

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

"MEDIDAS Y MECANISMOS PARA CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL"
TESIS DE POSGRADO

JESSICA DINORA MÜLLER THEISSEN DE MOTTA
CARNET 49687-93

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

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

"MEDIDAS Y MECANISMOS PARA CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL"
TESIS DE POSGRADO

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

POR
JESSICA DINORA MÜLLER THEISSEN DE MOTTA

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2015
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. ERWIN IVAN ROMERO MORALES

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. ANA ELLY YOVANY LOPEZ OLIVA DE BONILLA
MGTR. FLOR DE MARIA SAGASTUME LEYTAN
MGTR. SILVIA LILIANA CASTILLO MARTINEZ

Guatemala, 20 de Agosto de 2015

Doctor
Hugo Rolando Escobar Menaldo
Decano de la Facultad de C.C.J.J. y S.S
Universidad Rafael Landivar.
PRESENTE.

Doctor Escobar Menaldo:

Estimado señor Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landivar, en cumplimiento del nombramiento recaído en mi persona, para realizar asesoría del trabajo de tesis de la estudiante Licenciada **JESSICA DINORA MÜLLER THEISSEN DE MOTTA**, carné número 49687-93, cuyo trabajo de tesis se ha denominado **"LA ELUSION FISCAL: ANALISIS"**, sostuve varias reuniones con dicha estudiante, en donde se discutió y analizó la literatura tributaria que se utilizaría en el trabajo de investigación propuesto. De igual forma se trató de clarificar algunos conceptos generales haciéndose observaciones importantes para que fueran incorporadas, lo cual enriqueció el presente trabajo, así también en dichas reuniones se analizaron algunos de los criterios doctrinarios, los cuales se incluyeron en el presente trabajo, de igual forma se incorporaron algunos fallos de los distintos tribunales que han analizado en sus sentencias aspectos relacionados al tema principal, mismos que se incorporaron y analizaron en el presente trabajo de tesis.

Luego de analizar algunos elementos importantes y conceptos generales que se fueron incorporaron paulatinamente al mencionado trabajo de tesis, el cual fue asesorado y confrontado con la normativa aplicable, los criterios doctrinales todos en materia tributaria, considero que el mismo, reúne y cumple con los requisitos necesarios que establece esa casa de estudios para su elaboración, en razón de lo cual doy mi dictamen como asesor, en forma favorable al mencionado trabajo de tesis.

De igual forma, dicho trabajo final desde mi particular punto de vista merece una mención especial, ya que se confrontan doctrinas y figuras que en la actualidad se están aplicando en varios países de Latinoamérica y Europa que hacen que la presente investigación sea tan valiosa en su contenido y aporte personal, por lo que me permite sugerir dicha mención especial, para que sea considerada por las autoridades de esta casa de estudios.

Sin otro particular me suscribo de usted, en forma respetuosa,



Erwin Iván Romero Morales
ABOGADO y NOTARIO

Licenciado Erwin Iván Romero Morales.
5 calle 12-05, zona 8, Condominio Las Calbas,
Sector B-3 Ciudad San Cristóbal, Municipio de Mixco
Teléfonos: 24808779.



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Académica en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 07758-2015

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante JESSICA DINORA MÜLLER THEISSEN DE MOTTA, Carnet 40687-03 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07591-2015 de fecha 14 de noviembre de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"MEDIDAS Y MECANISMOS PARA CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL"

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

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 9 días del mes de diciembre del año 2015.


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



RESPONSABILIDAD: “La autora será la única responsable del contenido y conclusiones de la tesis”.

RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN:

Históricamente, los ciudadanos se han opuesto al pago de los tributos por diversas razones; la principal es de tipo económico. Y esta oposición se pone de manifiesto en la forma en que se estructuran negocios y en los contratos que celebran, cuyo único objetivo es de ahorro fiscal; esto es, la elusión fiscal.

Entre las figuras que sirven de instrumento de la elusión fiscal de aplicación en nuestro ordenamiento tributario están el fraude a la ley tributaria, la simulación fiscal, el abuso de derecho, el negocio indirecto, el abuso de formas jurídicas y la planeación fiscal. En nuestro ordenamiento tributario, la elusión fiscal puede ser contrarrestada a través de la actuación del legislador y de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La figura de la elusión fiscal no está regulada en la legislación guatemalteca. Esta última tampoco contempla sanciones de incurrir en elusión fiscal. La legislación guatemalteca, a pesar de no definir ni sancionar la figura de la elusión fiscal como tal; sí desarrolla en forma expresa, tácita o a través de principios o garantías algunos mecanismos en que se manifiesta la elusión fiscal, como lo son la economía de opción, la simulación fiscal, el fraude a la ley tributaria, el abuso de derecho, el abuso de formas, el negocio fiduciario y la planeación fiscal; así como métodos para contrarrestarla con la actuación del legislador, de la Administración Tributaria y en el desarrollo de las Normas especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (precios de transferencia).

LISTADO DE ABREVIATURAS:

| | |
|-----------------|--|
| APA'S | <i>anticipated price agreements</i> |
| Art. | Artículo |
| BEPS | <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> |
| CC | Código Civil |
| CIAT | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias |
| C.N. | Código de Notariado |
| CT | Código Tributario |
| CPCYM | Código Procesal Civil y Mercantil |
| Cont. Admin. | Contencioso Administrativo |
| LDyCA | Ley contra Defraudación y Contrabando Aduanero |
| LCA | Ley de lo Contencioso Administrativo |
| Ley Antievasión | Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria |
| IF | Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria |
| ISR | Impuesto Sobre la Renta |
| IVA | Impuesto al Valor Agregado |
| LIVA | Ley del Impuesto al Valor Agregado |
| LISR | Ley del Impuesto Sobre la Renta |
| NIT | Número de Identificación Tributaria |
| Núm. | Número |
| OECD | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| ONU | Organización de las Naciones Unidas |
| Sala | Sala de lo Contencioso Administrativo |
| SAT | Superintendencia de Administración Tributaria |

ÍNDICE DEL CONTENIDO:

INTRODUCCIÓN

| | | |
|---------------------|--|-----------|
| CAPÍTULO I | LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL | 1 |
| A. | ANTECEDENTES | 1 |
| B. | LOS PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA | 4 |
| CAPÍTULO II | EL ILÍCITO TRIBUTARIO | 11 |
| A. | ANTECEDENTES | 11 |
| B. | LA NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO | 13 |
| 1) | Tendencia penalista | 13 |
| 2) | Tendencia administrativa | 14 |
| 3) | Tendencia autonomista | 14 |
| 4) | Concepción dualista | 15 |
| C. | SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS | 17 |
| CAPÍTULO III | LA ELUSIÓN FISCAL Y LAS FIGURAS O MECANISMOS QUE LE SIRVEN DE INSTRUMENTO | 22 |
| A. | ANTECEDENTES | 22 |
| B. | DEFINICIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL | 23 |
| C. | LA ELUSIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA | 27 |
| D. | LOS MECANISMOS O FIGURAS QUE SIRVEN DE INSTRUMENTO DE LA ELUSIÓN FISCAL | 29 |
| 1) | El método de la interpretación económica de la ley | 31 |
| 2) | La economía de opción | 32 |
| 3) | La simulación fiscal | 36 |
| 4) | El fraude a la ley tributaria | 40 |
| 5) | El abuso de derecho | 43 |
| 6) | El abuso de formas jurídicas | 44 |
| 7) | El Negocio Indirecto | 46 |
| 8) | El Negocio Fiduciario | 47 |
| 9) | La planeación fiscal | 50 |

| | | |
|--------------------|---|------------|
| CAPÍTULO IV | LAS HERRAMIENTAS ANTIABUSOS COMO MEDIOS PARA EVITAR, REDUCIR O CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN FISCAL | 53 |
| A. | ANTECEDENTES | 53 |
| B. | MEDIOS PARA EVITAR, REDUCIR O CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN FISCAL | 55 |
| 1) | La actuación del legislador | 55 |
| 2) | La actuación de la Administración Tributaria | 59 |
| 3) | La teoría de la preferencia de la “sustancia sobre la forma” (Teoría Sajona) | 63 |
| 4) | La calificación e Interpretación de la ley tributaria | 65 |
| 5) | La Transparencia fiscal | 68 |
| 6) | La Cláusula del Beneficiario efectivo, principio de sustancia económica y normas de limitación de beneficios: | 71 |
| 7) | Las Normas especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (los precios de transferencia) | 74 |
| 8) | La legislación anti-paraísos fiscales | 82 |
| 9) | Los convenios internacionales | 86 |
| CAPÍTULO V | PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS | 90 |
| | CONCLUSIONES | 110 |
| | RECOMENDACIONES | 112 |
| | LISTADO DE REFERENCIAS | 114 |
| | ANEXOS | 119 |
| | Cuestionario | 119 |

INTRODUCCIÓN

La importancia del comercio como facilitador y promotor de la riqueza de un país es de tal magnitud que los Estados de Derecho garantizan la libertad de industria, comercio y trabajo. Tal protección, no sólo ha permitido estructuras empresariales más complejas sino más riesgos al Fisco, por su capacidad de impedirle u obstaculizarle el cumplimiento de los fines que le son propios al Estado. El Fisco, considerado como un bien jurídico, está tutelado por el Derecho Penal, ya que el contribuyente por su cercanía con el Fisco tiene la posibilidad de disponer de él y manipularlo en detrimento de las arcas fiscales, la actividad financiera del Estado y la concreción de los fines sociales que le son propios al Estado.

Históricamente, los ciudadanos se han opuesto al pago de los tributos por diversas razones. La principal es de tipo económico. Y esta oposición se pone de manifiesto no sólo en la forma en que el contribuyente estructura sus negocios sino en los contratos que celebra, cuyo único objetivo es de obtener un ahorro fiscal, a través de evitar o retardar el nacimiento de la obligación tributaria. En otras palabras, a través de la elusión fiscal.

En virtud de lo anterior, se consideró necesario investigar acerca de dicha situación para poder obtener conclusiones específicas, en cuanto a las siguientes interrogantes: ¿Qué mecanismos o figuras pueden servir de instrumento de la elusión fiscal?; ¿Se puede evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal?; ¿Está regulada la elusión fiscal en la legislación nacional?; ¿Es de importancia para el país la elusión fiscal? Dichas preguntas son la base de los elementos de estudio de la presente tesis.

En el presente trabajo de investigación, se desarrolló y analizó tanto la doctrina internacional como la legislación guatemalteca, a fin de alcanzar los objetivos que partieron de las preguntas de investigación. El tipo de investigación es de carácter jurídico-descriptiva y se limitó al desarrollo de bibliografía de autores internacionales, en virtud de carecer de bibliografía nacional de expertos en la materia que se hayan pronunciado sobre este tema en particular.

Las unidades de análisis fueron referencias bibliográficas, electrónicas, normativas y otras. Los sujetos de análisis fueron profesionales en materia tributaria por el grado de

confianza que se le necesitaba conceder a sus opiniones plasmadas en el instrumento que se utilizó y que consistió en un cuestionario de preguntas abiertas, directas y de opinión.

Lo anterior, con el fin que el presente trabajo de investigación sea fuente de consulta y divulgación, no sólo para los estudiosos del Derecho Tributario en Guatemala sino también para la Administración Tributaria y los contribuyentes en general.

CAPÍTULO I

LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

A. ANTECEDENTES:

El Diccionario de la Real Academia Española¹ define el término potestad como *“Dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre algo.”*

Es decir, la potestad es un término jurídico que conlleva como elementos fundamentales el poder, el dominio, el deber, la jurisdicción, la facultad y el derecho. Se caracteriza por suponer una derivación de la soberanía, uso de la fuerza, colocar a su titular en una posición de superioridad y llevar implícita una capacidad de fuerza. Como regla general, se atribuye a quien ejerce autoridad y se dice que es un poder porque quien la ostenta, generalmente, hace uso de la fuerza para ejercerla. Es una facultad o derecho, porque en quien reside puede ejercerla para exigir el cumplimiento de ciertos deberes y la habilita legalmente para hacer ciertas cosas. Y, es un deber, pues no se puede rechazar y quien la despliega está obligado a ejercerla.

El autor Jorge Bravo Cucci² afirma que la potestad sancionadora del Estado se exhibe a través de dos facetas distintas: La administrativa y la judicial.

La potestad sancionadora en materia administrativa es una manifestación del *ius puniendi* del Estado y está constreñida a los principios jurídicos generales que limitan su ejercicio. Se aplica tanto en el Derecho penal como en el Derecho administrativo sancionador. El artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala (aplicada en fallos de la Corte de Constitucionalidad, agosto 2002)³ estipula: ***“Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido político alguno. (...) (El principio de legalidad contenido en los artículos 5o., 152, 154 y 155 de la Constitución implica que la actividad de cada uno de los órganos del Estado***

¹ <http://dle.rae.es/?w=potestad&o=h>. Consulta realizada el 16 de octubre de 2015.

² **Bravo Cucci, Jorge.** *Reflexiones sobre la potestad sancionadora del Estado en materia administrativa*, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*. Tomo II; Argentina; 2008; p. 1687.

debe mantenerse dentro del conjunto de atribuciones expresas que le son asignadas por la Constitución y las leyes. Gaceta No. 39, expediente No. 867-95, página No. 35, sentencia: 22-02-96.). “(...) La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrá ejercerse sin prestar previamente juramento de fidelidad a la Constitución. (Dicha disposición constitucional implica que la conducta del funcionario con el ejercicio del cargo debe sujetarse a la ley, y como tal, debe responder de las consecuencias de sus actos. (...)Gaceta No. 37, expediente No. 261-93, página No. 21, sentencia: 19-07-95. (...).” Esto es, en síntesis, que la potestad o facultad sancionadora de la Administración no es delegable; los funcionarios son depositarios de la autoridad y están sujetos a la ley y tanto ellos como la actividad de cada uno de los órganos del Estado –en este caso, la actividad sancionadora- debe mantenerse o está constreñida a los principios jurídicos generales dentro del conjunto de atribuciones expresas que le son asignadas por la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes y que limitan su ejercicio.

La potestad sancionatoria de la Administración Tributaria está plasmada en el artículo 98 numeral 4) del Código Tributario⁴, que estipula: *“(...) En el ejercicio de sus funciones **la Administración Tributaria (...) podrá: (...) 4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias (...).**”* (El resaltado no pertenece al texto original).

Por otro lado, la potestad sancionadora en materia judicial se refiere a la potestad normativa; a la labor creadora de normas jurídicas generales y abstractas, o como una mera actividad aplicativa de las mismas, a través de los actos administrativos. La potestad sancionadora normativa permite, a través de normas jurídicas, modular de forma general y abstracta la aplicación de las sanciones tributarias contenidas en normas jurídicas; implica un actuar al caso individual y concreto. La potestad normativa o el poder de hacer leyes corresponde al Congreso de la República de Guatemala de conformidad con el 157 de la Constitución Política de la República de Guatemala que estatuye: *“La potestad legislativa corresponde al Congreso de la República de*

³ <http://www.ine.gob.gt/archivos/informacionpublica/ConstitucionPolitica dela Republica de Guatemala.pdf>. Consulta realizada el 29 de agosto de 2015.

⁴ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.

Guatemala (...)". El artículo 239 del mismo cuerpo legal –ya citado- le da el carácter de exclusividad en la emisión de leyes en materia tributaria.

La potestad sancionatoria de la Administración Tributaria está plasmada en el artículo 98 numeral 4) del Código Tributario⁵, que estipula: “(...) *En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria (...) podrá: (...) 4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias (...)*”. (El resaltado no pertenece al texto original).

Altamirano⁶, indica que quien ejerza la potestad sancionadora deberá:

- 1) Aplicar las sanciones sujetándose al debido procedimiento (principio del debido proceso);
- 2) en caso de concurso de infracciones, aplicar al infractor únicamente la sanción prevista para la infracción que revista la mayor gravedad (principio de concurso de infracciones). El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en estos casos, indica que cuando un hecho constituya más de una infracción, se sancionará cada una de ellas.
- 3) no imponer sucesiva y simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho (principio de *non bis in ídem*, regulado en el artículo 90 del Código Tributario);
- 4) presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia de lo contrario (principio de presunción de licitud),
- 5) no imponer una nueva sanción por la comisión de una infracción, salvo que hayan transcurrido por lo menos 30 días desde la imposición de la última sanción y se acredite haber solicitado al administrado que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo (principio de continuación de infracciones, plasmado en el artículo 74 del Código Tributario que señala un plazo mayor que es de cuatro años y, de ser reincidente en ese plazo, se aplicará el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio, y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio).

⁵ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.

⁶ **Altamirano, Alejandro.** Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario, Tratado de Derecho Tributario. Perú; Palestra Editores, 2003, p. 258.

La potestad sancionadora en materia administrativa y judicial se evidencia perfectamente en el siguiente caso: El Congreso de la República en su potestad normativa, a través del artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala modificó la potestad sancionadora de la Administración Tributaria a efecto de facultar a esta última de poder formular ajustes y sancionar a quien incurriera en un supuesto de simulación fiscal de conformidad con los supuestos establecidos en el artículo 16 “A” del Código Tributario.

En fecha posterior, de conformidad con la sentencia de la Corte de Constitucionalidad, expediente 1898-2012, publicada en el Diario de Centro América el 21 de agosto de 2013; se declaró **con lugar la inconstitucionalidad** del artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala que adicionó el artículo 16 “A” al Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; por lo que la norma dejó de tener efecto positivo a partir del día siguiente de la publicación de la suspensión provisional realizada el 25 de mayo de 2012. En consecuencia, al fallar la Corte de Constitucionalidad en cuanto a que la Superintendencia de Administración Tributaria no puede determinar la existencia de la simulación fiscal en ningún caso, porque de hacerlo violaría los principios constitucionales de defensa, igualdad procesal y contradicción del contribuyente; no tiene la potestad ni de formular ni mucho menos sancionar en la vía administrativa un supuesto de simulación fiscal con propósitos elusivos. Esto porque sólo puede ser determinado en una instancia judicial y sancionado de conformidad con el Código Penal; específicamente, el artículo 358 “A”.

B. LOS PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA:

Según Juan Zornoza Pérez y Hugo López López⁷, la potestad sancionadora está constreñida a los principios generales que limitan su ejercicio y que se obtienen, generalmente, de la Constitución de cada país.

El Código Tributario ya citado, en su artículo 4 establece que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará –en primer lugar– conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de

⁷ **Zornoza Pérez, Juan y López López, Hugo.** Las sanciones administrativas. El poder sancionador de la Administración Tributaria, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; Marcial Pons, p. 1939.

Guatemala, el Código Tributario, las leyes tributarias específicas y, por último, los contenidos en la Ley del Organismo Judicial.

Citan dichos autores que los principios son:

- *El principio de legalidad en el ámbito tributario sancionador:*

Se refiere a que nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en el momento. Contiene como núcleo principal el de reserva de ley y tipicidad:

- *La reserva legal en el Derecho sancionador:*

La reserva legal es un mandato que la constitución impone al legislador democrático limitando su poder para atribuir a la Administración Tributaria la tarea de regular por sí misma determinadas materias. Su establecimiento no excluye la posibilidad que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, sino únicamente que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la constitución a favor del legislador. Se entiende satisfecha cuando la ley realiza las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta prohibido, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable, limitándose el reglamento a una aportación técnica, de concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su desvalor jurídico.

Se establece como límite para la validez de los reglamentos en materia sancionadora, la existencia de una regulación material de las infracciones y sanciones tipificadas, contenida en una ley formal que permita a la hora de contrastar la ley con la ulterior norma reglamentaria de desarrollo apreciar la subordinación de ésta respecto de aquella.

El Código Tributario⁸, en su artículo 3 contiene dicho principio. Este estipula taxativamente: *“Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y*

⁸ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala. Código Tributario.

demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala. 3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios. 4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas. 5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria. 6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales. 7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas. 8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

De la cita anterior, se desprende la reserva legal y el aporte técnico de las disposiciones reglamentarias en cuanto a lo relativo a los procedimientos del cobro de los tributos.

- *La tipicidad en el derecho sancionador:*

No puede entenderse cubierto con la mera existencia de una ley previa a la acción u omisión de que se trate sino que exige que su descripción sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinado qué conductas son sancionables. Incorpora la exigencia de *lex certa* o la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción que es inherente al principio de legalidad.

Tal exigencia puede ser satisfecha mediante el empleo de diferentes técnicas de tipificación, siempre que los comportamientos infractores estén definidos con suficiente claridad en la norma que los configura como sancionables, o siempre que la norma proceda a la descripción pormenorizada de la conducta constitutiva del ilícito, en garantía que la calificación como infracción de una determinada conducta no es facultad discrecional de la Administración sino, propiamente, actividad jurídica, que exige como

presupuesto objetivo el encuadre del hecho incriminado en el tipo predeterminado legalmente.

La tipificación de las conductas ilícitas en materia administrativo-sancionadora se caracteriza por la necesidad de formular una norma que defina la obligación impuesta al ciudadano –norma primaria- para, posteriormente establecer otra norma que sancione el incumplimiento de la anterior –norma secundaria-.

Algo similar sucede con las sanciones, pues lo habitual es que las leyes se limiten a establecer una clasificación en grupos de las infracciones, atribuyendo seguidamente a cada uno de ellos un abanico de sanciones que suele ser flexible, de tal manera que es la Administración, a la vista de las circunstancias de cada caso, según los criterios de graduación legalmente previstos, quien precisa la sanción concreta para cada infracción; siendo este sistema no sólo el único viable sino constitucionalmente correcto.

En el Título III de Infracciones y Sanciones que contiene el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se desarrolla de manera precisa qué obligaciones se imponen al contribuyente y las conductas que son sancionables, así como la tipicidad de las sanciones en cada caso.

- *El principio de irretroactividad absoluta de las normas:*

Deriva de la exigencia de *lex previa* y que proclama respecto de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Al aplicar retroactivamente una ley, han de incluirse también las normas que puedan resultar perjudiciales, siempre que el resultado final sea más beneficioso que aquel al que conduciría la aplicación de la ley anterior. Dicho principio está plasmado en el artículo 66 del Código Tributario, Decreto Ley 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que estipula en forma expresa que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro y que únicamente tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas cuando favorezcan al infractor y no afecten resoluciones o sentencias firmes.

- *Prohibición de analogía in peius*⁹:

Queda excluido por imperativo del principio de legalidad que incorpora la exigencia de *lex stricta*, el procedimiento analógico como fuente creadora de infracciones y sanciones no expresamente tipificadas en las leyes, impidiendo de este modo como límite a la actividad judicial, que el juez se convierta en legislador. Lo correcto técnicamente es determinar si dicha conducta reúne todos los elementos necesarios para poder ser calificada como infracción o delito e imponer la correspondiente sanción o pena. En definitiva, valorar en abstracto si la conducta es típica, antijurídica y culpable o dolosa.

La prohibición del procedimiento analógico dentro del sistema de infracciones y sanciones está regulado en el artículo 5 del Código Tributario¹⁰: “(...) *por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias*”. Por tanto, únicamente serán infracciones tributarias, las enumeradas en el artículo 71 del mismo cuerpo legal: 1) Pago extemporáneo de las retenciones; 2) la mora; 3) la omisión del pago de tributos; 4) la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria; 5) el incumplimiento de las obligaciones formales; 6) otras que las leyes tributarias establezcan expresamente.

- *Regla non bis in ídem*:

Principio general del Derecho que excluye la posibilidad de que un mismo hecho sea sancionado en la vía penal y administrativa, en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento, sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración. En suma, se trata de que un mismo ilícito no puede ser objeto de una doble sanción principal, ya que ello entraría también en colisión con el principio de proporcionalidad.

Dicha regla está contenida en el artículo 90 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en la cual ordena que la Administración

⁹ **Zornoza Pérez, Juan y López López, Hugo.** Las sanciones administrativas. El poder sancionador de la Administración Tributaria, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; Marcial Pons, p. 1949

¹⁰ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.

Tributaria en ningún caso sancionará dos veces (como falta y como delito penal) la misma infracción cometida por el mismo contribuyente.

- *Principio de proporcionalidad o razonabilidad:*

Responde a la idea de otorgarle a cada quien lo que le corresponde e involucra los principios de justicia e igualdad. A través de éste, se evita la utilización en forma desmedida de sanciones que conlleven restricción de la libertad. Su aplicación debe limitarse a lo estrictamente imprescindible que es el proteger bienes jurídicos valiosos. Este principio incide en dos momentos distintos: Como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como infracciones y en relación con el régimen jurídico de las sanciones aplicables a dichas conductas. En la gaceta 24, expediente 141-92, sentencia del 16 de junio de 1992, página 14 de la Corte de Constitucionalidad, se analiza que dicho principio está contemplado de manera implícita en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al reconocer la igualdad humana no por condiciones físicas sino por estimación jurídica. Esto, porque el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones diferentes no implica vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad.

- *Principio de culpabilidad:*

De este principio, es posible extraer cuatro exigencias o subprincipios que deben ser respetados por la normativa reguladora de las infracciones administrativas: Exigencia de dolo o culpa, personalidad de las sanciones, atribución de la conducta al autor o culpabilidad en sentido estricto, y por último, exigencia de responsabilidad por el hecho. No existe responsabilidad sin culpa o responsabilidad objetiva en el *ius puniendi* y la potestad sancionadora y ello conlleva la necesidad de determinar la autoría de la acción o de la omisión sancionable.

En la sección III del título III, Infracciones y Sanciones, del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, está plasmado el principio de culpabilidad al desarrollar la responsabilidad de las infracciones tributarias.

En resumen, la potestad sancionadora del Estado tiene dos vertientes: La administrativa y la judicial. La potestad sancionadora administrativa está regulada en el artículo 98 numeral 4) del Código Tributario y se refiere a la capacidad de imponer o

aplicar la consecuencia o efecto de una conducta (sanciones penales o administrativas) que constituye a la infracción de una norma jurídica. Por otro lado, la potestad sancionadora en materia judicial hace referencia a la facultad que ostenta el Congreso de la República de Guatemala –con carácter exclusivo-, de conformidad con los artículos 157 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala de emitir leyes tributarias. Lo anterior como una manifestación del *ius puniendi* del Estado; constreñida a los principios jurídicos generales que limitan su ejercicio y dentro de las atribuciones expresamente asignadas en un marco previamente reglado.

Los principios generales de la potestad sancionadora limitan la actividad de los órganos del Estado y tienen como fuente la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, las leyes tributarias específicas y, por último, los contenidos en la Ley del Organismo Judicial. Estos son: 1) El de legalidad que incluye el de reserva legal y de tipicidad; 2) el de irretroactividad absoluta de las normas; 3) el de la prohibición de analogía; 4) el de proporcionalidad o razonabilidad; y 5) el de culpabilidad.

Sin el ejercicio de la potestad sancionadora, sería imposible no sólo la labor creadora de normas jurídicas generales y abstractas sino también el aplicar sanciones o consecuencias de una conducta que constituya infracción de una norma jurídica. De ahí, la importancia de desarrollar como antecedente al tema central de la investigación la potestad sancionadora en materia administrativa y judicial, y el ilícito tributario, como derivación de dicha soberanía.

CAPÍTULO II

EL ILÍCITO TRIBUTARIO:

A. ANTECEDENTES:

El comercio, a través de las empresas de los comerciantes individuales o sociedades mercantiles, ha sido factor primordial en el crecimiento, desarrollo y riqueza de los países. Tal es su importancia, que nuestra Constitución Política de la República de Guatemala considera que son socialmente protegibles y, por ello, es garante de la libertad de industria, comercio y trabajo. En la gaceta jurisprudencial de la Corte de Constitucionalidad número 29¹¹, se hace referencia al comercio como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona individual o jurídica, con el objeto de facilitar y promover la circulación de riqueza.

Este protagonismo de la empresa, refiere Ramiro M. Rubinska¹², también genera fuentes de riesgo y puede impedir u obstaculizar el cumplimiento de los deberes de los Estados. Esto, porque una buena parte de las actividades económicas en un país son llevadas a cabo por ellas y la complejidad de las empresas es cada vez mayor, ya que gozan de la libertad de organizar sus negocios de la forma que más les convenga.

Las Administraciones Tributarias, a fin de poder cumplir con el papel crucial en la actividad financiera de los Estados, están protegidas por el Derecho Penal. Esto, porque los legisladores también han contemplado que no cualquier persona tiene la cercanía suficiente al Fisco como para poderlo vulnerar o poner en riesgo, disponer de él o manipularlo; sino sólo quienes realizan las actividades económicas en un país y se describen como contribuyentes, responsables (por deuda propia) u obligados por deuda ajena en las leyes tributarias y que tienen una relación de deberes, derechos y obligaciones para con el Fisco.

De conformidad con nuestra legislación nacional, específicamente los artículos 18, 21, 22 y 25 del Código Tributario¹³, el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias y respecto del cual se verifica el hecho generador de la

¹¹ Gaceta jurisprudencial número 29. Corte de Constitucionalidad; expediente 256-92 que contiene la sentencia del 29 de julio de 1993, página 13

¹² **Rubinska, Ramiro M.** Delitos contra la Hacienda Pública: Rasgos característicos y cuestiones de imputación, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; Marcial Pons, p. 1967

obligación tributaria en calidad de contribuyente, responsable por deuda propia (fiduciario, gestor, copropietario, socio, albacea, administrador o heredero) u obligado por deuda ajena (los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores, los representantes de los incapaces; los representantes legales de las personas jurídicas; los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan; los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores). Además de la obligación al pago de los tributos, los sujetos pasivos deben cumplir con los deberes formales que las leyes tributarias establecen y son sujetos de sanciones (administrativas o penales), en el caso de llegar a cometer una infracción o delito por omisión al pago de tributos o por incumplimiento de deberes formales.

En un Estado de Derecho, según Rubinska¹⁴, las normas penales deben garantizar no sólo las condiciones individuales necesarias para asegurar a los ciudadanos una coexistencia libre y pacífica sino también garantizar que las instituciones estatales sean imprescindibles para cumplir sus fines. Por tanto, el Derecho Penal económico previene o elimina los abusos que se manifiesten contrarios o perjudiciales al bienestar social y que lesionen el orden público económico.

De conformidad con Stratenwerth¹⁵, el Estado no puede perseguir ningún otro interés distinto de la seguridad de los ciudadanos y, para ello, debe prohibir o restringir aquellas acciones cuyas consecuencias resulten lesivas para los derechos de terceros. Esto es, que mermen su libertad o patrimonio sin o contra su voluntad y también aquellas acciones en las que hay motivos suficientes para pensar que muy probablemente lo harán. De ahí que en un Estado democrático de Derecho, las normas penales deben garantizar no sólo las condiciones individuales necesarias para asegurar a los ciudadanos una coexistencia libre y pacífica sino también las instituciones estatales que cumplirán con dichos fines.

Las necesidades de cualquier Estado guardan una relación directa con los valores necesarios para la vida en comunidad y están íntimamente vinculadas con el

¹³ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.

¹⁴ **Rubinska, Ramiro M.** Delitos contra la Hacienda Pública: Rasgos característicos y cuestiones de imputación, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; Marcial Pons, p. 1969

¹⁵ **Stratenwerth, Günther.** La criminalización en los delitos contra bienes jurídicos colectivos, en Hefendehl, R. La teoría del bien jurídico: ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático? España; Marcial Pons, 2007, p. 365

mantenimiento del orden público económico, donde el Fisco tiene un lugar primordial. Esto se ve muy bien reflejado en países como el nuestro, en donde los ingresos fiscales determinan no sólo la calidad de los servicios que presta el Estado para garantizar los derechos inherentes a toda persona (educación, salud, seguridad, por nombrar algunos) sino el rumbo de su política económica. De esa cuenta, en la mayoría de países con una economía emergente, el Fisco es objeto de tutela penal o bien jurídico susceptible de ser protegido por el Estado. En el artículo 121 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se estipula de forma taxativa que son bienes del Estado los ingresos fiscales y municipales.

El comprender la calidad de los bienes jurídicos en juego pone en evidencia la extrema gravedad de las consecuencias de este tipo de ilícitos. En el campo de los delitos tributarios, el hecho de lesionar el Fisco -como bien jurídico- implica no sólo vulnerar los controles de los organismos fiscales, su capacidad de recaudación y su propio patrimonio, sino también causa un daño en las instituciones estatales destinatarias de determinados fondos provenientes de la recaudación. Instituciones que, en definitiva, tienen como actividad principal la concreción de los fines sociales básicos del Estado. La elusión fiscal, de difícil prevención y castigo, pertenece al campo del derecho penal tributario y no sólo lesiona el patrimonio nacional como bien jurídico tutelado sino que su influjo corruptor puede penetrar en las esferas de la administración pública, de cuya combinación suele depender¹⁶.

B. LA NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO:

De conformidad con la doctrina internacional, existen varias teorías que tratan de determinar la naturaleza jurídica del ilícito tributario¹⁷, las cuales se desarrollan brevemente a continuación.

1) Tendencia penalista:

Se refiere a que la trasgresión tendrá carácter objetivo en las infracciones formales (contravenciones), sin perjuicio que también sean dolosas, y subjetivo en las infracciones sustanciales (delitos) que son de responsabilidad subjetiva, personal y

¹⁶ **Bajo Fernández, Miguel.** La delincuencia económica desde el punto de vista criminológico, en L.M. Reyna Alfaro, Nuevas tendencias del Derecho penal económico y de la empresa; Perú; ARA Editores; 2005, p. 25

¹⁷ **Giuliani Fonrouge, Carlos M.** (Navarrine, Susana y Asorey, Rubén; actualizadores). Derecho Financiero; tomo II; Argentina; editorial La Ley; 9ª edición, 2004, p. 530

directa, siéndoles aplicables los principios generales del Código Penal, salvo que leyes especiales dispusieran lo contrario¹⁸.

2) Tendencia administrativa:

El creador de dicha teoría es James Goldschmidt¹⁹. Dedujo dos tipos de ilicitud: 1) Aquello contrario al orden jurídico y 2) la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En este caso, habría una desobediencia a las órdenes de la administración, consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo (bien común) y no en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales.

En tanto que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo sólo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus propósitos, de modo que la pena nace del poder punitivo autónomo de la administración. Esta corriente doctrinal derivó en el llamado derecho económico trasgresional o derecho penal económico. Waline²⁰ asimila las transgresiones a las sanciones administrativas, ya que ambas tienen por efecto reprimir actos que constituyen obstáculos para la buena marcha de un servicio público y que es un castigo por violaciones a los actos u órdenes de la autoridad y que no obstante las diferencias formales que separan a las penas fiscales –aún las impuestas por el juez- tienen la misma naturaleza jurídica que las sanciones administrativas; por lo que son esencialmente penas aunque no en el sentido del derecho penal; por lo que encuadra en un derecho represivo no penal.

3) Tendencia autonomista:

Surge de las doctrinas anteriores. Entre los doctrinarios más destacados está Norberto Godoy²¹, quien al afirmar la autonomía de las normas jurídicas generales asevera que las normas como el deber jurídico, el acto antijurídico y la sanción respectiva también deben ser calificados como tributarios.

¹⁸ **García Belsunce, Horacio A.** Derecho tributario penal; Argentina; Depalma, 1985, p. 78

¹⁹ **Goldschmidt, James** en Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero; tomo II; Argentina; editorial La Ley; 9ª edición, 2004; p. 536

²⁰ **Waline** en Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero; tomo II; Argentina; editorial La Ley; 9ª edición, 2004; p. 538

²¹ **Godoy, Norberto.** Consideraciones acerca del acto antijurídico tributario y de su sanción respectiva, Impuestos, XX-245 a 247; Teoría general del derecho tributario. Argentina; editorial Abeledo-Perrot; 1992, p. 64

Nuestro Código Tributario²², en sus artículos 1 y 67 le confiere autonomía al Derecho Tributario y, específicamente, al régimen de infracciones y sanciones tributarias; por lo que esta teoría sería la más acertada para nuestro ordenamiento jurídico, al reglar que dicho cuerpo legal será aplicable en forma estricta a toda infracción y sanción tributaria que no constituya delito o falta contemplada en la legislación penal. Y, el derecho supletorio está constituido: 1º. De conformidad con dicho cuerpo legal, por las normas especiales que regulan cada tributo. 2º. Según las disposiciones constitucionales. 3º. Las leyes, tratados y convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, y 4º. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT- para América Latina 2015²³ es un documento que pretende constituir una orientación general para sus países miembros como es el caso de Guatemala, en sus esfuerzos en perfeccionar sus legislaciones. Dicho documento también remite a la aplicación supletoria de los principios generales y normas del derecho en materia punitiva, sólo o únicamente a falta de normas tributarias expresas.

4) Concepción dualista:

A diferencia de las doctrinas anteriores que conciben unitariamente el ilícito fiscal, esta teoría distingue las sanciones en penales y civiles, aun cuando estas últimas podrían clasificarse como sanciones administrativas. Las sanciones penales corresponden a los delitos tributarios; aquellos consistentes en sustraerse –dolosamente o no- al cumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidos con sanciones del Código Penal (delitos: reclusión y multa; contravenciones: arresto). Las sanciones administrativas o civiles se refieren, en cambio, a las infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en pena pecuniaria, recargo o adicional y otras de índole accesoria como el comiso y la clausura de establecimientos. Mientras el delito ataca el orden jurídico, el ilícito administrativo afecta a la administración pública en el ejercicio de su actividad financiera.

²² Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.

²³ <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas/145-modelo-de-co-tributario-del-ciat.pdf>. Consulta realizada el 16 de octubre de 2015.

Mehl y Trotabas²⁴ establecieron una separación entre sanciones fiscales propiamente dichas y las penas fiscales. Las primeras, aplicadas directamente por la administración y, las segundas, por la autoridad judicial. Las sanciones son de orden administrativo y se presentan como una manifestación directa del poder fiscal en cuanto se relaciona con el proceso de determinación, control y percepción de los tributos; en tanto que las penas corresponden al derecho penal por presentarse como omisiones, ocultaciones y otras infracciones dolosas con características especiales que hacen inaplicables ciertos principios del derecho penal común.

Concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, afirma Giuliani Fonrouge, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, **las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica –ilícito fiscal-** y no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal que corresponderían al caso de dolo o fraude y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario requiera desconocer las diferentes características de unas y otras. Esto es así, que en las recomendaciones aprobadas en las Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de 1962 señalaban: *“El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario”* y *“Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a las instituciones, principios y conceptos propios o de derecho tributario y, en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva.”*²⁵

La tendencia actual respecto a la naturaleza jurídica del ilícito tributario está plasmada en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT- para América Latina 2015²⁶; específicamente, en el artículo 152 que taxativamente estipula: *“Constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, por comisión o por omisión, que esté tipificado y sancionado en este Código o en normas jurídicas de rango legal. (...)”* Este documento no aprecia diferencia entre los ilícitos que derivan de las violaciones a las obligaciones tributarias materiales o sustanciales de las formales, y esto es con el fin de eliminar la

²⁴ Mehl y Trotabas en Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero; tomo II; Argentina; editorial La Ley; 9ª edición, 2004; p. 544

²⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. (Navarrine, Susana y Asorey, Rubén; actualizadores). Derecho Financiero; tomo II; Argentina; editorial La Ley; 9ª edición, 2004; p. 547

idea que las sanciones por violación de deberes formales son automáticas o basadas en regímenes de responsabilidad objetiva.

C. SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Pertenece al ilícito penal tributario. El principio de legalidad plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala en sus artículos 239 y 17 establece taxativamente que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado; especialmente, las infracciones y sanciones tributarias. Además, en virtud de dicho principio, no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a la perpetración del mismo.

Por su parte, el artículo 3 del Código Tributario²⁷ prescribe que se requiere la emisión de una ley para tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas. Dicho cuerpo legal, en su artículo 69 define las **infracciones tributarias** como: *“Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”* Y, los artículos 71, 85, 94 y 94 “A” del mismo ordenamiento desarrollan las infracciones tributarias.

Afirman los autores Zornoza Pérez y López López²⁸ que para el análisis de las infracciones y sanciones tributarias en cualquier ordenamiento legal, resulta imprescindible establecer una primera diferenciación entre las sanciones (penales o administrativas) propiamente dichas y otras instituciones que, por dirigirse a constreñir al sujeto a la realización del comportamiento omitido, a suplir su incumplimiento neutralizando el daño causado o a resarcir o indemnizar el perjuicio ocasionado, no merecen esa calificación en su sentido técnico, pese a que en un sentido más amplio e impreciso impliquen también la reacción del ordenamiento tributario frente a un incumplimiento de sus mandatos. Según ellos, dicha diferenciación resulta

²⁶ <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas/145-modelo-de-co-tributario-del-ciat.pdf>. Consulta realizada el 16 de octubre de 2015.

²⁷ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.

imprescindible porque sólo identificando correctamente las medidas que pueden considerarse en sentido propio como sanciones (o penas) podremos luego abordar el tratamiento de los principios fundamentales aplicables en este ámbito.

Para determinar la naturaleza de una determinada figura –explican- lo decisivo no es el *nomen iuris* o la denominación que le dé el legislador o utilice la Administración, sino los rasgos externos del recargo que le confieren cierta imagen sancionadora para determinar cuál es su verdadera naturaleza. Lo que caracteriza a las sanciones es que suponen la reacción del ordenamiento jurídico frente a uno de sus mandatos, tipificada para cumplir una finalidad preventiva de tales incumplimientos y reprimir los que de manera efectiva lleguen a producirse.

Los elementos de las infracciones tributarias se identifican con la acción típica, antijurídica e imputable a su autor. A partir de ahí, la acción se identifica como una conducta voluntaria, en el sentido de actuar realmente querido por el autor y por ello, imputable a él.

Las sanciones tributarias, por su parte, son las medidas que la ley prevé como consecuencia de la comisión de una infracción debidamente tipificada, para cumplir la finalidad preventivo-represiva que es típica del ordenamiento punitivo del Estado. Los principios y reglas del ordenamiento sancionador no pueden extenderse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo; por lo que es improcedente la aplicación extensiva o analógica a supuestos distintos o a actos restrictivos de derechos, si no representan el ejercicio efectivo del *ius puniendi* del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador. Esa función preventivo-represiva que se asigna a las sanciones administrativas en cuanto manifestaciones del *ius puniendi* del Estado se confirma en el ámbito tributario por las normas que consagran el principio de culpabilidad, las que prevén circunstancias excluyentes de la responsabilidad o las que establecen la intransmisibilidad de las sanciones; constituyendo el criterio decisivo para su diferenciación de otras medidas de distinto carácter que, pese a suponer la reacción del ordenamiento tributario frente al incumplimiento de sus mandatos, no pueden calificarse como sanciones en sentido técnico ni obedecen a los mismos principios.

²⁸ **Zornoza Pérez, Juan y López López, Hugo.** Las sanciones administrativas. El poder sancionador de la Administración Tributaria, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; Marcial Pons, p. 1923.

Bravo Cucci²⁹ afirma que el establecimiento de sanciones tributarias se encuentra reservado al legislador y sometido a diversos principios. Al establecer una sanción, el legislador debe: a) Utilizar el dispositivo legal pertinente para establecerla; b) tipificar la sanción aplicable a la respectiva infracción (principio de tipicidad), y c) ponderar adecuadamente la relación entre la sanción y la infracción cometida, a fin que la sanción responda a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (principio de razonabilidad o proporcionalidad).

Por su parte, quien ejerza la potestad sancionadora deberá: a) Aplicar las sanciones sujetándose al debido procedimiento (principio del debido proceso); b) en caso de concurso de infracciones, aplicar al infractor únicamente la sanción prevista para la infracción que revista la mayor gravedad (principio de concurso de infracciones); c) no imponer sucesiva y simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho (principio de *non bis in ídem*); d) presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia de lo contrario (principio de presunción de licitud), y e) no imponer una nueva sanción por la comisión de una infracción, salvo que hayan transcurrido por lo menos 30 días desde la imposición de la última sanción y se acredite haber solicitado al administrado que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo (principio de continuación de infracciones).

En la legislación nacional, el Código Tributario³⁰ en sus artículos 86, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94 y 94 "A" establecen las sanciones por infracciones tributarias.

En adición a las sanciones ya enumeradas, existen situaciones previstas en el ordenamiento jurídico tributario que, sin encontrarse definidas y tipificadas como tales, representan verdaderas sanciones. Altamirano³¹ indica que se trata de sanciones camufladas, a las cuales en doctrina se les denomina sanciones anómalas, impropias, indirectas o atípicas. Si bien la consecuencia directa del incumplimiento de un deber formal; es decir, de una infracción tributaria, es la sanción; adicionalmente a ésta, en algunos casos, aparecen otros efectos jurídicos de índole sancionatorios que están

²⁹ **Bravo Cucci, Jorge.** Reflexiones sobre la potestad sancionadora del Estado en materia administrativa, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*. Tomo II; Argentina; 2008; p. 1690

³⁰ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.

directa o indirectamente relacionados con la infracción y que son, como ya se indicó, las sanciones anómalas, impropias, indirectas o atípicas. Al establecerse y aplicarse, se hace un ilegal ejercicio de la potestad de establecer sanciones que ostenta el legislador y de aplicarlas por parte del acreedor tributario, erosionando los valores de justicia y equidad que soportan el sistema tributario.

Algunos de los casos más claros de sanciones anómalas en nuestro sistema tributario es el desconocimiento de los derechos de deducción (crédito fiscal, gastos, costos o pérdidas tributarias) por el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de deberes formales. En el artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta³², se aprecia una de varias sanciones anómalas: *“Para que sean deducibles los costos y gastos (...) deben cumplir los requisitos siguientes: (...) 2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro, cuando corresponda. (...)”* El Código Tributario³³ señala como infracción tributaria en el artículo 94 numeral 7) el hecho que no se perciban o retengan los tributos de conformidad con las normas establecidas en dicho Código y en las leyes específicas de cada impuesto, multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. Sin embargo, la consecuencia a la infracción de la obligación descrita en la Ley del Impuesto Sobre la Renta conlleva otra sanción –anómala- que es la improcedencia de la deducibilidad de los costos y gastos.

De Mita³⁴ considera que las sanciones tributarias encubiertas o anómalas provocan un efecto represivo al que no se aplican garantías propias del orden punitivo; por lo que deben ser eliminadas de todo ordenamiento jurídico.

En síntesis, la importancia del comercio como facilitador y promotor de la riqueza de un país es de tal magnitud que los Estados de Derecho garantizan la libertad de industria, comercio y trabajo. Su protagonismo en la actividad económica de los países también genera fuentes de riesgo porque la complejidad de las empresas es cada vez mayor y esto trae como consecuencia que puedan llegar a impedir u obstaculizar el

³¹ **Altamirano, Alejandro.** Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario; Palestra Editores; Perú; 2003; p. 258.

³² Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria. Libro I que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

³³ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.

cumplimiento de los fines que le son propios al Estado. De ahí que el Fisco, considerado como un bien jurídico, esté tutelado por el Derecho Penal, pues se ha determinado que muchas actividades ilícitas tienen que ver con las empresas, sus empresarios y sus actividades. El sujeto pasivo como responsable de la obligación tributaria por deuda propia u obligado por deuda ajena; por el sólo hecho de estar en una posición de cercanía con el Fisco tiene la posibilidad de disponer de éste y manipularlo en menoscabo de las arcas fiscales, la actividad financiera del Estado y la concreción de los fines sociales que le son propios al Estado. De ahí la importancia dentro del derecho penal tributario del estudio del ilícito tributario y su régimen de infracciones y sanciones como antecedente al estudio de la elusión tributaria; esta última figura de difícil prevención, regulación y castigo que lesiona el patrimonio del Fisco como bien jurídico tutelado.

³⁴ **De Mita, E.** en Bravo Cucci, Jorge. Reflexiones sobre la potestad sancionadora del Estado en materia administrativa, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; 2008; p. 1691

CAPÍTULO III

LA ELUSIÓN FISCAL Y LAS FIGURAS O MECANISMOS QUE LE SIRVEN DE INSTRUMENTO

A. ANTECEDENTES:

La obligación de pagar tributos, no obstante que data de tiempos inmemoriales, aún no es aceptada con facilidad.

El artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala es un imperativo que estipula: “**Deberes y derechos cívicos.** *Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...) d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley; (...)*”. Esto es, que todo ciudadano tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los tributos en la forma y tiempo prescritos en las leyes tributarias. Y, pagar puntualmente es parte de esta obligación, ya que su incumplimiento genera las sanciones previstas en las leyes ordinarias.

Desde el punto de vista financiero, expone el autor David Calderón Medina³⁵, para un contribuyente puede ser altamente satisfactorio el realizar una transacción sin pago alguno de impuestos, en especial de los más gravosos. Sin embargo, desde el punto de vista social, dicha situación no necesariamente es deseable: Primero, porque para el Estado significa pérdida de recaudación tributaria que debiera destinarse a la satisfacción de las necesidades y los servicios requeridos por la propia sociedad, y segundo, porque puede crear distorsiones competitivas en relación con aquellos contribuyentes que por cualquier motivo legal, económico o incluso ético no pueden acceder a ese tipo de beneficios financieros.

Según Oswaldo Anzola³⁶, algunas de las razones que se aducen para oponerse al pago de los tributos son: a) El no retorno del pago de tributos con la actividad que desarrolla el Estado. El ciudadano considera que con el pago del tributo debe obtener del Estado —de manera directa o indirecta— servicios públicos que le permitan una vida más

³⁵ **Calderón Medina, David.** Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos; República de Zenón Ediciones, 2014; p. 225.

³⁶ **Anzola, Oswaldo.** La ley Tributaria: Su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 27.

confortable. b) El dinero entregado al Estado es mal invertido por los administradores de éste; por tanto, se afirma que debe permanecer en manos de los particulares, a fin que inviertan en fuentes de trabajo y creen mayor riqueza.

No obstante lo anterior, los ciudadanos están conscientes de la necesidad de la existencia del Estado, pues garantiza no sólo la defensa exterior, el orden interno, la administración de justicia, la salud, la educación, entre otros; sino también, la calidad de los servicios que presta. Por tanto, existe una contradicción en la voluntad ciudadana, ya que por una parte, le es chocante el pago de los tributos, pero por otra, acepta y quiere que el Estado exista para que le brinde los servicios públicos necesarios para desarrollar sus actividades dentro de la normalidad posible.

Esta contradicción –afirma el autor citado-, produce las siguientes consecuencias: a) El particular trata de pagar legal o ilegalmente la menor cantidad posible de tributos; y, b) el particular exige del Estado como si hubiese pagado todos los tributos a los que estaba legalmente obligado.

Los medios usados por los particulares para reducir o evitar el cumplimiento de la carga tributaria son múltiples; de allí que en la doctrina se hable de elusión, evasión, abuso de formas, fraude de ley, negocio indirecto, simulación, economía de opción, la interpretación económica de la norma tributaria; entre otros términos.

La figura de la elusión fiscal es de evidente interés; principalmente, para los Estados: 1) Por el impacto económico que ésta les puede llegar a representar en el cumplimiento de los fines que les son propios, en su función recaudadora y en la calidad de servicios que prestan; y 2) por la dificultad que representa su regulación, detección y sanción, al valerse de complejas estructuras negociales realizadas por los contribuyentes. Para el contribuyente, por la impunidad con la que ha actuado y el ahorro fiscal que le han representado las prácticas elusivas.

B. DEFINICIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL:

Alejandro Ibarra Rodríguez³⁷ afirma que a pesar de los intentos realizados por la doctrina, ésta no ha llegado a ser unívoca al definir el término de elusión. En lo personal, considero que más que definirla se ha tratado de exponer sus elementos y

³⁷ **Ibarra Rodríguez, Alejandro.** La elusión tributaria y su regulación en la legislación tributaria de España en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 246.

características –tanto positivas como negativas-; lo que ha traído como consecuencia que no se tenga una definición generalizada de la misma.

El Diccionario de la Lengua Española³⁸ define el término elusión como: “*f. Acción y efecto de eludir.*”; *eludir: tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema. Eludir impuestos. (...)*”. La anterior definición, por sí sola, no basta para entender el concepto, pero ayuda a partir de la premisa que es una acción a fin de evitar con astucia una obligación tributaria.

El autor David Calderón Medina³⁹ la define como una figura consistente en no pagar determinados tributos que en teoría deberían pagarse, pero que en la práctica se evitan a través de subterfugios, formalismos o resquicios que aunque legales no fueron previstos o evaluados en toda su significación por los cuerpos legislativos al momento de redactar la ley. Lo anterior puede ser el resultado de deficiencias en la redacción de la ley o que el legislador no previó ciertos efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las disposiciones fiscales. La elusión, según él, se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos o aparentemente lícitos a fin de evitar el nacimiento del hecho imponible de la obligación tributaria o disminuir su monto.

Por su parte, afirma el Dr. César García Novoa⁴⁰ que la elusión encaja entre las conductas abusivas del contribuyente con finalidad de ahorro fiscal por medio de una conducta consistente en impedir el nacimiento de la obligación tributaria evitando el supuesto de hecho legal a través de los negocios jurídicos.

Helena Taveira Torres⁴¹ indica que la elusión tributaria es el fenómeno por el que el contribuyente, mediante la organización planificada de actos lícitos, pero sin causa (simulados o en fraude a la ley), intenta evitar la subsunción del acto o negocio jurídico al concepto normativo del hecho típico y la respectiva imputación de la obligación tributaria, a través de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de causa u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o

³⁸ **Real Academia Española.** Diccionario de la Lengua Española. España; editorial Espasa Calpe, S.A.; 22ª edición; 2001; p. 1012

³⁹ **Calderón Medina, David.** Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos; República de Zenón Ediciones, 2014; p. 191

⁴⁰ **García Novoa, César.** “La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; Venezuela; 2008; p. 83

de obtener alguna ventaja fiscal específica. La regla básica sería que la forma jurídica adoptada es –en principio—legítima.

Y, Luis Fraga Pittaluga⁴², citando a Hermes Marcelo Huck indica que para huir del alcance de la norma y del tributo que ella impone, el contribuyente puede desviarse del campo de la tributación, huyendo del alcance de la norma tributaria, o, ya sujeto a su incidencia, hacer uso de medios ilícitos para impedir, reducir o retardar la recaudación del impuesto debido a través de la deformación del hecho imponible o por la reducción de la base de cálculo del tributo. En el primer caso, se está frente a una elusión legítima o ilegítima, y en el segundo, evasión tributaria.

En suma, la elusión fiscal es una figura que denota un comportamiento por parte de los contribuyentes en cuanto a la estructuración de sus negocios, que comprende un conjunto de maniobras que con habilidad, astucia, planificación, propósito jurídico y económico tienen como fin obtener un ahorro fiscal. Se caracteriza por el uso de medios lícitos o aparentemente lícitos para evitar o retardar la ocurrencia del hecho imponible y; consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria y/o encuadrarse en un régimen fiscal más favorable. Puede ser el resultado de deficiencias del legislador tributario en cuanto a la redacción de la ley o a efectos no previstos en esta última. Se divide en: a) Elusión lícita, en la cual el contribuyente utilizando un conocimiento profundo de la ley tributaria aprovecha las ventajas que expresa o tácitamente ofrecen las mismas para disminuir su carga fiscal o acude a ciertas formas o procedimientos jurídicos inusuales mas no inadecuados con una incidencia tributaria menor. Y, b) elusión ilícita; por la cual, valiéndose de un conocimiento profundo tanto de la ley tributaria como del ordenamiento jurídico en general; se crea una situación de hecho particular en la que los negocios son estructurados de forma tal que su costo fiscal es el estrictamente necesario, al sustraer al contribuyente de la norma tributaria o disminuir sus efectos respecto a él mediante el uso abusivo de formas y procedimientos jurídicos exorbitantes y manifiestamente inadecuados al caso concreto, cuyo único

⁴¹ **Taveira Torres, Heleno.** Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Argentina; editorial Marcial Pons; 2008; p. 157

⁴² **Fraga Pittaluga, Luis.** Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 198

propósito y fin es el de neutralizar los efectos tributarios que hubiese tenido el uso de la forma típica y adecuada según el propósito perseguido por el contribuyente.

Por otro lado, está la **evasión fiscal**, misma que es definida por David Calderón Medina⁴³ como la infracción propiamente dicha de la ley a través del incumplimiento del pago de los impuestos debidos al fisco. Su técnica se centra en la imposibilidad práctica que la Administración Tributaria revise todas o cierto tipo de transacciones de sectores en donde se manejan montos importantes de dinero en efectivo que no siempre es registrado en contabilidad o depositado en cuentas bancarias verificables. Es una actividad ilícita y habitualmente está tipificada como delito o infracción en la mayoría de los ordenamientos y exige un comportamiento fraudulento, deshonesto y antitributario de parte del sujeto pasivo, haciendo incurrir en desmedro fiscal a la entidad fiscalizadora. La reducción o falta de pago puede ser mediante la ocultación total o parcial de la obligación tributaria; la no realización del ingreso y/o declaración de impuestos, la aplicación de beneficios fiscales de forma inapropiada o al no aplicar correctamente las leyes fiscales. Esta forma de violación abierta o directa le permite al Estado reprimir en forma legítima la conducta mediante sanciones, ya que el contribuyente se ubica en la hipótesis del hecho imponible; es decir, la obligación tributaria ha nacido y su incumplimiento genera un perjuicio patrimonial al Fisco porque no se paga el tributo legítimamente adeudado o debido.

Luis Fraga Pittaluga⁴⁴ enumera sus elementos: a) el dolo, b) la simulación, las maniobras o el engaño, c) el incumplimiento de la obligación tributaria ya nacida, d) el beneficio económico para el infractor o un tercero y el daño patrimonial al fisco.

En síntesis, la evasión fiscal es toda acción u omisión típica, antijurídica y dolosa que se materializa mediante la simulación, engaño, ocultación o maniobra orientada a inducir en error al sujeto activo –la Administración Tributaria- de la obligación tributaria ya nacida y de la cual se sustrae; con el fin último de obtener un beneficio económico indebido a expensas del Fisco, generándole un perjuicio patrimonial.

⁴³ **Calderón Medina, David.** Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos; República de Zenón Ediciones, 2014; p. 192

⁴⁴ **Fraga Pittaluga, Luis.** Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 201

De ahí, que ambas figuras se asemejen en el predominio del deseo del sujeto pasivo de la norma tributaria de escapar a sus consecuencias para obtener un ahorro fiscal. Y, se diferencien: 1) En la temporalidad de dichas acciones u omisiones porque en la elusión fiscal, las maniobras son anteriores a la ocurrencia del hecho imponible y; en la evasión fiscal, posteriores. 2) En la elusión fiscal, las acciones u omisiones son o aparentan ser lícitas (formalmente lícita y materialmente antijurídica) o ilícitas; en la evasión, se realizan maniobras, se simula u oculta negocios, y en general engaña deliberadamente a la Administración Tributaria para que ésta no llegue a descubrir la ocurrencia del hecho imponible (formal y materialmente ilícita). 3) La elusión fiscal es una actuación indirecta mientras que la evasión fiscal es una abierta trasgresión del deber de contribuir. 4) Los medios utilizados para llegar al resultado son distintos.

C. LA ELUSIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA:

Los mecanismos antijurídicos de ahorro fiscal exigen control y un decidido combate por parte de la Administración Tributaria.

Afirma Luis Fraga Pittaluga⁴⁵ que la elusión ilícita supone la no ocurrencia del hecho imponible y –por ende- la inexistencia de la obligación de pagar el tributo; de modo que ni hay infracción de normas prohibitivas ni un tributo dejado de pagar que pueda ser exigido. El control y la persecución de la elusión ilícita implica la necesidad de desmontar la estructura legal de la cual se ha abusado para evitar la ocurrencia del hecho generador, pues al proceder así y retrotraer los hechos al momento inmediato anterior en que la forma jurídica fue utilizada para neutralizar los efectos del tributo, es posible determinar la obligación tributaria eludida.

Por otro lado, la evasión tributaria es un delito y como tal está regulada en el Código Penal guatemalteco y en la mayoría de legislaciones fiscales del mundo. Su comisión acarrea la imposición de sanciones pecuniarias y penas privativas de la libertad, en adición a la liquidación del tributo debido y los intereses de mora que resultaren aplicables.

⁴⁵ Fraga Pittaluga, Luis. “Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano” en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario. Op. Cit., p. 207.

El 1 de agosto de 2006 entraron en vigencia las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria⁴⁶. Esto obedeció a que se detectaron prácticas de evasión y elusión tributarias debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitieran la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo. Dichas disposiciones trajeron reformas importantes en cuanto al Código Tributario, Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley contra Defraudación y Contrabando Aduanero y regulan una serie de mecanismos a fin de afrontar el problema de la elusión fiscal, que por debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas, no permiten la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo.

Posteriormente, el 29 de febrero de 2012, entraron en vigencia las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando⁴⁷. Estas obedecían a la necesidad de adecuar las normas tributarias a fin que éstas permitieran que la Administración Tributaria fuera más eficiente en su función de control y fiscalización; principalmente, en cuanto al contrabando y defraudación aduanera, y en su combate contra la evasión y elusión fiscal. Con la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, fue indispensable emitir las medidas que permitieran el control efectivo del contrabando, la defraudación en el ramo aduanero y la corrupción. De esa cuenta, derivaron las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria antes citada, la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, al Código Tributario, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y la Ley de Tabaco y sus Productos. Esto, porque se necesitaban disposiciones que adecuaran y sistematizaran las normas tributarias a fin de poder ser aplicadas de manera simplificada y permitieran, no sólo el mejor conocimiento del contribuyente sino que la Administración Tributaria fuera más eficiente en su administración, control y fiscalización de los impuestos establecidos en las leyes.

De esa cuenta Guatemala, a pesar que la legislación nacional no define ni sanciona la figura de la elusión fiscal como tal; sí desarrolla algunas figuras o mecanismos que le

⁴⁶ Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.

sirven de instrumento y herramientas que la contrarresta, como las normas especiales de valoración entre partes relacionadas en el capítulo VI del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria que contiene en su libro I la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, a pesar que nuestro país ha ido avanzando en la implementación de mayores controles que eviten la elusión fiscal, es necesario legislar más en este sentido.

Por otro lado, la legislación nacional sí desarrolla y sanciona supuestos de evasión fiscal que entran en el género de defraudación tributaria en el Código Penal⁴⁸, en sus artículos 358 “A”, 358 “B”; Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros⁴⁹, en sus artículos 1, 2, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16. Estos no se desarrollarán por no ser parte del tema de investigación.

D. LOS MECANISMOS O FIGURAS QUE SIRVEN DE INSTRUMENTO DE LA ELUSIÓN FISCAL:

El autor Luis Fraga Pittaluga⁵⁰ afirma que desde que existe la obligación de pagar impuestos, hay maniobras y artilugios de toda índole para sustraerse, pues nadie está obligado a organizar sus negocios de forma tal que pague más impuestos; por lo que todos tienen el derecho de estructurar sus negocios de tal manera que el pago de los tributos no suponga la pérdida del patrimonio ni la frustración de las legítimas expectativas de superación económica. De allí que, manifiesta, es una libertad inherente a la vida dentro de un Estado de Derecho, poder planificar los propios negocios de manera que se obtengan ahorros fiscales, siempre que ello se haga a través de los caminos que el propio ordenamiento jurídico ofrece.

El artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza y puede ejercer sus actividades sin restricción alguna; lo que implica estructurarlas de tal forma que le signifiquen menor impacto tributario.

⁴⁷ Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.

⁴⁸ Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Código Penal.

⁴⁹ Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros

⁵⁰ **Fraga Pittaluga, Luis.** Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 195

Los problemas comienzan cuando esta legítima aspiración de no pagar más tributos de los estrictamente necesarios, se convierte en un desenfrenado deseo de evitar la aplicación de la ley tributaria mediante cualquier clase de ardid, frontalmente reñido con la ley o aparentemente apegado a ésta. El propósito de minimizar la carga fiscal puede ir desde la racionalización de nuestras actividades con trascendencia tributaria, aprovechando al máximo las ventajas y beneficios que conceden las propias leyes fiscales (economía de opción o elusión fiscal lícita), pasando por el abuso de las formas y procedimientos jurídicos para evitar la ocurrencia del hecho imponible (elusión fiscal ilícita), hasta la violación abierta y directa del ordenamiento jurídico por el uso intencional de maniobras fraudulentas destinadas a ocultar la ocurrencia del hecho imponible e incumplir la obligación tributaria (evasión fiscal).

Dicho estudioso del Derecho Tributario asevera que entre las herramientas que contrarrestan la elusión fiscal está la creación de normas que permitan moderar el impacto de la tributación en ciertos supuestos. Se trata de válvulas de escape que minoran el impacto de la tributación en la vida de los particulares y que los aleja de la tentación de evadir, induciéndolos a seguir una conducta fiscalmente eficiente en el manejo de sus finanzas. Son opciones de ahorro que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los contribuyentes.

Toda planificación fiscal legítima consiste en detectar las ventajas y beneficios que el contribuyente puede obtener de las leyes tributarias que le son aplicables si ejecuta o deja de ejecutar ciertos actos o si los ejecuta de cierto modo, siempre con apego a la ley.

El tratadista Giuliani Fonrouge⁵¹ indica que las tres condiciones de la punibilidad del proceder del contribuyente son: 1) Uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas; 2) intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria; y 3) razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo.

Conforme las diferentes posturas asumidas por la doctrina internacional, se desarrollarán los mecanismos o figuras que sirven de instrumento de la elusión fiscal y se analizará su aplicación o no en el sistema tributario guatemalteco:

1) El Método de la Interpretación Económica de la Ley:

Afirma Oswaldo Anzola⁵² que ésta nace en Alemania. Se basa en el deseo que la norma financiera cumpliera con la finalidad para la cual fue creada; esto es, que todos paguen atendiendo a los principios constitucionales de generalidad, igualdad y capacidad contributiva efectiva y real, entre otros. Hoy en día, hay ordenamientos tributarios que lo aceptan en los casos de abuso de derecho.

Según este autor, no se puede hablar de un método porque las leyes no se interpretan económicamente, ya que toda interpretación es jurídica.

Luis Fraga Pittaluga⁵³ hace referencia a que éste método puede chocar contra el principio constitucional de reserva legal tributaria, por medio del cual las Administraciones Tributarias sólo pueden determinar las obligaciones nacidas en virtud de la ocurrencia de los hechos imposables definidos única y exclusivamente en la ley.

Este método otorga a la Administración Tributaria un poder exorbitante para calificar ciertos actos o hechos, en contradicción con su apariencia formal. Se trata de una facultad extraordinaria que le permite desconocer lo que las formas jurídicas usadas por el contribuyente revelan, para buscar la verdadera operación económica encubierta por esas formas jurídicas, las cuales se presumen usadas con propósitos elusivos. Su peligro radica en que la Administración Tributaria sustituya el concepto legal del hecho imponible por el concepto económico del objeto del tributo y queda facultada para moldear las normas hasta que éstas encajen en el caso concreto, no importa cuántas contorsiones interpretativas deba sufrir la disposición correspondiente.

El problema de la interpretación económica de la ley tributaria radica en que, salvo en materia sancionatoria, las actuaciones de la Administración Tributaria disfrutan de una presunción de certeza, cuya carga probatoria corresponde al contribuyente; por lo que es muy probable que el criterio aplicado por el funcionario y la realidad creada por él en un procedimiento administrativo tributario sean los que se impongan.

⁵¹ **Giuliani Fonrouge, Carlos M.** (Navarrine, Susana y Asorey, Rubén; actualizadores). Derecho Financiero; tomo II; Argentina; editorial La Ley; 9ª edición, 2004, p. 600

⁵² **Anzola, Oswaldo.** La ley Tributaria: Su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 39

⁵³ **Fraga Pittaluga, Luis.** Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 207

Cabe resaltar que los intérpretes del derecho no tienen ninguna autoridad para establecerse como legisladores y exigir un gravamen en donde la ley no lo ha establecido por muy justificado que pueda considerarse a la luz de las circunstancias económicas concurrentes; tampoco habilita a la Administración Tributaria a crear un hecho imponible distinto al previsto en la ley ni a torcer los negocios de los particulares en forma tal que encuadren en el presupuesto de la norma impositiva.

En Guatemala no tiene cabida el método de la interpretación económica de la ley; en primer lugar, porque viola el principio constitucional de reserva legal. El intérprete –en este caso, la Superintendencia de Administración Tributaria- sólo puede determinar las obligaciones nacidas en virtud de hechos definidos exclusivamente en las leyes tributarias. La Administración Tributaria sólo puede ejercer sus facultades dentro de un marco legal previamente establecido, constreñida a los principios generales que le son asignados por la Constitución Política de la República de Guatemala. Por tanto, carece de poderes exorbitantes o facultades extraordinarias con el fin de buscar las operaciones económicas encubiertas en los negocios jurídicos. Todo lo que haga la Administración Tributaria en exceso de sus funciones aun presumiendo propósitos elusivos por parte de los contribuyentes es, sin lugar a dudas, ilegal.

2) La Economía De Opción:

La economía de opción, de conformidad con Luis Fraga Pittaluga⁵⁴, es un mecanismo legítimo de ahorro fiscal. Su base constitucional puede ubicarse en los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva, por los que el ordenamiento jurídico debe procurar la justa (equilibrada, racional y proporcional) distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, en la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa, de contratación, de reserva de ley y legalidad.

En la economía de opción, al igual que en la elusión y en la evasión tributaria, el resultado final es un ahorro fiscal; aunque hasta allí llegan las semejanzas, puesto que en este caso, el ahorro es totalmente legítimo, no hay abuso de formas jurídicas para

⁵⁴ **Fraga Pittaluga, Luis.** Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 197

evitar el hecho imponible como en la elusión fiscal ilícita; ni simulación, engaño o maniobra para inducir a error a la Administración Tributaria y evitar el cumplimiento de la obligación tributaria ya nacida, como se da en la evasión fiscal. Por el contrario, el negocio realizado es legítimo, transparente, abierto y coincide con el propósito real de quienes intervienen en él; tampoco atenta a lo querido por el espíritu de la ley, porque la opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley. No hay fraude a la ley tributaria, pues el sujeto se ampara en una norma perfectamente aplicable al caso concreto y que constituye una opción legítima ofrecida por el propio ordenamiento jurídico. Por tanto, ni hay deformaciones atípicas del negocio jurídico ni se viola el espíritu de la ley tributaria. La economía de opción se resume en el principio universal que nadie tiene que organizar sus negocios de la forma que pague más impuestos.

Afirma Anzola⁵⁵ que se da en los casos en los que la ley tributaria establece formas jurídicas que implican un no pago o uno menor frente a otras previstas en la misma ley y que esa escogencia tiene lugar porque las condiciones del negocio así lo exigen, produciendo el uso de ella una disminución en la carga tributaria. Se trata del uso de formas previstas en la propia ley tributaria cuyo uso no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria o que disminuyen su monto. El actuar del contribuyente está dentro de lo querido por el legislador, de manera que cuando se hace la escogencia el resultado es lo que la ley quiere que se produzca, ya que se trata de casos en los cuales el legislador, en función de razones de justicia y equidad consideradas en un momento determinado, establece un régimen que toma en cuenta circunstancias que se hacen acreedoras a esas ventajas.

César García Novoa⁵⁶ indica que la economía de opción es expresa cuando la ley misma otorga una posibilidad de actuación menos gravosa para el contribuyente y, tácita, cuando la opción fiscal no recae sobre posibilidades de configuración de negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal o sobre fórmulas negociales que se eligen por motivos fiscales, sino sobre esas situaciones jurídico-tributarias que

⁵⁵ **Anzola, Oswaldo.** La ley Tributaria: Su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 65

⁵⁶ **García Novoa, César.** La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; Venezuela; 2008; p. 64

evidentemente se van a escoger por el eventual logro de un ahorro fiscal, incluida la evitación de costos derivados de la llamada presión fiscal indirecta.

El objeto de la economía de opción será la diversidad de fórmulas económicas para lograr resultados similares con diferente trato fiscal. Como expresión de las posibilidades lícitas de planificación fiscal que hay que reconocer al contribuyente, no puede limitarse a las situaciones en que la norma, de modo manifiesto, propone dos fórmulas tributarias distintas.

Jorge Bravo Cucci⁵⁷ considera que ésta se da cuando ante una gama de posibilidades negociales, el sujeto opta por realizar efectivamente un negocio jurídico sometido a menor impacto tributario que el que recibiría por la realización de cualesquiera de los otros, y que dicha figura no tiene ningún reproche fiscal.

Por último, Alejandro Ibarra Rodríguez⁵⁸ afirma que al existir la posibilidad de emplear formas irregulares, la elusión tributaria se puede considerar bajo su rasgo positivo, que se denomina elusión tributaria legítima o, simplemente, “economía de opción”. Constituye la posible disminución de la carga impositiva mediante el empleo de la norma. La propia ley permite las distintas posibilidades de actuación para el contribuyente sin que éste vulnere la norma tributaria ni su *ratio legis*. No necesariamente son implícitas, porque la propia norma también llega a establecerlas. Por tanto, en los supuestos de economía de opción se denota que es la propia norma tributaria la que faculta al sujeto para su aprovechamiento y de las posibilidades de elección. Evidentemente, el contribuyente escogerá aquella que implique una menor carga tributaria o una ventaja fiscal adicional respecto a las demás opciones. Asimismo, la posibilidad de elección también se considera que está presente cuando el sujeto manifiesta con claridad su intención de alejarse de la manifestación de riqueza que constituye el presupuesto de hecho del tributo y no entra en el campo de acción del hecho imponible, o bien, cuando la situación del sujeto no se encuentra comprendida en ninguna ley tributaria.

⁵⁷ **Bravo Cucci, Jorge.** La elusión y el fraude a la ley tributaria en el código tributario peruano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 183

⁵⁸ **Ibarra Rodríguez, Alejandro.** La elusión tributaria y su regulación en la legislación tributaria de España en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 271

El artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala prescribe: **“Libertad de industria, comercio y trabajo.** *Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.*” En la Gaceta 29, página 13, expediente 256-92, sentencia del 29 de julio de 1993, la sentencia de la Corte de Constitucionalidad concluye que no es factible pretender ejercer en forma absoluta el derecho de libertad, de industria, comercio y trabajo, al margen de la presencia del Estado, pues la Constitución limita este derecho por motivos sociales o de interés nacional y lo establece en las leyes. En la Gaceta 50, página 290, expediente 444-98, sentencia del 10 de noviembre de 1998, la sentencia de la Corte de Constitucionalidad concluye que el comercio, entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, ya sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, se encuentra especialmente reconocido y protegido por el artículo 43 de la Constitución, el cual preceptúa que el mismo puede ejercerse libremente, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes⁵⁹.

Al ser una garantía constitucional la libertad de industria, comercio o actividad lucrativa y trabajo y que únicamente por medio de leyes dictadas en forma exclusiva por el Congreso de la República de Guatemala puede restringirse su actividad; esto significa que cualquier persona individual o jurídica que facilite y promueva la circulación de riqueza en el país puede ejercer sus actividades sin restricción alguna, lo que implica estructurarlas de tal forma que le signifiquen menor impacto tributario. Por tanto, la economía de opción es un mecanismo de ahorro fiscal en Guatemala que no solamente es legítimo sino que está garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala.

⁵⁹ **Castillo González, Jorge Mario.** Constitución Política de la República de Guatemala. Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad. Cuarta edición, Guatemala; 2002; p. 70

3) La Simulación fiscal:

Según Anzola⁶⁰, hay simulación cuando las partes realizan un acto o contrato aparentemente válido pero total o parcialmente ficticio, ya que ese acto es destruido o modificado por otro acto o contrato que es secreto o confidencial y que responde a la verdadera voluntad de los contratantes. Este no necesariamente es un negocio jurídico ilícito porque puede estar fundado en motivos loables y nobles. El elemento característico de la simulación es la presencia de la realización de un negocio ficticio con la finalidad de engañar.

La simulación puede ser: a) Absoluta, en la cual el acto ficticio, aparente o simulado no existe desde ningún punto de vista; o se oculta o esconde el hecho imponible simplemente simulando el negocio. Un caso concreto, sería aquel en el cual se firma un contrato de prestación de servicios, cuando la intención real de las partes no es el prestar servicios sino deducir un gasto falso y provocar un ingreso en una persona que por condiciones legales no está sujeta al Impuesto Sobre la Renta. O, b) relativa, en la que subsiste en forma parcial; se agrega al negocio efectos diversos de manera que quede alterado el régimen tributario aplicable, simulando el precio.

Los elementos necesarios para que se dé la simulación son: a) La voluntariedad para la realización del acto simulado; b) el acto ficticio, también llamado “ostensible” corresponde a la voluntad declarada, y c) el acto verdadero o secreto se debe corresponder a la voluntad real, que es de naturaleza secreta o confidencial. En ambos casos, se está ante la presencia de la realización de un negocio ficticio con la finalidad de engañar; lo cual, es un elemento característico de la simulación.

En nuestra legislación guatemalteca, como se señaló en el capítulo I del presente trabajo de investigación; por medio del artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala se adicionó el artículo 16 “A” al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en donde se le confirió a la Superintendencia de Administración Tributaria la potestad de formular ajustes y sancionar en casos de incurrir en un supuesto de simulación fiscal.

⁶⁰ **Anzola, Oswaldo.** La ley Tributaria: Su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 58

Dicho artículo establecía: **“Artículo 16 ‘A’. 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 transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. En estos casos, la Administración Tributaria formulará los ajustes que corresponden y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda.”*

En fecha posterior, de conformidad con la sentencia de la Corte de Constitucionalidad, expediente 1898-2012, publicada en el Diario de Centro América el 21 de agosto de 2013; se declaró **con lugar la inconstitucionalidad** del artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala que adicionó el artículo 16 “A” al Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; por lo que la norma dejó de tener efecto positivo a partir del día siguiente de la publicación de la suspensión provisional realizada el 25 de mayo de 2012, **quedando sin efecto la facultad sancionadora de la Administración Tributaria** (de formular ajustes y de sancionar en caso de **simulación fiscal**).

Dicha sentencia fue analizada de la siguiente manera: **“RESOLUCIÓN.** *Con relación al artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, (...) esta Corte estima que la simulación, como figura jurídica, solamente puede ser determinada por un juez (tribunal de Derecho) y no por un ente administrativo. Para establecer la existencia de una simulación se requiere el agotamiento previo de un debido proceso, en el que con plena igualdad procesal, a quien alguno le ha imputado la existencia de una simulación, esté en plenitud de aportar, de acuerdo con el contradictorio debido, medios probatorios por los cuales se evidencie que no existe el carácter encubierto de un negocio ni que éste puede ser falso o aparente. Menos aún podría operar la simulación, si esta es determinada para ser posteriormente utilizada como fundamento en la realización de un ajuste tributario, sobre todo porque en ambos casos, quien determina tanto la existencia de simulación como la procedencia de los ajustes*

formulados con fundamento en concurrencia de simulación es la propia Administración Tributaria. En la intelección de esta Corte existe dubitación respecto de cómo puede esta última determinar: 1) el carácter encubierto de un negocio jurídico; 2) la intencionalidad del contribuyente de realizar un negocio aparente, en detrimento de la recaudación tributaria, el que se involucra un elemento de orden subjetivo; 3) una actitud, dolosa, del contribuyente, al declarar (supuestamente) de manera falsa, hechos que en realidad no han pasado o que se han convenido entre dos personas determinadas; y 4) la voluntad –subjetividad del contribuyente- de transmitir derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. Se considera inapropiado, de acuerdo con el principio de contradicción, que deba ser el contribuyente quien tenga que desvanecer aquellas imputaciones, pues éstas fueron formuladas por quien, al final de cuentas, es la que va a asumir la decisión sobre si aquellas concurren o no. En ese orden de ideas, se reafirma que como quien determina la simulación es quien posteriormente formula el ajuste tributario, la única explicación que se encuentra es que el efecto de la simulación determinada en sede administrativa, es el de tomar ilusorio el derecho de defensa del contribuyente respecto del ajuste formulado. Es de parecer que ante el señalamiento de haberse incurrido en conducta simulada, de acuerdo con el principio jurídico del juez natural y preestablecido, el contribuyente imputado debe estar en posibilidad de acudir ante un tercero independiente e imparcial (como lo es un juez) a desvanecer, con la prueba pertinente, aquella imputación. Son estas las razones que evidencian la concurrencia de inconstitucionalidad del citado artículo 31. (...)

Al fallar la Corte de Constitucionalidad en cuanto a que la Superintendencia de Administración Tributaria no puede determinar la existencia de la simulación fiscal en un caso determinado porque de hacerlo violaría los principios constitucionales de defensa, igualdad procesal y contradicción del contribuyente; pierde la potestad de formular y sancionar en la vía administrativa un supuesto de simulación fiscal con fines elusivos. Esto porque sólo puede ser determinado en una instancia judicial y sancionado de conformidad con el artículo 358 “A” del Código Penal⁶¹ que establece: **“CAPÍTULO IV. DE LOS DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO. Artículo 358 ‘A’.-**

⁶¹ Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Código Penal.

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 el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”*

La figura de la simulación fiscal, al quedar sin efecto el artículo 16 “A” del Código Tributario que la desarrollaba, sería entendida en forma supletoria por lo que establece el artículo 1284 del Código Civil⁶²: 1º. Cuando se encubre el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; 2º. Cuando las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; y 3º. Cuando se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. La responsabilidad en caso de simulación de estados e informes que pongan a la vista de los accionistas en las asambleas que celebran recae en el administrador y en el órgano de fiscalización de una sociedad, de conformidad con el artículo 145 del Código de Comercio⁶³.

Se puede citar como ejemplos de simulación fiscal⁶⁴, la figura tipo contenida en el Código Penal de Guatemala en el artículo 358 “B” inciso 10, que establece la simulación a través de la adquisición de facturas falsas o de otro contribuyente para aparentar gastos que no se hicieron realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir o disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir en el Impuesto Sobre la Renta o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado. Muchas veces, al momento de importar algún producto o mercancía, el importador solicita a su proveedor que le realice una factura por un valor inferior al valor real de adquisición, a fin de tener una menor tasa impositiva. Por tanto,

⁶² Decreto-Ley 106 del Jefe del Gobierno de la República y sus reformas. Código Civil.

⁶³ Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala y sus reformas. Código de Comercio.

dicha actitud presupone dos delitos: 1) La adquisición de facturas falsas y 2) la evasión fiscal que el contribuyente pretende simular y hacer parecer como elusión; siendo evidente el ánimo defraudador del sujeto activo del delito. Otra modalidad es la simulación ante la administración aduanera de forma total o parcial, en la que se da una operación de comercio exterior con la finalidad de obtener un incentivo o beneficio económico de cualquier índole establecido en la legislación nacional.

En el mismo sentido, se da en bienes inmuebles en donde funcionan las plantas de producción o cultivos, cuyo propietario no es quien genera la renta sino – aparentemente- otro que lo da en arrendamiento, a fin que el arrendatario quien es el contribuyente, pueda gozar de crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado o deducciones en el Impuesto Sobre la Renta.

4) El Fraude a la Ley tributaria:

De acuerdo con Anzola⁶⁵, esta figura se desarrolla desde la época de los romanos, quienes observaron que la aplicación exclusivamente de la letra de la ley podía producir su violación a través de otras disposiciones legales con las cuales se conseguía el fin prohibido por la primera. Con éste, se trata de desconocer la actuación realizada conforme a la ley, pero prohibida por otra. Surge así la norma defraudada y la norma de cobertura. La primera es prohibitiva; la segunda permite violar la primera. Una ley es defraudada cuando se impide su aplicación o a través de un rodeo se esquivo su mandato. Anzola afirma que en el fraude a la ley tributaria no se realiza el hecho imponible, pero es como que si se realizara; en otras palabras, nada se oculta al conocimiento de la Administración Tributaria, pero se hace que los hechos encajen dentro de un hecho imponible que está previsto para otras situaciones.

En el fraude de ley no hay engaño; todos los actos son transparentes, de manera que nada se oculta a la Administración Tributaria, sólo que la forma empleada y regulada legalmente produce un efecto impositivo menor o no produce el efecto impositivo que se hubiese producido de haberse seguido el medio o forma jurídica con sólo el fin perseguido.

⁶⁴ <https://taxesetdroits.wordpress.com/2013/03/06/evasion-fiscal-en-aduanas/> Consulta realizada el 30 de agosto de 2015.

⁶⁵ **Anzola, Oswaldo.** La ley Tributaria: Su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 60.

Según el autor Jorge Bravo Cucci⁶⁶, una de las formas de eludir la aplicación de una norma tributaria es a través de la realización de negocios anómalos en fraude a la ley tributaria; por tanto, el fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal. El fraude a la ley consiste en intentar pagar el menor tributo posible mediante la realización de actos concretos artificiosos que se intentan apoyar en una norma jurídica civil, laboral, comercial o en una combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada) más adecuada al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho efectivamente realizado. A través de actos jurídicos civil, comercial o laboralmente anómalos, se busca evitar la aplicación de una norma tributaria –normalmente menos gravosa que la que le corresponde- o como uno no sometido a norma tributaria alguna. La norma de cobertura no es la norma tributaria a cuya aplicación se aspira en menoscabo de la norma tributaria defraudada, sino las normas civiles, laborales o comerciales en las que se ampara la tipificación del negocio realizado.

En el fraude a la ley tributaria, se elude ésta al no realizarse el hecho imponible sino uno equivalente, pero no regulado en la ley tributaria defraudada, con lo cual, si se pretendiera gravar el hecho equivalente, se recurriría a la analogía. Hay una actuación contraria al ordenamiento jurídico, lo que lo caracteriza sin lugar a dudas como una especie de fraude de ley.

Bravo Cucci considera que los tres elementos identificables del fraude a la ley tributaria son: a) La materia imponible o sustrato económico de la operación; b) su regulación por el derecho privado (civil, comercial o laboral), y c) la norma tributaria que supuestamente recae sobre la operación (o su ausencia, cuando no está sujeta a tributo alguno).

En conclusión, según dicho autor, quien realiza un negocio en fraude a la ley tributaria con el único fin de ahorro tributario realiza el mismo hecho imponible y no uno equivalente, sólo que pretende cubrirlo artificiosamente a través de negocios anómalos para evitar su configuración. No llega a eludir la ley, simplemente utiliza artificios para

⁶⁶ **Bravo Cucci, Jorge.** La elusión y el fraude a la ley tributaria en el código tributario peruano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 178.

ocultar su aplicación frente a terceros. Por tanto, en un supuesto de fraude de ley tributaria no hay una laguna normativa, pues el hecho en fraude de ley sí cuenta con una norma que lo regula (la norma tributaria defraudada); consecuentemente, no hay cabida para la analogía –que es el método de integración del derecho que consiste en crear una norma para aplicarla a un hecho que no contaba con regulación normativa-. Y señala que un hecho en fraude a la ley tributaria es en principio un negocio jurídico anómalo, en el cual hay una discrepancia entre la causa aparente y la finalidad del negocio. Y un negocio anómalo es un negocio nulo o privado de eficacia jurídica. Los actos nulos o ineficaces no producen efectos jurídicos –tributarios, en este caso-; por lo que no generan hechos imposables.

Por último, Alejandro Ibarra Rodríguez⁶⁷ afirma que al existir la posibilidad de emplear formas irregulares, la elusión tributaria se puede considerar bajo su rasgo negativo (elusión tributaria ilegítima) y que ésta es un comportamiento ilegal a través del cual el sujeto abusa de las formas tipificadas para no situarse dentro del radio de acción del hecho imponible. Una de las manifestaciones de este actuar del contribuyente es el fraude a la ley tributaria. Como comportamiento del contribuyente, consiste en el empleo de artificios para evitar el correcto cumplimiento de las normas y que genera un resultado prohibido o contrario al ordenamiento, ya que se utilizan formas jurídicas típicas o usuales para fines atípicos. Su característica es que en él no hay ocultación y siempre existe una coincidencia entre el hecho imponible declarado a la Administración y el realmente celebrado. Como técnica del juzgador exige siempre la presencia de una norma defraudada y una de cobertura. Sin embargo, en la actualidad esta técnica se concibe como una cláusula general antielusión, toda vez que no sólo se producen fraudes con relación a normas prohibitivas o imperativas, como son las tributarias, sino también en relación a normas que establecen poderes y prerrogativas.

En Guatemala, el fraude de ley está contemplado en la Ley del Organismo Judicial, en su **artículo 4**, reformado por el artículo 1 del Decreto Ley 64-90: “**Actos nulos.** (Reformado por el artículo 1 del Decreto Ley 64-90). Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas expresas son nulos de pleno derecho salvo que en ellas

⁶⁷ **Ibarra Rodríguez, Alejandro.** La elusión tributaria y su regulación en la legislación tributaria de España en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 271

se establezca un efecto distinto para el caso de contravención. Los actos realizados al amparo de un texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él se considerarán ejecutadas en **fraude de ley** y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado eludir.” (El resaltado no pertenece al texto original). De conformidad con sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad⁶⁸, para determinar la existencia de un fraude de ley no basta deducir la intención de datos o informaciones especulativas, sino se debe partir de hechos probados obtenidos por medios procesales legítimos que otorguen certeza a la conclusión. De lo contrario, se abren vías peligrosas para los actos de las personas, expuestos a ser interpretados no por pruebas sino por deducciones subjetivas.

Por tanto, de conformidad con nuestra legislación, un negocio en fraude a la ley tributaria con el único fin de ahorro fiscal es un negocio anómalo o nulo. Ningún acto nulo produce efectos jurídicos tributarios; por lo que no ocurre el hecho imponible. Por tanto, al determinar a través de pruebas que produzcan certeza en un proceso judicial que se está ante un caso de fraude a la ley tributaria, de conformidad con el artículo antes citado, el juez aplicará la norma que se trató de eludir a fin que produzca efectos tributarios.

5) El Abuso De Derecho:

Afirma Livio Gómez⁶⁹ que es un género que comporta diversas especies: Fraude de ley, abuso de formas y abuso de personalidad jurídica. El abuso de derecho, en su versión subjetiva, viene a significar que los derechos no pueden ejercerse con *animus nocendi* o provocando daños a terceros, sino en el marco legítimo que establecen los límites previstos en el ordenamiento. Sin embargo, en la concepción objetiva, el abuso en el ejercicio de los derechos consiste, fundamentalmente, en una desviación del “fin económico social” del mismo.

Es la utilización de un instituto contemplado en la norma al límite de los fines para los cuales está institucionalmente destinado; aunque eso se hará normalmente ejerciendo un derecho que se desprende del ordenamiento jurídico. El abuso, según dicho autor,

⁶⁸ **Romero Morales, Erwin Iván.** (Magistrado Presidente de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Poder Judicial. Entrevista del 28 de agosto de 2015.

⁶⁹ **Livio Gómez** en García Novoa, César. “La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; Venezuela; 2008; p. 84

se reconduce a la manifiesta inadecuación de la forma escogida con el fin económico pretendido, y ello podría justificar la habilitación de una cláusula antielusoria.

La versión objetiva del abuso de derecho o configuración del abuso como mal uso del derecho objetivo viene siendo equiparada al fraude de ley, al tener con el mismo un fundamento común que es el constituir una desviación que se trata de conseguir respecto a las líneas marcadas por el ordenamiento jurídico. Según él, al hablar de “abuso de las formas jurídicas” nos estamos refiriendo a la utilización abusiva del ordenamiento por el particular para conseguir sus objetivos económicos a través de formas o instituciones jurídicas que, objetivamente consideradas, no están al servicio de esos fines.

Yáñez Villanueva⁷⁰ define el abuso de derecho dentro de la elusión tributaria como aquella situación en la cual la persona se encuentra en una situación delimitada por el ordenamiento como un derecho y la utiliza en perjuicio de un tercero.

El artículo 18 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala estipula: **“Abuso de derecho. El exceso y mala fe en ejercicio de un derecho, o la abstención del mismo, que cause daños o perjuicios a las personas o propiedades, obliga al titular a indemnizarlos.”** El artículo 465 del Código Civil⁷¹ por su parte indica: *“El propietario, en ejercicio de su derecho, no puede realizar actos que causen perjuicio a otras personas y especialmente en sus trabajos de explotación industrial, está obligado a abstenerse de todo exceso lesivo a la propiedad del vecino.”*

Por tanto, de conformidad con nuestra legislación, al determinar a través de pruebas que produzcan certeza en un proceso judicial que se está ante un caso de abuso de derecho que, como se vio, significa un fraude a la ley tributaria, el juez aplicará la norma que se trató de eludir a fin que produzca efectos tributarios.

6) El abuso de formas jurídicas:

Carlos Giuliani Fonrouge⁷² indicó que a partir del año 1977, el ordenamiento alemán ya las regulaba y estipulaba que la ley tributaria no puede ser defraudada mediante el

⁷⁰ **Yánes Villanueva** en García Novoa, César. “La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; Venezuela; 2008; p. 84

⁷¹ Decreto-Ley 106 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala. Código Civil y sus reformas.

⁷² **Giuliani Fonrouge, Carlos M.** (Navarrine, Susana y Asorey, Rubén; actualizadores). Derecho Financiero; tomo II; Argentina; editorial La Ley; 9ª edición, 2004, p. 600

abuso de formas jurídicas, debiendo entenderse que la imposición es aplicable como si se hubiese adoptado la forma jurídica adecuada. Cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos que data de 1935 (Gregory vs. Helvering) y del Tribunal Federal de Suiza (sentencia del 24 de febrero de 1950 en *Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal*), en las que se concluye que cualquier persona es libre de arreglar sus asuntos o dirigir su actividad económica de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible y de elegir de entre las formas jurídicas la menos onerosa en materia fiscal, pues nadie está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería; ni aún existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos.

Se distingue también al abuso de las formas societarias, consistente en la constitución de sociedades fachada o pantalla creadas sin la existencia de voluntad de hacer vida societaria con la única finalidad de no pagar tributos o pagar menos (por ejemplo, dos profesionales que prestan servicios cada uno por su cuenta y con su propia cartera de clientes, deciden constituir una sociedad con el objeto de deducir gastos en el Impuesto Sobre la Renta y asignarse una remuneración⁷³).

Por otro lado, en la legislación nacional también se da un abuso de formas jurídicas a favor de la Administración Tributaria: El artículo 21 del Impuesto Sobre la Renta⁷⁴ regula los costos y gastos deducibles. Entre estos, se encuentra en el numeral 4) los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero. Pero, para reconocer dichos gastos, se acude a la regulación del artículo 22 de la misma ley, que se refiere a la procedencia de las deducciones. Dicho artículo en su numeral 3) estipula que en el caso de los sueldos y salarios, quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la Seguridad Social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social cuando proceda. El numeral 4) exige, además, tener los documentos y medios de respaldo: f) planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y los recibos que éste extienda, libros de salarios, planillas, en los casos de sueldos, salarios o prestaciones laborales según corresponda. Dicho ejemplo pone en evidencia un abuso de las formas

⁷³ http://www.academia.edu/11532794/Abuso_de_Formas_Juridicas_en_el_Derecho_Tributario. Consulta realizada el 7 de octubre de 2015.

⁷⁴ Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria. Libro I que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

jurídicas, al existir una excesiva reglamentación que debe cumplir el contribuyente a fin de gozar de un beneficio establecido en ley.

En suma, de conformidad con nuestra legislación, al determinar a través de pruebas que produzcan certeza en un proceso judicial que se está ante un caso de abuso de formas jurídicas que significa un fraude a la ley tributaria, el juez aplicará la norma que se trató de eludir a fin que produzca efectos tributarios.

7) El Negocio Indirecto:

Cubides Pinto, *citado por García Novoa*⁷⁵, afirma que en el negocio indirecto se oculta la realidad económica, pues en él se estructura un negocio a través de una serie escalonada de contratos típicos que adoptan fines distintos a los que le son propios, para lograr el resultado buscado por las partes.

Por su parte, Damarco, citado por García Novoa asevera que el negocio indirecto no se corresponde con su causa; las partes lo utilizan con el propósito de obtener un fin distinto al que correspondería con la clase de negocio realizado; no existiendo necesariamente ilicitud. Son ilícitos fiscales cuando constituyen el ardid para pagar menos impuestos; por lo que son un supuesto de elusión. Cuando el acto o hecho no gravado se persigue a través de un negocio indirecto nos encontraremos ante un negocio real, es decir, querido por las partes, pero a través del cual se pretenden alcanzar unos efectos que no se identifican con la causa del negocio o con su razón típica de ser; esto es, se pretenden conseguir unos fines que normalmente se obtienen con otro negocio.

Cuando el “negocio indirecto” sea un negocio con causa real y válida y al que las partes acuden simplemente porque el negocio típico no puede abarcar los motivos que se pretenden lograr, la Administración Tributaria tiene que aceptar tales negocios aunque la búsqueda de esos fines económicos se guíe por motivos de ahorro fiscal. Si por el contrario, cuando a través del negocio indirecto se lleve a cabo un negocio con causa falsa, desde el punto de vista civil podría determinarse la eventual nulidad del mismo, que supondrá la inexistencia del acto o negocio gravado y, por tanto, dado el carácter fáctico del hecho imponible, la imposibilidad de exigir el tributo por inexistencia del hecho tipificado.

El negocio indirecto no está regulado como tal en Guatemala, pero al ser evidentemente manifiesto que las formas jurídicas utilizadas no corresponden a la causa del negocio, se podría decir que es un tipo de fraude a la ley tributaria. Entre los negocios indirectos se encontraba la compraventa de bienes inmuebles que está gravada con el Impuesto al Valor Agregado. Anteriormente, la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles estaba exenta del Impuesto al Valor Agregado. Por tal razón, a efecto de evitar estar afectos al pago de dicho impuesto, se celebraba una donación entre vivos de bienes inmuebles como negocio indirecto, cuando la causa real era la compraventa de bienes inmuebles. Otro caso era la compraventa de vehículos automotores, en donde a fin de evitar realizar los innumerables requisitos exigidos por la Administración Tributaria, se optaba por un mandato, en el cual se otorgaban todos los derechos al adquirente –sin realizar una compraventa- para disponer del mismo. Ambas situaciones están corregidas en la legislación nacional vigente al estar afectada actualmente la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles al Impuesto al Valor Agregado y, en el otro caso, haber normado un procedimiento sencillo para realizar la compraventa de vehículos automotores; de manera que se realiza el negocio que corresponde a la causa.

Por tanto, de conformidad con nuestra legislación, al determinar a través de pruebas que produzcan certeza en un proceso judicial que se está ante un caso de negocio indirecto que significa un fraude a la ley tributaria, el juez aplicará la norma que se trató de eludir a fin que produzca efectos tributarios.

8) El Negocio Fiduciario:

Para Damarco, citado por García Novoa⁷⁶, en el negocio fiduciario existe un acto real y no aparente, traslativo de dominio, con efectos frente a terceros y no simulado. El fiduciante y fiduciario realizan el acto, pero en rigor, existe una relación negocial entre ellos, porque el fiduciario usará el derecho que adquiere para cumplir un uso preestablecido por el fiduciante. Es un negocio indirecto, aunque sea real. Se define como un negocio unitario, con una propia y peculiar causa –*la causa fiduciae*- pero que, en realidad, se trata de una causa más débil que la normal del negocio utilizado. Por

⁷⁵ **Cubides Pinto** en García Novoa, César. La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; Venezuela; 2008; p. 92

eso, el rasgo más caracterizador del negocio fiduciario es una desproporción entre el medio jurídico empleado y el fin práctico que las partes pretenden alcanzar. En el negocio fiduciario, las partes ligadas al pacto de fiducia quieren realizar los efectos del negocio jurídico; o sea, quieren el contrato aunque se trate de un contrato en el cual la causa excede de la finalidad perseguida por las partes. Pero, si el negocio fiduciario es un artificio carente de sentido propio, también servirá de instrumento para el fraude de ley si su finalidad es obtener un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él. Entre las muchas cuestiones que suscita este negocio, según García Novoa, destaca la relativa a la clase de adquisición que lleva a cabo el fiduciario o la cuestión de si el *accipiens* puede disponer o no de la cosa entregada. Así, se ha explicado tradicionalmente que la transmisión del bien tiene efecto real y la obligación de restitución del bien, efecto personal exclusivo entre las partes (teoría del doble efecto personal y real), lo que supondría la existencia de una verdadera adquisición a favor del fiduciario y de una obligación de devolver lo adquirido y, consiguientemente, de una imposibilidad de disponer la cosa adquirida por parte del fiduciario.

En el negocio fiduciario, las partes ligadas al pacto de fiducia quieren realizar los efectos del negocio jurídico; o sea, quieren el contrato aunque se trate de un contrato en el cual la causa excede de la finalidad perseguida por las partes. Pero, si el negocio fiduciario es un artificio carente de sentido propio, también servirá de instrumento para el fraude de ley si su finalidad es obtener un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él.

En la práctica, suele utilizarse para obtener resultados que caen dentro del ámbito de otras figuras jurídicas; por lo que podría ser considerado como una modalidad de negocio jurídico indirecto que podría servir de instrumento para el fraude de ley si su finalidad es obtener un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él; lo que lo haría nulo. En Guatemala, se da principalmente, en los fideicomisos mercantiles, mismos que están regulados a partir del artículo 766 del Código de Comercio⁷⁷. Se caracteriza porque a través de dicho contrato, el fideicomitente transmite ciertos bienes y derechos al fiduciario, afectándolos a fines determinados. El fiduciario, por su parte,

⁷⁶ **García Novoa, César.** La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; Venezuela; 2008; p. 93

⁷⁷ Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio y sus reformas.

los recibe con la limitación de carácter obligatorio de realizar sólo aquellos actos exigidos para cumplir los fines del fideicomiso. El artículo 792 del mismo cuerpo legal estipula que el documento constitutivo de fideicomiso y la traslación de bienes en fideicomiso al fiduciario estarán libres de todo impuesto, así como la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente a la terminación del fideicomiso. De ahí que al ser una especie de negocio indirecto y de fraude a la ley tributaria podría ser también atractivo constituir fideicomisos mercantiles que encubran la causa real del negocio con fines elusivos de ahorro fiscal.

El artículo 15 del Código Tributario⁷⁸ estipula: “**Premiencia de la obligación legal sobre la contractual.** *Privilegios y garantía del crédito tributario. Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes. Los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aun en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos. Constituyen una excepción a esta norma los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo de la obligación tributaria, y los indicados en los numerales 1o. y 2o. del Artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil.*” De lo anterior, deja claro que los negocios entre particulares nunca pueden ser superiores a la ley tributaria ni causar efectos adversos al Fisco.

Por tanto, de conformidad con nuestra legislación, al determinar a través de pruebas que produzcan certeza en un proceso judicial que se está ante un caso de abuso de negocio fiduciario con propósitos elusivos, al significar un fraude a la ley tributaria, el juez aplicará la norma que se trató de eludir a fin que produzca efectos tributarios.

⁷⁸ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala de Guatemala. Código Tributario.

9) La Planeación Fiscal:

Según García Novoa⁷⁹, es la posibilidad que tiene el contribuyente de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas a futuro; la posibilidad lícita que los ciudadanos ordenen fiscalmente sus actividades. Con carácter más general, se identifica con sus consecuencias –búsqueda de ventajas fiscales o ahorro fiscal— dentro de las estrategias generales de optimización económica de los particulares y de las empresas. Según él, la realidad es que los particulares tienen la facultad de adoptar las fórmulas negociales más convenientes, especialmente respecto a tributos que gravan actos o contratos, o cualquier consecuencia jurídica con trascendencia económica derivada de los mismos con la finalidad de minimizar la carga fiscal o de obtener cualquier tipo de ventaja tributaria sin incurrir en vulneración del ordenamiento. Afirma⁸⁰ que la planificación fiscal se identifica con sus consecuencias: Búsqueda de ventajas fiscales o ahorro fiscal dentro de las estrategias generales de optimización de los particulares y de las empresas o aprovechamiento lícito de ventajas fiscales puede entenderse desde una doble perspectiva. **1º** Desde el punto de vista del contribuyente, se refiere a una actividad del particular, que se resume en la posibilidad de escoger o elegir la alternativa fiscal más favorecedora sin violar el ordenamiento tributario. Indica que el concepto supone que el contribuyente está en una situación en la que enfrenta una alternativa para formalizar sus negocios y elige el término de la alternativa que le resulta más beneficiosa. Desde el punto de vista económico, opta por lo que le resulta más conveniente. **2º** Desde la perspectiva del ordenamiento jurídico, se habla de una determinada configuración de la normativa tributaria que faculta su aprovechamiento ventajoso por el obligado tributario. Esta configuración se suele manifestar en términos de una opción.

Para Jorge Bravo Cucci⁸¹, el planeamiento tributario es un **medio** que tiene como **objetivo** lograr un ahorro tributario a futuro. Dependiendo del resultado alcanzado, vale decir si el ahorro es lícito o ilícito (fraudulento o delictivo), estaremos frente a una

⁷⁹ **García Novoa, César.** La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. España; editorial Marcial Pons; 2004; p. 103

⁸⁰ **García Novoa, César.** La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; Venezuela; 2008; 64

⁸¹ **Bravo Cucci, Jorge.** La elusión y el fraude a la ley tributaria en el código tributario peruano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006. p. 187

economía de opción, un fraude a la ley tributaria, un negocio simulado o un delito tributario. Por tanto, no debe ser identificada como una economía de opción, un fraude a la ley tributaria o el delito de defraudación tributaria.

Dicho autor indica que dentro del catálogo de instrumentos para implementar planeamientos tributarios y lograr con ellos ahorros tributarios, usualmente se han encontrado las reorganizaciones empresariales; figuras que adicionalmente a permitir una mejor implementación de la estructura empresarial y financiera, han venido rodeadas de disposiciones legales que establecieron tratamientos tributarios más favorables, permitiendo en algunos casos dar efectos tributarios a las revaluaciones voluntarias de bienes del activo fijo o permitir el empleo de pérdidas tributarias del adquirente o transferente, según sea el caso.

Concluye que nada de ilegal tiene optar por un tratamiento tributario más beneficioso, siempre y cuando la conducta desplegada en el plano concreto por el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea la prevista en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria; por lo que únicamente en los casos en los que no se adviertan válidas razones económicas que justifiquen la reorganización empresarial, nos encontraremos frente a un fraude a la ley tributaria y, en consecuencia, sólo en esos casos procederá la calificación económica del hecho imponible, asistiendo al contribuyente el derecho a probar lo contrario en el procedimiento contencioso tributario.

Por tanto, si en una reorganización empresarial no se advierten válidas razones económicas que la justifiquen y pueda determinarse que se hizo con el único propósito de aprovechar beneficios tributarios, nos encontraríamos frente a un fraude a la ley tributaria, correspondiendo la calificación del hecho imponible. Las válidas razones económicas que justifiquen una reorganización empresarial son la sinergia o valor para los accionistas que puede clasificarse en: a) Diversificación a actividades relacionadas, b) integración horizontal o integración vertical (sinergia operacional) y c) la mayor valorización del patrimonio (sinergia financiera).

En opinión de dicho autor, el obtener un beneficio tributario o un régimen impositivo más favorable como único objetivo para llevar a cabo una reorganización empresarial no puede ser entendido como una válida razón económica. Sin embargo, nuestra legislación nacional, no sanciona este tipo de acciones; por lo que el objetivo de la

reorganización empresarial realizada con el único fin de ahorro fiscal, queda relegado a un segundo plano. La planeación fiscal es válida en nuestra legislación, ya que la Constitución Política de la República de Guatemala protege el derecho la libertad de contratar de las personas y de estructurar sus negocios dentro de los límites establecidos en las leyes.

CAPÍTULO IV

LAS HERRAMIENTAS ANTIABUSOS COMO MEDIOS PARA EVITAR, REDUCIR O CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN FISCAL

A. ANTECEDENTES:

La complejidad de las leyes fiscales y el manejo del derecho común, cita David Calderón Medina⁸², dan a los contribuyentes la posibilidad de estructurar algunas de sus operaciones de tal forma que se eludan los supuestos de gravamen de los impuestos. En el caso de las operaciones internacionales, la complejidad de abarcar los supuestos posibles se incrementa al traer al campo de juego las leyes de dos o más países, incluyendo a los convenios bilaterales.

Yendo más allá del ámbito de las normas tributarias, los llamados controles de cambio de divisas suelen limitar severamente las posibilidades de elusión y evasión fiscal de carácter internacional, al regular oficialmente la compra y venta de divisas en un país, de manera que el gobierno que los implemente interviene directamente en el mercado de moneda extranjera, controlando las entradas o salidas de capital; aunque no siempre resultan suficientes ni eficientes. En el caso de Guatemala, conforme el artículo 8 del Reglamento del Mercado Bancario aprobado en resolución JM-204-94, emitida por esta Junta Monetaria el 14 de marzo de 1994, el Banco de Guatemala recibe de las instituciones contratadas y habilitadas para operar en cambios, información de naturaleza cambiaria por medio de diversos formularios: a) Movimiento diario de Divisas, que registra y clasifica las operaciones de compra y de venta de divisas, de acuerdo al origen de la operación, y determina tanto la posición absoluta como la posición neta de cambios de la institución que reporta; b) Posición Semanal Neta de Cambios, en el cual reportan sus disponibilidades, obligaciones y reservas netas en dólares estadounidenses; c) Registro Estadístico de Ingreso de Divisas, que reporta cada operación de ingreso de divisas; d) Registro Estadístico de Egreso de Divisas, que reporta cada operación de egreso de divisas⁸³. Estos controles de cambio, como se

⁸² **Calderón Medina, David.** Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos; República de Zenón Ediciones, 2014; p.199

⁸³ <http://banguat.gob.gt/leyes/divisas/jm1352001.pdf> Consulta realizada el 20 de octubre de 2015.

indicó, coadyuvan a limitar las posibilidades de elusión fiscal de carácter internacional junto con la legislación tributaria nacional.

Dentro del ámbito de las normas tributarias, las autoridades fiscales se valen de diversas herramientas legales a su alcance desarrolladas por la doctrina internacional y/o que ya son utilizadas en otros países que sirven de modelo para países como el nuestro. Entre estas herramientas legales están las denominadas “anti-abusos”, cuya función es restringir a los contribuyentes la posibilidad de obtener beneficios tributarios en forma inapropiada. Las herramientas anti-abusos no necesariamente están encaminadas en forma exclusiva a la normatividad de las operaciones internacionales, pero en el marco de éstas, revisten de una importancia particular debido a que se trata de transacciones que al permitir la generación de rentas en diversas jurisdicciones y al amparo de diversas legislaciones ofrecen, al mismo tiempo, mayores oportunidades para la elusión fiscal y, eventualmente, para la evasión fiscal.

Calderón Medina⁸⁴ afirma que las herramientas anti-abusos son normas legales que descartan o limitan los efectos fiscales de ciertas operaciones cuando éstas tienen o presentan el riesgo de realizarse con algunos de los siguientes propósitos:

- Evitar o diferir el pago de una contribución debida o establecida por ley.
- Llevar a cabo ciertos actos, actividades o esquemas de formas o maneras que no habrían sido empleados de no existir un fin primordial de beneficio tributario.
- Crear y/o simular derechos y obligaciones que no habrían pactado partes independientes en operaciones comparables.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD son sus siglas en inglés) de la cual es parte Guatemala, trabaja en un plan de acción (conocido como Plan de Acción BEPS “*Base Erosion and Profit Shifting*”) que recomienda a sus países miembros y a otros interesados, la implementación de herramientas y normas para limitar la erosión de la base fiscal y el desvío de rentas hacia jurisdicciones con menor carga impositiva. Este plan comprende:

- Revisar la legislación fiscal en materia de los negocios de comercio electrónico.

⁸⁴ **Calderón Medina, David.** Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos; República de Zenón Ediciones, 2014; p. 199

- Neutralizar los efectos de las estrategias fiscales centradas en los desfases provocados por las entidades e instrumentos híbridos.
- Fortalecer las normas de compañías controladas extranjeras.
- Limitar la erosión de la base fiscal vía intereses y otros pagos financieros.
- Contrarrestar las prácticas fiscales dañinas de forma más efectiva, recurriendo a elementos como la sustancia de las operaciones y la transparencia contable.
- Prevenir el abuso de los convenios internacionales para evitar la doble imposición.
- Prevenir la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente.
- Asegurar que los resultados de la aplicación de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.
- Requerir que los contribuyentes revelen sus estrategias de planeación fiscal agresiva.
- Mejorar las exigencias de documentación soporte de los precios de transferencia.
- Desarrollar instrumentos multilaterales.

De esto, se desprende la importancia de las herramientas antiabusos en un sistema de normas, cuya función primordial consiste en descartar o limitar los efectos fiscales de ciertos negocios cuando se realizan o presentan el riesgo de realizarse con fines estrictamente elusivos.

A continuación, se hará un breve desarrollo de las distintas herramientas antiabusos de las que se puede valer tanto el legislador como la Administración Tributaria a fin de evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal.

B. MEDIOS PARA EVITAR, REDUCIR O CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN FISCAL:

Indica Felipe Yáñez Villanueva⁸⁵ que entre éstos están:

1) La actuación del legislador:

Los especialistas tributarios distinguen dos clases:

⁸⁵ **Yáñez Villanueva, Felipe.** La elusión fiscal y los medios para combatirla en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008; p. 269

1. La penalización de conductas o cláusulas generales de prohibición: Emitir una disposición legal de carácter general que permita a la Administración Tributaria o al juez desconocer los efectos de toda conducta que reúna las características de un acto elusivo del ordenamiento jurídico tributario. Esto es, establecer una formulación legal cuya consecuencia jurídica consiste en no tomar en cuenta las formas elusivas empleadas. De esta manera, aunque las partes utilicen dichas formas elusivas, no se impedirá la aplicación de la norma que se pretende eludir.
2. Establecer disposiciones legales especiales para cada posible caso de elusión fiscal o tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios. Consiste en que el legislador regule caso por caso los supuestos de fraude de ley, estableciendo expresamente la aplicación de la norma que se va a eludir. Esta última, a pesar de ser más respetuosa de las exigencias que la seguridad jurídica hace al ordenamiento tributario –según cita Yánes Villanueva a Martín Fernández– supone también una desventaja frente a la inagotable creatividad de la actividad elusiva, al resultar prácticamente imposible prever las diversas formas o estructuras que los contribuyentes pueden adoptar para eludir las normas tributarias.

En cuanto a la penalización de conductas o cláusulas generales de prohibición, manifiesta Luis Fraga Pittaluga⁸⁶ que en algunas legislaciones, el combate a la elusión tributaria se ha llevado a cabo a través del método de la interpretación económica de la ley tributaria ya desarrollado en el capítulo anterior. Su propósito evidente es el combate de la elusión ilícita; sin embargo, a través de la misma se pueden cometer serios abusos de autoridad contra la violación de las libertades civiles fundamentales. En la legislación guatemalteca, como se hizo ver en el capítulo anterior, dicho método no tiene cabida. Esto, porque toda interpretación que se hace de la ley siempre debe ser jurídica y la Administración Tributaria no tiene poderes extraordinarios de interpretación.

Existe una coincidencia generalizada en que los delitos y las infracciones tributarias deben ser combatidos sin descanso, pero en realidad no debe haber diferencia entre

⁸⁶ **Fraga Pittaluga, Luis.** Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 207

ésta y la que debe librar el Estado para perseguir cualquier otra conducta contraria al ordenamiento jurídico. Y concluye: 1) Que todas las abundantes justificaciones para llevar una batalla sin cuartel contra los flagelos de la elusión y el fraude a las leyes tributarias que erosionan los ingresos públicos derivados de la tributación terminan – paradójicamente- por afectar a los propios ciudadanos. 2) Que no pueden colocarse jamás por encima de los derechos y garantías de los contribuyentes. La lucha contra el fraude fiscal no es un mandato de la Constitución más allá del que afecta la lucha contra cualquier fraude, infracción o delito sea o no tributario, y la potestad sancionadora de la Administración Tributaria no es distinta de la potestad sancionadora de la Administración en general.

El autor Jorge Bravo Cucci⁸⁷ afirma que no es necesaria una norma general antifraude para facultar a la Administración Tributaria a combatir el fraude a la ley tributaria; ya que si calificar un hecho imponible es interpretarlo o determinar su verdadera naturaleza, para ello el Administrador Tributario no requiere de una facultad especial. Esto, porque la Administración Tributaria debe actuar con arreglo a la ley, pero también está obligada a descubrir la verdad material en menoscabo de la verdad formal.

Por su parte, Violeta Ruiz Almendral⁸⁸ afirma que algunos autores e incluso parte de la jurisprudencia venezolana llega a la conclusión que no es necesaria la existencia de una norma antielusiva. Pese a lo anterior, sostiene argumentos en cuanto a que dicha norma representa un salto cualitativo en la aplicación de normas tributarias, al cumplir las siguientes funciones en el sistema tributario: 1) Ponen de manifiesto que el fraude de la ley tributaria tiene la misma naturaleza pero a la vez es más complejo que el fraude de ley general; 2) establecen el procedimiento para su corrección que, como en el fraude general, consiste en aplicar la norma que se pretende evitar prescindiendo además de los negocios realizados en fraude; 3) indican la consecuencia jurídica, lo que a su vez pone de manifiesto otra característica específica del fraude a la ley tributaria y es que su realización tiene como consecuencia siempre una menor cantidad

⁸⁷ **Bravo Cucci, Jorge.** La elusión y el fraude a la ley tributaria en el código tributario peruano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 183

⁸⁸ **Ruiz Almendral, Violeta.** El denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria: Un análisis de la norma general contra el fraude a la ley tributaria en España en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 307

de dinero ingresado al Fisco; 4) constituyen una garantía para el contribuyente sirviendo así a la conquista del principio de seguridad jurídica.

En cuanto a la experiencia de Colombia, la autora Catalina Hoyos Jiménez⁸⁹ indica que existen cláusulas antielusivas de carácter especial o particular que se manifiestan en: 1) La atribución de potestades administrativas para desconocer ciertas operaciones; 2) la consagración de ficciones y presunciones; 3) la determinación de ciertos efectos para situaciones en las cuales puedan surgir dudas razonables sobre la realidad económica de las operaciones realizadas por el contribuyente. Afirma que la discusión que ha girado en torno a dichas disposiciones es que las mismas pueden llegar a violar principios constitucionales como el de la equidad. Y ello ha dado lugar a que la Corte de Constitucionalidad de dicho país se haya pronunciado en cada caso particular, a efecto de definir si en el mismo se debe hacer prevalecer el principio constitucional de la eficiencia o los otros principios implicados como los de justicia y equidad que recaen en mayor medida a favor de los contribuyentes. Así también, asevera que existen otras disposiciones que tienen carácter especial que han servido de herramientas importantes en el control de la elusión y evasión fiscal.

Alejandro Ibarra Rodríguez⁹⁰ cuenta que España, a través de la Ley 58/2003 General Tributaria adoptó la regulación de la técnica del fraude a la ley como cláusula general antielusión bajo la figura denominada “conflicto en la aplicación de la norma”. Es una norma legislativa que indica a la Administración Tributaria y en última instancia a los jueces, cómo se debe actuar bajo los presupuestos fácticos que buscan la vía menos onerosa. Por ello, la función de la norma general antielusión española es establecer bajo qué criterios sustantivos y con arreglo a qué procedimientos formales, la Administración Tributaria distinguirá la elusión legítima (o economía de opción) de la elusión ilegítima (o fraude a la ley). Esta norma antielusión no establece criterios precisos pues, si la norma general estableciera límites acabados, unívocos y definitivos, su funcionamiento sería más parecido al de las normas específicas. Esta cláusula general permite a la Administración Tributaria regular cualquier práctica elusiva; por lo

⁸⁹ Hoyos Jiménez, Catalina. La Cláusula antielusiva en Colombia en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; página 239

que ésta última deberá emplear la técnica del fraude a la ley tributaria, a través del cual el aplicador no considera los hechos practicados por el contribuyente, sino su recalificación de modo que puedan encajar en el presupuesto de hecho de la norma impositiva.

En síntesis, de lo anteriormente desarrollado, se desprende que en nuestra legislación nacional no es necesaria una norma general antifraude que faculte a la Administración Tributaria a combatir el fraude a la ley tributaria; pues este combate es a través de una interpretación económica y le otorga poderes exorbitantes a la Administración Tributaria que violan principios constitucionales y puede caer en arbitrariedad. Dichos poderes no están aceptados en nuestra legislación, pues toda interpretación de la ley tributaria debe ser estrictamente jurídica y nunca económica. El control de la elusión fiscal no es un mandato constitucional; por lo que primero están las garantías constitucionales de las que goza todo contribuyente. La lucha contra todo delito o infracción tributaria debe librarla el Estado de la misma manera que persigue cualquier otra conducta contraria al ordenamiento jurídico.

Por otro lado, el control de las conductas tributarias puede realizarse –conjuntamente con otras medidas- a través de disposiciones generales y especiales que sirvan de herramienta a las Administraciones Tributarias a fin de cumplir con sus funciones de control de la elusión fiscal de mejor forma, ya que la capacidad de regular cada posible caso que emane de la libertad contractual entre las partes que lleve o pueda llevar a casos de elusión fiscal es, prácticamente, imposible.

2) La actuación de la Administración Tributaria:

La descalificación de una norma jurídica supuestamente usada de forma abusiva por el contribuyente para eludir la ocurrencia del hecho imponible, afirma Luis Fraga Pittaluga⁹¹, debe ser determinado por la Administración Tributaria dentro de un procedimiento formal y contradictorio cuando el mismo lo contemple, rodeado de todas las garantías para el sujeto fiscalizado, quien debe tener la posibilidad efectiva de alegar y probar todo aquello que crea pertinente para la mejor defensa de sus derechos

⁹⁰ **Hoyos Jiménez, Catalina.** La Cláusula antielusiva en Colombia en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 273

e intereses. El abuso de la forma que conduzca a la elusión del hecho imponible, como cualquier otro quebranto del ordenamiento jurídico no debe presumirse, sino demostrarse plenamente. Por tanto, dicha descalificación debe basarse en:

- a) Que existe un cúmulo de indicios concurrentes y concordantes que llevan a la conclusión que la forma usada es inadecuada. El carácter inadecuado de la forma adoptada derivará que la misma sea:
 - Notoriamente artificiosa o impropia para alcanzar el resultado obtenido;
 - verdaderamente insólita o extravagante;
 - sin antecedentes relevantes en casos similares;
 - sin sustancia económica o de otra índole;
 - ajena a los usos propios de la actividad de que se trate, y
 - distinta de las formas previstas por el legislador como típicas para lograr determinados fines económicos.
- b) Que se ha evitado la ocurrencia del hecho imponible cuando de haberse adoptado la forma jurídica usual éste se habría materializado.
- c) Que el resultado más importante o tal vez el único que deriva de la operación realizada es estrictamente fiscal.
- d) Que no se ha podido constatar la existencia de un propósito comercial o un motivo económico válido en la realización del negocio.
- e) Que si se excluye el ahorro fiscal logrado, el negocio realizado no tiene sentido ni económico ni jurídico ni de otra índole.
- f) Que el ahorro fiscal logrado es material y justifica cualquier costo involucrado o perjuicio económico sufrido en la adopción de la forma jurídica.

Felipe Yáñez Villanueva⁹² indica que lo anterior dependerá de la extensión que el legislador le haya otorgado a dichas facultades. Por tanto, si se le dota a la Administración Tributaria por ley de mayores atribuciones fiscalizadoras, ésta podrá ejercer mayor presión sobre los contribuyentes para determinar el sentido y alcance de

⁹¹ **Fraga Pittaluga, Luis.** Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006; p. 220

⁹² **Carrasquer, María Luisa** en Yáñez Villanueva, Felipe. La elusión fiscal y los medios para combatirla en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008; p. 269.

sus obligaciones. Los criterios de fiscalización que la propia Administración Tributaria adopte juegan un papel relevante en la influencia que ella tenga sobre el comportamiento de los contribuyentes, ya que una Administración Tributaria que interprete extensivamente los términos de los hechos gravados sin perjuicio que la ley no contemple la existencia de una cláusula general de prohibición de actos elusivos, tenderá a fiscalizar más intensivamente dichas conductas elusivas e influirá de forma decisiva en el comportamiento que adopten los contribuyentes al momento de iniciarse un proceso de fiscalización tributaria.

En nuestra legislación nacional, las facultades conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentran; de manera general, en los artículos 98 y 98 “A” del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Cada ley emitida con respecto a un determinado impuesto define funciones específicas de la Administración Tributaria. En el marco de su actuación, esta última está obligada a actuar conforme a las normas del Código Tributario, su ley orgánica y las específicas a cada impuesto.

De conformidad con la Memoria de Labores de la Superintendencia de Administración Tributaria del año 2014⁹³; entre sus avances se encuentran:

A. Acciones para la reducción del incumplimiento tributario:

- Mayor control a entes exentos a través de la creación del Padrón de Contribuyentes Exentos en el que se encuadra el tipo de exención o beneficio fiscal que se le otorga.
- Aplicación del Acuerdo Gubernativo 167-2014 del Presidente de la República, el cual establece los criterios de exoneración con el propósito de incentivar a los contribuyentes a regularizar su situación en casos de omisión del cumplimiento de obligaciones tributarias o que tuvieran procesos administrativos o judiciales en curso. De esa cuenta, según dicho documento, 216,478 contribuyentes regularizaron su situación y el Fisco recuperó Q560.8 millones.
- Se conformaron mesas técnicas bajo la coordinación del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y aplicaron medidas

⁹³<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/memoria-de-labores.html> Consulta realizada el 20 de octubre de 2015.

administrativas como control y gestión en forma masiva, recuperación de adeudos tributarios y controles en aduanas, lo que logró la recuperación de Q1,728.2 millones.

- Publicación de listados de contribuyentes no localizados, lo que permitió que una buena parte regularizara su situación.
- Gestión de cobranza administrativa por medio de *call center*.
- Verificación del documento personal de identificación en las gestiones de registro de vehículos.
- Programas de control: Mapeo fiscal, brigada de apoyo, control a importadores de combustibles, control a empresas que realizan operaciones con partes relacionadas a través de la elaboración del Manual Gerencial de Precios de Transferencia, presencias fiscales, programas de fiscalización, gestión judicial y penal que logró recuperar Q51.2 millones por la vía penal; sanción de cierre temporal de establecimientos.

B. Facilitación y fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias:

- Atención de gestiones y trámites mediante el uso de la agencia virtual.
- Mayor uso de servicios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Atención y orientación de consultas.
- Programas de capacitación al contribuyente.
- Promoción y divulgación de cultura tributaria y de temas tributarios.

C. Modernización del sistema aduanero:

- Control de cumplimiento en revisión inmediata, intercambio de información, operativos aplicando la metodología de gestión de riesgo, control de origen y tratado preferencial de mercancías, y verificación *a posteriori*.
- Simplificación de la gestión de despacho de aduanas
- Acciones de coordinación con otros actores del sistema aduanero
- Cooperación internacional en aduanas a través de mesas técnicas

D. Acuerdos y resoluciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria:

- Aprobación de las Tablas de Valores Imponibles del Impuesto al Valor Agregado para la importación, primera matrícula, circulación y enajenación de Vehículos Terrestres.
- Aprobación de las Disposiciones Administrativas para la Resolución de Actos que Constituyan Infracción Tributaria conforme el Artículo 6 del Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, Reformado por el Artículo 60 del Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas.
- Aprobación del Reglamento de la Superintendencia de Administración Tributaria para la realización de los sorteos denominados “Lotería Tributaria con Carácter Social”.
- Aprobación para la adquisición de placas metálicas de circulación para vehículos terrestres que utilizan una placa (de los usos “TRC”, agrícola, industrial o de construcción, “M”, motocicleta, “MT”, moto-taxis similares y “TC”, remolques o semirremolques).
- Aprobación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria, para el Ejercicio Fiscal 2015.
- Aprobación del Plan Operativo Anual 2015.

Estos avances en cuanto a las acciones para reducir el incumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, en la facilitación y fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la modernización del sistema aduanero y la emisión de acuerdos y resoluciones de su Directorio inciden de forma directa en el cumplimiento de las metas no sólo de la Superintendencia de Administración Tributaria, sino como país, pues coadyuvan en evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal.

3) La teoría de la preferencia de la “sustancia sobre la forma” (Teoría Sajona):

María Luisa Carrasquer⁹⁴ indica que esta teoría admite una doble formulación: En una primera acepción, afirma que las verdaderas relaciones jurídicas y los verdaderos

⁹⁴ Carrasquer, María Luisa en Yáñez Villanueva, Felipe. La elusión fiscal y los medios para combatirla en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo 1; Venezuela, editada por la

efectos jurídicos de una determinada operación deben prevalecer sobre la descripción o denominación utilizada en el caso concreto. Esta acepción la sitúa dentro del ámbito de las medidas para combatir la elusión fiscal. La segunda acepción pretende desconocer los verdaderos efectos jurídicos de una operación, a fin de recalificarla para efectos fiscales, teniendo en cuenta su sustancia económica. Esta segunda se sitúa como una modalidad de interpretación económica de la ley tributaria, la cual -como se desarrolló en el capítulo anterior- se rechaza y no tiene cabida en nuestra legislación guatemalteca.

Jarach⁹⁵ asevera que se parte de diferenciar la *intentio facti* y la *intentio iuris* propia de toda relación negocial. Mientras que en la primera la voluntad de los sujetos se dirige a la obtención de un efecto en el plano sustancial; en la segunda, la voluntad de los sujetos se orienta a encuadrar esta situación negocial en el plano sustancial a una determinada forma jurídica del Derecho Privado. La idea es que la norma fiscal incluya una situación de hecho en su dimensión sustancial. Así, la calificación de los hechos a los efectos de la norma debe hacerse en atención a la intención y dimensión material del negocio antes que a las formas jurídicas externas con que el mismo se presente, incluyendo, eventualmente, el rechazo de éstas últimas en el caso en que no coincidan con la calificación sustancial del mismo.

La regla de prevalencia de la sustancia sobre la forma –*substance over form*- en cuanto a mecanismo para afrontar la elusión fiscal por la vía interpretativa es, como señala Ward⁹⁶, una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años treinta; por lo que puede catalogarse como una técnica antielusiva propia de los sistemas de *common law*, Francia o Alemania. Se trata de una regla que se ha venido manifestando en una serie de concretos mecanismos antielusorios, también de elaboración jurisprudencial como el *business purpose test* que permite desconocer a efectos tributarios aquellas operaciones concertadas por exclusivos motivos de ahorro fiscal o la mucho menos

Asociación Venezolana de Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008; p. 291

⁹⁵ Jarach en García Novoa, César. “La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008 p. 135.

⁹⁶ Ward en García Novoa, César. “La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008 p. 136

importante doctrina del *step transaction*, que faculta a catalogar como una única operación compleja aquel conjunto de operaciones vinculadas entre sí por la persecución de un fin de ahorro fiscal. El *business purpose test* es una genuina técnica antielusoria que ha adoptado genéricamente la forma de un principio general en sistemas anglosajones.

La técnica consiste sustancialmente en prescindir del dato jurídico a la hora de calificar los actos, negocios u operaciones realizadas por las partes, para buscar su verdadera motivación económica o propósito comercial de ahorro fiscal; lo que permitiría a la Administración Tributaria desconocer los negocios realizados por las partes. Esta teoría es similar a la anterior; por lo que no es admitida en nuestro sistema tributario, en virtud que toda interpretación debe ser jurídica y no económica y la Superintendencia de Administración Tributaria ejerce sus funciones dentro de un marco legal preestablecido y reglado.

4) La calificación e Interpretación de la ley tributaria:

García Novoa⁹⁷ hace referencia a que calificar un acto, hecho o negocio jurídico supone determinar su verdadera naturaleza, vinculándolo a una figura negocial típica. Aún reconociendo la libertad de pactos, la autonomía de la voluntad no puede hacerse al margen de su verdadera naturaleza.

La calificación se refiere a *quaestio facti* (cuestión de hecho) y la interpretación a *quaestio iuris* (cuestión de derecho). La calificación e interpretación interactúan como fases de única operación jurídica de delimitación de la trascendencia tributaria de una determinada conducta. Si la interpretación finalista o histórico-evolutiva lleva a entender que el significado dado por una norma fiscal a una categoría jurídica empleada en la misma es más extenso que el que se atribuye a esa categoría en el conjunto del ordenamiento, la calificación de hechos, actos o negocios supondrá determinar si los mismos pertenecen o no a la categoría jurídica previamente interpretada. Por eso, la labor interpretadora como tal, sin la actividad calificadora no constituye por sí misma un instrumento frente a la llamada elusión fiscal, salvo, lógicamente que el propio ordenamiento habilite fórmulas de interpretación que por

⁹⁷ **García Novoa, César.** “La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008; p. 130

esencia estén preordenadas a llevar a cabo una recalificación de los actos, hechos o negocios jurídicos de los particulares.

La calificación de los actos, hechos o negocios que lleve a cabo la Administración Tributaria debe ser necesariamente una calificación jurídica, pues de lo contrario, sería una potestad que pondría en riesgo la seguridad jurídica del contribuyente, ya que la Administración Tributaria no puede convertirse en legislador. Únicamente el juez puede y debe interpretar la norma, porque dar atribuciones de interpretación a la Superintendencia de Administración Tributaria sería peligroso para la seguridad jurídica. Las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria están delimitadas en los artículos 98 y 98 "A" del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, y no comprende la interpretación de la ley tributaria. De hacerlo, cabría la arbitrariedad y sería a todas luces, ilegal.

Las potestades de calificación, afirma García Novoa, son potestades ordinarias atribuidas para la normal aplicación del tributo por la Administración Tributaria, aunque a través de las mismas puede llegarse a un resultado que consista en evitar la elusión.

Yáñez Villanueva⁹⁸ afirma que el combate a la elusión es un asunto de interpretación de la ley. Para determinar sus alcances, es necesario determinar el que puede darse a la interpretación de la ley tributaria. Se distinguen tres posiciones:

1. Aquella que relega la actividad interpretativa a una exégesis del texto legal. Bajo esta posición, la interpretación siempre será literalista y no podrá ir más allá del texto expreso de la norma interpretada. Como consecuencia, el rango de actividades calificables como elusión será mínimo, pues cualquier práctica al margen del tenor literal de la ley será considerada como una economía de opción.
2. Considera a la interpretación como una actividad encaminada a determinar y aplicar la finalidad jurídica perseguida por el legislador en cada norma. La interpretación asume un papel activo en la determinación del alcance de la ley. Su aplicación no puede quedar relevada al alcance que tenga el propio texto, sino que debe extenderse a la finalidad buscada por el legislador por medio de dicha normativa. El rango de actividades que califiquen como elusión será mayor, pues cubrirá no

⁹⁸ **Yáñez Villanueva, Felipe.** La elusión fiscal y los medios para combatirla en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008; p. 293.

sólo aquellos casos que se sitúen al margen del tenor literal de la ley sino los que contravengan la finalidad perseguida por ésta. Esta posición obliga al intérprete a definir conforme a antecedentes claros, precisos y concretos la finalidad de dicha norma para poder calificar qué actos se sitúan al margen de ésta. Desde el punto de vista del acto por subsumir en la norma, esta posición faculta al intérprete para calificar dicho acto en función de sus verdaderos efectos jurídicos y no de la denominación o forma que le den las partes. El rango de actividades calificables situadas al margen del tenor literal de la ley obtienen el mismo resultado jurídico que las formas típicas contempladas por la ley interpretada.

3. Supone que la interpretación es una actividad encaminada a obtener el resultado económico buscado por el legislador al dictar las normas tributarias en cuestión. La interpretación toma un papel modelador de los actos del contribuyente, pues ya no se limita a aplicar el tenor literal de la ley tributaria ni a determinar la finalidad jurídica de la norma sino a obtener el resultado económico perseguido por el legislador. Obliga al intérprete a definir dicho resultado económico y desde el punto de vista del acto por subsumir, lo faculta para calificar el acto para efectos fiscales en función de su sustancia económica, obviando no sólo su denominación y forma sino también los efectos jurídicos verdaderos de éste.

El combate de la elusión tributaria puede verse como una consecuencia de interpretar las normas del ramo bajo una perspectiva finalista y no meramente literalista. Por el contrario, la interpretación económica de la ley constituye una concesión desmedida de facultades a favor del intérprete que contradice nuestra tradición jurídica y colisiona con derechos y garantías de rango constitucional.

En ese sentido, el artículo 4 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala estipula que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias se hará conforme (y en este orden) a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, las leyes tributarias específicas y la Ley del Organismo Judicial. Por tanto, la ley remite a su mismo ordenamiento jurídico a fin de interpretar, aplicar e integrar normas tributarias.

5) La Transparencia fiscal:

El Magistrado Presidente de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Poder Judicial de Guatemala, Erwin Iván Romero Morales, en la entrevista que concedió respecto a este tema, citó que presentó la ponencia titulada “Transparencia Impositiva” en la IX Asamblea de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal y Administrativa que se llevó a cabo el 17 de octubre de 2012 en la República Dominicana. En ella explicó que la transparencia tributaria, como principio, implica que las normas tributarias deben ser inteligibles, claras, precisas y que la transparencia tiene una doble acepción: La certeza de la deuda tributaria individual y la comprensibilidad de la claridad de las normas tributarias generales. Y que tanto la transparencia como el acceso a la información pública en materia tributaria tienen dos vertientes claramente definidas: 1) El derecho del contribuyente de conocer las finanzas y el gasto público con el fin de enterarse como se están administrando los fondos públicos de los cuales él participa como un deber ciudadano, y 2) la información que las Administraciones Tributarias tienen de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, cuya información sólo puede ser utilizada con fines fiscales. Concluye con que el término transparencia en el ámbito tributario se refiere a disponer de normas claras, procedimientos garantistas y efectivo cumplimiento en el gasto público que represente el efectivo cumplimiento en inversión de los ingresos fiscales, generando servicios efectivos que cumplan con los objetivos necesarios que lleven al fin último del Estado que es el bien común, que genere para los contribuyentes confianza y certeza en las normas y disposiciones de aplicación en el ámbito tributario.

En Guatemala, se creó el Sistema de Información Fiscal⁹⁹. como parte de los esfuerzos orientados a la profundización de las buenas prácticas de transparencia en la gestión gubernamental. Para ello, se considera como pilar fundamental el desarrollo y fortalecimiento de medios informativos de acceso libre al público que permitan a los usuarios disponer oportuna y regularmente de información fiscal confiable y relevante para dar seguimiento a los compromisos y políticas del Gobierno. Los objetivos de este medio informativo son: a) Constituirse en el órgano de divulgación del Gobierno en materia de transparencia fiscal. b) Brindar acceso libre a la información financiera del

⁹⁹ <http://transparencia.minfin.gob.gt/transparencia/> Consulta realizada el 20 de octubre de 2015.

Gobierno. c) Transmisión a la sociedad de las ventajas y los beneficios de una gestión gubernamental basada en la transparencia. d) Promoción de una mayor interacción de la ciudadanía con el Gobierno. e) Promoción y fortalecimiento de la democracia, permitiendo incrementar la incidencia de la población en las decisiones de Gobierno mediante el acceso a la información. f) Incremento de la oportunidad y credibilidad de la información financiera del Gobierno. La labor de implementación de este Portal, a fin de transparentar la información financiera del Estado es posible gracias al aporte de profesionales del Ministerio de Finanzas Públicas, el Banco de Guatemala y la Superintendencia de Administración Tributaria.

La transparencia fiscal en cuanto a herramienta para evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal, de conformidad con Yáñez Villanueva¹⁰⁰, consiste en no considerar –por ficción legal y para efectos tributarios- la personalidad jurídica de una sociedad intermedia entre la fuente de la renta y el beneficiario efectivo de ésta cuando ha sido constituida predominantemente por razones de índole fiscal. En ese caso, la sociedad será tratada para efectos fiscales como si fuera “transparente” permitiendo que dichas rentas se imputen directamente a los socios de dicha entidad, sin aguardar necesariamente al momento de la distribución de las utilidades acumuladas. La aplicación de este tipo de normas supone una excepción a la regla del diferimiento del impuesto aplicable sobre los socios respecto de las rentas que permanecen acumuladas en la sociedad en el Impuesto Sobre la Renta.

De conformidad con José Manuel Trueba Fano¹⁰¹, se le da transparencia fiscal a las entidades y figuras jurídicas cuando en el país donde se constituyeron o donde tienen su administración principal o sede de dirección efectiva no son consideradas como contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta por los ingresos que perciben y cuando se atribuyen esos ingresos a las personas que son sus miembros, socios, accionistas, asociados o beneficiarios en la proporción en la que participan en ellas, para que sean esas personas las contribuyentes del impuesto por tales ingresos en ese país.

¹⁰⁰ Yáñez Villanueva, Felipe. La elusión fiscal y los medios para combatirla” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008; p. 294

¹⁰¹ http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2013_210-A15.pdf Entidades o figuras jurídicas transparentes fiscales y el ISR. José Manuel Trueba Fano. Consulta realizada el 20 de octubre de 2015.

Al dársele transparencia fiscal a las entidades o figuras jurídicas en el país en el cual fueron constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva, causan el Impuesto Sobre la Renta en ese país las personas que participan en ellas como miembros, socios, accionistas, asociados o beneficiarios por los ingresos que perciben esas entidades o figuras jurídicas, en la proporción que les corresponde de esos ingresos a cada una de ellas por su participación como tales, conforme a lo dispuesto en la legislación del Impuesto Sobre la Renta de aquel país relativa a esas personas.

Cuando participa en una entidad o figura jurídica transparente fiscal una persona que no reside en el país en el que fue constituida o tiene su dirección principal la entidad o figura jurídica, únicamente se le puede gravar con el Impuesto Sobre la Renta en ese país como residente en el extranjero por los ingresos de esa entidad o figura jurídica que le correspondan por su participación en la misma, los cuales provengan de actividades empresariales o profesionales realizadas en un lugar fijo de negocios ubicado en ese país o que provengan de fuente de riqueza situada en el mismo. Por tanto, las personas que residen en un país distinto al país en el cual fue constituida o tiene su administración principal la entidad o figura jurídica transparente fiscal en la que participan, no causan el Impuesto Sobre la Renta en este último país por los ingresos percibidos por dicha entidad o figura jurídica que les corresponde por su participación en ella, y que provienen de actividades empresariales o profesionales realizadas en otros países o de fuente de riqueza situada en otros países.

Cuando los ingresos que percibe una entidad o figura transparente fiscal provienen de actividades empresariales o profesionales realizadas en un lugar fijo de negocios ubicado en el país en que se constituyó o tiene su administración principal la entidad o figura jurídica, tienen establecimiento permanente en ese lugar las personas que residen en otros países y que participan en ellas, por ser residentes en el extranjero con respecto a ese país.

El hecho que se le dé transparencia fiscal a una entidad o figura jurídica en el país en el que fue constituida o tenga su administración principal o sede de dirección efectiva, no implica necesariamente que se le deba dar esa misma transparencia fiscal en otros países, sino que dependerá de lo dispuesto en la legislación del Impuesto Sobre la

Renta de cada país y de lo acordado por el mismo en el Convenio para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta (Tratado) celebrado con el país en el cual se haya constituido o se ubique la entidad o figura jurídica transparente.

En Guatemala, no se regula la transparencia fiscal en cuanto a entidades o figuras jurídicas extranjeras que son transparentes fiscales en el país en que fueron constituidas o donde tienen su administración. Y, al no encontrarse en los supuestos de exenciones generales de los artículos 8 y 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contenida en la Ley de Actualización Tributaria; son afectas al Impuesto Sobre la Renta en virtud de las rentas obtenidas en el territorio nacional, de conformidad con los artículos 3 y 4 de dicho cuerpo legal.

6) La cláusula del beneficiario efectivo, el principio de sustancia económica y las normas de limitación de beneficios:

En la medida que una operación internacional arroje ciertas consecuencias tributarias en función de determinado régimen fiscal o jurisdicción; afirma el autor David Calderón Medina¹⁰², los contribuyentes tendrán un incentivo para estructurar dicha operación de tal manera que se obtengan las consecuencias más favorables, aún y cuando las razones de negocio no sean el factor determinante para tal estructuración.

Una forma clásica de planeación fiscal, según él, implica la triangulación de las operaciones internacionales entre dos contribuyentes; de tal manera que al hacerlo a través de un tercero sometido a un régimen fiscal más benévolo (por ejemplo, una institución financiera o un contribuyente ubicado en una tercera jurisdicción que produzca consecuencias financieras más favorables), se obtenga un mejor resultado; como puede ser el evitar una retención de impuesto o recibirla a una tasa menor.

Expone el siguiente ejemplo: Un contribuyente en el país “A” paga servicios a un contribuyente en el país “B”. De acuerdo a la legislación del “A”, el pago de servicios a jurisdicciones extranjeras implica una retención de impuesto del 30%, entonces el contribuyente del país “A” debe practicar tal retención al momento del pago. Pero, ¿qué pasa si existe un tercer país “C” que tiene suscritos convenios fiscales tanto con el país gravado en el país de residencia del receptor de los mismos; es decir, si la norma

específica del convenio prevalece sobre la norma general y por ello no procede la retención del impuesto en la fuente de pago? Entonces, si no hubiese alguna restricción legal, la operación puede ser estructurada en una forma tal que el contribuyente en el país “A” paga los servicios a un contribuyente en el país “C”, quien a su vez en calidad de conducto los pagará al contribuyente en el país “B”, de tal suerte que el flujo de ingresos llegaría a su destinatario final libre de retenciones de impuesto y con un efecto tributario mínimo o nulo en el país “C” (al cobrarse y pagarse una cantidad similar, tendría el ingreso, pero también la deducción).

Ante este ejemplo, indica Calderón Medina, las diferentes jurisdicciones tributarias tienen la alternativa de incorporar y mantener en las leyes fiscales de imposición a la renta y en los convenios fiscales cláusulas como ésta que restrinjan a los contribuyentes la estructuración artificial de las operaciones con el mero propósito de obtener una ventaja tributaria.

Desde un punto de vista teórico, el concepto de beneficiario efectivo *“the beneficial owner”* –señalado por Calderón Medina- se corresponde con las personas que son los propietarios reales de alguna figura legal o que controlan finalmente la operación de un contribuyente y/o las personas en cuyo beneficio se desarrolla una transacción o actividad. Y pretende ubicar al verdadero beneficiario, el cual muchas veces no necesariamente coincide con el beneficiario formal o la persona que legalmente aparece como tal. En el ejemplo citado del pago de servicios, suponiendo que se trata de la persona que gozará del beneficio final de la transacción, el beneficiario efectivo sería el contribuyente del país “B”. Es decir, el beneficiario efectivo estará determinado por la relación económica subyacente a la operación y sustancia de las relaciones contractuales establecidas entre las partes involucradas, de tal manera que si alguna de las partes no es el beneficiario efectivo, se le denegarán en consecuencia los beneficios fiscales que se pretenden ejercer. Como el contribuyente en el país “C” no es el beneficiario efectivo, no tendría derecho a librarse de la retención del impuesto por parte del contribuyente en el país “A”.

¹⁰² Calderón Medina, David. Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos, República de Zenón Ediciones, 2014; p. 200

Una de las desventajas de la cláusula del beneficiario efectivo es su uso en forma vaga en cuanto a definición o sin configurar las restricciones pretendidas por la norma en cuestión, pues no siempre es clara y precisa la aplicación de dicha cláusula.

A su vez, indica, el principio de sustancia económica puede tomar diferentes perspectivas en cuanto a su aplicación e instrumentación legal, pero su intención es la de acotar a los contribuyentes la posibilidad de desarrollar o simular operaciones que carezcan de una razón legítima de negocio distinta de la de obtener un beneficio fiscal. Básicamente, la idea de ello es que las consecuencias tributarias de una transacción sean definidas por la sustancia económica subyacente y no por la forma con que se pretenda revestir a dicha transacción. En el ejemplo anterior, la operación a través del país "C" carece de otra razón que la de evitar una retención.

Por su parte, la cláusula de limitación de beneficios opera en la misma línea que la cláusula del beneficiario efectivo y se enfoca en restringir de manera general en los convenios fiscales el otorgamiento de beneficios a contribuyentes que si bien son residentes de alguno de los países contratantes, en realidad sirven de mero conducto para contribuyentes que residen en otros países y que serán los beneficiarios efectivos de las rentas a través de la distribución de beneficios vía rentas pasivas o vía sociedades controladas. En el ejemplo, el contribuyente del país "C" no tendría derecho a liberarse de la retención.

Nuestra legislación nacional no ha incorporado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta cláusulas como ésta que restrinjan a los contribuyentes la estructuración artificial de las operaciones con el mero propósito de obtener una ventaja tributaria. Por tanto, la Administración Tributaria sólo tiene facultades de fiscalización y de formular ajustes en virtud de los hechos objetivos que se den sin importar que tengan un trasfondo de ahorro fiscal.

De determinar a través de pruebas que produzcan certeza en un proceso judicial que se está ante un caso de estructuración artificial de operaciones con el mero propósito de obtener una ventaja tributaria, al significar un fraude a la ley tributaria, el juez aplicará la norma que se trató de eludir a fin que produzca efectos tributarios.

7) Las Normas especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (Los precios de transferencia):

En América Latina, la evolución en el control de los precios de transferencia no ha sido pareja. Los países están clasificados tomando en consideración el tiempo en el que fue emitida la legislación respecto a este tema, sus avances en control y auditoría. De esa cuenta, Guatemala, El Salvador, Honduras y Panamá se encuentran en una etapa más prematura de desarrollo de la normativa en cuanto a este tema dado que si bien sus legislaciones ya han sido promulgadas, éstas o no han entrado en vigencia, o recién han entrado en vigencia o sus unidades de precios de transferencia están en proceso de formación.

En ese sentido, de conformidad con el estudio de precios de transferencia realizado en mayo 2012¹⁰³, cuyas fuentes de consulta fueron las propias Administraciones Tributarias, Guatemala: 1) Tiene legislación que contempla los precios de transferencia que es el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, libro I, Capítulo VI “Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas”, artículos de 54 al 67. 2) No tenía ningún caso de precios de transferencia en proceso de fiscalización ni en los tribunales. 3) No usa una base de datos. 4) Tiene áreas de precios de transferencia en la Administración Tributaria.

En dicho documento, se define la parte relacionada como la vinculación de negocio que puede existir entre dos sujetos. Las diferentes circunstancias que rodean un negocio definen la relación entre dos empresas. Variables como la “exclusividad”, “disponibilidad” y “oportunidad” pueden definir las relaciones entre oferentes y demandantes.

En este sentido, una empresa que dispone de una posición única como distribuidora en el mercado podría despertar gran interés en otras que desean ingresar al mismo. De esta manera, la distribuidora podría influenciar en la determinación de los precios y en las relaciones entre las partes. Muy distinta sería la situación de una empresa que no disponga de tal particularidad y que resulte ser un distribuidor con una participación

¹⁰³ **Arias Esteban , Isaac Gonzalo.** El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); 2013. <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros.html> Consulta realizada el 19 de octubre de 2015.

baja o moderada en el mercado. Lo anterior, muestra que las partes relacionadas pueden tener una definición o connotación desde el punto de vista de las relaciones comerciales o de negocios (económica) de las partes involucradas.

La fundamentación para la determinación de los precios entre relacionados es el principio de “plena competencia o *“arm’s length”*”. Este busca regular las transacciones de las empresas relacionadas para que estas últimas se realicen como si lo hubiesen hecho empresas independientes en circunstancias similares.

El principio de plena competencia en nuestra legislación nacional está previsto en el artículo 54 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala que contiene la Ley de Actualización Tributaria Libro I que contiene el Impuesto Sobre la Renta.

Los regímenes y requerimientos de información para determinar los precios de transferencia suelen ser exhaustivos. Los documentos comprobatorios deben ser los necesarios para justificar que se han valorado cada una de las transacciones llevadas a cabo por el contribuyente con sus partes relacionadas de acuerdo a los lineamientos específicos de cada legislación interna, sean o no pactadas de acuerdo al principio de libre competencia, y son a grandes rasgos los siguientes, de conformidad con el artículo 66 de la ley antes citada:

1. Los de cada empresa asociada que participe en la operación vinculada sometida a revisión (la descripción, estructura organizativa, articulación de la propiedad en el seno del grupo multinacional, el volumen de ventas y los resultados de la explotación en los años más próximos, el nivel de operaciones del contribuyente con empresas extranjeras asociadas).
2. La información sobre fijación de precios, incluidas las estrategias comerciales
3. Descripción de las circunstancias de las transacciones entre partes relacionadas y de las comparables
4. Análisis de la situación general del contribuyente desde el punto de vista comercial o industrial
5. La información acerca de las funciones desempeñadas
6. La información financiera

A fin que el contribuyente cumpla con los requerimientos obligados por la normativa de cada país, varios países han implementado sanciones específicas con el propósito de desmotivar el incumplimiento de las reglas de precios de transferencia y la comisión fiscal a través de operaciones internacionales. Estas pueden ser establecidas en cuanto al no suministro de información o el suministro de información incompleta, en el plazo debido, etc. En nuestra legislación nacional, el incumplimiento de las obligaciones relativas a las obligaciones de información y documentación en materia de operaciones con partes relacionadas será sancionado conforme lo dispuesto en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala¹⁰⁴

Señala Calderón Medina¹⁰⁵ que las leyes del Impuesto Sobre la Renta pueden incluir normas de limitación a los precios de transferencias, a fin de cerrar caminos a la manipulación de la base tributaria y a la posibilidad del desvío indebido de las utilidades a otras jurisdicciones, personas, entidades o regímenes fiscales con regímenes tributarios más benévolos; las leyes del Impuesto Sobre la Renta pueden incluir normas de limitación a los precios de transferencias. Y cita a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD por sus siglas en inglés), la cual indica que los precios de transferencia son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intangible o proporciona servicios a empresas asociadas. Se entiende que dos empresas son asociadas si una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra, o si una misma persona participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra, o si una misma persona participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas; es decir, si ambas empresas están bajo un control común.

Por exclusión conceptual, asevera, en la mayor parte de las jurisdicciones con normas de precios de transferencia, cuando las operaciones se realizan entre partes independientes no se configura precio de transferencia alguno para propósitos fiscales.

En prácticamente todas las jurisdicciones en donde se aplican efectivamente las normas de precios de transferencia, existen disputas legales al respecto. Para reducir

¹⁰⁴ Acuerdo Gubernativo 213-2013 del Presidente de la República, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala que establece el Impuesto Sobre la Renta, art. 66

¹⁰⁵ **Calderón Medina, David.** Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos, República de Zenón Ediciones, 2014 p. 202

la problemática asociada a tales controversias, algunas jurisdicciones ofrecen a los contribuyentes la posibilidad de acuerdos anticipados en materia de precios de transferencias (*“anticipated price agreements”* o APA’S (bilaterales cuando son internacionales). Guatemala, de conformidad con el estudio de precios de transferencia del CIAT en América Latina realizado en el 2012¹⁰⁶, no tiene convenios bilaterales suscritos.

Objetivos de los precios de transferencia:

- Empleo del movimiento internacional de fondos para evitar la repatriación de utilidades y reinvertir así las ganancias en el extranjero (muy común en países en vías de desarrollo).
- Penetración en nuevos mercados u obtención de ventajas competitivas a través de la reducción artificial del costo y; por lo tanto, del precio de venta.
- Obtención de economías de escala.
- Minimización del pago de aranceles.
- Minimización de la exposición al riesgo cambiario del grupo, transfiriendo los beneficios de países con monedas débiles a países con monedas fuertes.

En general, el análisis para la determinación de precios de transferencia sigue dos pasos: 1) El funcional que consiste en determinar las características y funciones llevadas a cabo por la empresa sujeta a verificación de sus precios de transferencia: descripción del negocio y de la industria, acuerdos intercompañía, tipos de transacciones intercompañía, activos usados, procesos, alcances contractuales, riesgos asumidos y condiciones económicas, entre otras. 2) El de comparabilidad, en el que la empresa transfiere bienes o presta servicios debería obtener una retribución similar a la de partes independientes comparables en transacciones comparables (retribución *“arm’s length”*) tomando en cuenta activos utilizados, riesgos asumidos y circunstancias económicas derivadas del análisis funcional. Para que sea comparable una transacción controlada (aquella efectuada entre partes relacionadas) no es necesario que una transacción no controlada sea idéntica a la controlada, pues basta que sea similar como

¹⁰⁶ **Arias Esteban , Isaac Gonzalo.** El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); 2013. <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros.html> Consulta realizada el 19 de octubre de 2015.

para que brinde una medida confiable de comparabilidad. Si existiesen diferencias materiales entre transacciones controladas y no controladas, deben hacerse ajustes, entendiendo como diferencias materiales aquellas que afectarían la medida de un resultado “*arm’s length*” de acuerdo con el método aplicado. Si no fuese posible hacer ajustes por las diferencias materiales, la transacción no controlada puede utilizarse como medida, pero la confiabilidad del análisis se reducirá. Los ajustes más frecuentes suelen ser por los siguientes motivos: diferencias en criterios contables, ajustes por riesgos cambiarios, diferencias en tasas de crecimiento, diferencias en cuanto a mercado de capitales, ajustes de capital, cuentas por cobrar y pagar e inventarios.

Los métodos más generalizados para aplicar precios de transferencia son:

- *Precio comparable no controlado (“comparable uncontrolled price method”):*

Este método compara el precio pactado por bienes o servicios transferidos en una transacción controlada con el precio empleado en los mismos bienes o servicios transferidos en una transacción comparable no controlada. Se basa en la similitud del bien o servicio para tratar de determinar un precio de mercado entre partes independientes. En caso de no ser posible identificar claramente operaciones no controladas comparables, arrojaría un resultado bastante confiable. Suele ser aplicado en el caso de bienes vendidos en mercados públicos de *commodities*, así como en el caso de productos manufacturados cuyo valor no dependa sustancialmente de algún proceso sujeto a un saber hacer especial o a intangibles de *marketing*. Por el contrario, utilizar este método se puede tornar muy difícil en el caso de intangibles y de productos altamente especializados y estandarizados que impiden la obtención de precios comparables. En Guatemala, dicho método está regulado en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹⁰⁷.

- *Costo adicionado (“cost plus”):*

Conforme a este método, se determina el precio “*arm’s length*” de una operación controlada, adicionando al costo incurrido por el vendedor un margen de utilidad razonable, mediante el cual se buscaría cubrir los costos de producción y gastos de operación, así como una utilidad de mercado que tenga relación con las funciones realizadas (incluyendo activos y riesgos asumidos), considerando que dicho margen de

utilidad sería el que suele obtener el vendedor u otros proveedores comparables en una transacción comparable entre partes independientes. El método de costo adicionado es utilizado principalmente en el caso de bienes tangibles y servicios, como podría ser el caso de las transacciones controladas de una empresa manufacturera en sus ventas de exportación. En nuestra legislación nacional, dicho método está regulado en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- *Precio de reventa (“resale price”):*

Este método se basa en el precio de la contraprestación “*arm’s length*” desde una perspectiva opuesta al método del costo adicionado, toda vez que se determina un precio de compra en operaciones controladas sustrayendo del precio de reventa en una operación no controlada un margen bruto de utilidad razonable (margen de precio de reventa). De la misma forma, se pretende que el revendedor cubra sus costos de adquisición y otros gastos de operación, así como una utilidad apropiada de acuerdo a las funciones realizadas y los riesgos asumidos. El precio de reventa suele emplearse en el caso de transacciones donde un distribuidor adquiere productos a una parte relacionada para su posterior venta a una parte relacionada sin necesidad de un proceso añadido sustancial. Por ello, suele ser utilizado en el caso de bienes tangibles e intangibles, especialmente por compañías distribuidoras. El método del precio de reventa puede ser difícil de aplicar en la medida en que el revendedor aporta valor agregado a los productos. En Guatemala, dicho método está regulado en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De conformidad con dicho artículo, cuando debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados anteriormente, se aplicará uno de los descritos a continuación:

- *Partición de utilidades (“profit-split”):*

Consiste en calcular la utilidad mundial imponible de partes relacionadas respecto de una línea común de negocios. Luego, la utilidad es asignada a cada una de las partes relacionadas en la proporción que hubiera sido asignada en una transacción efectuada bajo el principio “*arm’s length*” considerando la contribución de cada una de las partes a la generación de la utilidad global, tomando para ello en cuenta elementos que las

¹⁰⁷ Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria Libro I que contiene

distingan entre sí como activos, costos y gastos de cada una de ellas con respecto a las operaciones que se llevan a cabo entre ellas. Es decir, la filosofía del método de partición de utilidades tiene la intención de medir las actividades económicas de cada parte relacionada y las contribuciones que aportan a la utilidad de operación global. Si un grupo de compañías maneja varias líneas de negocios, entonces la partición de utilidades debe ser por cada una de dichas líneas de negocio. El método se caracteriza por sumar utilidades como resultado de una serie de transacciones, a diferencia de los métodos de precio comparable no controlado, costo adicionado y precio de reventa, mismos que son aplicados transacción por transacción.

- *Residual de partición de utilidades (“residual profit-split”). (En Guatemala, se denomina el método de la utilidad residual de utilidades):*

Este método determina una utilidad de operación global bajo el mismo procedimiento que el de partición de utilidades, pero con la salvedad que primero se cuantifica una ganancia mínima que se asigna a cada una de las partes de conformidad con las funciones rutinarias llevadas a cabo por cada una de ellas, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos, donde dicha ganancia mínima se determinaría en base a cualquier otro método confiable de precios de transferencia. Posteriormente, se calcula la utilidad residual, la cual se obtiene disminuyendo la utilidad mínima ya mencionada de la utilidad global de operación. Esta utilidad residual se distribuye luego entre las partes relacionadas involucradas en la operación, tomando en cuenta –entre otros elementos- los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que se hubiera distribuido con o entre partes independientes en operaciones comparables. De conformidad con dicho artículo¹⁰⁸, la utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares, teniendo en cuenta lo dispuesto en el método de partición de utilidades.

la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁰⁸ Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria Libro I que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- *Márgenes transaccionales de utilidad de operación (“transactional net margin”).*
(En Guatemala, se denomina el método del margen neto de la transacción):

Consiste en determinar entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas similares o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de contabilidad que toman en cuenta variables, tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo; para lo cual se consideran niveles de intervalo de utilidades como retorno sobre el capital empleado, utilidad de operación a ventas y utilidad bruta a gastos de operación, entre otros parámetros. Por lo general, se requieren cálculos de más de alguna parte no relacionada para establecer así un rango de utilidades basado en razones financieras o económicas. Este método no se ve afectado por diferencias en los productos ni por diferencias en las funciones realizadas por las partes, toda vez que determina si los resultados de operación entre partes relacionadas están de acuerdo al principio de valor de mercado, puesto que la determinación señalada está basada en medidas de rentabilidad derivadas de empresas.

Algunas jurisdicciones, con el afán de facilitar el cumplimiento de los contribuyentes de la normativa de precios de transferencia, afirma Calderón Medina, establecen o publican ciertos parámetros de precios que se consideran de mercado. Esto es empleado sobre todo para efectos de préstamos entre partes relacionadas, en donde si se utilizan ciertas tasas de interés referidas a tasas interbancarias u oficiales, los contribuyentes tendrán la garantía legal (*safe harbor*) de no ser cuestionados por la autoridad tributaria en el sentido que las operaciones de cobro y pago de intereses se entenderán pactadas a precios comparables a los empleados entre partes independientes en transacciones de similar naturaleza.

Una alternativa en el plano internacional a las normas de precios de transferencia, según Calderón Medina, es la posibilidad de establecer mecánicas de prorrateo de la base fiscal entre las distintas jurisdicciones interesadas en gravar las rentas de una transacción o conjunto de transacciones. A nivel internacional, esto implicaría que los distintos países logaran homogenizar los elementos de determinación de la renta gravable, pero también implicaría que logaran acordar la fórmula de prorrateo,

situaciones nada sencillas de llevar a cabo. Por ello, el uso de este tipo de mecánicas por lo general se encuentra limitada al plano nacional.

En suma, las normas especiales de valoración entre partes relacionadas plasmadas en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta buscan regular las transacciones de las empresas relacionadas a fin que éstas se realicen como si lo hubiesen hecho empresas independientes en circunstancias similares. Estas normas constituyen un avance en nuestro país en la lucha contra la elusión fiscal internacional.

8) Legislación anti-paraísos fiscales:

En ausencia de las restricciones legales apropiadas, Calderón Medina¹⁰⁹ indica que los contribuyentes pueden recurrir a los paraísos o refugios fiscales o a los regímenes fiscales preferentes de otras jurisdicciones para ubicar ahí sus rentas –creando o no una deducción al momento del envío-, ya sea para diferir en sus jurisdicciones de origen el pago de impuestos o para simplemente ocultar estas rentas de la vista del fisco.

Los paraísos fiscales no se limitan sólo a oportunidades de traslado de ingresos y utilidades para minimizar el pago de impuestos sino pueden ofrecer además ventajas como legislaciones mercantiles y financieras flexibles, facilidades para constituir y liquidar sociedades, amplia protección del secreto bancario y comercial, ausencia de controles de cambio, escasa o nula red de convenios internacionales en materia de intercambio de información fiscal y otras características extrafiscales (estabilidad política, económica y social).

Dicho autor, citando la OXFAM afirma que se estima que en su conjunto, los fiscos de los países en desarrollo podrían estar perdiendo debido a los paraísos fiscales una recaudación de 50 billones de Dólares por año, lo cual equivale al presupuesto mundial en salud en el mismo período. Para las llamadas políticas de Estados del bienestar resulta absurda esa permisividad fiscal y falta de rigor tributario. Un ejemplo del poder financiero y económico de los paraísos fiscales, cita, es la isla de Gran Caimán, de apenas poco más de 32,000 habitantes, la cual de acuerdo a datos publicados por *The Wall Street Journal*, es el segundo centro financiero *offshore* o extraterritorial y al mismo tiempo el octavo centro bancario en el mundo. De hecho en 2010, jurisdicciones

consideradas tradicionalmente como paraísos fiscales (Barbados, Bermuda e Islas Vírgenes Británicas) recibieron más inversión extranjera directa (5.11% de la cifra mundial) que Alemania (4.77%) o Japón (3.76%).

De conformidad con el estudio de precios de transferencia del CIAT en América Latina realizado en el 2012¹¹⁰, los paraísos fiscales y regímenes preferentes son perniciosos en cuanto promueven la elusión fiscal internacional mediante un esquema de promoción de la opacidad que no permite acceso a información de las operaciones de personas físicas o jurídicas allí domiciliadas y en el cual las tasas impositivas suelen ser nulas o muy bajas. Los principales riesgos detectados por las administraciones tributarias de la región que involucran el uso de paraísos fiscales son los siguientes:

- Triangulación de operaciones de importación y/o exportación de bienes a través de intermediarios situados en dichas jurisdicciones, en casos en que es demostrable la ausencia de funciones o actividades reales realizadas por la empresa en el paraíso fiscal;
- Triangulación y subvaloración por servicios exportados;
- Realización de operaciones financieras y prestaciones de servicios con intervención de sujetos radicados en dichas jurisdicciones. Frecuentemente son pagos (por ejemplo, pagos por servicios, intangibles, asistencia técnica, intereses por préstamos innecesarios) sin sustancia económica;
- Pagos de regalías derivados del uso o goce de activos intangibles migrados hacia los paraísos fiscales, pero que fueron creados, desarrollados y deducidos totalmente en el país;
- Facturación que puede obedecer a una sobre valoración o sub valoración según se trate de operaciones de importación o exportación, respectivamente;
- Préstamos respaldados a través de instituciones financieras en paraísos fiscales (*back-to-back*),

¹⁰⁹ **Calderón Medina, David.** Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos, República de Zenón Ediciones, 2014; p. 211

¹¹⁰ **Arias Esteban , Isaac Gonzalo.** El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); 2013. <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros.html> Consulta realizada el 19 de octubre de 2015.

- Distribución de gastos de la casa matriz ubicada en paraísos fiscales a las sucursales.

Básicamente, los esquemas de planificación que involucran paraísos fiscales se enfocan en la triangulación de operaciones de exportación/importación y el traslado de gastos que no pueden ser comprobados.

En los tiempos actuales, asevera Calderón Medina, las tecnologías de comunicación y de negocios al facilitar el intercambio de datos y flujos financieros permiten un mayor acceso a los paraísos fiscales. Ahora es posible para casi cualquier persona con acceso a internet, constituir una sociedad en jurisdicciones fiscales de baja o nula imposición y trasladar recursos financieros al amparo de leyes de protección al secreto bancario. De igual forma, los delincuentes ven incrementadas sus posibilidades de llevar a cabo actividades ilícitas como el lavado de dinero. Aún más, empresas como las dedicadas al comercio electrónico pueden tener su sede en paraísos fiscales y, sumado ello a la deslocalización de las operaciones electrónicas, lograr un pago mínimo de impuestos. En ese aspecto, el problema puede ser tal y como cita lo declarado por el Tribunal constitucional Español (sentencia No. 110/1984 del 26 de noviembre): *“Lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidad de defraudar”*.

El tema del uso de los paraísos fiscales no es sencillo de abordar en el plano internacional, pues aquellos ni resultan siempre en actividades ilícitas ni involucran solamente islas paradisíacas con sistemas legales laxos. En muchas de las legislaciones nacionales, la configuración de paraíso fiscal que se pretende aplicar no es la apropiada. Por ejemplo, la OECD a nivel académico y para efectos de sugerir sanciones ha hecho una distinción entre los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferentes dañinos. Hay cierta lógica en lo anterior cuando se compara el marco regulatorio de jurisdicciones como los Estados Unidos o el Reino Unido con el marco regulatorio de jurisdicciones más permisivas; no obstante, si el objetivo es combatir la erosión fiscal, la política de la OECD puede resultar contraproducente. Hay casos flagrantes que no se catalogan como regímenes fiscales dañinos, como los de Delaware en los Estados Unidos, con leyes de protección a la identidad de los propietarios de algunas figuras sociales, las cuales se combinan con la posibilidad de

usar esquemas donde las sociedades tributan sólo al nivel de sus integrantes; Londres, sede del mercado offshore de eurobonos; Bélgica, un paraíso fiscal para las sedes corporativas; o Austria y Luxemburgo, que defienden a capa y espada sus leyes protectoras del secreto bancario.

Para la OECD, la existencia o no de un paraíso fiscal está en función de cuatro grandes características:

- 1) Tasas nominales de imposición a la renta bajas o nulas;
- 2) Disposiciones legales que restringen el intercambio efectivo de información con las autoridades fiscales de otros países;
- 3) Falta de transparencia en la operación de las disposiciones legales y administrativas, y
- 4) Ausencia de requerimientos de actividad sustancial en la jurisdicción.

Para ser un paraíso fiscal, una jurisdicción debe tener una tasa nominal baja o nula de Impuesto Sobre la Renta y reunir alguna de las otras tres características. Para configurar un régimen fiscal preferente, basta con tener una tasa nominal baja o nula de Impuesto Sobre la Renta. Cuando se compara un paraíso fiscal con un régimen fiscal preferente, si bien podría haber una distinción teórica, en la práctica la distinción es inexistente, porque para los países perjudicados los efectos fiscales perniciosos son muy similares.

Ya sea que las distintas jurisdicciones de imposición a la renta enfrenten la cuestión de los paraísos fiscales preferentes o de ambos, las medidas anti-abusos más comúnmente empleadas al respecto, además de la posibilidad de aplicar con mayor rigor las normas de precios de transferencia, pueden referirse a la aplicación de tasas de retención de impuesto más altas para los pagos efectuados a paraísos fiscales o a territorios con regímenes fiscales preferentes, restricciones para deducir los costos y gastos asociados con dichos pagos, exigencias de información más severas en esas operaciones y empleo de normas de compañías controladas extranjeras.

En el año 2014, la OECD publicó su listado de los países que reconoce como paraísos fiscales. Entre los 17 países enlistados, apareció Guatemala¹¹¹. Entre los motivos por los cuales fue incluida estaban: 1) La falta de acuerdos firmados para el intercambio de

¹¹¹ <http://www.mundooffshore.net/guatemala-paraíso-fiscal/> Consulta realizada el 22 de octubre de 2015.

información fiscal con otras naciones. En mayo de 2012, suscribió siete acuerdos de intercambio de información en materia bilateral con los países nórdicos (Noruega, Suecia, Finlandia, Islandia, Dinamarca, Groenlandia e Islas Feroe) y en diciembre 2013, suscribió la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, de la cual Francia es parte.) 2) No hay una ley que flexibilice el secreto bancario, por lo que no existe todavía una normativa que permita a las autoridades fiscales del país acceder a la información bancaria de los contribuyentes. Guatemala figura en el número 42 en la lista de “jurisdicciones opacas”. A pesar de ello, la legislación nacional estipula claramente que si la autoridad investigadora, que conforme a la Constitución Política de la República es el Ministerio Público, requiere cualquier información bancaria de un ciudadano o empresa, puede obtenerla con orden de un juez competente. Por tanto, el secreto bancario no es absoluto. 3) Alto índice de corrupción que impera en el país; aunado a la posiciones de la élite oligárquica que controla e influye en las decisiones del gobierno, en los cuales estas tienen una posición privilegiada en el pago de los tributos. 4) Una mala y corrupta política fiscal. 5) No existe una cooperación al combate de lavado de dinero y otros activos derivados del narcotráfico¹¹². Para la OECD, el acceso a la cuentas bancarias de los diferentes entes del Estado ayudaría sobremanera a combatir estos males que nos aquejan y perjudican como nación.

En suma, al ser Guatemala país miembro de la OECD, debe trabajar en los puntos antes detallados, a fin de poder evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal.

9) Los Convenios Internacionales:

El autor David Calderón Medina en su obra¹¹³ hace referencia a la Convención de Viena suscrita el 23 de mayo de 1969 y que entró en vigencia el 27 de enero de 1980, cuyo objetivo fue el codificar el derecho internacional consuetudinario de los tratados. Conforme a ésta, es un convenio internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya sea en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular. Los convenios internacionales en su naturaleza de acuerdos entre soberanías pueden abarcar

¹¹² <http://guatemalataxheaven.blogspot.com/2012/11/guatemala-un-la-administracionfinancier.html> Consulta realizada el 22 de octubre de 2015.

¹¹³ **Calderón Medina, David.** *Introducción al Impuesto Sobre la Renta.* Estados Unidos, República de Zenón Ediciones, 2014; p. 193

diferentes materias, como la tributaria, ya sea para suscribir acuerdos en cuestiones de la administración de impuestos, restringir el uso de las normas de imposición directa como barreras ocultas al intercambio comercial o como incentivos a la exportación o cuestiones para el intercambio de información tributaria y para evitar la doble tributación y la evasión fiscal.

Estos convenios fiscales deben entenderse dentro del objetivo preliminar de facilitar el intercambio comercial entre los países al combatir una de las principales barreras al respecto: Las cargas financieras inherentes a la doble tributación de las transacciones internacionales. Así como la doble tributación es contraproducente para el comercio global, la elusión y evasión fiscal representan un incentivo inapropiado para realizar transacciones sin un motivo primordialmente de negocios; por lo cual su combate es uno de los objetivos de dichos convenios. Estos pueden perseguir otro tipo de objetivos, tales como eliminar la discriminación en el trato tributario entre los residentes domésticos y los residentes en el extranjero, y crear mecanismos para el intercambio de información tributaria para la asistencia en el cobro de impuestos y la resolución de disputas.

Pese a que los convenios en materia tributaria son acuerdos vinculantes entre dos soberanías nacionales, afirma el autor, no tienen ningún efecto sobre los contribuyentes a menos que sean incorporados a la legislación de un país por disposición legal doméstica. De ese modo, los convenios en materia tributaria sirven diversos propósitos; entre ellos, el de fijar las potestades tributarias de los Estados contratantes al crear derechos y obligaciones para éstos y el de imponer límites a las legislaciones internas de cada Estado en aras de disminuir los riesgos de doble tributación o de nula tributación. Por ende, en términos generales, los convenios internacionales en materia tributaria legalizan permisiones en puntos como el del intercambio de información, garantizan la no discriminación y pueden sustituir normas sustantivas contenidas en las leyes internas, pero sin que por ello puedan ir más allá de esa sustitución para crear obligaciones que no existen en el marco legal doméstico.

Para muchos países, los convenios tienen la misma jerarquía que sus normas constitucionales o supremas, pero para otros pocos, incluso pueden estar encima de su

constitución y para algunos están por debajo de su constitución y a la par de sus normas legales domésticas, prevaleciendo el supuesto que la ley posterior deroga a la anterior.

Entre los argumentos a favor de la suscripción de convenios internacionales, según Calderón Medina, están:

- Combaten la doble o excesiva tributación al limitar en ciertos casos los poderes tributarios de los Estados contratantes y establecer mecanismos de exención de las rentas y de créditos por los impuestos a la renta pagados en el extranjero.
- Combaten la evasión fiscal al establecer mecanismos de intercambio de información tributaria de los contribuyentes con transacciones internacionales y al establecer mecanismos de asistencia mutua.
- Mitigan las situaciones de discriminación tributaria contra algunos grupos de contribuyentes extranjeros.
- Facilitan la resolución de conflictos de residencia-fuente de riqueza y de doble residencia.
- Armonizan los sistemas fiscales de dos países.
- Coadyuvan a mejorar la administración tributaria de las transacciones internacionales.
- Generan mayor confianza en los inversionistas al crear un marco legal más o menos estable para las transacciones en los Estados contratantes.

Entre las críticas, están:

- La pérdida de soberanía por limitar la ley interna en función de un convenio internacional.
- La imposición de facto de cláusulas más favorables a otro país cuando no existe un flujo comercial recíproco.
- Las posibles limitaciones administrativas de personal y recursos de una jurisdicción para aprovechar al máximo los beneficios de los convenios.

Calderón Medina señala¹¹⁴ que aun cuando los modelos de convenio de la ONU y la OECD mencionan en algunos artículos el término de beneficiario efectivo; por lo

¹¹⁴ **Calderón Medina, David.** Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos, República de Zenón Ediciones, 2014; p. 202

general, lo hacen sin precisar el sentido; además, de no incluir algún artículo de limitación general de beneficios y por ende de prevención de abusos en el uso de los convenios (“*treaty shopping*”) al tiempo que los temas de sustancia económica los dejan a criterio de la legislación interna de cada país. En cambio, los Estados Unidos sí incluyen en su modelo de convenio una cláusula de limitación de beneficios que suelen incorporar a los convenios que suscriben, dando pie a textos sumamente complejos en la materia de prevención de abusos.

De conformidad con la Memoria de Labores de la Superintendencia de Administración del año 2014¹¹⁵, hay avances por parte de ésta en cuanto al Intercambio de información, ya que se llevaron a cabo 26 cruces de información aplicando el Protocolo Iberoamericano de Alertas del Convenio Multilateral de Aduanas de América Latina, España y Portugal –COMALEP. El protocolo establece procedimientos a ser utilizados, como estrategia de intercambio de información entre los países, en relación a posibles operaciones de riesgo de las que se genere una alerta internacional. En complemento a lo anterior, y como parte de las acciones de colaboración para reducir los casos de lavado de dinero y otros ilícitos, se realizó al intercambio de información con la Intendencia de Verificación Especial de la Superintendencia de Bancos.

Guatemala, a pesar de los avances que ha tenido, según el estudio de precios de transferencia del CIAT en América Latina realizado en el 2012¹¹⁶ no ha suscrito convenio alguno. Por tanto, es necesario que siga trabajando con el fin de suscribir convenios internacionales de información, a fin de obtener avances en su afán de evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal.

¹¹⁵ <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/memoria-de-labores.html> Consulta realizada el 19 de octubre de 2015.

¹¹⁶ **Arias Esteban , Isaac Gonzalo.** El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); 2013. <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros.html> Consulta realizada el 19 de octubre de 2015.

CAPÍTULO V

PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

Este capítulo incluye la interpretación y análisis de los resultados que de la aplicación de los instrumentos se alcanzaron y una confrontación de dicha interpretación con los antecedentes y marco teórico, para determinar si se alcanzaron los objetivos trazados y si se respondieron las preguntas de investigación.

El instrumento utilizado consistió en un cuestionario por ser idóneo en las Ciencias Sociales para la obtención y registro de datos; además, que su versatilidad permite utilizarle como instrumento de investigación y de evaluación al abarcar aspectos cuantitativos y cualitativos. Su característica principal radica en que permite consultar a una población amplia de una manera rápida y económica, debido a su carácter impersonal.

Los datos que se pretendieron obtener a través de los cuestionarios fueron en cuanto: 1) Los hechos relativos al dominio personal de los sujetos que formaron el grupo social estudiado (nivel educativo) y del ambiente que les rodea (el trabajo que desempeñan y/o los estudios que realizan); 2) sus opiniones y nivel de información, y 3) cognición, que es el índice de nivel de conocimiento de los sujetos de los diversos temas estudiados en el cuestionario; lo que revela el grado de confianza a conceder a sus opiniones sobre sus juicios subjetivos.

Las preguntas fueron abiertas, directas y de opinión, a fin de descubrir creencias y/o estimaciones del encuestado. En virtud de la relación directa que tienen los sujetos de análisis con el sistema tributario, ya sea por el lugar en donde desempeñan su trabajo y/o por los estudios que realizan, existía la posibilidad que ocultaran lo que realmente pensarán o conocieran del tema o que contestaran en forma sesgada. Por tal razón, se ofreció el completo anonimato de los sujetos de análisis a fin que contestaran el cuestionario lo más objetivamente posible.

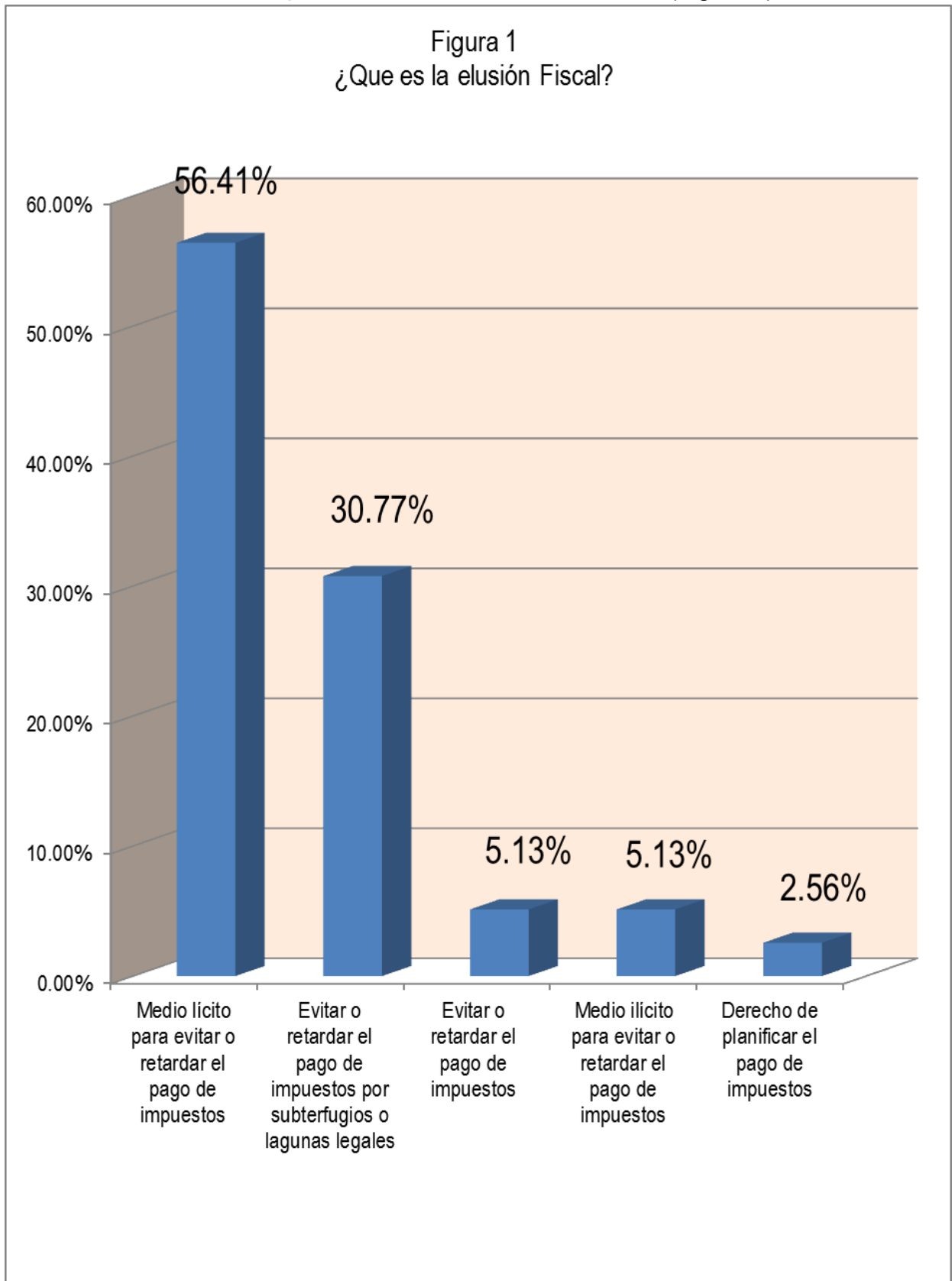
Los sujetos de análisis fueron tanto profesionales de la Asesoría Técnica del Directorio y de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, como profesionales cursando el Doctorado Internacional en Derecho

Mercantil y Tributario de la Universidad de San Carlos de Guatemala. El tamaño de la muestra fue de 39 encuestados.

Teniendo todos los cuestionarios llenos por los sujetos de análisis, se procedió a codificar las respuestas abiertas, encontrando patrones generales de respuestas similares o comunes, las que constituyeron categorías de respuesta. Dichas categorías se introdujeron en un archivo de Microsoft Excel, para posteriormente ser analizadas por medio de tablas y gráficas.

A continuación, el análisis e interpretación de los resultados obtenidos de los cuestionarios:

PRIMERA PREGUNTA: ¿QUÉ ES LA ELUSIÓN FISCAL? (Figura 1)



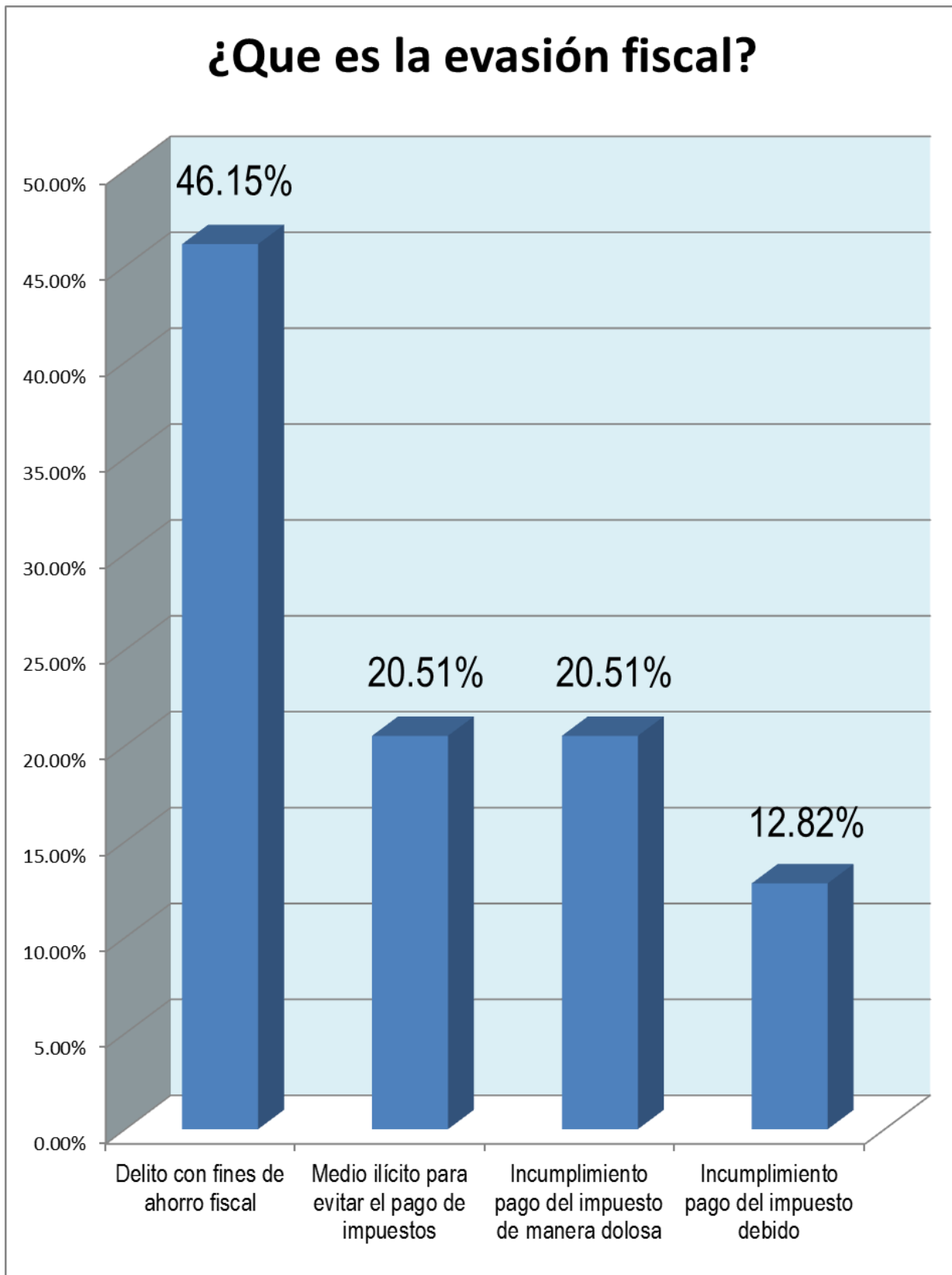
De la figura 1, se determinó que un 56.41% de los encuestados definió la elusión fiscal como un medio lícito para evitar o retardar el pago de impuestos. El 30.77% afirma que por medio de ella se evita o retarda el pago de impuestos; además, le agrega características adicionales a su definición que son el uso de subterfugios y el aprovechamiento de lagunas o vacíos en la ley. Un 5.13% de los encuestados, la definió únicamente como una acción que evita o retarda el pago de impuestos. Otro 5.13% hizo referencia a que la elusión fiscal es ilícita; por tanto, un medio ilícito para evitar o retardar el pago de impuestos. Por último, un 2.56% la definió como el derecho de planificar el pago de impuestos. En síntesis, el 100% de los sujetos encuestados considera que a través de la elusión fiscal se evita o retarda el pago de impuestos; sólo un 5.13% considera dicha figura como ilícita y el 30.77% le imprime la característica especial que es el uso de subterfugios y aprovechamiento de lagunas o vacíos en leyes.

Al ser confrontados los antecedentes y marco teórico con los resultados obtenidos, se determina que tanto la doctrina como la totalidad de los encuestados coinciden en el hecho que la elusión fiscal es una figura por medio de la cual se evita o retarda el nacimiento de la obligación tributaria. A pesar que sólo un 30.77% de los encuestados hace referencia a que es una característica principal de la elusión fiscal el aprovechamiento por parte del contribuyente de subterfugios, formalismos y lagunas o vacíos legales que son el resultado ya sea de deficiencias en la redacción de las leyes o de que el legislador no previó ciertos efectos no deseados; la doctrina así lo desarrolla en forma unánime.

El 94.87% de los encuestados coincide con la doctrina en cuanto a que la elusión fiscal puede ser lícita cuando la misma ley la permite o prevé; sólo un 5.13% concuerda con la doctrina en cuanto a que ésta también puede ser ilícita si se utilizan formas manifiestamente inadecuadas para el negocio cuando su único fin es de ahorro fiscal.

La posibilidad de planificar de manera metódica, organizada y lícitamente los negocios es un derecho constitucional; sin embargo, esto sólo fue reconocido por un 2.56% de los encuestados.

SEGUNDA PREGUNTA: ¿QUÉ ES LA EVASIÓN FISCAL? (Figura 2)

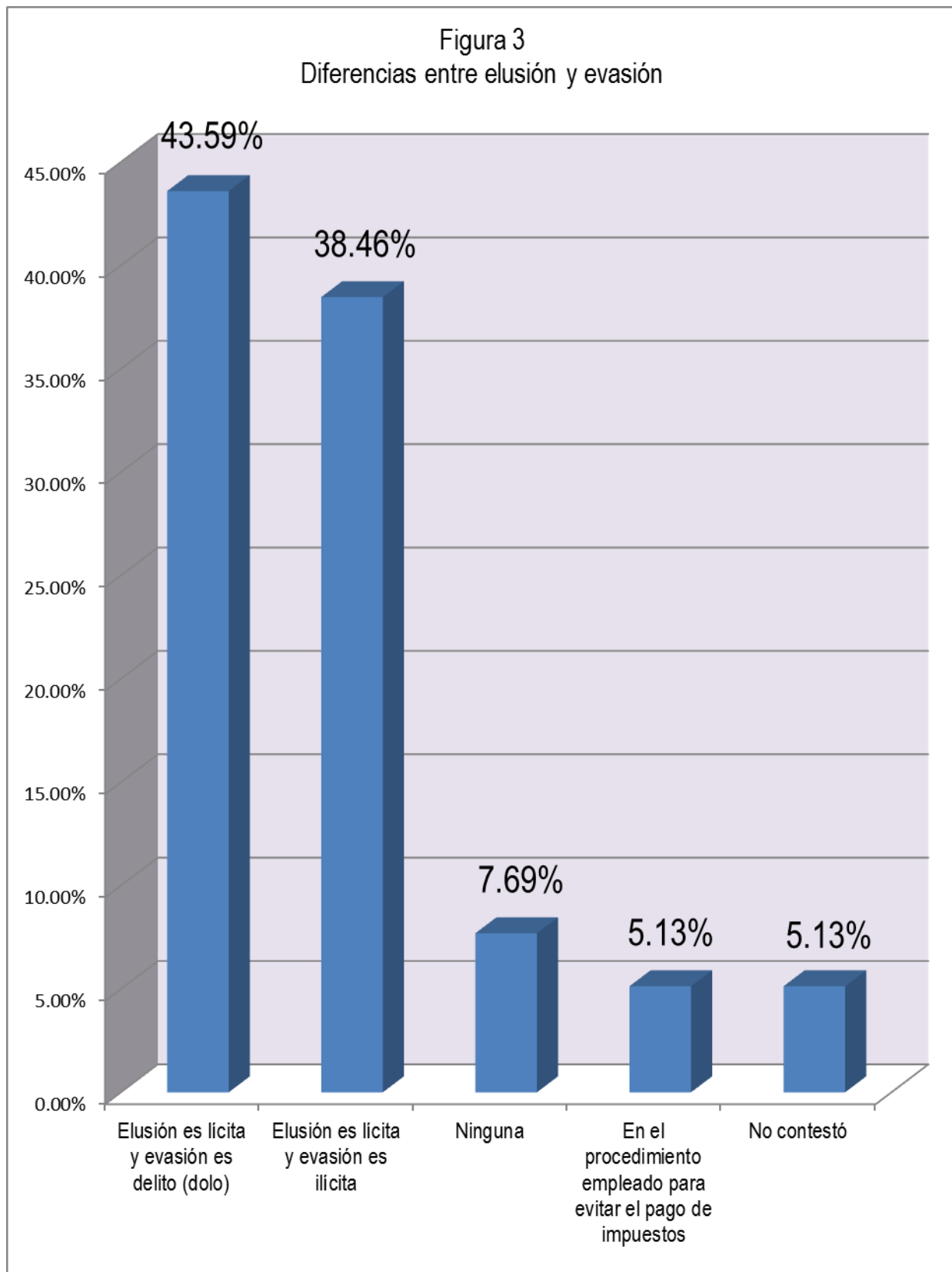


De la figura 2, se determinó que un 46.15% de encuestados definió la evasión fiscal como un delito con fines de ahorro fiscal. El 20.51% la definió como un medio ilícito para evitar el pago de impuestos; otro 20.51%, la describió como el incumplimiento del pago de impuestos de manera dolosa y el 12.82%, únicamente la definió como el incumplimiento del pago del impuesto debido. En síntesis, el 100% de los encuestados afirma que a través de la evasión se evita el pago de impuestos; el 87.18% de los sujetos encuestados considera que la evasión fiscal es un ilícito tributario, y el 66.66%, reconoce que su característica esencial es el dolo; por tanto, un delito, al ser el dolo elemento del delito.

Al ser confrontados los antecedentes y marco teórico con los resultados obtenidos, se determina que tanto la doctrina como el total de los encuestados coinciden en que a través de dicha figura se da el incumplimiento del pago de impuestos debidos al fisco. Una mayoría del 87.18% concuerda con la doctrina en cuanto a que la evasión fiscal es una actividad ilícita y sólo el 66.66% de los encuestados convino con la doctrina en cuanto a que la evasión fiscal está tipificada como delito o infracción en el sistema tributario.

No fueron mencionadas por parte de los sujetos de análisis características propias de la evasión fiscal que la doctrina acoge, como lo son el comportamiento fraudulento y deshonesto por parte del sujeto pasivo (simulación o engaño), la ocultación total o parcial de la obligación tributaria ya nacida por parte de este último a la Administración Tributaria; el beneficio económico para el infractor o un tercero de ahorro fiscal y el daño patrimonial que dicha figura ocasiona al fisco.

TERCERA PREGUNTA: Diferencias entre elusión y evasión (Figura 3)

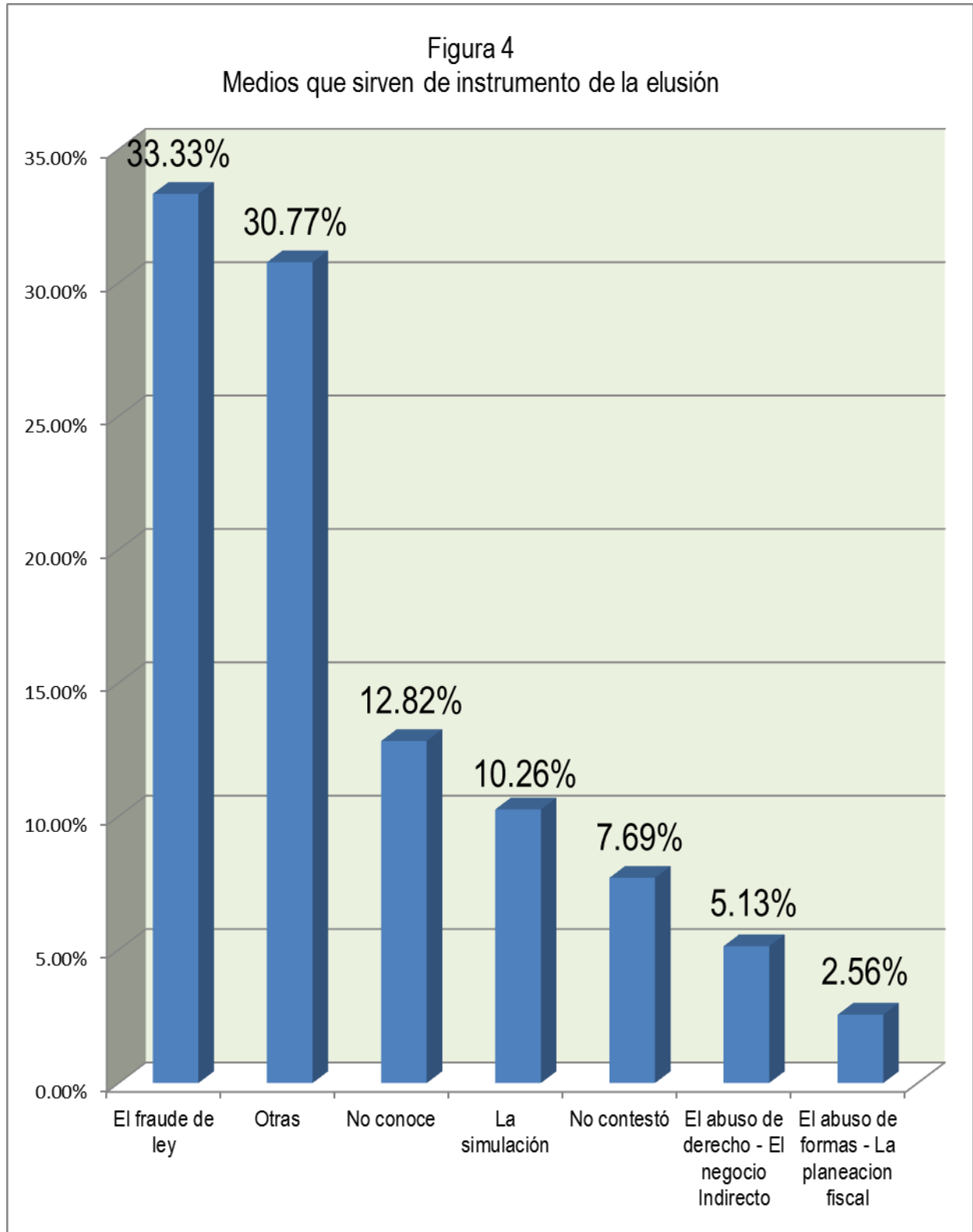


De la figura 3, se determinó que el 43.59% de los encuestados diferenció una y otra figura en cuanto a que la elusión fiscal es lícita y la evasión fiscal es un delito y hay dolo como característica principal; el 38.46% las diferenció en cuanto a su licitud o legalidad, al afirmar que la elusión es lícita y la evasión, ilícita; el 7.69% de los encuestados no encontró diferencia entre una y otra figura; el 5.13% sostiene que la diferencia entre ellas estriba en el procedimiento que cada una sigue para evitar el pago de impuestos, y el 5.13% no contestó dicha pregunta. En síntesis, del total de los encuestados, una mayoría del 82.05% las diferenció en cuanto a que la elusión fiscal es lícita y la evasión fiscal, ilícita. Y, sólo un 43.59% considera la evasión fiscal un delito.

Al ser confrontados los antecedentes y marco teórico con los resultados obtenidos, se determina que el total de los encuestados coincide con la doctrina en que mientras la elusión fiscal puede ser lícita o ilícita, la evasión fiscal siempre es ilícita. Sólo un 43.59% concuerda con la doctrina en cuanto a que cada figura siempre es un delito. Una minoría del 5.13% de los encuestados apoya la doctrina en cuanto a que una y otra figura se diferencian entre ellas en cuanto a que los medios utilizados son distintos.

No fueron mencionadas por parte de los sujetos de análisis unas diferencias sustanciales entre una y otra figura que se refieren a: 1) La temporalidad de las acciones que realiza el sujeto pasivo, según la doctrina. Mientras en la elusión fiscal, las maniobras que realiza el sujeto pasivo son anteriores a la ocurrencia del hecho imponible; en la evasión fiscal, las maniobras son posteriores al nacimiento de la obligación tributaria. Y, 2) mientras la elusión fiscal denota un actuar indirecto por parte del sujeto pasivo, la evasión fiscal trae una abierta transgresión del deber de contribuir.

CUARTA PREGUNTA: ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS O MEDIOS QUE SIRVEN DE INSTRUMENTO DE LA ELUSIÓN FISCAL? (Figura 4)



De la figura 4, se determinó que el 33.33% de los encuestados aseveró que el fraude de ley es una figura que sirve de instrumento de la elusión fiscal; el 30.77% señaló otras figuras como: 1) la interpretación extensiva de la ley; 2) las entidades *off shore*; 3) las donaciones; 4) las exenciones y beneficios tributarios; 5) los vacíos o deficiencias legales; 6) las ambigüedades de la ley; 7) los *duty free*; 8) la planificación o planeación fiscal; 9) las operaciones con partes vinculadas; 10) los paraísos fiscales; 11) los acuerdos entre particulares; 12) la legislación; 13) la utilización de grupos empresariales; 14) la utilización de interpósitas personas; 14) la gestión de recaudación, la fiscalización y el castigo en las leyes penales; 15) los contratos que no corresponden al fin deseado; 16) las devoluciones de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado; 17) el incorrecto aprovechamiento del Impuesto Extraordinario y Temporal en Apoyo a los Acuerdos de Paz; 18) la simulación; y 19) el traslado de costos y gastos a empresas nacionales de la casa matriz. El 12.82% de los encuestados respondió que no conoce ninguna figura; el 10.26% de los encuestados determinó la simulación como figura que sirve de instrumento de la elusión fiscal; el 7.69% no contestó la pregunta; el 5.13%, el abuso de derecho y el negocio indirecto, y, el 2.56% de los encuestados señaló que el abuso de formas y la planeación fiscal son figuras que sirven de instrumento a la elusión fiscal.

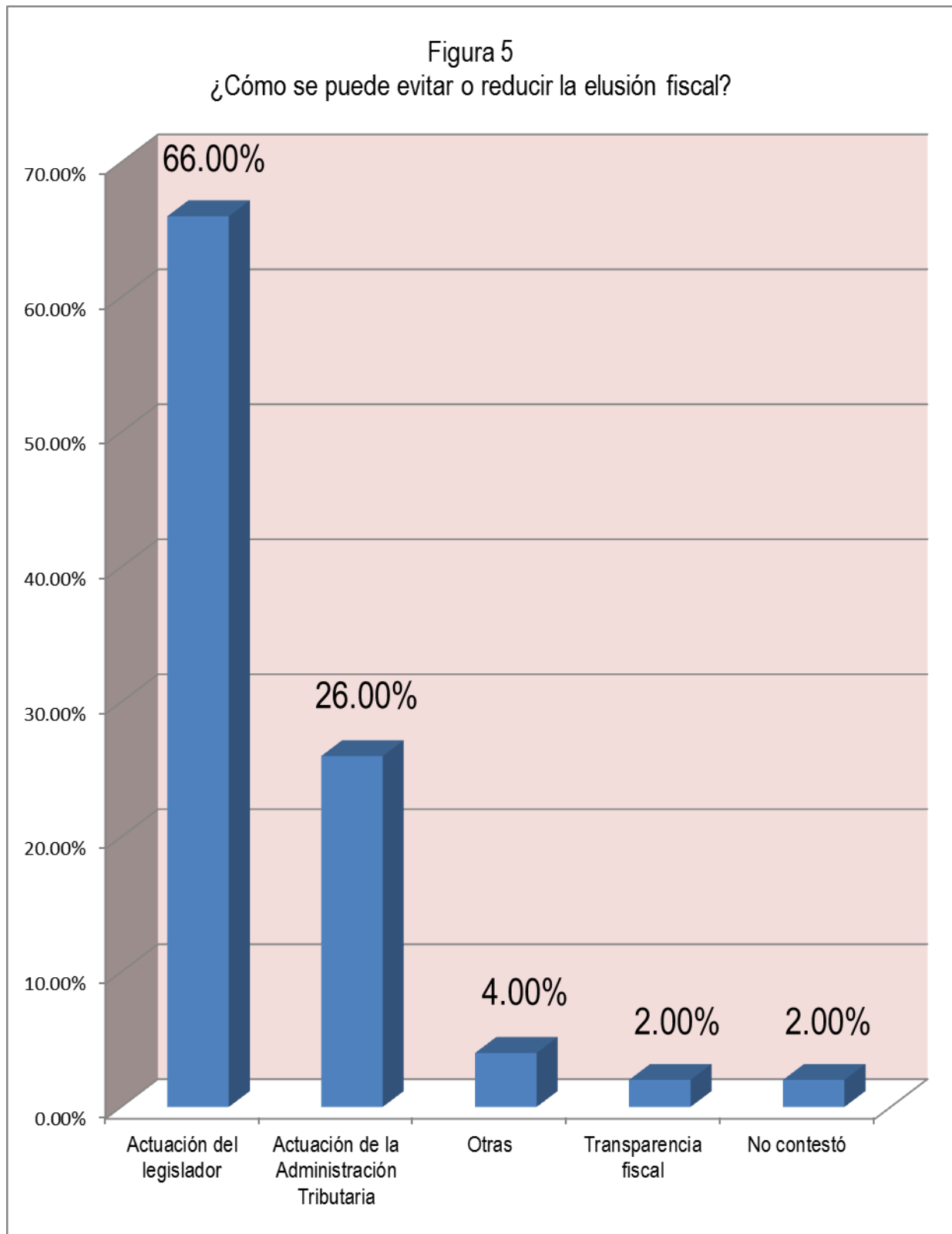
Al ser confrontados los antecedentes y marco teórico con los resultados obtenidos, se determina que un 33.33% de los encuestados coinciden con la doctrina en cuanto a que el fraude a la ley tributaria es una figura que sirve de instrumento de la elusión fiscal. Este está definido en la Ley del Organismo Judicial.

Un 10.26% de los encuestados concuerda con la doctrina en cuanto a que la simulación fiscal también lo es y se puede dar a través de: a) La adquisición de facturas falsas o de otro contribuyente para aparentar gastos que no se hicieron realmente a fin de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir o disminuir la tasa impositiva del Impuesto Sobre la Renta; b) incrementar fraudulentamente el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado; o c) solicitar a proveedor elabore una factura por valor inferior al de adquisición, a fin que se aplique una menor tasa impositiva en la importación de producto.

Un mínimo del 5.13% de los encuestados convinieron con la doctrina en cuanto a que el abuso de derecho y el negocio indirecto son figuras que pueden servir de instrumento de la elusión fiscal y una fracción dentro del 30.77% de encuestados concordaron con la doctrina en cuanto a que la interpretación extensiva de la ley (que equivale al método de la interpretación económica de la ley, el cual no es admitido en nuestra legislación Guatemala como se explicó en el capítulo correspondiente) son figuras que sirven de instrumento a la elusión fiscal. El 5.13% acordaron con la doctrina al señalar el abuso de derecho y el negocio indirecto y, el 2.56%, el abuso de formas y la planeación fiscal. No fueron mencionadas por parte de los sujetos de análisis: 1) La economía de opción que es un mecanismo legítimo de ahorro fiscal, el cual es transparente, abierto y coincide con el propósito real de quienes intervienen en él y se basa en el precepto constitucional de libertad de comercio; por el cual existe libertad de estructurar los negocios de la manera que mejor convenga, ya que nadie tiene la obligación de organizar sus negocios de forma que le resulten más onerosos. Ni, 2) el negocio fiduciario que se puede dar en Guatemala a través de los fideicomisos mercantiles.

QUINTA PREGUNTA: ¿CÓMO SE PUEDE EVITAR O REDUCIR LA ELUSIÓN?

(Figura 5)



De la figura 5, se determinó que el 66% de los encuestados señaló que la elusión fiscal puede ser contrarrestada a través de la actuación del legislador; el 26% afirma que es a través de la actuación de la Administración Tributaria; el 4% señaló que a través de la universalidad de un impuesto. Un 2% señaló que es a través de la transparencia fiscal y; por último, el 2% de los encuestados no contestó la pregunta.

Al ser confrontados los antecedentes y marco teórico con los resultados obtenidos, se determina que el 66% de los encuestados coincide con la doctrina al señalar que la elusión fiscal puede ser contrarrestada a través de la actuación del legislador a través de: 1) penalización de conductas por cada caso de elusión fiscal que se dé (lo que es prácticamente imposible), 2) cláusulas generales de prohibición a través del método de interpretación económica de la ley, que en Guatemala no tiene cabida, ya que toda interpretación es jurídica; 3) emitiendo leyes claras y funcionales; 4) eliminando vacíos legales; 5) regulando de tal forma que sea más barato pagar que eludir el pago de impuestos.

Una minoría del 26% afirmó que a través de la actuación de la Administración Tributaria se puede evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal. Esto es, a través de: 1) Mayores controles; 2) la conciencia tributaria; 3) implementar un sistema tributario transparente; 4) una política de fiscalización eficiente; 5) con criterios institucionales con carácter de reglamentos; 6) con cruce de información; 7) avisos de incumplimiento tributario dirigidos; y 8) mejorar y ser facilitadora de la gestión de cobro.

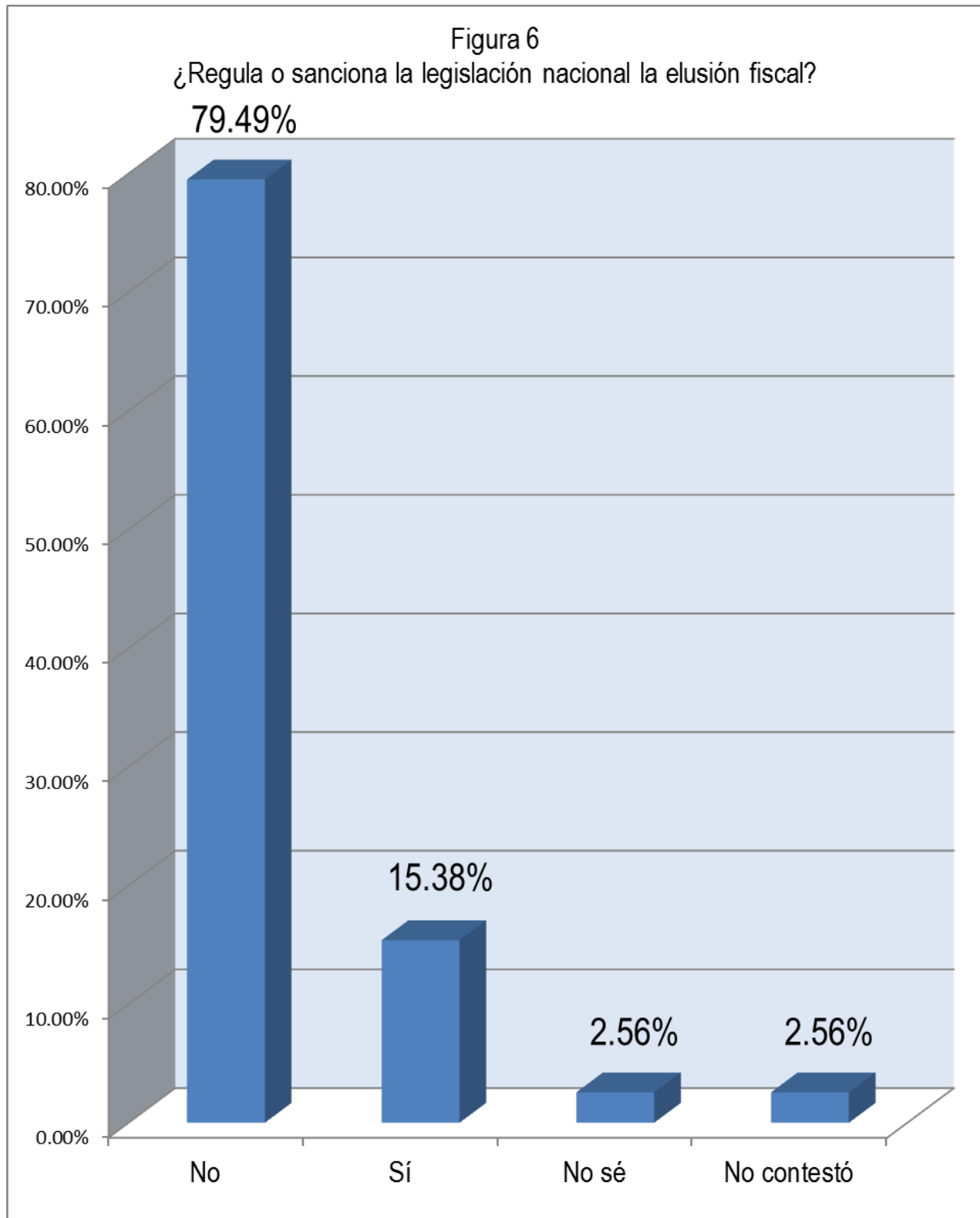
No fueron mencionadas por parte de los sujetos de análisis otros medios que evitan, reducen o contrarrestan la elusión fiscal y que son de aplicación en Guatemala como lo son : 1) El control de los precios de transferencia incorporado a la legislación guatemalteca a través del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, libro I, que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Capítulo VI “Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas”, artículos de 54 al 67. Estas normas tienen como fin desmotivar el incumplimiento de las reglas de precios de transferencia y la comisión fiscal a través de operaciones internacionales y pueden ser establecidas en cuanto al no suministro de información o el suministro de información incompleta, en el plazo debido, etc. En nuestra legislación nacional, el incumplimiento de las obligaciones relativas a las

obligaciones de información y documentación en materia de operaciones con partes relacionadas es sancionado conforme lo dispuesto en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala¹¹⁷. 2) Los convenios internacionales fiscales de intercambio de información, cuyo proceso en Guatemala inicia y en mayo de 2012, suscribió siete acuerdos de intercambio de información en materia bilateral con los países nórdicos (Noruega, Suecia, Finlandia, Islandia, Dinamarca, Groenlandia e Islas Feroe) y en diciembre 2013, suscribió la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria¹¹⁸. 3) La legislación anti-paraísos fiscales para regular figuras que sirven de instrumento a la elusión fiscal no está aún contemplada en nuestro ordenamiento jurídico y tampoco fue mencionada por los sujetos de análisis. Sin embargo, como lo establece la doctrina internacional, dicha legislación es efectiva para detectar casos de elusión fiscal a través de: a) Triangulación de operaciones de importación y/o exportación de bienes a través de intermediarios situados en dichas jurisdicciones, en casos en que es demostrable la ausencia de funciones o actividades reales realizadas por la empresa en el paraíso fiscal; b) Triangulación y subvaloración por servicios exportados; c) Realización de operaciones financieras y prestaciones de servicios con intervención de sujetos radicados en dichas jurisdicciones. Frecuentemente son pagos (por ejemplo, pagos por servicios, intangibles, asistencia técnica, intereses por préstamos innecesarios) sin sustancia económica; d) Pagos de regalías derivados del uso o goce de activos intangibles migrados hacia los paraísos fiscales, pero que fueron creados, desarrollados y deducidos totalmente en el país; e) Facturación que puede obedecer a una sobre valoración o sub valoración según se trate de operaciones de importación o exportación, respectivamente; f) Préstamos respaldados a través de instituciones financieras en paraísos fiscales (*back-to-back*), g) Distribución de gastos de la casa matriz ubicada en paraísos fiscales a las sucursales.

¹¹⁷ Acuerdo Gubernativo 213-2013 del Presidente de la República, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala que establece el Impuesto Sobre la Renta, art. 66

¹¹⁸ <http://www.mundooffshore.net/guatemala-paraíso-fiscal/> Consulta realizada el 22 de octubre de 2015.

SEXTA PREGUNTA: ¿REGULA O SANCIONA LA LEGISLACIÓN NACIONAL LA ELUSIÓN FISCAL? (Figura 6)

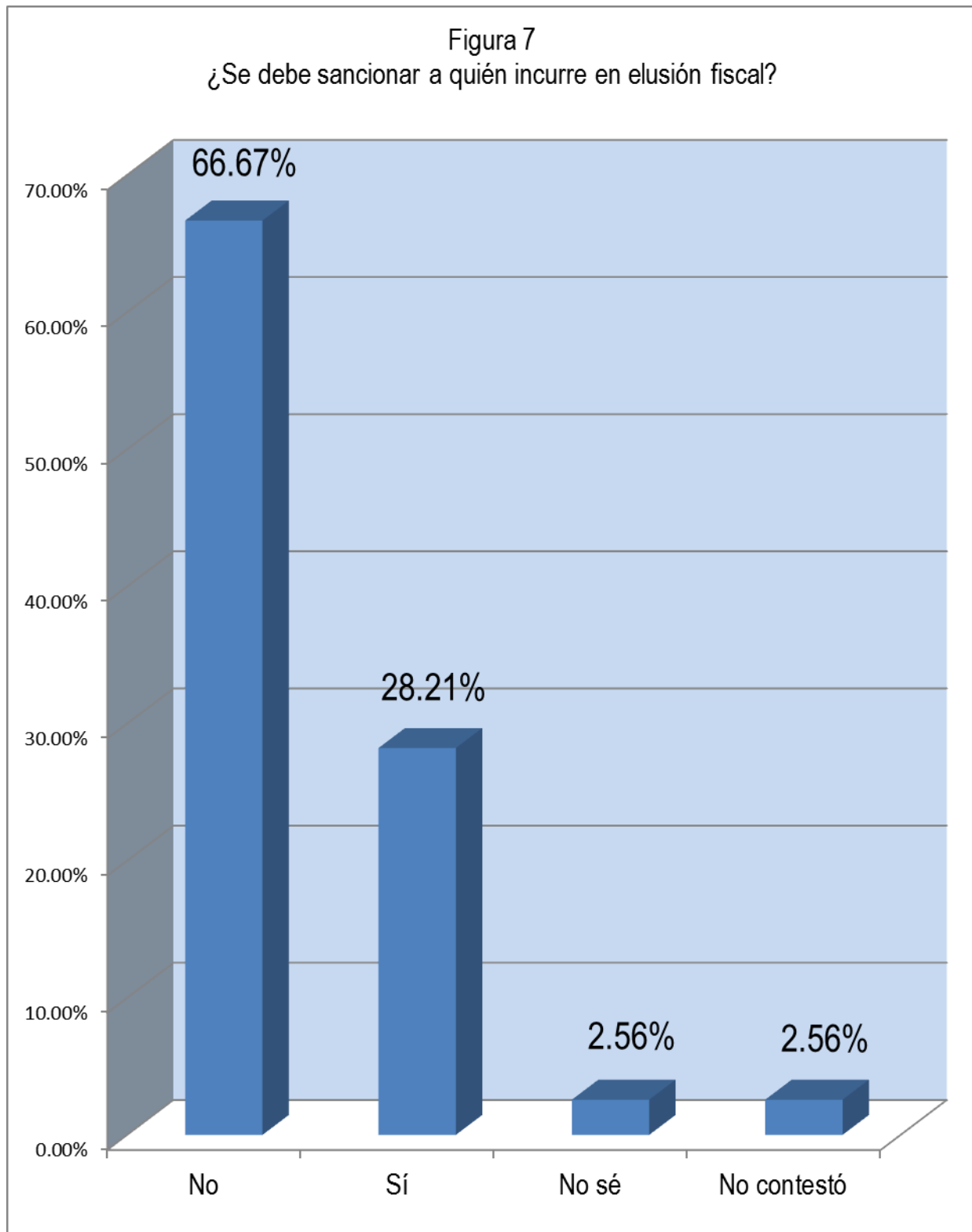


De la figura 6, se determinó que el 79.49% de los encuestados contestó que la legislación nacional no regula la elusión fiscal; el 15.38% afirmó que sí la regula; el 2.56% desconoce si la legislación nacional regula la elusión fiscal. Por último, el 2.56% no contestó la pregunta.

Al ser confrontados los antecedentes y marco teórico con los resultados obtenidos, se determina que la mayoría de los encuestados coincide en el hecho que ni la elusión fiscal ni los supuestos de elusión fiscal están regulados taxativamente en la legislación guatemalteca. Tampoco contempla sanciones de encuadrar en dichos supuestos.

La legislación guatemalteca, a pesar de no definir ni sancionar la figura de la elusión fiscal como tal; sí desarrolla expresa, tácitamente o sutilmente algunos mecanismos en que se manifiesta como la economía de opción, la simulación fiscal, el fraude a la ley tributaria, el abuso de derecho, el abuso de formas, el negocio fiduciario y la planeación fiscal; así como métodos para contrarrestarla con la actuación del legislador y de la Administración Tributaria y en el desarrollo de las Normas especiales de Valoración entre Partes Relacionadas plasmadas en el capítulo VI del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria que contiene en su libro I la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

SÉPTIMA PREGUNTA: ¿SE DEBE SANCIONAR A QUIÉN INCURRE EN ELUSIÓN FISCAL? (Figura 7)

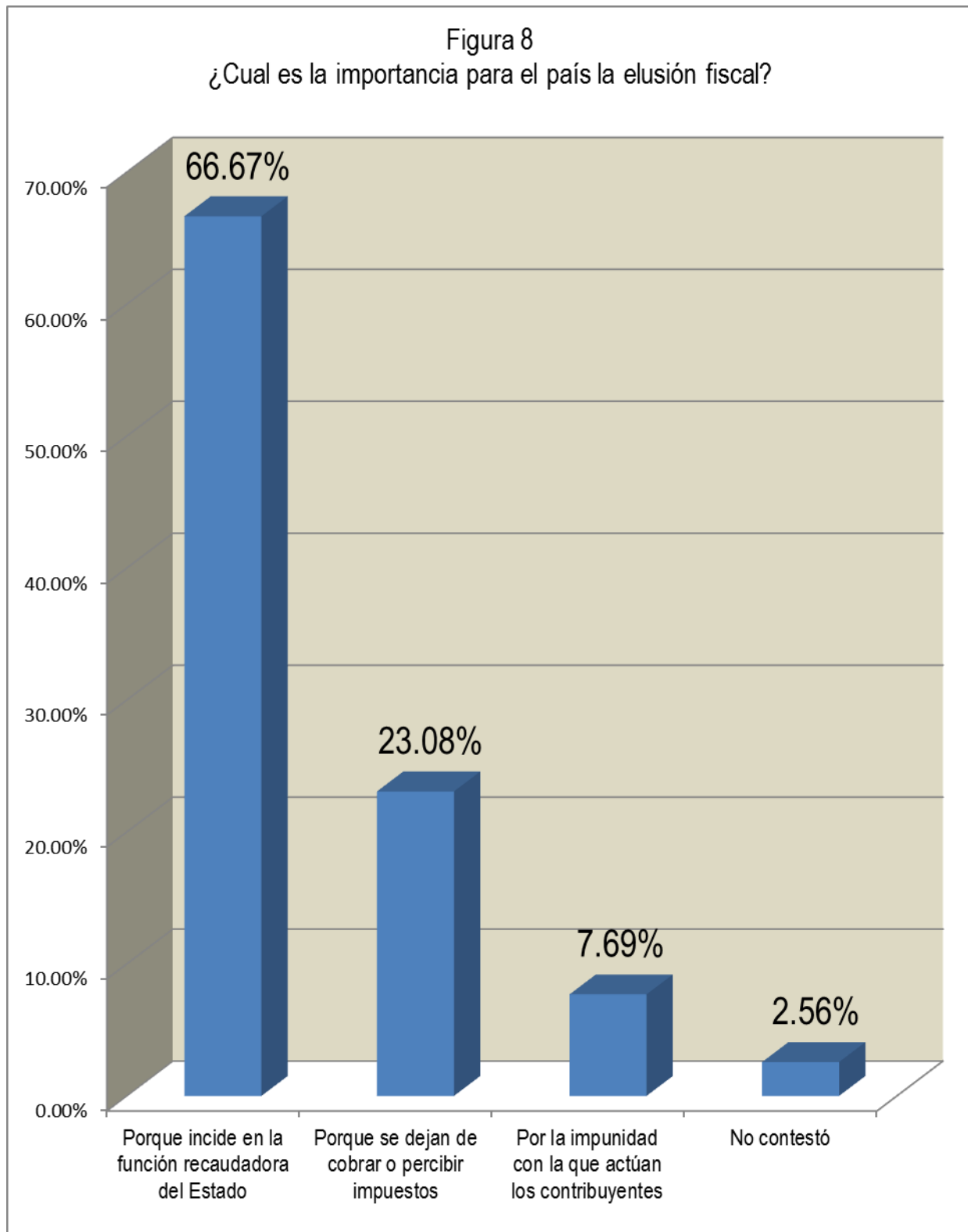


De la figura 7, se determinó que el 66.67% de los encuestados afirma que no se debe sancionar a quien incurre en un supuesto de elusión fiscal; el 28.21% asevera que sí se debe sancionar; el 2.56% no sabe si se debe sancionar a quien incurre en este supuesto y, el 2.56% no contestó la pregunta.

Al ser confrontados los antecedentes y marco teórico con los resultados obtenidos, se determina que –como ya se indicó-, nuestra legislación guatemalteca no contempla taxativamente la elusión fiscal ni casos de elusión fiscal. Por tal razón, no se puede sancionar a quien incurra en casos de elusión fiscal.

La potestad sancionadora de la Superintendencia de Administración Tributaria está plasmada en el artículo 98 numeral 4) del Código Tributario. Esta faculta a la Administración Tributaria para sancionar a los contribuyentes y responsables en caso de incurrir por comisión u omisión en una infracción tributaria. Entre dichas infracciones, no se hace referencia a la elusión fiscal en forma expresa; por lo que no se puede sancionar por incurrir en supuestos de elusión fiscal.

OCTAVA PREGUNTA: ¿CUÁL ES LA IMPORTANCIA PARA EL PAÍS LA ELUSIÓN FISCAL? (Figura 8)



De la figura 8, se determinó que el 66.67% de los encuestados considera que su importancia radica en que la elusión fiscal incide en la función recaudadora del Estado; el 23.08% porque a través de ella se dejan de cobrar o percibir impuestos; el 7.69% por la impunidad con la que actúan los contribuyentes, y el 2.56% no contestó la pregunta. En síntesis, una mayoría del 97.55% considera que sí es importante para nuestro país la elusión fiscal.

Al ser confrontados los antecedentes y marco teórico con los resultados obtenidos, se evidencia la importancia de la elusión fiscal en nuestro país, pues ésta nace de las relaciones que tiene el Fisco con los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. El Fisco se considera un bien tutelado por el Estado a través del Derecho Penal, ya que el cumplimiento o no de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo le permitirá al Estado disponer o no de ingresos fiscales para cumplir con sus fines. De ahí que una mayoría del 66.67% de los encuestados haya hecho referencia a que la elusión fiscal incide en la función recaudadora del Estado. Y no sólo en dicha función sino en su calidad, pues de esta última dependerán los servicios que preste el Estado para garantizar los derechos inherentes a toda persona y el rumbo que tome su política económica.

Los legisladores han determinado que nadie más que el contribuyente y su actividad generadora de rentas tiene la cercanía suficiente al Fisco para vulnerarlo o ponerlo en riesgo (en cuanto a sus controles, su capacidad de recaudación, su patrimonio) porque se ha hecho evidente que la mayoría de delitos tributarios tienen que ver con las empresas, sus empresarios y sus actividades. De ahí que un 7.69% de los encuestados refiere la impunidad con la que actúan los contribuyentes como una de las razones por las que se dé en la práctica la elusión fiscal.

CONCLUSIONES:

Los resultados obtenidos de la investigación fueron extraídos al confrontar el marco teórico que contiene el desarrollo y análisis de las referencias bibliográficas, electrónicas, normativas y otras, con los resultados de los cuestionarios. Estos son:

- La elusión fiscal es una figura que evita o retarda el pago de impuestos a través del uso de subterfugios y el aprovechamiento de lagunas o vacíos en leyes y puede ser lícita o ilícita. Se diferencia de la evasión en que la elusión puede ser lícita o ilícita y la evasión siempre es ilícita y se tipifica como delito; además, en que los medios utilizados por cada una de las figuras para lograr sus fines son distintos.
- Entre las figuras que sirven de instrumento de la elusión fiscal de aplicación en nuestro ordenamiento tributario están el fraude a la ley tributaria, la simulación fiscal, el abuso de derecho, el negocio indirecto, el abuso de formas jurídicas y la planeación fiscal. El método de la interpretación económica no tiene cabida en la legislación guatemalteca.
- En nuestro ordenamiento tributario, la elusión fiscal puede ser contrarrestada a través de la actuación del legislador y de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- La figura de la elusión fiscal no está regulada en la legislación guatemalteca. Esta última tampoco contempla sanciones de incurrir en elusión fiscal.
- La legislación guatemalteca, a pesar de no definir ni sancionar la figura de la elusión fiscal como tal; sí desarrolla en forma expresa, tácita o a través de principios o garantías algunos mecanismos en que se manifiesta la elusión fiscal, como lo son la economía de opción, la simulación fiscal, el fraude a la ley tributaria, el abuso de derecho, el abuso de formas, el negocio fiduciario y la planeación fiscal; así como métodos para contrarrestarla con la actuación del legislador, de la Administración Tributaria y en el desarrollo de las Normas especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (precios de transferencia).

- Al no estar regulada taxativamente la elusión fiscal en la legislación guatemalteca; no se debe sancionar a quien incurra en supuestos de elusión fiscal.
- Es evidente la importancia de la elusión fiscal en nuestro país, en virtud que la impunidad con la que han actuado los contribuyentes ha incidido en la función recaudadora del Estado.

Entre los logros obtenidos y el aporte que se brinda con la presente investigación están el haber podido determinar -de conformidad con la legislación guatemalteca y las prácticas actuales-, qué figuras o mecanismos que sirven de instrumento a la elusión fiscal son de aplicación en nuestro ordenamiento jurídico, así como las herramientas que la contrarrestan. Por tanto, los objetivos trazados en el inicio de la investigación fueron alcanzados.

RECOMENDACIONES:

Con base en los resultados de la presente investigación, se proponen las siguientes recomendaciones.

- Tanto el legislador como la Administración Tributaria deben actuar activa y conjuntamente a fin de desarrollar una definición de la elusión fiscal en la ley, ya que es una figura de difícil prevención, regulación y castigo que lesiona el patrimonio del Fisco como bien jurídico tutelado.
- Es necesario regular lo que se entiende por conductas abusivas del contribuyente con finalidad de ahorro fiscal.
- Es necesario regular y sancionar la elusión fiscal ilícita, que se manifiesta en el fraude a la ley tributaria, el abuso de derecho, el abuso de formas jurídicas, el negocio indirecto y el negocio fiduciario.
- Nuestro ordenamiento jurídico debe eliminar las sanciones encubiertas o anómalas que existen en las leyes tributarias, ya que provocan un efecto represivo en el contribuyente.
- La Administración Tributaria debe implementar acciones que ayuden al contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias a través de procedimientos sencillos, eliminar trámites engorrosos, el poder realizar la mayoría de trámites vía electrónica, etc.
- Se deben crear normas que permitan moderar el impacto de la tributación en ciertos supuestos que alejen a los contribuyentes de la tentación de incurrir en elusión fiscal.
- Se debe regular el negocio de comercio electrónico tanto interno como externo, el cual puede ser origen de elusión fiscal.
- Es necesario contrarrestar las prácticas fiscales dañinas de forma más efectiva.
- La Administración Tributaria debería tener la facultad de requerir que los contribuyentes revelen sus estrategias agresivas de planeación fiscal a fin de detectar la elusión fiscal.

- Se deben mejorar las exigencias de documentación de soporte al aplicar las Normas especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (los precios de transferencia).
- Es necesario desarrollar instrumentos multilaterales de combate a la elusión fiscal.
- Se debe regular la transparencia fiscal en cuanto a entidades o figuras jurídicas extranjeras que son transparentes fiscales en el país en que fueron constituidas o donde tienen su administración.
- Guatemala debe seguir suscribiendo acuerdos o convenios para el intercambio de información fiscal con otras naciones para combatir la elusión fiscal.
- La legislación anti-paraísos fiscales, al ser efectiva en detectar casos de elusión fiscal, debe contemplarse en nuestro ordenamiento jurídico.
- Es necesario profundizar en la necesidad de proponer formas de eliminar las lagunas o vacíos en leyes tributarias a fin de evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal. Este tema podría ser desarrollado por otro investigador.

LISTADO DE REFERENCIAS:

a) Bibliográficas:

- Altamirano, Alejandro. Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario; Palestra Editores; Perú; 2003.
- Anzola, Oswaldo. La ley Tributaria: Su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006.
- Bajo Fernández, Miguel. La delincuencia económica desde el punto de vista criminológico, en L.M. Reyna Alfaro, Nuevas tendencias del Derecho penal económico y de la empresa; Perú; ARA Editores; 2005.
- Bravo Cucci, Jorge. La elusión y el fraude a la ley tributaria en el código tributario peruano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006.
- Bravo Cucci, Jorge. Reflexiones sobre la potestad sancionadora del Estado en materia administrativa, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; 2008.
- Calderón Medina, David. Introducción al Impuesto Sobre la Renta. Estados Unidos, República de Zenón Ediciones, 2014.
- Fraga Pittaluga, Luis. Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del código orgánico tributario venezolano en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006.
- García Belsunce, Horacio A. Derecho tributario penal; Argentina; Depalma, 1985
- García Novoa, César. La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. España; editorial Marcial Pons; 2004.
- García Novoa, César. “La elusión fiscal y los medios para evitarla. Relatoría general” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de

Derecho Tributario –AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008.

- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (Navarrine, Susana y Asorey, Rubén; actualizadores). Derecho Financiero; tomo II; Argentina; editorial La Ley; 9ª edición, 2004.
- Godoy, Norberto. Consideraciones acerca del acto antijurídico tributario y de su sanción respectiva, Impuestos, XX-245 a 247; Teoría general del derecho tributario. Argentina; editorial Abeledo-Perrot; 1992.
- González Navarro, Francisco. Naturaleza y calificación de la infracción tributaria (en IX semana de Estudios de Derecho Financiero); España, 1961.
- Hoyos Jiménez, Catalina. La Cláusula antielusiva en Colombia en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006.
- Ibarra Rodríguez, Alejandro. La elusión tributaria y su regulación en la legislación tributaria de España en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006.
- Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. España; editorial Espasa Calpe, S.A.; 22ª edición; 2001.
- Ruiz Almendral, Violeta. El denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria: Un análisis de la norma general contra el fraude a la ley tributaria en España en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006
- Rubinska, Ramiro M. Delitos contra la Hacienda Pública: Rasgos característicos y cuestiones de imputación, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; Marcial Pons.
- Ruiz Almendral, Violeta. El denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria: Un análisis de la norma general contra el fraude a la ley tributaria en España en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario del Instituto

Latinoamericano de Derecho Tributario; número 2; Venezuela, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006.

- Sáinz de Bujanda, Fernando. Notas sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria (en IX semana de Estudios de Derecho Financiero); España; 1961.
- Stratenwerth, Günther. La criminalización en los delitos contra bienes jurídicos colectivos, en Hefendehl, R. La teoría del bien jurídico: ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático? España; Marcial Pons, 2007.
- Taveira Torres, Heleno. Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Argentina; editorial Marcial Pons; 2008.
- Yáñez Villanueva, Felipe. La elusión fiscal y los medios para combatirla” en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo 1; Venezuela, editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario – AVDT- y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario –ILADT-; 2008.
- Zornoza Pérez, Juan y López López, Hugo. Las sanciones administrativas. El poder sancionador de la Administración Tributaria, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina. El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI. Tomo II; Argentina; Marcial Pons, p. 1923

b) Normativas:

- Decreto-Ley 106 y sus reformas. Código Civil.
- Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Código de Comercio.
- Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Código Tributario.
- Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.
- Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Código Penal.
- Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.

- Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.
- Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria. Libro I que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Acuerdo Gubernativo 213-2013 del Presidente de la República, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala que establece el Impuesto Sobre la Renta.

c) Electrónicas:

- <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas/145-modelo-de-co-tributario-del-ciat.pdf>. Consulta realizada el 16 de octubre de 2015.
- <http://dle.rae.es/?w=potestad&o=h>. Consulta realizada el 16 de octubre de 2015.
- <http://www.ine.gob.gt/archivos/informacionpublica/ConstitucionPolitica dela Republica de Guatemala.pdf>. Consulta realizada el 29 de agosto de 2015.
- <https://taxesetdroits.wordpress.com/2013/03/06/evasion-fiscal-en-aduanas/>. Consulta realizada el 30 de agosto de 2015.
- http://www.academia.edu/11532794/Abuso_de_Formas_Juridicas_en_el_Derecho_Tributario. Consulta realizada el 7 de octubre de 2015.
- <http://banguat.gob.gt/leyes/divisas/jm1352001.pdf> Consulta realizada el 20 de octubre de 2015.
- <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/memoria-de-labores.html> Consulta realizada el 20 de octubre de 2015.
- <http://transparencia.minfin.gob.gt/transparencia/> Consulta realizada el 20 de octubre de 2015.
- http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2013_210-A15.pdf Entidades o figuras jurídicas transparentes fiscales y el ISR. José Manuel Trueba Fano. Consulta realizada el 20 de octubre de 2015.

- Arias Esteban , Isaac Gonzalo. El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); 2013.
<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros.html>
Consulta realizada el 19 de octubre de 2015.
- <http://www.mundooffshore.net/guatemala-paraiso-fiscal/> Consulta realizada el 22 de octubre de 2015.
- <http://guatemalataxheaven.blogspot.com/2012/11/guatemala-un-la-administracionfinancier.html> Consulta realizada el 22 de octubre de 2015.

d) Otras referencias:

- Romero Morales, Erwin Iván. (Magistrado Presidente de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Poder Judicial de Guatemala. Entrevista del 28 de agosto de 2015.

ANEXOS:

MODELO DE INSTRUMENTO:

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

TESIS

Guatemala, ____ de 2013

CUESTIONARIO

Buenos días. Estoy realizando un trabajo de investigación sobre el tema “La Elusión Fiscal: Análisis”. La información que me proporcione será confidencial, por lo que le agradezco su colaboración.

INSTRUCCIONES: Las preguntas son abiertas, por lo que usted podrá expresar sus conocimientos sobre la materia.

¿Qué es la elusión fiscal?

¿Qué es la evasión fiscal?

¿Qué similitudes o diferencias encuentra entre las figuras anteriores?

¿Qué mecanismos o figuras conoce que pueden servir como instrumento de la elusión tributaria?

¿Cómo se puede evitar, reducir o contrarrestar la elusión fiscal?

¿Regula o sanciona la legislación nacional actual la elusión fiscal? De ser afirmativa su respuesta, ¿en qué sentido?

¿Cree usted que se debe sancionar a quien incurre en un supuesto de elusión fiscal? De ser afirmativa su respuesta, ¿Por qué?

¿Por qué es de importancia para el país el tema de la elusión fiscal?

Le agradezco mucho su colaboración.