Revista Digital buró

"el sentido formal y material de los tributos"

No. 43
22 de Julio 2019

café buro

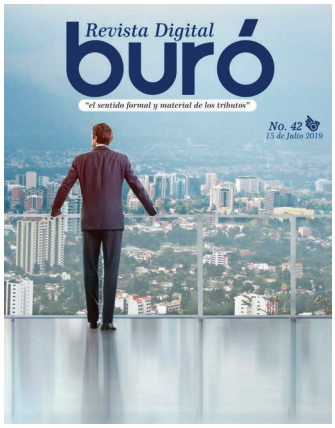
tributario - corporativo

PRÓXIMAMENTE

ESPACIO **TRIBUTARIO - CORPORATIVO**

EDITORIAL

Revista Digital
buró



Lic. Julio Abel García Alvarado
Contador Público y Auditor
Socio Defensa Fiscal
Buró de Auditores "De León De León & Asociados"

En el primer artículo de esta edición se presenta la cuarta parte del tema denominado **"El Contrato de Leasing y sus efectos tributarios".** En este volumen, el autor procede a señalar los efectos tributarios que genera el Contrato de Leasing, específicamente, en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado. Concluye después de analizar las definiciones legales de "Venta y Servicios", establecidos en el artículo 2 de la Ley del impuesto citado, que en el concepto de venta, el Contrato de Leasing no encaja, ya que este se inicia como un arrendamiento y puede que termine en venta o no, por lo que el Leasing es considerado como un servicio.

En el segundo artículo presentamos la tercera parte de una serie de tópicos bajo el tema general denominado **"GUATEMALA, ¿CAUSA DE LA CREACIÓN DE SOCIEDADES FICTICIAS?".** El autor entra a analizar ¿Qué es una persona jurídica?, citando que existe diversidad de doctrinas con relación a explicar su naturaleza jurídica y que a su juicio, es la **teoría normativa** la doctrina más apegada a la realidad. Presenta también un estudio del principio de la radical separación que existe entre una sociedad y sus miembros.

Deseamos invitarlo estimado lector a que nos apoye, calificando los artículos publicados en el presente número de la Revista digital **BURÓ "el sentido formal y material de los tributos",** y de esa forma ir eligiendo los temas que formarán parte de una publicación impresa, en el mes de diciembre del presente año, que se denominará **"Miscelánea Tributaria"** http://deleonasociados.com.gt/encuesta-22-07-2019/

EQUIPO DE TRABAJO

Dr. Bayron I. de León de León
Socio Director

Lic. Julio García
Director de Redacción

Licda. Astrid de León
Diseño y Diagramación

Rodolfo de León
Redes Sociales

Andrea de León
Comunicadora Social

Alex Martínez
Marketing Digital

EL CONTRATO DE LEASING Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS 6

GUATEMALA: ¿CAUSA DE LA CREACIÓN DE SOCIEDADES FICTICIAS? 10

CONTENIDO

IMPRENTA

6 Calle 3-41 zona 11, colonia Vista Bella,
Quetzaltenango

PBX 7790-2828

PARTE IV

EL CONTRATO DE LEASING Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS

EVER NEMÍAS RODAS MUÑOZ

- Doctorando en Derecho Tributario y Derecho Mercantil
- Máster en Consultoría Tributaria

Aspectos fiscales del leasing (Continuación)

El artículo 6 del Código tributario en referencia al conflicto de leyes establece: "En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate". *Este artículo omite señalar el camino que se debe tomar, si el conflicto de leyes es entre normas tributarias.*

Los lineamientos citados anteriormente, nos permiten conocer la forma de interpretar las leyes tributarias, y a la vez determinar y analizar los impuestos y efectos tributarios que conlleva el contrato de leasing.

Luego de determinar la forma en que deben ser interpretadas las leyes tributarias, procederé a señalar los efectos tributarios que genera el Contrato de Leasing, específicamente, en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad, Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

El Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece la materia del impuesto al indicar que: "Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas". Este artículo menciona que **sólo los actos y contratos gravados** establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentran gravados por dicho impuesto.

En lo relativo al hecho generador del impuesto, el artículo 3 de dicha Ley establece: El impuesto es generado por:

1. **La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.**
2. **La prestación de servicios en el territorio nacional.**
3. **Las importaciones.**
4. **El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.**
5. **Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.**
6. **Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.**

7. **La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos, de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.**

8. **La venta o permuta de bienes inmuebles.**

9. **La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.**

En los casos señalados en los numerales 5, 6, y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.

Es importante hacer notar que la Ley del impuesto al Valor Agregado define claramente algunos términos, tal y como lo establece la Ley del Organismo Judicial en su artículo 11, dichos términos se expresan a continuación:

Por venta: todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

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

Puede entonces notarse, partiendo de las definiciones establecidas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que **en el concepto de venta, el Contrato de Leasing no encaja,** ya que este se inicia como un arrendamiento y puede que termine en venta o no, pero no es una forma obligatoria en la que éste concluye, podría ser así pero también pude concluir de otras maneras que ya se han mencionado anteriormente. Por lo que según el análisis presentado, el contrato de leasing no se le puede encajar inmediatamente bajo el concepto de venta, ya que se produce una venta, hasta cuando se ejerza dicha opción, de lo contrario se le puede encuadrar en otro concepto. En la práctica, *el leasing es considerado un servicio.*

Al ser considerado el leasing como un servicio, el mismo se encuentra gravado con el Impuesto al Valor Agregado, tal y como lo establece el artículo 3 de dicha ley, el procedimiento es por un flujo de cuotas niveladas, consiste en que en cada mes que se paga la renta se le incrementa la tarifa del Impuesto al Valor Agregado y se factura bajo el concepto de arrendamiento, si al final del arrendamiento financiero se da la opción de compra, se paga el valor residual del bien más el monto de la tarifa del Impuesto al Valor Agregado y se factura como compra-venta. De esta forma, es como puede encajarse en el hecho generador establecido en los numerales 1 y 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que hace referencia a la venta, derivado que se dé la transmisión de la propiedad del bien.

Para ampliar su conocimiento y tener referencia respecto al tópico desarrollado en esta edición, le sugerimos consultar las ediciones anteriores (volúmenes 40 al 42).

En siguientes ediciones de la revista, se desarrollará el complemento del presente tema...

PARTE III

GUATEMALA: ¿CAUSA DE LA CREACIÓN DE SOCIEDADES FICTICIAS?

BAYRON INES DE LEÓN DE LEÓN

- Doctor en Derecho Tributario y Mercantil.
- Experto en Consultoría Tributaria y Defensa Fiscal.

NACIMIENTO DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA.

Para entender el nacimiento de la personalidad jurídica es necesario definir ¿qué es una persona jurídica? y se hará según el marco jurídico que lo rige.

¿Qué es una persona jurídica? El Código Civil de Guatemala en el artículo 16 literalmente dice:

La persona jurídica **forma** una entidad civil **distinta** de sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarias para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social.

Claramente la palabra "forma" debe entenderse como "constituye" o "es", para dar vida a la definición de persona jurídica, y es de resaltar que se le considera **distinta de sus miembros,** dando la facultad de contraer derechos y obligaciones, lo que hace motivadamente constituirse en sociedad, **toda vez que la distinción que se hace de sus miembros, es clave para las inversiones a realizar y no correr riesgos patrimoniales.**

El artículo 14 del Código de Comercio, da a conocer lo relativo a la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles, y literalmente tipifica: *"La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de este Código e inscrita en el Registro Mercantil,* ***tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados.***

Para la constitución de sociedades, la persona o personas que comparezcan como socios fundadores, deberán hacerlo por sí o en representación de otro, debiendo en este caso, acreditar tal calidad en la forma legal. Queda prohibida la comparecencia como gestor de negocios".

Como ya un criterio tradicional en la legislación guatemalteca, las sociedades constituidas e inscritas en el Registro Mercantil, gozan de personalidad jurídica propia y distinta de sus socios, lo que ha llevado a muchos empresarios de Guatemala a constituirse específicamente en Sociedad Anónima, por esa distinción particular que jurídicamente está permitida y por la cantidad de arbitrariedades fiscales que ocurren con el patrimonio de las personas individuales.

Existe diversidad de doctrinas con relación a explicar la naturaleza jurídica de la personalidad jurídica, entre las cuales se pueden mencionar:

La teoría de la ficción legal.

Para ésta teoría las únicas personas que existen y que actúan en la vida del derecho son las personas naturales. **Las personas jurídicas no son sino creaciones de la ley,** del ordenamiento jurídico, de ahí que su verdadera naturaleza sea la de ser ficciones legales. No tienen ni pueden tener voluntad propia, ellas expresan la voluntad de sus miembros.

Se critica esta teoría por cuanto la capacidad o personalidad jurídica no está determinada por la voluntad.

La teoría de la realidad.

Para esta teoría las personas jurídicas son realidades que existen como tales en el mundo. No sólo existen las personas de carne y hueso en las relaciones sociales, sino que existen también organizaciones sociales, por lo tanto se puede decir, que son realidades que existen como tales y que, en definitiva, lo que hace el ordenamiento jurídico es reconocerlas. Al reconocer la existencia de esta realidad el Estado le otorga la calidad de personas jurídicas como sujetos del derecho.

La teoría normativa.

Pertenece a H. Kelsen, para el derecho, la noción de persona no es una realidad sino un concepto eminente al mismo orden jurídico y común a todas las manifestaciones posibles. La personalidad en sentido jurídico, sea del individuo o del grupo, no es una realidad o un hecho, sino una ***categoría jurídica,*** un producto del derecho y que por sí no implica necesariamente ninguna condición de corporalidad o espiritualidad en quien la recibe.

Desde un particular punto de vista, la doctrina más apegada a la realidad es la teoría normativa, toda vez que la personalidad jurídica no es más que una categoría jurídica, dada por la ley, y que si bien es cierto es distinta de sus miembros y que tiene capacidad para adquirir derechos y obligaciones, no deja de ser una mera categoría jurídica (no respira, no come, no tiene una condición corporal ni espiritual).

Así también es necesario estudiar el principio de la radical separación que existe entre la entidad y sus miembros, toda vez que la personalidad jurídica se construye sobre esta separación de entidad y miembros, que se compone -a su vez- de dos elementos:

a) La imputación de actos, derechos y responsabilidades y
b) La aplicación de las normas jurídicas con independencia del sustrato personal de las entidades morales.

El primer elemento expresa el hecho que se le atribuyen al ente como si fueran propios, ciertos actos, hechos o intereses, o más bien, ciertas situaciones jurídicas queridas por sus miembros que, de no existir este ente ideal o ficticio para el orden jurídico, no podría dejar de imputárseles a éstos. Esta es una de las principales razones del porqué se crea la figura ficticia de sociedad, toda vez que la imputación de responsabilidades recae sobre el ente jurídico y no sobre sus miembros.

El segundo elemento siendo la persona jurídica un centro de imputación de derechos subjetivos distinto de sus integrantes, el problema que subyace es determinar ***los límites del principio de separación,*** es decir, cuáles derechos, deberes y actos de los hombres que la forman se le pueden imputar a la persona jurídica y cuáles no, y viceversa. **Actualmente en el ordenamiento jurídico guatemalteco tales límites no están consagrados, lo que hace interpretar que los derechos y obligaciones en su totalidad se le imputan a la persona jurídica, independientemente de las condiciones de éstas.** Lo anterior en virtud que el 100% de actos realizados por los miembros de la entidad, se realizan bajo la figura de la persona jurídica, por lo que no se puede pensar en actos individuales que afectan a la sociedad, sino más bien esta se puede afectar por sí sola.

Se trata de uno de los puntos más difíciles de resolver, pues la determinación de esos límites implica también determinar si una norma jurídica generada originalmente para regir a las personas físicas o naturales puede serle aplicable a una persona jurídica y hasta dónde ello es posible prescindiendo de las particularidades de sus miembros.

Para determinar lo anterior se precisa la interpretación de las normas jurídicas y para realizarla se debe ***penetrar el velo de la persona jurídica*** y estudiar las reales situaciones económicas o jurídicas que se esconden tras ella.

Para desentrañar los diversos casos que se dan en las sociedades, se debe discernir la colisión de una norma jurídica con la estructura formal de la Personalidad Jurídica, basada en una radical separación entre la entidad y sus miembros, a manera de determinar a cuál corresponde dar preferencia.

Dicho de otro modo, ¿se puede -aplicando el principio de la radical separación- desentendernos del fraude y argumentar que la prohibición no alcanza a la persona jurídica sino a los socios individualmente considerados?

Actualmente en Guatemala se podría decir que tal separación radical no es funcional, toda vez que la figura del levantamiento del velo no existe en el marco jurídico, y se estaría a la sana interpretación de un juez, por lo que no es una práctica común, derivado de lo complicado de realizar.

Para ampliar su conocimiento y tener referencia respecto al tópico desarrollado en esta edición, le sugerimos consultar las ediciones anteriores (volúmenes 41 y 42).

En siguientes ediciones de la revista, se desarrollará el complemento del presente tema...

DISEÑAMOS SU
UNIFORME
6 Calle 3-41 zona 11, colonia Vista Bella,
Quetzaltenango
PBX 7790-2828

Revista Digital
buró

BurodeAuditores

(+502) 4556-8013

(+502) 7790-2828

YouTube
Buró de Auditores
"De León De León & Asociados"

Página Web
www.deleonasociados.com.gt