruta con el fin de establecer la renta imponible sobre la cual se calculará el Impuesto sobre la renta.

Según la proyección, el Impuesto sobre la Renta a pagar será elevado, por lo que para reducir el mismo, deciden ejecutar una estrategia mediante la cual les es posible deducir la base imponible para calcular el impuesto y de esa manera reducir de manera significativa la carga tributaria. Por lo anterior, incluyen dentro de los gastos de operación los sueldos de dos accionistas que laboren en la empresa, sin embargo estos sueldos serán proporcionales al porcentaje accionario que poseen de la sociedad. Es decir, utilizan la relación laboral existente entre los accionistas y la empresa, para poder repartir sus dividendos a través de un velo laboral, es decir de salarios que pueden ser gastos deducibles de la renta bruta.

---

El Código de Trabajo en su artículo 3 establece que: *“el trabajador es toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo<sup>130</sup>”*. Es decir, para ser considerado un empleado de la empresa, los accionistas deben prestar sus servicios, de cualquier tipo, y tener un contrato de trabajo. Por ende, los accionistas celebrarán un contrato de trabajo en donde recibirán sus remuneraciones de acuerdo a la proporción de las acciones que poseen.

Para llevar a cabo lo anterior es necesario observar lo que establece la ley: El artículo 21 numeral 4 del Decreto 10-2012 establece que: “la deducción máxima permitida por sueldos pagados a los socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de ley se limita a un monto anual del diez por ciento (10%) sobre la renta bruta.” Por lo anterior, la sociedad debe cumplir con no sobrepasar el 10% sobre las ventas por concepto de sueltos a los socios.

Asimismo, el artículo 22 numeral 3 del mismo cuerpo legal establece que, para que sean deducibles los costos y gastos se debe cumplir con ciertos requisitos y en el caso de los sueldos y salarios, quiénes lo perciban deben figurar en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda. Por ende, es indispensable que los dos accionistas figuren en la planilla presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, y los salarios o sueldos pagados deben coincidir con lo reportado en la planilla de seguridad social. Sin embargo, este requisito provocaría que la empresa incurra en cuotas patronales equivalentes a un 12.75%, con un efecto negativo en el flujo de caja, por lo que aplicando lo establecido en el artículo 6 literales a y b del Acuerdo 1123 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social – IGSS- que establece que las empresas estarán exentas de pagar cuotas patronales a dos representantes legales siempre y cuando sean accionistas o socios de la

---

<sup>130</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto 330, Código de Trabajo; artículo 3.

---

entidad. Entonces al nombrar a los accionistas como representantes legales, y registrarlos en la planilla del IGGS, se evitarán el pago de las cuotas patronales.

Se aprueba que los sueldos y puestos asignados serán los establecidos en el Anexo III. Incluyendo los sueldos y puestos planificados, el efecto en el impuesto a pagar será de Q 1, 499,880 menos, siendo el nuevo estado de resultados proyectado es el establecido en el Anexo IV.

Realizando esta estrategia, los accionistas abusando de las formas jurídicas eluden el pago del Impuesto sobre la Renta sobre la distribución de dividendos y al mismo tiempo deducen el monto que reciben por las ganancias o utilidades que genera la sociedad para tener una renta imponible menor, y así disminuir considerablemente el monto del Impuesto Sobre la Renta que debe pagar la sociedad en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas que ascienden al 25% en virtud del artículo 36 del Decreto 10-2012.

Sin embargo, si cumplirán sus obligaciones tributarias ya que en su lugar el pago de dividendos se realiza a través de un velo de contratación laboral, y se grava en virtud de lo que establece el artículo 68, 70 y 72 del Decreto 10-2012. Lo cual, al ser una práctica generalizada entre accionistas que laboran para las distintas empresas del país genera pérdidas grandes en la recaudación que realiza la Administración Tributaria sobre las utilidades de Actividades Lucrativas.

---

## CAPÍTULO 4

### ESTUDIO DE PRÁCTICAS DE ELUSIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA

#### 4.1. Generalidades

En el presente trabajo de investigación, se desarrolla la temática que envuelve la Actividad Financiera del Estado con la finalidad de evidenciar la importancia que representa para el Estado la recaudación tributaria. Como se mencionó en el capítulo I, el funcionamiento de la maquinaria estatal depende completamente de los ingresos tributarios, ya que a través de ellos el Estado puede satisfacer todas las necesidades públicas y lograr el cumplimiento de sus fines. Es a través del Derecho Tributario, y de la aplicación de sus principios constitucionales que el Estado puede lograr ejercer su Potestad Tributaria, de manera adecuada para la creación y recaudación de los tributos.

Esta investigación Jurídico Descriptiva, busca ejemplificar y analizar casos específicos de elusión fiscal, para poder determinar cuáles son las faltas que existen en la legislación y en el proceso de recaudación, que permiten al contribuyente eludir su cumplimiento, y logran impactar directamente en los ingresos estatales; por lo que para su elaboración se consultó la doctrina en materia tributaria, estudios e investigaciones realizadas por entidades expertas, legislación tributaria y opiniones de expertos en la materia con el fin de poder determinar en qué consiste la figura de la elusión, cuál es el trato de la legislación Guatemalteca, y más importante aún, determinar algunas prácticas de elusión tributaria realizadas por los contribuyentes que disminuyen considerablemente los ingresos para el Estado.

#### 4.2. Sobre el instrumento de investigación

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación el instrumento de investigación utilizado por la autora fue el análisis de casos prácticos ficticios que

---

buscaban simular los escenarios en los que se coloca el contribuyente al realizar sus declaraciones tributarias en los casos concretos de calificación indebida de empresas bajo el Decreto 29-89, empresas vinculadas y transmisión de dividendos bajo el velo de contratación laboral.

Para efectos de análisis la autora plantea los dos escenarios: uno en el que el contribuyente tributa estrictamente bajo lo que establece la normativa tributaria, y el otro en que el contribuyente utiliza prácticas elusivas al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias. Dicho en otras palabras, para cada caso se plantea un escenario en donde se tributa según el “deber ser” y otro en donde el contribuyente incurre en prácticas elusivas puesto que aunque se encuentra en el margen de lo “legal”, las realiza con el único propósito de reducir su carga tributaria.

La idea de presentar esta comparación es poder ilustrar claramente al lector, cómo estas prácticas elusivas de manera aislada y en casos específicos impactan fuertemente en la recaudación tributaria, y por ende en los ingresos estatales. Por lo que a continuación se presentan los siguientes casos:

#### **4.2.1. Empresa bajo el Decreto 29-89**

Para ejemplificar cómo la práctica elusiva de una empresa que es amparada indebidamente por el Decreto 29-89 impacta negativamente en la recaudación tributaria se presenta el primer caso.

En el presente caso la entidad ABC, Sociedad Anónima es una entidad que se dedica a la elaboración de distintos productos plásticos. En el año 2013, un año previo al inicio de sus actividades comerciales, los accionistas de ABC, S.A. contrataron los servicios de un asesor tributario a efecto de que les presentara las estrategias fiscales que podían realizar con el fin de lograr reducir su carga tributaria.

---

El asesor fiscal, después de analizar todas las opciones fiscales, determinó que era posible lograr obtener una calificación por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, y que para el efecto debían inscribirse como exportadores y posteriormente buscar encuadrar su actividad como exportadores bajo el amparo del Decreto 29-89. Asimismo les indicó que con ello se beneficiarían con la exoneración del Impuesto sobre la renta, así como la suspensión temporal de pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del impuesto al valor agregado.

Los accionistas concordaron la estrategia y realizaron todos los trámites legales para poder “establecer y demostrar” su actividad, incluso en la escritura constitutiva y la patente se refleja la actividad “exportadora” de la misma. ABC, S.A. después de presentar todos los documentos legales, y tener un “contacto” directo que los apoya en la Dirección de Política Industrial, logra obtener una calificación como Exportadora bajo el régimen de Admisión Temporal.

Al finalizar el año 2014, se presenta el estado de resultados del primer año de operaciones al 31 de diciembre (ver anexo V). En el mismo puede observarse que tuvieron una utilidad antes del Impuesto sobre la renta de Q 37, 549,375.00. Debido a que dicha entidad se encuentra bajo la cobertura del Decreto 29-89, tiene una exoneración del Impuesto sobre la Renta por un período de 10 años, por lo que en el presente caso, asumiendo para los efectos del mismo que no existen ingresos exentos y/o no afectos, y que la totalidad de costos y gastos son deducibles del impuesto sobre la renta, la entidad no debe pagar el Impuesto sobre la Renta el cual asciende a Q 10, 513,825.00. Asimismo, al tener una suspensión del Impuesto al Valor Agregado durante el primer año de operaciones, tampoco debe pagar este impuesto, por lo que, asumiendo que el 100% de sus ventas son generadas por facturación y el 80% del costo corresponde a compras que generan el crédito fiscal, deja de pagar al fisco Q 8,649,296. 00. incluso existe un crédito fiscal a su favor de Q 1,939,984.704.

---

Los accionistas de la entidad ABC, S.A. deciden realizar una auditoria externa para revisar el ejercicio fiscal del año dos mil catorce. Al revisar toda la documentación, la auditoria se percata que la entidad ABC, S.A. constituida con el objeto de fabricar productos plásticos y exportar los mismos, en realidad no realiza una actividad exportadora, ya que el 95% del producto fabricado en el año 2014 se distribuyó dentro del país, y únicamente distribuyó un 5% a un proveedor ubicado en el extranjero, por lo que no comprenden porque se encuentran protegidos bajo el decreto 29-89. Al detectar esta incongruencia, lo presentan a los accionistas, quienes indican que fue una estrategia que se tomó a efecto de poder obtener un “ahorro fiscal” en su operación. Auditoría externa explica que lo que ellos consideran un “ahorro fiscal” es en efecto una práctica elusiva que afecta gravemente los ingresos fiscales, ya que lo que le correspondería a la entidad ABC, S.A. es inscribirse como contribuyente bajo el régimen sobre utilidades.

En este caso puede observarse como la práctica elusiva de una entidad que busca protegerse o colocarse bajo la cobertura de una norma cuyo espíritu no buscó proteger puede impactar fuertemente en la recaudación tributaria del país. Como puede observarse en el cuadro comparativo del anexo V, (ubicado bajo el estado de resultados), la entidad ABC, S.A. dejó de pagar: Q 8,649,451.296 en concepto de Impuesto al Valor Agregado, Q 10,513,825.00 en concepto de Impuesto al Valor Agregado, montos que suman una pérdida fiscal para el Estado de Q 19,163,276.296. Aunado a lo anterior, y en virtud de que no debe cancelar el IVA correspondiente al 2014, la entidad se beneficiará con un crédito fiscal para el siguiente período de Q1, 939,984.704.

El caso anterior ejemplifica claramente como una entidad que se aprovecha de una cobertura legal bajo el decreto 29-89 que no le corresponde, y que busca beneficiarse de exenciones y beneficios fiscales, logra “reducir” su carga tributaria de manera considerable. Sin embargo este “ahorro” lo hace en perjuicio del ingreso estatal haciendo de esta práctica, una práctica elusiva que deja al Estado, solo en

---

este caso en particular, con una pérdida aproximada de Q 21,103,260 millones de quetzales.

Entonces, en virtud de lo anterior, se comprueba claramente como el Decreto 29-89 carece de medidas anti elusivas consistentes, y no logra prevenir las estrategias ideadas y utilizadas por muchos contribuyentes del país. Esta aseveración puede justificarse con los siguientes argumentos:

Claramente el Decreto 29-89 no logra cumplir el objetivo consignado en su primer artículo que establece: “*promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías para exportación o reexportación por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, para un contratante domiciliado en el extranjero, al cual la empresa domiciliada en Guatemala le suministrará productos de acuerdo a las condiciones convenidas; así como regular la actividad exportadora y de maquila de las empresas dentro del marco de los regímenes de perfeccionamiento activo o de exportación de componente agregado nacional total*”<sup>131</sup>. Lo anterior puede confirmarse con el caso anterior, puesto que como se ejemplificó, la producción de productos de la entidad ABC, S.A. no se destina para la exportación o reexportación, es más, en este caso en específico se identificó a una entidad que goza de los beneficios de esta norma, pero que de hecho solo exportó el 5% de sus productos a un proveedor ubicado en el extranjero, y el 95% de su producción se quedó en el país. Entonces, ¿una entidad que únicamente exporta el 5% de su producción, puede ser considerada bajo los beneficios de esta norma? ¿Sería lo más conveniente que esta entidad tuviera, por obligación que exportar un mínimo del 70% (por ejemplo) de su producción para que pudiera solicitar su inscripción bajo uno de los regímenes establecidos por el Decreto 29-89? La respuesta es que en efecto la ley posee una laguna en los requisitos para optar a este régimen, ya que si estableciera un porcentaje mínimo de exportación como requisito *sine qua non* para que el contribuyente pudiera presentar su solicitud para

---

<sup>131</sup> Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y maquila, Decreto número 29-89; Op. Cit.; artículo 1.

---

ser calificado bajo esta norma, muy probablemente la cantidad de solicitudes se reduciría drásticamente. En otras palabras, en la actualidad, como demuestra el caso ejemplificativo, cualquier contribuyente puede solicitar su calificación como tal, y la ley no le exige que tenga un porcentaje mínimo de exportación para que sea considerado bajo los regímenes, dando lugar a que muchos contribuyentes quieran cubrirse bajo una ley de protección al exportador pero sin realmente serlo.

En segundo lugar, la ley carece de una herramienta que podría darle un soporte en el proceso de análisis de calificación: un dictamen vinculante por parte de la Administración Tributaria. Lo anterior deviene de la gran necesidad que existe de conocer a fondo al contribuyente previo a otorgar los beneficios fiscales que brinda la ley. Es decir, ¿qué otro ente estatal si no es la Superintendencia de Administración Tributaria, podría brindar y conocer los elementos que reflejan la capacidad contributiva de un contribuyente? La capacidad contributiva es un indicativo importante al momento de establecer un tributo a los contribuyentes, es a través de este principio que puede determinarse si un contribuyente puede pagar, o en su defecto es sujeto de recibir beneficios fiscales que alivianen la carga tributaria para impulsar el desarrollo de determinado comercio. Pero ¿qué sucede en el presente caso, cuando la Superintendencia de Administración Tributaria no participa en ninguna etapa del proceso de calificación, y por ende no se tiene ninguna idea de la capacidad contributiva o la necesidad de beneficios fiscales que tiene determinado contribuyente? Puede decirse que se está ante un proceso de calificación transparente, que posee toda la información necesaria para determinar correctamente que un contribuyente necesita que se le otorguen beneficios fiscales? Claramente no, es por ello que a través de la ejemplificación del presente caso, se demuestra que el contribuyente siempre buscará la manera de encuadrarse dentro de una figura que le brinde los mejores beneficios fiscales, como lo son los beneficios del decreto 29-89 del presente caso; y al carecer la norma de las herramientas necesarias para impedir la calificación indebida de contribuyentes o para realizar un análisis exhaustivo con el apoyo de la SAT, se vuelve prácticamente imposible impedir la elusión tributaria de estos contribuyentes.

---

Por último, habiendo otorgado esta calificación a un contribuyente determinado, como lo es el del presente caso de análisis, la ley permite que éste contribuyente ingrese a una especie de círculo vicioso en donde difícilmente saldrá. En el entendido que la norma carece de ciertos elementos anti elusión para evitar que ciertos contribuyentes se califiquen bajo los regímenes que establece el decreto 29-89, aquí se encuentra otro defecto de la norma, no posee ninguna herramienta clara para evitar que un contribuyente que ya gozó de los 10 años de beneficios que contempla la norma, vuelva a solicitar su calificación como tal bajo una nueva denominación social, utilizando el mismo domicilio, representante, oficinas etc. pero registrándose como una nueva entidad jurídica. De esta manera se logra que una calificación indebida, realizada bajo las falencias que presenta la norma, duplique las pérdidas para el Estado cuantificadas en el gasto tributario. Por lo anterior, se puede decir que el fin de promover, incentivar y desarrollar la industria exportadora y de maquila en el país, atrayendo nuevos inversionistas a la misma, al apoyarlos mediante el otorgamiento de beneficios fiscales durante los primeros años de su establecimiento en el país, se prorroga indefinidamente en perjuicio de las arcas estatales.

Los argumentos anteriores justifican los motivos por los cuáles los contribuyentes buscan y logran ejecutar efectivamente una práctica elusiva, que solo para el caso en particular genera una pérdida para el Estado de Q 21, 103,260 millones de quetzales (lo que equivale a la diferencia entre lo que debería de pagar la entidad y lo que efectivamente pagó); concluyendo que efectivamente las lagunas en la legislación permiten e incentivan estas prácticas.

Puede concluirse que en el presente caso, se determinó que el defecto en la normativa, que otorga libertad total al Ministerio de Economía, sin incluir a la Administración Tributaria para calificar que la actividad que realiza determinada empresa encuadre bajo la normativa indicada, ha ocasionado que muchas empresas busquen colocarse dentro de dicha calificación con el único objetivo de gozar de los

---

beneficios fiscales, en especial la exención de 10 años del Impuesto sobre la Renta, y la suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado -IVA-. Además, la misma norma fracasa en limitar la práctica casi consuetudinaria de los contribuyentes, de cancelar las operaciones luego de 10 años para volver a iniciar operaciones bajo una “nueva” sociedad que al solicitar su calificación como empresa nueva prórroga los beneficios por un período igual al inicial. Se encuentra aquí una falta de mecanismos legales o procedimientos para que la Administración Tributaria pueda evitar estas prácticas y para que el Ministerio de Economía pueda determinar la pre-existencia de esa empresa. El problema central de estos defectos en la normativa radica en que a pesar que el espíritu de esta norma era fomentar la inversión, el resultado final es un gasto público para el Estado traducido en pérdidas en la recaudación Tributaria.

Con lo anterior, puede comprobarse que la práctica de las entidades que buscan calificarse bajo el amparo del decreto 29-89 sin ser empresas de maquila o dedicadas a la actividad de exportación, es una práctica elusiva que afecta los ingresos estatales; ya que la ambigüedad de la norma que no permite una intervención de la Superintendencia de Administración Tributaria, permite que los contribuyentes se aprovechen de los beneficios otorgados por la misma, impactando negativamente en el sistema tributario del país.

#### **4.2.2. Empresas Vinculadas**

En cuanto a las empresas relacionadas, se estableció que son varias las estrategias de elusión que se cometen mediante el auxilio mutuo de las empresas vinculadas, lo cual podría deberse a la búsqueda del aprovechamiento de los beneficios que la ley otorga como lo es el crédito fiscal, y la difícil fiscalización que representa para la administración tributaria este tipo de estructuras; ya que la libertad de contratación de las partes, les permite determinar las condiciones de los negocios celebrados entre las mismas.

---

Para ejemplificar esta práctica se presenta una transacción efectuada entre empresas relacionadas, realizada con el único objetivo de reducir la carga impositiva y, atendiendo a la libertad de contratación, y como ésta puede disminuir fuertemente la carga tributaria y por ende aminorar los ingresos fiscales del Estado.

Para ejemplos prácticos se presenta la entidad A, Sociedad Anónima, la cual es una sociedad cuyo objeto principal es la comercialización de calzado. El departamento financiero muestra a sus accionistas la proyección del estado de resultados para los el año dos mil quince (ver anexo VI). Al analizar el mismo, los accionistas analizan que la utilidad bruta asciende a Q 20, 028,620.00, la cual será la base imponible para el cálculo del Impuesto al valor agregado, que en consecuencia ascenderá a Q2,399,304. Asimismo al analizar el Impuesto sobre la renta que se generará, determinan que su base imponible, es decir, la utilidad antes del impuesto sobre la renta asciende a Q 12,874,996.00, por lo en virtud del régimen bajo el cual se encuentra, en consecuencia se generará un Impuesto sobre la renta de Q3,991,249.00.

Es decir, en concepto de Impuestos sobre la renta e Impuesto al Valor Agregado, la entidad A deberá erogar durante el primer semestre del año 2016 la cantidad de Q6, 390,553 millones de quetzales. Al analizar dicho estado de resultados, los accionistas determinan que los “costos” en los que incurrirán serán muy altos para la empresa y creen que es necesario reducirlos para poder tener más capital de inversión, por lo que solicitan los servicios de un asesor que realice recomendaciones y elabore las estructuras que permitan reducir los costos. El asesor financiero les indica que el monto de impuesto a erogar durante ese período es muy alto, y les propone una estrategia que les brindará un “ahorro” fiscal substancial, les indica que es necesario reducir la base imponible, es decir, la utilidad antes del cálculo del impuesto.

Por su parte, los accionistas de la entidad A, S.A. son también accionistas de la entidad B, Sociedad Anónima, la cual se dedica a la elaboración y compraventa de

---

calzado. La entidad B, S.A. al cierre de su ejercicio contable que finalizó el 31 de diciembre de 2014 mostró ventas por Q 5 millones y compras por Q 9 millones (ver anexo VII). En virtud de que la composición de estrategia de negocios de esta entidad se encuentra mal orientada, se ha originado que el balance general muestre un crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado de Q 480,000.00, el cual es de difícil compensación en virtud de que seguirán utilizando la misma estrategia. El asesor determina que puede utilizar esta situación a favor de los accionistas y presenta una estrategia.

La propuesta del asesor se basa en una estrategia que los beneficiará fiscalmente mediante el aprovechamiento del crédito fiscal que posee la entidad B, S.A. a su favor. El asesor determina que los gastos deducibles de la entidad A, S.A. son bajos por lo que aprovechando el alto crédito fiscal que la entidad B, S.A. posee, propone hacer contratar los servicios de la entidad B, S.A. para que esta elabore calzado y la entidad A, S.A. cancelará mensualmente dichos servicios, contra la facturación que la entidad B, S.A. le realice. Por ser empresas relacionadas el asesor les indica que tiene libertad de contratación para establecer los precios que deseen por la prestación de dichos servicios.

Siguiendo la estrategia propuesta, se celebra el contrato de prestación de servicios correspondientes y durante el 2015 la entidad B, Sociedad Anónima factura Q350,000.00 mensualmente por la prestación de sus servicios. Por lo anterior, en el presente caso, asumiendo para los efectos del mismo que el 100% de las ventas netas son generadas por facturación, que dichas ventas generan un crédito fiscal, que no existen ingresos exentos y/o no afectos, y que la totalidad de costos y gastos son deducibles del impuesto sobre la renta, la entidad A, S.A. al finalizar el ejercicio fiscal del año 2015 posee una utilidad bruta de Q15,828,620.00 por lo que paga un impuesto al Valor Agregado de Q 1,895,304.00 (ver anexo VI), generando una diferencia fiscal a favor de la entidad A de Q 504,000.00 en comparación con lo que habría erogado de no haber efectuado esta estrategia fiscal. Asimismo la utilidad antes del Impuesto sobre la renta se redujo en virtud de la facturación y por ende el

---

Impuesto sobre la renta que canceló la entidad A, S.A. durante el año asciende a Q 2,689,249.00, es decir Q1,302,000.00 menos en comparación con lo que tenían que erogar en un principio.

En este caso aislado se refleja claramente como una pequeña transacción entre empresas relacionadas que no posee un control directo de la administración tributaria puede generar un perjuicio grande para la misma; ya que el contribuyente se resguardando en una conducta totalmente legal y permitida por la ley, sin embargo su único interés es reducir el pago del impuesto. Es decir, la transacción realizada entre la entidad A, S.A. y la entidad B, S.A. es totalmente real, sin embargo el objeto de la misma no es promover el comercio sino únicamente generar un “ahorro fiscal” en la carga tributaria de la entidad A, S.A.

En el anexo VIII puede observarse claramente la comparación en la recaudación que tendrá la SAT en el presente caso, y cuál es su pérdida en comparación con lo que tuvo que haber percibido. La diferencia asciende a Q1,806,000.000 únicamente en concepto del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la renta, para esta única transacción, solo durante el año 2015.

Una vez analizado este caso y en relación a los cuadros comparativos de los estados financieros analizados desde el punto de vista del deber ser y el ser, puede concluirse que no existe una herramienta correcta para evitar la elusión entre empresas relacionados en el país. Lo anterior se confirma en virtud de los siguientes argumentos:

En el caso de las empresas vinculadas puede decirse que el factor determinante y desencadenante para que las entidad puedan realizar transacciones que tienen como único fin la disminución de la carga tributaria y por ende acciones elusivas, es la laguna fiscal existente en relación a como auditar correctamente dichas transacciones. Como se indicó anteriormente, no existe ningún fundamento legal que obligue y a su vez permita a la administración tributaria a revisar y auditar cada

---

transacción que se celebra entre entidades. Como se presenta en el caso ejemplificativo, los accionistas de las entidades determinan, en base a los estados financieros del año anterior, cuál es el crédito fiscal con el que deben contar en el presente año para poder reducir considerablemente su carga tributaria, y es partiendo de este monto, que calculan cuál será el valor de las transacciones a realizarse entre las empresas vinculadas. Posiblemente, y casi seguramente, estas transacciones no se efectuarían de no ser por la necesidad de reducir la carga tributaria, y es allí el punto que debe analizarse en el presente caso: ¿Se está verdaderamente ante una transacción propia del comercio que genera una inversión para el país? O simplemente, ¿Se está ante un traslado innecesario de patrimonio entre entidades que únicamente tiene cómo fin afectar las arcas del estado? El cuadro muestra claramente como una transacción sencilla y pequeña en la operación de una empresa puede reducir la base imponible hasta el extremo de reducir en una tercera parte el impuesto a cancelar. Claramente la norma tributaria busca que los contribuyentes paguen según su capacidad contributiva, ofreciendo la posibilidad de utilizar el crédito fiscal para reducir el pago del impuesto final, pero el uso de esa facilidad debe realizarse de acuerdo a las transacciones efectuadas por el giro usual del negocio, y no por transacciones provocadas solo para dicho fin.

Otro punto que debe tomarse cuenta para brindar las conclusiones en este capítulo, es que existe un vacío legal en relación a los valores mínimos y máximos por los que las entidades vinculadas o relacionadas pueden contratar. En otras palabras, como se indicó anteriormente, en el presente caso, el asesor financiero determinó primero el monto del total que era necesario deducir, para que con base a ese monto se determinara el valor de las transacciones que debían realizarse para el siguiente año. Es decir, la libertad de contratación en este caso es desmedida puesto que el contribuyente establece el valor que más le conviene sobre sus productos “tributariamente hablando” y no el valor que económicamente le conviene como debería ser. Esta deficiencia o falta en la cobertura de la norma, permite que muchas negociaciones como éstas se realicen, algunas de ellas ni siquiera se efectúan realmente sino únicamente en libros, pero en ese caso se estaría ante una clara

---

evasión fiscal. Independientemente de la libertad de contratación, es claro que el contribuyente debe tener límites que establezcan los precios mínimos y máximos bajo los cuáles puede contratar para evitar estos daños a las arcas del Estado.

Estos factores deben tomarse en cuenta al momento de comprender cómo en el presente caso el contribuyente logra disminuir su carga tributaria en Q1, 806,000.000 únicamente en concepto del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la renta, para esta única transacción, durante el año dos mil quince; lo que multiplicado a varias transacciones por varias entidades constituye una pérdida enorme para el Estado.

Lo anterior demuestra claramente que el no establecer límites o medios de fiscalización a los beneficios fiscales y deducciones que otorga el Estado, únicamente permite que las empresas aprovechen los mismos, en perjuicio grave de la recaudación tributaria.

#### **4.2.3. Transmisión de Dividendos bajo el velo de contratación laboral**

Para ejemplificar como la estrategia de transmitir dividendos bajo el velo de contratación laboral puede afectar gravemente la recaudación tributaria se presenta el caso de la entidad el Éxito, Sociedad Anónima.

La entidad el Éxito, Sociedad Anónima, dentro de la planificación tributaria presenta sus estados financieros presupuestados para el ejercicio del año dos mil quince. En dicha planificación se incluye el Impuesto sobre la renta que se causará para dicho período. Dicha entidad clasifica sus rentas como Rentas de Actividades Lucrativas y tal como se refleja en el anexo II, la proyección concluye que el impuesto sobre la renta a pagar es considerablemente alto ya que asciende a la cantidad de Q 9,387,344. Es importante observar en la proyección que se presenta en el Anexo II que la base imponible sobre la cual se calcula dicho impuesto asciende a Q 37,549,375.

---

La Junta Directiva de la entidad, determina que es un “costo fiscal” que deben reducir por lo que analizan las posibles estrategias para disminuir la carga tributaria. Por lo anterior deciden incluir dentro los gastos operativos, los sueldos de los dos accionistas de la entidad con los dividendos que les corresponden en virtud de su participación accionaria, esto con el único objeto de poder presentar dichos salarios como costos deducibles y poder disminuir así la base imponible para calcular el Impuesto sobre la renta.

En virtud de que la proporción de su participación accionaria y salarios son similares para ambos accionistas, se determina un salario mensual de Q200, 000.00 para cada accionista. Dicha proyección puede observarse en el Anexo III, por lo que tomado en cuenta el costo que implican ambos salarios anualmente, se tiene un gasto deducible que asciende a la cantidad de Q 5,999,520.00 que al deducirlo, reduce la base imponible a Q31,549,855.00.

Realizando esta estrategia, al finalizar el ejercicio fiscal de ese año, el estado de resultados refleja un Impuesto sobre la renta de Q 7, 887,464.00, es decir Q 1,499,880.00 menos de lo que originalmente debía pagar la entidad El Éxito, S.A. al Estado. Lo anterior puede observarse claramente en el estado de resultados de resultados presentado en el Anexo IV.

Esta estrategia elusiva la entidad afectó la recaudación tributaria y la SAT dejó de percibir un millón y medio de quetzales únicamente en la declaración anual del impuesto sobre la renta de esta entidad; asimismo dejó de percibir el impuesto al que se encuentra afecto la distribución de dividendos, lo que claramente afecta los ingresos estatales. Con este ejemplo se demuestra cómo una operación que únicamente se realiza con el objeto de reducir la carga tributaria logra afectar los ingresos estatales.

Al analizar la información financiera que se presenta para esta entidad y determinar la manera en que la misma logró reducir su carga tributaria incluyendo dentro de su

---

planilla los “salarios” de los accionistas, puede concluirse que estas acciones tienen un impacto elusivo en los ingresos tributarios del país debido a los siguientes argumentos:

Como se manifestó, la ley es muy clara en establecer que los dividendos constituyen una renta que debe ser gravada; inclusive aclara, que independientemente de la denominación que se le dé (entre líneas: que el contribuyente le dé), es sumamente imprescindible comprender que la misma seguirá siendo una renta. Con esto la norma aseguraría que a pesar de que el contribuyente nominara distinto a este rubro, la superintendencia de administración tributaria podría recaudar el tributo causado por la misma. Sin embargo, el sistema de recaudación fiscal en el país aún es incipiente, y no cuenta con un sistema que le permita la correcta auditoría a sus contribuyentes, causando que éstos ideen formas nuevas de recubrir esta renta bajo una figura distinta, tributariamente más beneficiosas y que por ende perjudican gravemente al Estado.

El presente caso muestra claramente como el contribuyente, logra disfrazar la repartición de dividendos con una figura que posee una carga tributaria más liviana y que a su vez logra modificar considerablemente su base imponible, lo que supone otra reducción en la carga impositiva. Y aunado a esta reducción, la misma normativa le otorga al contribuyente los mecanismos para eliminar las contribuciones laborales de estos “empleados” al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social. El problema central es que la Superintendencia de Administración Tributaria no alcanza a detectar estas prácticas elusivas, y al no hacerlo es mucho más difícil combatirlas y evitarlas.

En este caso en específico la entidad El Éxito, S.A logra reducir Q 1, 499,880.00 de la carga tributaria que originalmente debía pagar. Lastimosamente la ley únicamente limita al contribuyente al poder reducir hasta el 10% de su renta bruta, es decir, entre más alta sean los ingresos de la entidad, más alto será el porcentaje de la elusión fiscal. Lo anterior permite determinar que si al analizar el caso aislado se comprueba cómo se afectan los ingresos del estado, al multiplicarlos por todos los casos de

---

contribuyentes que realizan estas acciones elusivas, el daño que se provoca al Estado es bastante impactante, traduciéndose en una reducción considerable de los servicios o la calidad de servicios básicos que presta el Estado a sus habitantes.

En conclusión el caso de transmisión de Dividendos bajo el velo de contratación laboral se comprobó que el contribuyente buscará adecuar su actividad económica a la figura que sea fiscalmente más beneficiosa. Sin embargo, como se indicó anteriormente no cuenta con las herramientas necesarias para auditar y verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes ya que el sistema de recaudación aún es incipiente y no puede determinar la intencionalidad del contribuyente al realizar dichas acciones.

Una vez analizados los tres casos de elusión, puede determinarse cómo los mismos afectan gravemente los ingresos estatales y se demuestra que en general la normativa tributaria vigente, supone un obstáculo para la correcta recaudación de la administración tributaria, pues al no contemplar herramientas para que la Superintendencia de Administración actúe, se estará ante prácticas elusivas por parte del contribuyente que impactan gravemente negativamente en la recaudación tributaria, disminuyendo los ingresos públicos e imposibilitando al Estado en el cumplimiento de sus fines.

Por ello, el Estado debe implementar acciones encaminadas a combatir la elusión fiscal Guatemala, pero sin duda el primer paso a seguir es incentivar la cultura tributaria en el país, a través de la implementación de un sistema de recaudación claro, transparente y efectivo, que combata la corrupción a todo nivel; en otras palabras, hacer cumplir las leyes vigentes, y dotar a la Administración Tributaria de credibilidad para que el contribuyente sea incitado a cumplir con la obligación constitucional de contribuir con el gasto público.

---

Es necesario alcanzar estos objetivos, puesto que al únicamente combatir la elusión a través de normativas, se entra a un círculo vicioso en donde el contribuyente siempre buscará nuevas formas para eludir la obligación tributaria.

---

---

## CONCLUSIONES

1. Mediante la elusión tributaria el contribuyente aprovecha los vacíos legales de la norma y abusando de las formas jurídicas de derecho tributario elige una vía alterna no idónea para disminuir o eliminar la obligación tributaria. A pesar de ser una acción lícita, es condenable socialmente, ya que deviene de una conducta éticamente incorrecta que tiene como única intención reducir la carga tributaria, afectando los ingresos del Estado. En otras palabras, a través de medios lícitos obtiene beneficios que claramente no estaban destinados a favorecer al contribuyente.
2. Las deficiencias normativas que se traducen en lagunas legales, permiten al contribuyente eludir la obligación tributaria, y dificultan la recaudación y fiscalización de la Administración Tributaria. Es una actividad difícil de combatir ya que a pesar de las reformas que se han efectuado para su eliminación, los contribuyentes seguirán ideando estrategias para reducir su carga impositiva.
3. Es vital poder determinar las diferencias entre la elusión y otras figuras afines, puesto que muchas veces generan confusión, incluso la ley guatemalteca no establece una distinción; sin embargo, a pesar de que sus efectos ante la Administración Tributaria son los mismos, la diferenciación permite establecer la forma correcta para combatirlas, así como restringir legalmente las actuaciones del contribuyente.
4. El presente estudio, demuestra que el Decreto 29-89 puede ser utilizado por el contribuyente como un medio para reducir su carga tributaria; ya que al buscar ser calificado bajo los regímenes que la misma establece, se beneficia con exoneraciones fiscales que posiblemente no buscaban beneficiarlo. Lo anterior surge en virtud de las deficiencias normativas que posee la ley, ya que, al no contemplar la participación de la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del proceso de calificación del Ministerio de

---

Economía, se incentiva al contribuyente a incurrir en distintas prácticas elusivas para obtener estos beneficios.

5. En Guatemala la legislación busca proteger la obligación tributaria a efecto de evitar que la misma sea eludida, como es el caso de la distribución de dividendos, en donde incluso la misma norma establece reconoce que debe tributarse sobre estas rentas de capital independientemente de la figura o denominación bajo la cual se declaren. Sin embargo, el contribuyente, valiéndose de las debilidades de control y verificación de la Superintendencia de Administración Tributaria, disfraza las mismas bajo un velo de contratación laboral que produce una reducción de la base imponible que conlleva una reducción importante de la obligación tributaria.
6. La Superintendencia de Administración Tributaria posee una falta de mecanismos de control que son aprovechados por los contribuyentes para efectuar prácticas elusivas con una mayor facilidad. Un ejemplo es el caso de las entidades relacionadas o vinculadas que realizan transacciones entre sí que pese a ser reales, se realizan únicamente con el objeto de reducir la carga tributaria. Estas acciones realizadas por empresas relacionadas, aunque se basan en la libertad de contratación y se encuentran dentro de los parámetros legales, son éticamente incorrectas puesto que su único fin afecta directamente en la disminución de la carga tributaria impactando en consecuencia los ingresos tributarios.
7. La falta de mecanismos de control de la Superintendencia de Administración Tributaria facilita las transacciones entre empresas vinculadas o relacionadas que tienen como fin eludir la obligación tributaria y por ende reducir la carga impositiva.
8. Existen distintas estrategias de elusión tributaria utilizadas por el contribuyente para reducir su carga impositiva, y estas irán evolucionando a medida que lo haga el sistema tributario del país. Por ello, lo es necesario implementar una

---

política de cultura tributaria que incentive al contribuyente al cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir con el sostenimiento del gasto público.

---

---

## LISTADO DE REFERENCIAS

### 1. BIBLIOGRÁFICAS:

- 1.1. Ahumada, Guillermo; Tratado de Finanzas Públicas; Argentina, Editorial Plus Ultra; 1968.
- 1.2. Bayona de Perogordo, Juan José y María Teresa Soler Roch; DERECHO FINANCIERO; España, editorial Compas, 1989.
- 1.3. Blanco Ramos, Ignacio; DERECHO TRIBUTARIO, PARTE GENERAL Y LEGISLACIÓN ESPAÑOLA, Barcelona, España; Editorial Ariel; 1976.
- 1.4. Calvo Ortega, R.; CURSO DE DERECHO FINANCIERO I., España, quinta edición, Editorial Civetas, 2001.
- 1.5. Carrera Raya, Francisco José; MANUAL DE DERECHO FINANCIERO; Madrid España; Editorial Tecnos; 1994.
- 1.6. Cazorla Prieto, Luisa María; Derecho Financiero y Tributario: Parte General; España; Editorial Aranzadi; 2013; página 38.
- 1.7. De Barros Carvalho, Paulo; DERECHO TRIBUTARIO, Argentina, Editorial Ábaco,
- 1.8. De Juano Manuel; CURSO DE FINANZAS Y DERECHO TRIBUTARIO, Argentina, Editorial Molachino, 1971.
- 1.9. De la Garza, Sergio Francisco; DERECHO FINANCIERO MEXICANO, México, Editorial Porrúa S.A., 1981.
- 1.10. DICCIONARIO JURÍDICO GENERAL, TOMO II, Buenos Aires, Argentina, Editores IURE 2006.
- 1.11. Ferreiro Lapatza, José Juan; CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL; España, Editorial Marcial, 1981.
- 1.12. García Vizcaino, Catalina; DERECHO TRIBUTARIO CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS TOMO I; Depalma, Argentina, 1996.
- 1.13. Giorgetti, Armando; LA EVASIÓN TRIBUTARIA, Argentina, Ediciones Depalma, 1967.
- 1.14. Giuliani Fonrouge, Carlos M; DERECHO FINANCIERO, VOLUMEN I, Argentina, Editorial de Palma 1987.

- 
- 1.15. Gutiérrez Junquera, Pablo; CURSO DE HACIENDA PÚBLICA; España, Editores Universidad de Salamanca; 2006.
  - 1.16. Griziotti, Benvenuto; PRINCIPIOS DE CIENCIA DE LAS FINANZAS; Argentina, Editorial Abeledo-Perrot; 1992.
  - 1.17. Kuri de Mendoza Silvia Lizette, Zaldaña Linares y otros; MANUAL DE DERECHO FINANCIERO, El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto Reforma Judicial, 1993.
  - 1.18. Luqui, Juan Carlos; LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA; Argentina, 1989.
  - 1.19. Martín José María, Guillermo Rodríguez; DERECHO TRIBUTARIO GENERAL, Argentina, Ediciones De Palma, 1986.
  - 1.20. Osorio, Manuel; DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS Y SOCIALES, Argentina, Editorial Heliasta, 2001.
  - 1.21. Pedreño Muñoz, Francisco Poveda Blanco; I.V.A. ANÁLISIS, COMENTARIOS, EFECTOS ECONÓMICOS, España; Instituto de Estudios Juan Gil-Albert, 1985.
  - 1.22. Pérez Martín José María, Guillermo Rodríguez; DERECHO TRIBUTARIO GENERAL, Argentina, Ediciones De Palma, 1986.
  - 1.23. Pérez Royo, Fernando; DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, PARTE GENERAL; España, Editorial Civetas, 2001.
  - 1.24. Philip, Kjeld; LA POLÍTICA FINANCIERA Y LA ACTIVIDAD ECONÓMICA, España, Editorial Aguilar.
  - 1.25. Plazas Vega Mauricio; DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO; Colombia; Editorial Temis; 2006.
  - 1.26. Porras y López, Armando; DERECHO FISCAL, México, Editorial Porrúa, 1977.
  - 1.27. Pugliese, Mario; DERECHO FINANCIERO, México, Fondo de Cultura Económica, 1939.
  - 1.28. Pugliese, Mario; INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, México, Editorial Porrúa, S.A., 1976.
  - 1.29. Real Academia Española; DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, España, 1992.

- 
- 1.30. Rivero, Silvia Susana; IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, MANUAL PRÁCTICO; Buenos Aires, Argentina; Depalma; 2000.
  - 1.31. Rodríguez Manzanera, Luis; CRIMINOLOGÍA. México, Editorial Porrúa, 2006.
  - 1.32. Sainz de Bujanda, Fernando; HACIENDA PÚBLICA, DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO, TOMO I, España, Sección Publicaciones Universales Complutense, 1962.
  - 1.33. Sainz de Bujanda, Fernando; ANÁLISIS JURÍDICO DEL HECHO IMPONIBLE, Comisión Viaje de Estudios, Argentina, 1999.
  - 1.34. Sierra Mejía, Hernando; EL DERECHO Y EL REVÉS DEL IMPUESTO, Señal Editora, Colombia, 1988.
  - 1.35. Siota Álvarez, Mónica; ANALOGÍA E INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Marcial Pons, España, 2010.
  - 1.36. Valdés Costa, Ramón; INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Argentina, Ediciones De Palma, 1992.
  - 1.37. Valdés Costa, Ramón; ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL, Uruguay, 1978.
  - 1.38. Villegas. Héctor. B. Curso de Finanzas; DERECHO FINANCIERO, Y TRIBUTARIO, Argentina, Editorial de Palma, 1987.
  - 1.39. Villegas. Héctor. B.; CURSO DE FINANZAS: DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Argentina, Editorial de Palma, 2,001.

## **2. NORMATIVAS**

- 2.1. Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala.
- 2.2. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 2-70, Código de Comercio de Guatemala
- 2.3. Decreto Ley 106, Código Civil
- 2.4. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 330, Código de Trabajo
- 2.5. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 17-73, Código Penal de Guatemala

- 
- 2.6. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado.
  - 2.7. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario
  - 2.8. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 29-89, Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y maquila.
  - 2.9. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la defraudación y al contrabando
  - 2.10. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 10 -2012, Ley de Actualización Tributaria.
  - 2.11. Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 23 de mayo de 1969.

### **3. ELECTRÓNICAS**

- 3.1. Exenciones Fiscales, la mejor estrategia.  
<http://www.plazapublica.com.gt/content/exenciones-fiscales-la-mejor-estrategia-de-competitividad> .
- 3.2. Evasión y elusión como fraude fiscal en el sistema tributario nacional. Von Gierke Barassi, Mariannie y Vanessa Cárdenas Navarro.
- 3.3. Fines del Estado. [www.revistajustitia.com.br](http://www.revistajustitia.com.br)
- 3.4. Real Academia Española. [www.rae.com](http://www.rae.com).
- 3.5. Incentivos fiscales y su relación con la inversión extranjera en Guatemala y Nicaragua. <http://www.icefi.org>
- 3.6. La elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo párrafo de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario.  
[http://www.ipdt.org/editor/docs/04\\_Rev44\\_JBC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev44_JBC.pdf).
- 3.7. La evolución del tributo. [www.listinet.com](http://www.listinet.com).
- 3.8. La maquila textil y de confección en Guatemala ¿oportunidad y desarrollo?  
[www.pesgalicia.org/.../la\\_maquila\\_textil\\_y\\_de\\_confeccion\\_en\\_guatemala](http://www.pesgalicia.org/.../la_maquila_textil_y_de_confeccion_en_guatemala).
- 3.9. La Naturaleza Jurídica de la Elusión Tributaria. García Escobar, Jaime.  
<http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/.../9.pdf?MOD=AJPERES>.

---

3.10. Memoria de labores SAT 2014.  
<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/memoria-de-labores.html>

3.11. Otra minera se acoge a la ley de maquilas.  
[www.albeldrío.org/htm/articulos/l/lis-013.htm](http://www.albeldrío.org/htm/articulos/l/lis-013.htm).

3.12. Sobre el Razonamiento Ley y la interpretación de la Ley Tributaria.  
<http://www.researchgate.net>

#### 4. OTRAS REFERENCIAS

4.1. Inconstitucionalidad General Parcial, Expediente 1898-2012. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad.

---

## ANEXO I

### Cuadro Descriptivo

Régimen	Beneficios	Beneficios en relación al ISR
<p>Maquiladora / Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal.</p>	<p>Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas necesarias para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país, hasta por el plazo de 1 año contado a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación respectiva.</li> <li>- muestrarios, muestras de ingeniería, instructivos, patrones y modelos necesarios para el proceso de producción o para fines demostrativos de investigación e instrucción hasta por el plazo de 1 año contado a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación respectiva.</li> <li>- maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios necesarios para el proceso productivo debidamente identificados en la resolución de calificación del Ministerio de Economía, hasta por el plazo de un año, contado a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación respectiva.</li> <li>- maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios necesarios para el proceso productivo debidamente identificado en la resolución de calificación del Ministerio de Economía</li> <li>- la importación y al consumo de fuel oil, gas butano y propano y búnker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.</li> </ul>	<p>Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta, que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación de bienes que se hayan elaborado o ensamblado en el país y exportado por un período de 10 años contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía.</p>

	Exoneración Total de Impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.	
Exportadora bajo el Régimen de Devolución de Derechos.	Reembolso de los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado -IVA-, que hayan pagado en depósito para garantizar la internación de las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas utilizadas en la producción o ensamble de las mercancías exportadas.  Exoneración Total de Impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.	Los mismos beneficios que el régimen anterior
Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional.	Exoneración total de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del impuesto al Valor Agregado -IVA- a la importación de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios necesarios para el proceso productivo debidamente identificados en la resolución de calificación del Ministerio de Economía.  Exoneración total de Impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.  Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios, y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de fuel oil, gas butano y propano y búnker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica dentro de la propia planta productora.	Los mismos beneficios que el régimen anterior
Exportadora bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria.	Las empresas propiedad de personas individuales o jurídicas calificadas al amparo de esta ley que hayan utilizado como insumos mercancías por las cuales se pagaron los correspondientes Derechos Arancelarios, e Impuestos a la Importación e Impuesto al Valor Agregado -IVA-, y que fabricaron con tales insumos, bienes exportados por terceros,	Ninguno

---

	gozarán de franquicia por el valor equivalente por los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado - IVA- pagados.	
--	---	--

---

---

**ANEXO II**

**X, S.A.**  
**ESTADO DE RESULTADOS PROYECTADO**  
**Año terminado al 31 de Diciembre 2014**  
**(cifras expresadas en quetzales)**

<b>Ventas netas</b>	<b>88,245,300</b>
<b>(-) Costo de ventas</b>	
Costo venta producto A	13,236,795
Costo producto B	6,971,379
<b>Total Costos</b>	<b>20,208,174</b>
<b>Utilidad buta en ventas</b>	<b>68,037,126</b>
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>	
Gastos de administración	8,330,356
Gastos de venta	20,172,876
<b>Total Gastos de Operación</b>	<b>28,503,232</b>
Utilidad en Operación	39,533,894
<b>Gastos y Productos Financieros</b>	
Ingresos	-
Gastos	1,000
Neto financieros	1,985,519
<b>Resultados del periodo</b>	<b>37,549,375</b>
25% impuesto sobre la renta	9,387,344

---

---

**ANEXO III**

<b><u>Sueldo anual</u></b>	<b><u>Aguinaldo</u></b>	<b><u>Bono 14</u></b>	<b><u>Indemnización</u></b>	<b><u>Total</u></b>
2,400,000	199,920	199,920	199,920	2,999,760
2,400,000	199,920	199,920	199,920	2,999,760
4,800,000	399,840	399,840	399,840	5,999,520

---

**ANEXO IV**

**X, S. A.**

**ESTADO DE RESULTADOS PROYECTADO**

**Año terminado al 31 de Diciembre 2014**

**(cifras expresadas en quetzales)**

	<b>Original</b>	<b>Ajuste</b>	<b>Saldo ajustado</b>
<b>Ventas netas</b>	<b>88,245,300</b>		<b>88245300.00</b>
<b>(-) Costo de ventas</b>			
Costo venta producto A	13,236,795		13,236,795
Costo producto B	6,971,379		6,971,379
<b>Total Costos</b>	<b>20,208,174</b>		<b>20,208,174</b>
<b>Utilidad buta en ventas</b>	<b>68,037,126</b>		<b>68,037,126</b>
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>			
Gastos de administración	8,330,356	5,999,520	14,329,876
Gastos de venta	20,172,876		20,172,876
<b>Total Gastos de Operación</b>	<b>28,503,232</b>		<b>34,502,752</b>
Utilidad en Operación	39,533,894		33,534,374
<b>Gastos y Productos Financieros</b>			
Ingresos	-	1,000	1,000
Gastos	1,985,519		1,985,519
Neto financieros	1,984,519		1,984,519
<b>Resultados del periodo</b>	<b>37,549,375</b>		<b>31,549,855</b>
25% impuesto sobre la renta	9,387,344		7,887,464

---

## ANEXO V

### ABC, Sociedad Anónima

#### Estado de Resultados

Del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2014

(Montos expresados en Quetzales)

	Año 2014	% sobre Ventas
Ventas Netas	88,245,300	100%
(-) Costo de Ventas	20,208,174	23%
<b>(=) Utilidad Bruta</b>	<b>68,037,126</b>	<b>77%</b>
<b>(-) Gastos de Operación:</b>		
Gastos de Ventas	20,172,876	23%
Gastos de Administración	8,330,356	9%
<b>(=) Utilidad en Operación</b>	<b>39,533,894</b>	<b>45%</b>
<b>Otros Ingresos y Gastos Financieros:</b>		
(+) Otros Ingresos	1,000	0%
(-) Otros Gastos	1,985,519	2%
<b>(=) Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta</b>	<b>37,549,375</b>	<b>43%</b>

#### Contribuyente bajo Régimen sobre Utilidades:

	Monto Original	Monto Bajo decreto 29-89
<b>CALCULO IVA:</b>		
IVA Débito (12% sobre ventas)	10,589,436	-
(-) IVA Crédito (12% sobre compras)	1,939,985	1,939,985
<b>(=) IVA determinado a pagar/Credito fiscal</b>	<b>8,649,451</b>	<b>- 1,939,985</b>
<b>Impuesto Sobre la Renta (28% sobre la Renta Imponible)</b>	<b>10,513,825</b>	-

#### SUPUESTOS:

- 1) El 100% de las ventas netas son generadas por facturación.
- 2) El 80% del costo de ventas corresponde a compras que generan crédito fiscal.
- 3) Para efectos del cálculo de ISR se asume que no existen ingresos exentos y/o no afectos, y que la totalidad de costos y gastos son deducibles de ISR.

---

## ANEXO VI

### Entidad A

#### Estado de Resultados

Del 01 de Enero al 31 de diciembre de 2015

(Montos expresados en Quetzales)

	SALDO ORIGINAL	Facturación Entidad B	SALDO AJUSTADO
Ventas Netas	24,350,873		24,350,873
<b>(-) Costo de Ventas:</b>			
Inventario Inicial	385,972		385,972
(+ Compras	4,356,669	4,200,000.00	8,556,669
(-) Inventario Final	420,388		420,388
(=) Costo de Ventas	4,322,253		8,522,253
<b>(=) Utilidad Bruta</b>	<b>20,028,620</b>		<b>15,828,620</b>
<b>(-) Gastos de Operación:</b>			
Gastos de Ventas	3,676,445		3,676,445
Gastos de Administración	2,750,323		2,750,323
<b>(=) Utilidad en Operación</b>	<b>13,601,852</b>		<b>9,401,852</b>
<b>Otros Ingresos y Gastos Financieros:</b>			
(+ Otros Ingresos	56,843		56,843
(-) Otros Gastos	783,699		783,699
<b>(=) Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta</b>	<b>12,874,996</b>		<b>8,674,996</b>
<b>CALCULO IVA:</b>			
IVA Débito (12% sobre ventas)	2,922,105		2,922,105
(-) IVA Crédito (12% sobre compras)	522,800		1,026,800
<b>(=) IVA determinado a pagar/Credito fiscal</b>	<b>2,399,304</b>		<b>1,895,304</b>
<b>Impuesto Sobre la Renta (31% sobre la Renta Imponible)</b>	<b>3,991,249</b>		<b>2,689,249</b>

---

## ANEXO VII

### Entidad B

#### Estado de Resultados

Del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2014

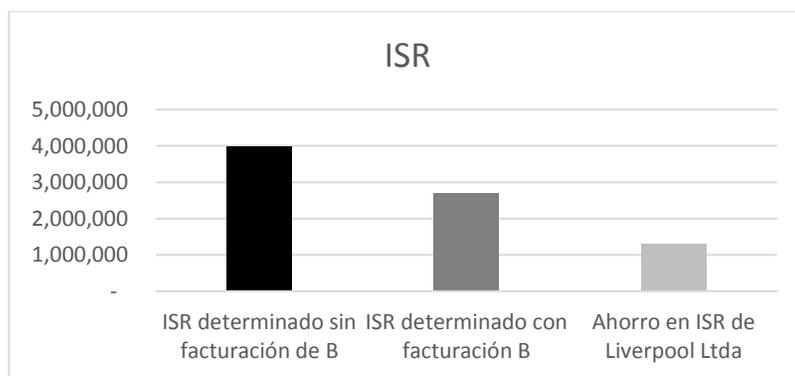
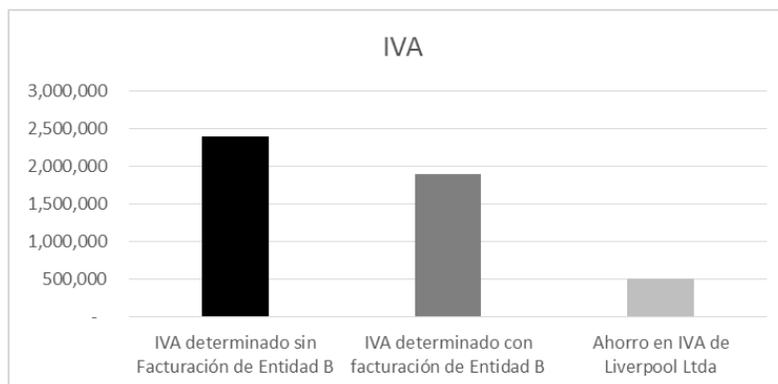
(Montos expresados en Quetzales)



	Año 2014	% sobre Ventas
Ventas Netas	5,000,000	100%
(-) Costo de Ventas	<u>9,000,000</u>	37%
(=) <b>Pérdida Bruta</b>	- <b>4,000,000</b>	-16%
(-) <b>Gastos de Operación:</b>		
Gastos de Ventas	803,510	3%
Gastos de Administración	<u>507,000</u>	2%
(=) <b>Pérdida en Operación</b>	- <b>5,310,510</b>	-22%
<b>Otros Ingresos y Gastos Financieros:</b>		
(+) Otros Ingresos	3,784	0%
(-) Otros Gastos	<u>40,300</u>	0%
(=) <b>Pérdida Antes de Impuesto Sobre la Renta</b>	- <b>5,347,026</b>	-22%
<b>CALCULO IVA:</b>		
IVA Débito (12% sobre ventas)	600,000	
(-) IVA Crédito (12% sobre compras)	<u>1,080,000</u>	
(=) <b>IVA determinado a pagar/Credito fiscal</b>	<u><b>(480,000)</b></u>	

---

## ANEXO VIII



DIFERENCIA IVA:	MONTO
IVA determinado sin Facturación de Entidad B	2,399,304
IVA determinado con facturación de Entidad B	1,895,304
Ahorro en IVA de Liverpool Ltda	504,000

DIFERENCIA ISR:	MONTO
ISR determinado sin facturación de B	3,991,249
ISR determinado con facturación B	2,689,249
Ahorro en ISR de Liverpool Ltda	1,302,000