

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

ELUSIÓN FISCAL ¿MECANISMO PARA REDUCIR EL PAGO DE IMPUESTOS?

TESIS DE MAESTRÍA

**PRESENTADO A LAS AUTORIDADES DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS
DE POSTGRADO
DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

POR:

EDGAR VIDAL CAMPOSECO PÉREZ

**PREVIO A CONFERIRLE EL TÍTULO DE:
MAESTRO EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

QUETZALTENANGO, NOVIEMBRE DE 2018

RESUMEN EJECUTIVO

La elusión fiscal tiene diversas aristas y fuentes para abordar, toda vez que involucra aspectos de fuentes del derecho tributario, morales, éticos y de la realidad jurídica de un estado; por consiguiente, la elusión fiscal se convierte en un fenómeno sumamente complejo y a su vez pequeño dentro de la realidad jurídica de un Estado, toda vez que al existir vacíos en las leyes tributarias, en ocasiones no existe un grado de certeza jurídica para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias de forma efectiva y en apego a derecho; siendo necesario comprender la elusión fiscal desde la realidad del estado, observando principios éticos y morales; para el efecto, es necesario que se revise la forma y estructura de actual sistema jurídico tributario guatemalteco a modo que se puedan colocar límites al uso de la elusión fiscal de parte de los contribuyentes.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
MARCO TEÓRICO	3
CAPITULO I	3
1. DOCTRINA DE LA ELUSIÓN FISCAL	3
1.1 ELUSIÓN FISCAL	3
1.2 DIFERENTES ENFOQUES DE LA ELUSIÓN FISCAL	4
1.2.1 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS	4
1.2.2 LOS JURISTAS	5
1.3 TIPOS DE ELUSIÓN FISCAL	7
1.4 ELEMENTOS DE LA ELUSIÓN FISCAL	8
1.5 CARACTERÍSTICAS DE LA ELUSIÓN FISCAL	9
1.6 DOCTRINAS ANTIELUSIVAS	10
1.6.1 DOCTRINA ROMANISTA	11
1.6.2 DOCTRINA COMMON LAW	12
1.6.3 DOCTRINAS JURÍDICAS ANTIELUSIVAS SOBRESALIENTES DEL COMMON LAW	14
1.6.4 DOCTRINA RAMSAY	14
1.6.5 CONCLUSIÓN DE LA DOCTRINA RAMSAY	16
1.6.6 DOCTRINA BUSINESS PURPOSE	16
1.6.7 CONCLUSIÓN DE LA DOCTRINA BUSINESS PURPOSE	18
1.6.7 COMENTARIOS FINALES SOBRE LA DOCTRINA DE LA ELUSIÓN	18
CAPÍTULO II	19
2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LA ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA	20
2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ELUSIVOS	20
2.2 LA CAPACIDAD ECONÓMICA EN MATERIA TRIBUTARIA	23
2.3 LA PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA	25
2.4 PRINCIPALES ORÍGENES EN GUATEMALA	25
CAPÍTULO III	28
3. ANÁLISIS ORDINARIO ESPECIAL CÓDIGO TRIBUTARIO DECRETO No. 6-91	28
CAPÍTULO IV	42
4. DERECHO INTERNACIONAL, ECONOMÍA DE OPCIÓN Y/O PLANIFICACIÓN FISCAL	42
4.1 LA ELUSIÓN FISCAL EN ESPAÑA	42
4.2 LA ELUSIÓN FISCAL EN ARGENTINA	47
4.2.1 EL PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA	47
4.2.2 LA PERSPECTIVA DE PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA	
PARA LOS JURISTAS ARGENTINOS	49
4.3 LA ELUSIÓN FISCAL EN CHILE	51
4.4 ECONOMÍA DE OPCIÓN Y/O PLANIFICACIÓN FISCAL	53
4.4.1 CARACTERÍSTICAS DE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN Y/O PLANIFICACIÓN FISCAL	54
4.5 ECONOMÍA DE OPCIÓN Y/O PLANIFICACIÓN FISCAL EN GUATEMALA	55

CAPÍTULO V	57
5. FRAUDE DE LEY Y SUPUESTOS DE ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA	57
5.1 FRAUDE DE LEY	57
5.2 EL FRAUDE DE LEY EN GUATEMALA	59
5.3 ELUSIÓN MATERIAL Y ELUSIÓN FORMAL	62
5.3.1 MATERIAL	62
5.3.1.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-, DECRETO No. 27-92	62
5.3.1.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-, LIBRO I; LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO No. 10-2012	66
5.3.1.3 IMPUESTO DE SOLIDARIDAD -ISO-, DECRETO No. 73-2008	69
5.3.1.4 LEY DEL FOMENTO Y DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD EXPORTADORA Y DE MAQUILA, DECRETO No. 29-89	70
5.3.1.5. CÓDIGO DE COMERCIO, DECRETO No. 2-70	71
5.3.2 FORMAL	72
5.3.2.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-, DECRETO No. 27-92 Y LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-, DECRETO No. 10-2012	72
CAPÍTULO VI	74
6. MORAL, ÉTICA Y ELUSIÓN FISCAL	74
6.1 LA MORAL Y LA ÉTICA TRIBUTARIA EN OTROS ESTADOS	75
6.2 EL CASO DE GUATEMALA	78
CONCLUSIONES	81
RECOMENDACIÓN GENERAL	83
BIBLIOGRAFÍA	89
ANEXO	91
DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	91

INTRODUCCIÓN

La elusión fiscal tiene dos corrientes, una que es material que va encaminada a reducir el pago de impuestos y la otra de tipo formal que pretende eludir el pago de sanciones administrativas por el incumplimiento de sus obligaciones formales; no obstante, por sí sola no puede considerarse como un elemento que permite reducir el pago de impuestos, para ello es necesario incluir dentro del análisis de la elusión fiscal la manera en la que funciona la economía de opción y/o planificación fiscal, como elementos que permiten a los contribuyentes elegir la forma en la que les sea más accesible y beneficioso el pago de sus cargas tributarias.

Aquellos contribuyentes que hacen uso de la elusión fiscal, deben verificar que la forma que le dan a sus negocios jurídicos no impliquen fraudes de ley, toda vez que los mismos son penados no solo administrativamente sino también penalmente al establecerse de parte de las autoridades competentes que, la verdadera razón que inspira a los contribuyentes a darle determinada forma jurídica a sus actividades económicas, es eludir el pago total o parcial de su carga tributaria.

Algunos estudiosos sugieren que debe analizarse la forma en la que influye la moral y la ética en la aplicación de la elusión fiscal, toda vez que es una obligación ciudadana contribuir al gasto e inversión pública en las formas prescritas en las leyes tributarias, lo cual realizan en la mayoría de casos bajo aquellos regímenes que le representen menos carga tributaria, con lo cual evidencian que la moral y la ética pasan a segundo plano. Los contribuyentes guatemaltecos no son ajenos a la aplicación de la elusión fiscal, toda vez que las mismas normas tributarias la promueven y la permiten mediante el uso de la economía de opción y/o planificación fiscal, dejando de observar principios éticos y morales.

La presente investigación tiene por objetivo describir a la elusión fiscal desde la perspectiva del derecho, la ética y la realidad, analizando para ello las fuentes

doctrinarias de la misma, la forma en la que se aplica en Guatemala mediante la permisividad que tienen frente a ella las leyes tributarias, así como la estrecha relación que existe entre la elusión fiscal y la moral tributaria de los contribuyentes.

Al respecto, el estudio se desarrolló mediante una revisión bibliográfica relacionada al tema objeto de estudio, la cual fue analizada a modo de brindar conclusiones respecto a la forma en la que la misma nace a la vida jurídica dentro del derecho tributario guatemalteco, convirtiéndose en una forma para reducir parcial o totalmente la carga tributaria de los contribuyentes con el apoyo de la economía de opción y/o planificación fiscal.

En el Capítulo I se desarrolla La Doctrina de la Elusión Fiscal que han desarrollado los estudiosos respecto al tema, así como las corrientes del derecho que existen para su estudio. En el Capítulo II se hace referencia a los Principios Constitucionales y la Elusión Fiscal en Guatemala, como una forma de identificar si la misma es válida y si se encuentra vigente dentro del marco jurídico tributario guatemalteco.

El Capítulo III contiene un Análisis Ordinario Especial al Código Tributario de Guatemala, como principal ley que establece el correcto cumplimiento que debe darse a las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así como si el mismo permite la aplicación de la elusión fiscal. El Capítulo IV detalla un análisis de cómo se aborda en el Derecho Internacional el tema de la elusión fiscal, específicamente en España, Argentina y Chile, así como la descripción de lo que es la Economía de Opción y/o Planificación Fiscal. En el Capítulo V se desarrolla el análisis de lo que es Fraude de Ley, así como algunos Supuestos de Elusión Fiscal que existen en las principales leyes del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco. Por último, en el Capítulo VI se describe cómo es que influye la Moral y la Ética sobre la elusión fiscal.

La presente investigación es responsabilidad expresa del sustentante de la tesis de maestría.

MARCO TEÓRICO

CAPITULO I

1. DOCTRINA DE LA ELUSIÓN FISCAL

1.1 ELUSIÓN FISCAL

La elusión fiscal es un proceso en el cual los contribuyentes de forma voluntaria y consciente, buscan la manera de reducir o eliminar el pago de sus impuestos mediante la utilización de vacíos legales, sin que esto implique violentar normas tributarias contenidas en las diferentes leyes relacionadas con el Derecho Tributario.

También se considera a la elusión como “las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de ésta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos.” (Gerencie, 2017)

Cuando los legisladores redactan una ley, deben hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, en ocasiones se producen ambigüedades en los textos legales que dan lugar a diferentes interpretaciones. La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas; esto último, es lo que se conoce como un vacío legal.

Tomando ventaja de los vacíos legales existentes, en muchos casos es posible reducir sustancialmente o incluso evitar el pago de impuestos de manera legal. La elusión fiscal puede ser practicada por cualquier persona que cuente con un conocimiento profundo de derecho tributario o bien por medio del asesoramiento legal y tributario adecuado de un especialista en la materia; no obstante, a nivel

mundial son las multinacionales y entidades financieras las que por lo general se benefician de ella, al disponer de la estructura y recursos necesarios para poner en marcha auténticas estrategias de ingeniería fiscal, lo cual en países como España se ha denominado como **Planificación Fiscal Agresiva**.

1.2 DIFERENTES ENFOQUES DE LA ELUSIÓN FISCAL

1.2.1 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS

Existe discrepancia entre algunos juristas respecto a si la elusión fiscal representa o no un delito, pero es fácil comprender que no es vista con agrado por las autoridades tributarias; al fin y al cabo, por culpa de ella éstas pueden llegar a perder una parte importante de su recaudación anual, por lo que tratarán por todos los medios de combatirla, erradicarla y penalizarla. Éste último criterio se torna difícil de poder materializar, al no violentarse de forma clara la legislación tributaria de los diferentes Estados de parte de sus contribuyentes.

Las Administraciones Tributarias de los Estados dirigen sus principales actuaciones a eliminar posibles vacíos legales que favorezcan la elusión. Esto se consigue presentando las modificaciones pertinentes a las leyes ante el Organismo Legislativo. Algunos países van más lejos y han establecido normas generales antielusión; otros Estados, si bien no disponen de una norma general, sí han promulgado numerosas leyes antielusión o antiparaíso fiscal.

Éstas medidas son generalmente criticadas por la comunidad económica y financiera, pues consideran que, en el afán de colocar límites a la elusión fiscal, muchas veces se dañan intereses comerciales y se atenta contra la libertad de inversión y la libre circulación de capitales.

La eficacia de éste tipo de medidas también resulta cuanto menos dudosa, teniendo en cuenta que los paraísos fiscales cuentan con legislaciones especiales que no

obligan a revelar la identidad de los propietarios y accionistas de las sociedades, éstos en muchos casos simplemente han optado por la ocultación de sus operaciones; empero, las autoridades tributarias defienden la legitimidad de las medidas contra la elusión fiscal, argumentando que son necesarias para impedir abusos y extralimitaciones de parte de los contribuyentes.

Entienden que una serie de actuaciones encadenadas, aun siendo todas legítimas, pueden llegar a constituir delito si son de naturaleza simulada y tienen como único fin evitar el pago de impuestos; sin embargo, cometen errores al tratar de adivinar la intención que se esconde detrás de las operaciones económicas de los contribuyentes, sospecha que les hace actuar, aunque dichas actuaciones carezcan de asidero legal. Sea como fuere, se trata de un aspecto difícil de definir, pues es complejo encontrar el equilibrio entre control fiscal y libertad de empresa, éste último como principio constitucional en la mayoría de Estados a nivel mundial.

Las obligaciones fiscales son de carácter público y constituyen el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor tributario establecido en ley, el cual tiene por objeto la determinación del hecho imponible y el cumplimiento de la prestación tributaria, convirtiendo a dicha prestación exigible de una forma coactiva para el contribuyente, señalando las sanciones y/o multas a las que puede hacerse acreedor en caso de incumplimiento. De acuerdo con esto, todo lo que haga el deudor tributario para encontrar los vacíos legales para no cumplir el objeto de la obligación fiscal será un problema para el acreedor tributario; en éste caso, para el Estado.

1.2.2 LOS JURISTAS

La elusión, es una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales; no obstante, afecta las políticas, procesos y procedimientos fiscales de los Estados, afectando su capacidad de recaudación.

No toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica como se menciona con anterioridad y que también debe existir una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, porque de otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, siempre que no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su investidura jurídica. (Araujo Falcao, 1964)

La base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso de las formas con la simple evasión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima. (Rivas Coronado, Nolberto y Polloacar Silva, Carlos, 2007)

Para algunos expertos la elusión es considerada también como un acto de defraudación fiscal, pues mediante el empleo de los vacíos legales, tiene el propósito de reducir el pago de los tributos que por norma le corresponden a un deudor tributario.

Lo anterior puede materializarse por medio de engaños, errores, u omisiones dolosas en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

Continuando con la percepción anterior, aparte de afectar principios y especialmente la recaudación fiscal, la elusión afecta la credibilidad y confianza del deudor tributario, influyendo en dos vías:

- a) **Relación interna:** con los accionistas, directivos y especialmente trabajadores, pues para éstas personas resultaría inapropiado formar parte

de una empresa que está buscando vacíos o subterfugios legales, aunque constituyan una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales, siempre que éstas tengan un nivel de conciencia ética y moral elevado.

- b) **Relación externa:** con los acreedores, proveedores y clientes, toda vez que genera suposiciones que el hecho de estar utilizando medidas elusivas para no cumplir con sus obligaciones tributarias, aunque éstas sean lícitas, al final puede interpretarse que dichas medidas tarde o temprano serán aplicadas con ellos en sus negocios comerciales con la empresa; por tanto, se genera la afectación y/o pérdida de la confianza.

Otros especialistas concluyen que, aunque la elusión sea lícita al no transgredir normas, la simple razón de impedir que se genere el hecho imponible para que no surja la obligación tributaria y evitando el acto previsto en la ley como generador de tributos, dificulta el trabajo de la Administración Tributaria, lo cual afecta en la pérdida del beneficio de la duda para el deudor por su conducta, toda vez que puede interpretarse que su aplicación es de forma premeditada y con el objetivo de obtener ciertos beneficios fiscales.

1.3 TIPOS DE ELUSIÓN FISCAL

Elusión por exclusión: algunos contribuyentes prefieren invertir su capital en el extranjero, específicamente en países con cargas tributarias más accesibles, a modo de evadir el pago de impuestos en su lugar de origen cuya carga tributaria es mayor, o bien no realizar el hecho generador del tributo en el país; por consiguiente, ésta clase de exclusión se relaciona con aquellas que tienen que ver con evitar a toda costa el pago de impuestos, con el objetivo de no pagar el tributo respectivo acogiéndose a normas legales que disminuyen la tributación.

Un ejemplo de ésta clase de exclusión lo es la salida de divisas de los países con el objeto de invertir las en países denominados paraísos fiscales, donde los capitales extranjeros están exentos de impuestos o con cargas impositivas más bajas.

Elusión por vacío de ley: ésta clase de elusión tributaria se presenta cuando la legislación tributaria incentiva determinadas actividades en una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes para pagar menos impuestos mediante la obtención de beneficios orientados a la utilización de vacíos en las leyes tributarias, reduciendo la carga tributaria sin quebrantar las leyes.

1.4 ELEMENTOS DE LA ELUSIÓN FISCAL

Tulio Rosembuj entiende por elusión fiscal: “esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla”. Y más adelante precisa que “el elemento más importante de la elusión, entonces, consistiría en la adopción de instrumentos negociales o no, pero, en cualquier caso, ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica, en cuanto tales”.(Chirinos Jurado, 2009)

Partiendo del enunciado anterior, los principales elementos de la elusión fiscal son los siguientes:

- a) La voluntad del contribuyente, ya que el contribuyente promueve de forma voluntaria y consciente el resultado de eludir su responsabilidad tributaria.

- b) La licitud del acto, toda vez que la elusión como tal se convierte en un hecho que no violenta las normas tributarias, pues únicamente se beneficia de la excepción y las lagunas jurídicas que contiene la legislación.
- c) El sujeto activo de la elusión es el contribuyente, pues es la persona que resulta liberada del pago total o parcial de impuestos.
- d) El sujeto pasivo de la elusión es el Estado, toda vez que deja de percibir los impuestos eludidos.

1.5 CARACTERÍSTICAS DE LA ELUSIÓN FISCAL

No toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica como se menciona con anterioridad y que también debe existir una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquella, porque de otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, siempre que no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su investidura jurídica. (De Araujo Falcao, 1964)

Derivado de lo anterior, las principales características de la elusión fiscal son las siguientes:

- a) Se convierte en una conducta lícita de parte del contribuyente, toda vez que no se violenta el ordenamiento jurídico por medio de algún tipo de simulación.
- b) Al momento que nace a la vida jurídica la obligación tributaria, los actos encaminados a eludirla ya han sido consumados.
- c) En ningún caso debe confundirse con la simulación fiscal, toda vez que la elusión, es una conducta legítima por medio de la cual el contribuyente ordena sus negocios para reducir o eliminar su carga tributaria.

- d) Se diferencia de la evasión, porque en la misma sí nace el hecho generador; sin embargo, se oculta al fisco mediante conductas de omisión y no de elusión.

1.6 DOCTRINAS ANTIELUSIVAS

Cada vez es más frecuente observar conductas elusivas de parte los contribuyentes; por tanto, los Estados han modificado y creado leyes antielusivas, además de destinar una mayor cantidad de recursos hacia sus Administraciones Tributarias para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas, lo cual incluye la implementación de medidas preventivas.

Una de las clasificaciones más importantes en materia antielusiva se da entre normas generales y normas preventivas. Las primeras se refieren a reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y, que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente). Las normas preventivas, también llamadas normas de corrección o de prevención, no son normas propiamente antielusivas, son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva. Incumplirlas implica una infracción a la legislación tributaria, es decir, ellas no “autorizan” al órgano contralor para desestimar actos o negocios jurídicos, sino que su incumplimiento trae aparejada, como consecuencia inmediata, una sanción. (Wahn Pleitez, 2011)

Existen dos ramas jurídicas que pueden ayudar a comprender de una mejor manera la forma en la que se combate la elusión fiscal, siendo éstas:

- a) La Romanista o continental.
- b) La Common Law o anglosajona.

1.6.1 DOCTRINA ROMANISTA

Dentro de los países que forman parte del sistema Romanista se encuentran los siguientes:

- ✓ **Alemania, el abuso de formas:** el núcleo del sistema antielusivo alemán se encuentra en el artículo S 42 del Código Tributario de 1977, modificado en el año 2000 y 2002, el cual establece que: “La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada”. Uno de los preceptos exigidos por la norma para la configuración del abuso de formas que más dificultades ha generado a la hora de su interpretación y aplicación, es que los contribuyentes se valieron de negocios insólitos o inadecuados al giro habitual de sus negocios. Naturalmente generó duda al momento de definir ¿qué es una operación normal? y más aún, la interrogante de si ¿pueden jueces y administradores determinar lo que es una forma “anormal”, “inusual” o “insólita” de manera precisa y adecuada? llevando a cuestionar la constitucionalidad del precepto; no obstante, la Corte Constitucional Federal se pronunció por la legitimidad y constitucionalidad del S 42, indicando que es un instrumento eficaz para controlar la elusión fiscal, toda vez que permite reducir la libertad contractual del contribuyente, sin afectar el principio de legalidad. (Schuster, 2001)
- ✓ **Francia, el abuso de derecho:** el artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales Francés establece en su numeral 1° que: “No podrán ser opuestos a la administración de los impuestos los actos que disimulen el alcance verdadero (auténtico o real) de un contrato o de una convención”. Posteriormente indica algunos ejemplos de actos prohibidos,

siendo el principal presupuesto para la aplicación de la desestimación de éstos, la intencionalidad con la que el contribuyente decide eludir la tributación, la cual ejerce por medio de actos calificados como abuso de derecho. (Deboyssy, 1997)

Derivado de lo anterior se puede decir que los países que aplican la corriente Romanista han optado por la creación de una norma de control de uso general para combatir conductas elusivas de parte de sus contribuyentes.

Dicha norma es un Código Tributario en Alemania y su similar en Francia con el nombre de Código de Procedimientos Fiscales Francés, en cuyo contenido se expresa e identifica plenamente los límites que tiene la elusión fiscal dentro de su sistema jurídico tributario.

1.6.2 DOCTRINA COMMON LAW

Dentro de los países que forman parte del sistema Common Law se encuentran los siguientes:

- ✓ **Inglaterra, de principios preventivos al control de las step stone transactions:** hasta finales de los años ochenta, prevaleció en el derecho inglés, la opción por las normas específicas de corrección. Se postulaba, como principio base, el respeto al derecho de los contribuyentes de elegir la modalidad menos onerosa en términos fiscales, de tal modo que, en la elusión (tax avoidance), la legislación -y sólo ella- debe determinar la licitud o ilicitud de la conducta. El cambio de orientación surgió con el caso Ramsay Ltd. v, seguido del caso IRC v. Burman Oil Ltd. En el primero, se basa en que cuando una serie de operaciones (step stone transactions) permitieran una economía de tributos, que no se podría alcanzar si no se considerara en su conjunto, la Corte debía promover una calificación precisa de la operación en su totalidad, en el supuesto que ésta se pudiera conocer, pudiendo ignorar

los pasos aislados. En el sistema jurídico inglés, para el control de las formas elusivas, conviven reglas legisladas *Parlament*, con *legal rules* creadas por el poder judicial, no obstante, aquellas pueden modificarlas. (Wahn Pleitez, 2011)

- ✓ **Estados Unidos de Norteamérica, el principio de prevalencia sobre la sustancia antes que forma:** el derecho tributario estadounidense, legisla reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico, las cuales se combinan con aquellos precedentes jurisprudenciales de Business Purpose Test, Step Transactions y Substance Over Form. No existe una norma general antielusión. El punto de inicio de los precedentes mencionados y de su desarrollo posterior, fue el caso Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, de 1935. En éste juicio se sentó el principio/precedente en el cual, si bien se reconoce el derecho fundamental de los contribuyentes a la economía de tributos, no implica que, para calificar una operación como legítima, la misma debe basarse en un “motivo de negocio” y no sólo en la simple intención de reducir la carga tributaria. Se trata entonces de un control sobre la “causa” del negocio jurídico. Sumado a lo anterior, el principio de la Substance Over Form, permite al fisco (y al juez) prescindir de la “forma legal” de la operación, en la investigación del legítimo Business Purpose. De ésta manera, no sólo se pretende controlar las conductas elusivas, sino también evitar la simulación (sham). (Wahn Pleitez, 2011)

Derivado de lo anterior se puede decir que los países que aplican la corriente Common Law, han optado por la aplicación y adopción de criterios jurisprudenciales para la resolución de casos; analizando la causa de la aplicación de supuestos de negocios de parte de los contribuyentes, situación que ha devenido en un mejor control de la elusión tributaria.

1.6.3 DOCTRINAS JURÍDICAS ANTIELUSIVAS SOBRESALIENTES DEL COMMON LAW

1.6.4 DOCTRINA RAMSAY

En ésta doctrina se contempla el tratamiento fiscal que se le debía dar a una serie de transacciones desarrolladas de acuerdo con un plan o esquema preconcebido y en virtud del cual se producía de forma prácticamente simultánea, una ganancia patrimonial y una pérdida de la misma magnitud. El resultado final del proceso era neutro, desde el punto de vista financiero y comercial: la ganancia y la pérdida se compensaban mutuamente y el inversor quedaba exactamente en la misma posición que al principio, menos el costo en forma de comisión y honorarios satisfechos a la empresa que se encargaba de diseñar la operación.

El verdadero sentido de la operación era el siguiente resultado fiscal; mientras que, la ganancia no se encontraba sujeta al Impuesto Sobre Ganancias del Capital, el importe de la pérdida era deducible de las ganancias patrimoniales que el sujeto hubiera registrado en operaciones anteriores. Por consiguiente, el objetivo de la operación era fabricar una pérdida fiscalmente deducible para eludir la tributación por una ganancia que el mismo contribuyente había obtenido de una operación inmobiliaria.

No obstante, la Doctrina Ramsay se basaba en la aplicación del llamado Westminster Principle en el Reino Unido, el cual fue establecido en el año 1936 mediante la decisión del caso Duke of Westminster, dicho principio se basaba en que cada hombre tiene el derecho de ordenar sus asuntos, si es que puede, de la manera que le sea más conveniente para que la cantidad a pagar al fisco sea la menor posible. Lo anterior se trata nada más de la libertad en la elección de las formas jurídicas; sin embargo, es necesario colocar ciertos límites a dicha libertad. El caso como tal se basó en qué si el Duque de Westminster podía deducir de sus ingresos las cantidades pagadas a sus empleados por sus servicios prestados,

como una donación anual sustituyendo el pago de salarios, los que no eran aceptados como deducibles por la Administración Tributaria del Reino Unido, toda vez que en sustancia se trataba de salarios por servicios privados.

En última instancia los tribunales le dieron la razón al duque, pues los jueces establecieron la doctrina que la única tarea que les era obligatoria observar a ellos en su calidad de órgano contralor del caso, era determinar si la transacción era genuina y no simulada.

Estando firme qué la transacción era real, lo conducente era aplicar la norma fiscal correspondiente, sin que sea factible y/o necesario indagar sobre la sustancia real que subyace a la forma utilizada.

Retomando el contenido de la teoría Ramsay, su objetivo principal fue introducir límites a la aplicación del principio Westminster, al cual se le reconocía como doctrina legal vigente.

Los límites a los que hace referencia el párrafo precedente, giraban en dos sentidos:

- a) La primera afirmaba la necesidad de aplicar, con relación a las normas tributarias, métodos de interpretación no exclusivamente literal, sino teleológica; lo cual se refiere al estudio de la doctrina filosófica sobre las causas finales de un asunto en particular, teniendo en cuenta la intención del legislador.
- b) La segunda sostenía la determinación de los hechos, su naturaleza jurídica. Si existieran operaciones integradas por diversas transacciones desarrolladas de acuerdo a un plan unitario; es preciso tomar en consideración el conjunto de la operación y el resultado que se deriva de éste conjunto, sin reducirse al examen separado de cada una de sus partes.

En concreto, ante el esquema desarrollado por el contribuyente se buscaba la forma de establecer si la pérdida que planteaba el contribuyente, era el tipo de pérdida que permitía y establecía la ley. Por ende, se establece el principio que, para determinar las implicaciones fiscales de una transacción, los tribunales están obligados a establecer la naturaleza jurídica de los supuestos planteados por el contribuyente, si las mismas resultaren ser una combinación de transacciones, es dicha combinación la que debe ser tomada en consideración de manera integral y no cada uno de sus elementos de forma aislada.(Pérez Royo, 2005)

El nuevo principio mencionado en el párrafo precedente presentaba una potencialidad, toda vez que los esquemas de elusión fiscal se basan en una serie de transacciones complejas para confundir al fisco y a los jueces.

1.6.5 CONCLUSIÓN DE LA DOCTRINA RAMSAY

Los últimos veinte años del siglo pasado, se forjó la idea que Ramsay no solo había tenido la virtud de rescatar a la doctrina tributaria de una isla de interpretación literal, sino que también rompió el esquema de la formalización en la caracterización de los hechos, introduciendo criterios de calificación en términos realistas. Lo anterior devino en que la interpretación de la normativa tributaria tuviera bases fundamentadas, delimitadas y que llenaran las condiciones jurídicas para su correcta aplicación, fomentando de ésta manera que la teoría Ramsay sea vista como una teoría antielusión de creación judicial, evitando que los vacíos legales en las normativa tributaria de los Estados sean aprovechadas por los contribuyentes para sacar beneficios fiscales y financieros que afecten los intereses del fisco y el Estado en general.

1.6.6 DOCTRINA BUSINESS PURPOSE

Esta doctrina tiene su origen en el caso Gregory versus Helvering, el cual se suscitó en el año 1935. Antes de describir el caso qué fue lo que originó la doctrina Business Purpose, debe tomarse en consideración que la legislación de los Estados Unidos de Norteamérica no grava las transferencias de activos de una sociedad por acciones a otra sociedad por acciones; siempre y cuando, éstas se enmarquen dentro de un plan de reorganización societaria.

El caso surge cuando la señora Evelyn Gregory como única accionista de una sociedad que a su vez poseía dentro sus activos acciones de otra sociedad que la señora Gregory quería vender, con el afán de eludir el pago del Impuesto Sobre la Renta de persona física a los dividendos; para el efecto, constituyó una tercera sociedad a la que transfirió las acciones que quería vender. Seis días posterior a la constitución de la nueva sociedad, la señora Gregory vendió la nueva sociedad y declaró la utilidad como ganancia de capital; sin embargo, el fisco alegó que se trataba de dividendos.

La Señora Gregory justificó que el aumento de su patrimonio provenía de una reorganización societaria; por consiguiente, se encontraba libre del pago de impuestos. En primera instancia obtuvo una sentencia; sin embargo, ante la apelación del fisco le fue denegada en segunda instancia, en la cual se falló que era una distribución de dividendos de la primera sociedad y no una ganancia de capital. Lo importante del caso es que pese a que se cumplieron de forma correcta los lineamientos formales que requería la ley para efectuar una transferencia de activos entre sociedades relacionadas, se estableció que la disposición que otorgaba la exención se refería a transferencias realizadas de acuerdo a un plan de reorganización. En definitiva, el fallo del Fiscal de Impuestos (Comissioner of Internal Revenue), el Señor Helvering, se fundamentó en que la creación de la nueva sociedad no tenía ninguna razón de ser y que debería ser ignorada. Además, señaló que, en caso de

haber existido una intención de realizar negocios a través de las dos compañías reorganizadas, se habría fallado a favor del contribuyente, independientemente que su finalidad hubiese sido minimizar la tributación. Claramente la operación no tenía objeto comercial o societario alguno, sino que era un mero arbitrio mediante el cual se montó una reorganización societaria como una pantalla para ocultar la verdadera naturaleza de la operación, cuyo único objetivo y logro fue la consumación de un plan preconcebido para evitar el impuesto a los dividendos. (Schultz Figueroa, 2012)

1.6.7 CONCLUSIÓN DE LA DOCTRINA BUSINESS PURPOSE

Lo cuestionable de la transacción fue que la verdadera causa de la reorganización se basaba en evitar el pago del Impuesto Sobre la Renta y no así el uso de una forma jurídica atípica; es decir que, para que una operación fuera legítima debía tener un motivo de negocio o Serious Purpose, llegando a la conclusión que todas aquellas operaciones que hayan sido simuladas sin contar con un fundamento de negocio, pudieran ser susceptibles a desestimación en los Estados Unidos de Norteamérica; por lo tanto, la doctrina se desarrolla para tener un control sobre la causa del acto o negocio jurídico.

1.7 COMENTARIOS FINALES SOBRE LA DOCTRINA DE LA ELUSIÓN

Luego del análisis efectuado al tema de la elusión fiscal mediante los diferentes criterios existentes, se puede decir que no existe unanimidad en la doctrina en cuanto a la naturaleza jurídica de ésta, toda vez que algunos autores la consideran lícita, otros ilícita, e incluso algunos se atreven a dar una tercera categoría al sostener que puede ser lícita o ilícita; es decir, ecléctica, lo cual no es más que dar de cierta forma la razón de forma intermedia a ambas corrientes. Es oportuno mencionar que, pese al último argumento en mención, al parecer la doctrina

mayoritaria estima que la elusión es lícita, al no transgredir y violentar normas y leyes ordinarias, así como preceptos constitucionales en materia de tributación.

Como conclusión de la doctrina de la elusión fiscal se puede decir que el sistema del Common Law es el más idóneo para darle un adecuado tratamiento a la misma, al resolver los casos tributarios relacionados con la elusión fiscal de acuerdo a la jurisprudencia que se ha desarrollado respecto a la misma, toda vez que sus magistrados están ampliamente capacitados en materia tributaria para resolver de una mejor manera y apegada a derecho los casos tributarios relacionados con ésta problemática; además, porque son Estados cuyos ciudadanos poseen altos niveles de cultura y moral tributaria que permiten su aplicación; al respecto, éste sería el sistema que debiese implementarse en un Estado como Guatemala para poder tener un criterio amplio y racionado para resolver la actual problemática tributaria que le da vida jurídica a la aplicación de la elusión fiscal en el país; no obstante, ello implica contar con un sistema judicial especializado en materia tributaria para mejor resolver apegado a derecho cada caso por igual, así como contar con un elevado nivel de cultura y moral tributaria de parte de los contribuyentes para evitar hacer un uso excesivo de las formas jurídicas que le permitan eludir parcial o totalmente su carga tributaria.

CAPÍTULO II

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LA ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA

2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ELUSIVOS

No existe ningún ordenamiento jurídico en el mundo que defina sus normas legales específicas sin observar principios constitucionales y la parte fiscal no escapa de ello, pues toda norma relacionada con el pago de impuestos debe crearse observando principios constitucionales que garanticen los derechos de los contribuyentes, quienes se convierten en los principales financistas del gasto e inversión pública mediante el correcto, justo y equitativo pago de impuestos.

Si bien es cierto que la elusión se convierte en un tema más de tipo doctrinario, no quiere decir que dentro del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco no existan algunos argumentos que la validen; por tanto, es preciso identificar los principales artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala -CPRG- que la incentivan, los que se detallan en los párrafos siguientes.

El artículo 2 configura los Deberes del Estado y dentro del mismo se configura el principio de la seguridad jurídica, por lo que se demanda que la legislación aplicable a sus ciudadanos sea coherente; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes; por consiguiente, si las normas tributarias contemplan la existencia de la elusión fiscal por vacíos de ley, debe tomarse la misma como un mecanismo que elude la responsabilidad de los contribuyentes hacia el pago parcial o total de sus impuestos. Esto no debe representar algún tipo de riesgo de sanción para los contribuyentes, pues el Estado debe garantizarle la certeza jurídica en el pago de sus impuestos.

El artículo 5 contiene el precepto de Libertad de Acción, el cual da vida a la existencia de la elusión fiscal, pues ningún ciudadano guatemalteco está obligado a obedecer órdenes que no estén basadas en ley y al no estar penalizada la figura como tal de elusión dentro del marco jurídico tributario guatemalteco, su existencia y aplicación no debiese representar ningún riesgo de sanción de parte de la Administración Tributaria como ente recaudador y fiscalizador del Estado guatemalteco en materia tributaria.

El artículo 12 establece el principio de Derecho de Defensa; en tal sentido, el derecho de defensa debe ser de carácter obligatorio e inviolable, durante todo acto mediante el cual el fisco pretenda imponer sanciones, tipificar faltas y/o delitos que afecten los derechos de la persona, el cual supone que los sujetos pasivos han contravenido a lo establecido en las leyes que regulan la materia tributaria. Prácticamente el principio de defensa se convierte en el límite de la potestad tributaria porque exige al ente público, el desarrollo y respeto de todo el proceso legal, para que él o los sindicatos puedan pronunciarse para obtener justicia y defensa de sus derechos, aportando todo medio de prueba, alegatos e impugnaciones contra las resoluciones que se crean convenientes para demostrar su inocencia; en éste caso, al querer sancionar aspectos elusivos.

Aunado a lo anterior, el artículo 17 establece que son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por la ley anterior a su perpetración, lo cual en sentido interpretativo quiere decir que el principio de legalidad, contenido en éste artículo constitucional, protege al contribuyente para que a través de una adecuada planificación fiscal, pueda reducir o eliminar el pago de sus obligaciones tributarias, por medio de todos los mecanismos que la ley no le prohíba. Además, éste artículo constitucional permite la práctica de la elusión fiscal debido a que, jurídicamente se pueden buscar formas distintas a las tipificadas en la legislación tributaria, que no estén reguladas como delito o falta, para no configurar un determinado hecho generador o disminuir la base imponible.

En el artículo 39 se configura el derecho que todas las personas tienen a la propiedad privada y en el 41 la protección al derecho de propiedad privada, pues todos pueden y deben disponer sobre sus bienes libremente de acuerdo con la ley y el Estado se encuentra obligado a protegerlos. Éstos artículos son susceptibles a ser utilizados como fundamento de la elusión fiscal, pues faculta a las personas a documentar sus transacciones con distintas modalidades mientras no tipifiquen infracción de alguna ley específica, de lo cual se origina el término de economía de opción.

En el artículo 135 se desarrolla todo lo relacionado a los deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos y específicamente la literal d) indica que todos los ciudadanos están obligados a contribuir al gasto público, de acuerdo a la forma prescrita en ley; es decir que, los contribuyentes no están obligados a elegir figuras o estructuras jurídicas más onerosas en relación con otras, con la finalidad de cumplir con sus obligaciones tributarias; lo cual da la libertad a los contribuyentes de aplicar la economía de opción y/o planificación fiscal, mismas que se desarrollan en el Capítulo IV de la presente investigación.

Tal y como se indicó en el primer capítulo de la presente investigación, la Administración Tributaria cataloga a la elusión fiscal como algo incorrecto y en algunos casos ante el desconocimiento de los contribuyentes, la sancionan como si la misma violentase alguna normativa tributaria en el país; al respecto, es preciso señalar que el artículo 154 de la CPRG establece la función pública y la sujeción de la ley, en la cual se establece que los funcionarios públicos son depositarios de la ley y jamás superiores a ella; por consiguiente, al no estar tipificada la elusión fiscal como un delito o falta dentro del marco jurídico guatemalteco, no puede ser sancionada por ningún funcionario de la Administración Tributaria.

El artículo 171 establece otras atribuciones que posee el Organismo Legislativo, dentro de las que se remarcan las del inciso a) que son decretar, reformar y derogar leyes, así como las del inciso c) concernientes a decretar impuestos ordinarios y

extraordinarios. Por consiguiente, los vacíos legales o ambigüedades que presentan las normas tributarias son responsabilidad del legislador, no así del contribuyente que utilizará todos los medios válidos para reducir o eliminar el pago de determinados impuestos, aprovechándose de dichas deficiencias normativas.

El artículo 183 literal r) faculta al Presidente de la República a exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que no hayan cubierto sus obligaciones tributarias dentro del marco estipulado en las leyes ordinarias; por consiguiente, se evidencia un supuesto de elusión fiscal, toda vez que incentiva al contribuyente a no cumplir con el pago de sus impuestos oportunamente, a sabiendas que podrá hacerlo posteriormente y acogerse a una solicitud de amnistía cumpliendo con los plazos y formas contenidos en las leyes tributarias vigentes en el país.

El artículo 239 desarrolla el Principio de Legalidad, el cual se refiere a que los impuestos deben decretarse de acuerdo a la equidad y justicia tributaria; sin embargo, la elusión fiscal propicia lo contrario, siendo necesario que el Estado de Guatemala evalúe, por medio de las instituciones que correspondan, las fuentes de elusión fiscal dentro del marco jurídico tributario guatemalteco, para poder garantizar el cumplimiento de dicho principio constitucional.

El artículo 243 desarrolla el Principio de Capacidad de Pago, en éste artículo se indica que los impuestos deben decretarse conforme al principio de capacidad de pago; no obstante, la elusión fiscal propicia lo contrario, debido a que los que deben pagar más resultan pagando menos. Es acá en éste artículo que surgen los principios de la capacidad económica y proporcionalidad en materia de tributos.

2.2 LA CAPACIDAD ECONÓMICA EN MATERIA TRIBUTARIA

La capacidad económica guarda una estrecha relación con la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza; con la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer

frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta por parte de una Administración Pública. (Calvo Ortega, 2006)

Este principio es entendido de múltiples maneras, una de las más sobresalientes es la regla material básica de reparto o distribución de las cargas tributarias a los contribuyentes de un Estado; convirtiéndose en un principio rector de la justicia tributaria, lo cual no es más que un criterio que califica la distribución justa y equitativa de los impuestos como principal fuente de financiamiento del gasto e inversión pública.

Los juristas catalogan en dos corrientes el principio de la capacidad económica:

- a) **Capacidad Abstracta:** funciona como un elemento que contribuye al sostenimiento de las cargas públicas; por consiguiente, se trata de aquella capacidad que se tiene presente al determinar el supuesto del hecho generador de los tributos y que a su vez garantiza que únicamente se determinen tributos sobre actos, hechos o negocios que presenten capacidad económica de parte de los contribuyentes, tomando en cuenta que estos son elementos de análisis para establecer la verdadera riqueza de las personas.
- b) **Capacidad Relativa:** es aquella que orienta el establecimiento de la correcta carga tributaria que un contribuyente debe soportar; de tal manera que, establece la proporción que debe pagar cada contribuyente de forma obligatoria, para el sostenimiento de los gastos e inversión pública, el cual debe reflejarse en el hecho imponible, así como en los elementos esenciales que determinan la parte cuantitativa de la carga tributaria de cada sujeto.

En el Capítulo IV de la presente investigación se desarrolla toda la relacionado a la economía de opción; sin embargo, es un concepto que va estrechamente ligado y funge como un hecho regularizador de la capacidad de pago; por ejemplo, cuando los contribuyentes eligen en qué regímenes desean tributar, obviamente decidiéndose por aquel en el cual la carga tributaria sea menor y le favorezca a sus

operaciones económicas, lo cual le permita pagar, reducir o eludir la mayor cantidad de impuestos posibles.

2.3 LA PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

La proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos e inversión pública en función de su respectiva capacidad económica (ya descrita en los párrafos precedentes); para el efecto, se debe aportar una parte justa y equitativa de sus ingresos y/o utilidades.

Conforme a éste principio, las personas que obtengan ingresos elevados, deben tributar de forma cuantitativa superior a los de medianos y bajos ingresos; el cumplimiento de éste principio, se basa en que las tarifas de los impuestos deben ser progresivas.

En sí, la proporcionalidad está ligada a la capacidad económica de los contribuyentes, la cual debe ser gravada de forma diferente conforme a tarifas progresivas, a modo que en cada caso en particular el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino también en un mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución de su patrimonio, lo cual debe ser congruente con la proporción de sus ingresos.

Derivado de lo anterior, la misma CPRG identifica y reconoce la existencia de supuestos jurídicos que validan la existencia de la elusión fiscal dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco; por tanto, la misma no puede ser considerada ilegal.

2.4 PRINCIPALES ORÍGENES EN GUATEMALA

En Guatemala las normas tributarias suelen modificarse partiendo de la política fiscal que propone al inicio de su mandato el gobierno de turno, las cuales en

ocasiones violentan o entran en conflicto con los principios constitucionales que rigen y gobiernan la tributación; por tanto, muchas veces se desarrolla una política fiscal carente de certeza jurídica para los contribuyentes.

Como se describe en enunciados anteriores del presente capítulo, en Guatemala la potestad legal para decretar impuestos se encuentra a cargo del Congreso de la República de Guatemala, cumpliendo con lo establecido en los artículos 171 inciso c) y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Siendo una potestad exclusiva del Organismo Legislativo, es de suma importancia que los congresistas conozcan los principios constitucionales que rigen y gobiernan la tributación en Guatemala, a manera de evitar vacíos importantes en la legislación tributaria.

En el caso de Guatemala es frecuente que las personas que llegan a ocupar una curul en el Congreso de la República posean distintos tipos de nivel académico, quienes a su vez poseen asesores que cuentan con el mismo o menor nivel académico; sin embargo, la mayoría carecen de conocimientos jurídicos que les permitan decretar leyes en materia tributaria de forma efectiva. La anterior afirmación suele interpretarse como absurda, teniendo en cuenta que la función principal de los diputados es legislar, por lo que sus capacidades y conocimientos académicos y profesionales debiesen ir en esa vía, situación que en la actualidad con la forma en la que se encuentra estructurado el sistema de elección de los congresistas en Guatemala, dista por mucho del proceso ideal para la postulación de los candidatos más idóneos a éstos cargos; por tanto, es natural que algunos de los artículos de las leyes tributarias que decretan, entren en contradicción con los principios constitucionales que rigen y gobiernan la tributación, ocasionando ambigüedades y vacíos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones.

Derivado de lo anterior, las leyes fiscales ordinarias pueden entrar en conflicto entre sí o bien con los principios constitucionales que rigen la tributación, pudiendo surgir situaciones nuevas en la realidad jurídica que no estaban previstas ni reguladas,

creando discrepancias de criterios entre los contribuyentes y el fisco, algunas de ellas en materia de principios éticos y morales, más allá de aspectos relacionados con la realidad jurídica.

Otro factor que la estimula es que algunos contribuyentes han optado por contratar asesores tributarios que les permitan reducir el pago sus obligaciones tributarias sin infringir la ley, omitiendo posiblemente principios éticos y morales mediante la aplicación de la elusión fiscal. Éste aspecto no es aislado, en muchos casos la aplicación de la elusión fiscal de parte de los contribuyentes también surge por la arbitrariedad con la que actúa algunas veces la Administración Tributaria.

El tema de la elusión fiscal no ha sido abordado y desarrollado de forma detallada y extensa en Guatemala, pese a que existe en la realidad; además, sí es aplicado por algunos contribuyentes que cuentan con la capacidad económica de pagar asesores y/o consultores tributarios para reducir o eliminar el pago de determinados impuestos, aunque ello signifique violentar principios éticos y morales mediante su aplicación.

En Guatemala no se han planteado normas antielusivas, tal y como sí ha ocurrido y ocurre en otros Estados, en las cuales el marco jurídico reconoce que cualquier medida elusiva debe ser atacada mediante la determinación de la Administración Tributaria de los supuestos jurídicos que eluden los contribuyentes, invocando que tal elusión debe interpretarse como fraude de ley, tema que será abordado en el Capítulo V de la presente investigación.

CAPÍTULO III

3. ANÁLISIS ORDINARIO ESPECIAL

CÓDIGO TRIBUTARIO DECRETO No. 6-91

Se ha analizado éste cuerpo legal con todas las reformas que ha tenido desde el año 1991 hasta la fecha de elaboración del presente trabajo de investigación, habiendo determinado que no existen epígrafes o artículos con la palabra elusión dentro de su contenido, lo cual implica que el término no está regulado ni relacionado con la normativa analizada, dejándolo fuera del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco.

No obstante, se detallarán y analizarán los artículos que pueden motivar la elusión fiscal.

Artículo 3. Materia Privativa. Se requiere la emisión de una ley para: ...

- 2) Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.(Código Tributario, Decreto No. 6-91)

Como puede observarse, en dicho numeral el legislador dejó establecidos algunos criterios respecto a la forma en la que los contribuyentes mediante ley expresa puedan eludir el pago total o parcial de sus impuestos, por la concesión de las diferentes figuras jurídico tributarias indicadas; por tanto, desde la materia privativa del Código Tributaria se da cabida a la elusión fiscal por vacío de ley, desarrollada en el Capítulo I de la presente investigación.

La elusión fiscal también es promovida en ocasiones por la forma en la que se interpretan las normas tributarias; al respecto, en los artículos 4, 5 y 6 se pueden gestar algunos principios de elusión fiscal relacionados a la interpretación:

Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

El legislador en éste artículo reconoce que para poder hacer una correcta aplicación de la normativa contenida en el Código Tributario es preciso observar los principios constitucionales que rigen y gobiernan la tributación. Al respecto, en el Capítulo II de la presente investigación se evidenció que algunos artículos de la CPRG fomentan la aplicación de la elusión fiscal.

Artículo 5. Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, 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. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

En éste sentido, claramente el legislador expresa que, si la elusión no está tipificada como una infracción, no podrá apelarse a un hecho netamente analógico para poder indicar que su aplicación se convierte en un acto que sea punible de parte del contribuyente, el cual amerite ser sancionado.

Artículo 6. Conflicto de leyes. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

Definitivamente la aplicación de la elusión fiscal entra en conflicto no con las leyes, pero sí con la interpretación que en la mayoría de casos la Administración Tributaria aplica a cada uno de los casos que estudia y plantea como actos netamente elusivos; por tanto, la elusión fiscal se sostiene al no estar clara y plenamente identificada dentro de la normativa tributaria vigente en Guatemala.

Artículo 14. Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

El artículo anterior sirve de mucha base para el análisis de la aplicación de la elusión fiscal. En primer lugar, porque para que nazca a la vida jurídica la obligación del pago de los tributos, deben consumarse todos los presupuestos del hecho generador previstos en las leyes tributarias; no obstante, cuando el mismo es ambiguo o presenta lagunas en su interpretación y determinación, el mismo tiende a eludirse de parte de los contribuyentes. En segundo lugar, al ser exigida la obligación tributaria de forma coactiva, quiere decir que para que la elusión fiscal no sea aplicada por los contribuyentes, la misma debe limitarse mediante la aplicación de medidas coactivas en las leyes tributarias específicas o en el mismo Código Tributario, para limitar su aplicación; de lo contrario, mientras no se penalice, seguirá siendo aplicada por los contribuyentes para eliminar o reducir el pago de impuestos.

Artículo 16. Ocurrencia del hecho generador condicionado. La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por circunstancias relativas

a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador; o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar éstos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del presupuesto de hecho legal y no se trate de tributos documentarios.

Artículo 31. Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 32. Acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efecto. 1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y, 2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Artículo 33. Acto jurídico condicionado. Si el hecho generador fuera un acto o negocio jurídico condicionado, producirá efectos tributarios: 1. Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria. 2. Al cumplirse la condición, si esta fuera suspensiva.

Artículo 34. Hecho generador condicionado. Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo anterior. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

Al respecto el artículo 16 es el que más podría apegarse a motivar la aplicación de normas antielusivas, pues establece que siempre que se produzca el hecho legal (hecho generador) de las normas tributarias, no podrán ser afectadas por los contribuyentes; por consiguiente, éste artículo se complementa con el artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial Decreto No. 2-89, el cual configura el fraude de ley, en el cual se desarrolla que, para que el fraude de ley se consume y nazca a la vida

jurídica, los medios utilizados deben ser los adecuados para alcanzar el fin deseado, mediante el exceso de la utilización de las formas jurídicas de los negocios de los contribuyentes. Si la conducta únicamente cumple el acto lícito y no se logra consumir el fin deseado, no existirá fraude de ley; por consiguiente, para que el efecto de la conducta sea real y no simulada, se requiere la utilización de normas jurídicas, las que al concatenarlas permitan el cumplimiento del fin deseado

Artículo 35. Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

1. Pago.
2. Compensación.
3. Confusión.
4. Condonación o remisión.
5. Prescripción.

Artículo 45. Concepto. La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor extingue esa obligación. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

El artículo 35 es interpretado por la Administración Tributaria con un análisis vertical; es decir, la primer forma para extinguir la obligación tributaria es el pago, dejando de último la prescripción; no obstante, para muchos asesores tributarios, la interpretación de éste artículo puede efectuarse de manera horizontal, lo cual quiere decir que el pago y la prescripción se encuentran al mismo nivel y por consiguiente, manejando un criterio agresivo puede concluirse en que la prescripción también es una forma de pagar el tributo.

Aunado a lo anterior, dentro de los medios de extinción de la obligación tributaria, el legislador consideró a la confusión como un elemento. Cuando los textos jurídicos en materia tributaria, así como la naturaleza de las operaciones de los negocios de

algunos contribuyentes son tendientes a causar confusión respecto al pago de determinado impuesto, de esa forma puede extinguirse la obligación de las personas del pago del tributo, lo cual va estrechamente ligado con el principio de economía de opción, tal y como muchos consideran y catalogan a la elusión fiscal.

Artículo 46. Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este Código. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

La misma ley establece una parte elusiva temporal del pago de los impuestos de parte de los contribuyentes, al estar conscientes de no efectuar el pago de los mismos en un determinado período de tiempo, a sabiendas que en el país se ha tomado la costumbre de emitir acuerdos gubernativos de parte del Organismo Ejecutivo para condonar el pago de las deudas por multas y recargos al no haber efectuado de forma oportuna los pagos; por consiguiente, también éste principio se escuda en la economía de opción al elegir el contribuyente en qué momento cancelar sus adeudos tributarios.

Artículo 47. Plazos. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de petición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

El artículo anterior hace alusión a la prescripción que tienen los impuestos; es decir, el plazo que tiene por ley la Administración Tributaria de exigir el cobro de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, transcurrido el plazo, también puede considerarse como un elemento elusivo, al esperar los contribuyentes que transcurra el plazo contenido en el Código Tributario para que fenezca el derecho de la Administración Tributaria de exigir el pago de los impuestos a los contribuyentes; por consiguiente, se convierte en un acto elusivo y de economía de opción.

Artículo 55. Declaración de incobrabilidad. Procedencia. La Administración Tributaria podrá, en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias, en los casos siguientes...

2. También podrá declararse la incobrabilidad, aunque exceda de dicho monto.

a) Cuando existiere proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse...(Código Tributario, Decreto No. 6-91)

Al respecto del artículo anterior, en el mismo se configura una medida elusiva para los contribuyentes en materia de impuestos, pues al acogerse a una situación de quiebra en la cual se configure un proceso de acreedores, cabe la posibilidad que el contribuyente cumpla con otras obligaciones contractuales, previo al cumplimiento del pago de sus impuestos.

Artículo 62. Exención. Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.(Código Tributario, Decreto No. 6-91)

En éste sentido, las normas tributarias establecen el hecho generador de la obligación tributaria; sin embargo, también contemplan las formas en que puede obtenerse la exención que les brinde el beneficio para no pagar dicha obligación tributaria; es decir, eludir el pago, siempre que se cumplan determinados supuestos jurídicos. En el Capítulo V de la presente investigación se configuran algunos supuestos de elusión fiscal, donde se dará un ejemplo de éste sentido.

Artículo 69. Concepto. 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.

Artículo 71. Infracciones Tributarias. Son infracciones tributarias las siguientes:

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. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

De los artículos precedentes se desprende que una vez no se violente la ley tributaria, no existe infracción (tipificada bajo seis modalidades), circunstancia que refuerza la postura de los juristas respecto al tema de elusión fiscal, en el sentido que la misma no implica transgredir la norma; es decir, se mantiene la viabilidad que la elusión no es punible, lo cual implica que en determinadas circunstancias el Estado puede obtener pagos de impuestos menores o no tenerlos en forma total, siempre que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria tenga la astucia,

habilidad, destreza o pericia, de menoscabar o evitar la base imponible o el hecho generador, lo cual evidentemente es eludir el pago de sus obligaciones tributarias.

Artículo 89. Sanción. La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, cuando la omisión se determine mediante la fiscalización, reparos o ajustes. Si el contribuyente o responsable, una vez presentada su declaración, rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido. En ambos casos, se aplicarán los intereses resarcitorios a que se refiere el Artículo 58 de este Código. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

Los contribuyentes que hayan omitido el pago total o parcial de sus tributos, en caso de rectificar su declaración previo a que sea requerido por la Administración Tributaria, podrá eludir el pago del 75% de la sanción; en éste caso, es evidente que nuevamente se puede considerar como una economía de opción para el contribuyente, al tomar la decisión de eludir momentáneamente el pago de sus obligaciones tributarias, pues sabe que tiene el beneficio de poder cancelar las mismas posteriormente, con una pequeña sanción y en caso de ser necesario, acogerse al procedimiento contenido en el artículo 46 del Código Tributario, referente a la condonación.

Artículo 91. Pago extemporáneo de retención de tributos. Quienes, actuando en calidad de agente de retención o de percepción, no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos, serán sancionados con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido. Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%)... (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

Al igual que lo preceptuado en el artículo 89 del Código Tributario, los agentes de retención que paguen de forma extemporánea los tributos retenidos, en caso de rectificar su declaración previo a que sea requerido por la Administración Tributaria, podrán eludir el pago del 50% de la sanción; en éste caso, es evidente que nuevamente se puede considerar como una economía de opción para el contribuyente, al tomar la decisión de eludir momentáneamente el pago de sus obligaciones tributarias, pues sabe que tiene el beneficio de poder cancelar las mismas posteriormente, con una pequeña sanción y en caso de ser necesario, acogerse al procedimiento contenido en el artículo 46 del Código Tributario, referente a la condonación.

Artículo 94 a). Reducción de sanciones a infracciones a deberes formales. Los contribuyentes o responsables que, al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales, de las establecidas en este Código o en las leyes tributarias específicas, que se sancionen pecuniariamente, sin haber sido requerido o fiscalizado, se presente voluntariamente ante la Administración Tributaria aceptando la comisión de la infracción, se rebajará la sanción que corresponda en un ochenta y cinco por ciento (85%), siempre que efectúe el pago de forma inmediata. Esta rebaja no aplicará en el caso que el contribuyente reincida en la comisión de la misma infracción durante el período impositivo que corresponda.

El artículo anterior presenta una clara motivación a la aplicación de la elusión formal, toda vez que todo aquel contribuyente que cometa faltas a los deberes formales establecidas en el artículo 94, al presentarse de forma voluntaria pagará únicamente el 15% del valor de la sanción. Si el incumplimiento fue premeditado, claramente se usó del principio de economía de opción, al acogerse a una norma que le permite pagar una cantidad menor de la sanción inicial.

Artículo 106. Rectificaciones. Los contribuyentes o responsables que hubieren omitido su declaración o quisieren corregirla, podrán presentarla o rectificarla, siempre que no se haga con ocasión de inspecciones, reparos o ajustes. En estos casos, las sanciones que corresponden se deducirán a la mitad. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

El mismo Código Tributario faculta al contribuyente a rectificar las declaraciones que hayan presentado, ya sea por omisión u error en el pago de sus obligaciones tributarias, indicando que las sanciones se reducirán a la mitad siempre que no se encuentren en proceso de inspección o reparo de parte de la Administración Tributaria; por consiguiente, es evidente que nuevamente se puede considerar como una economía de opción para el contribuyente, al tomar la decisión de eludir momentáneamente el pago de sus obligaciones tributarias, pues sabe que tiene el beneficio de poder cancelar las mismas posteriormente, con el pago de la mitad de la sanción.

Artículo 145 a). Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.

La Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

En caso de aceptación expresa, total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando

efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Si sólo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y el contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Para documentar lo anterior, se faccionará acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar.

Si el contribuyente o responsable no paga o no rectifica pagando el impuesto y sanciones determinadas, después de aceptar, el expediente continuará el trámite correspondiente.

El expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

La Resolución de Conflictos Tributarios -RCT- se ha convertido en un procedimiento que le permite al contribuyente eludir parte de las sanciones que le corresponden por la mala determinación de sus obligaciones tributarias, errores u omisiones, toda vez que permite obtener el beneficio de rebaja de los intereses por sanción del 40% y hasta el 80% de la mora, así como en el caso de haber cometido incumplimiento de sus deberes formales, el cual quedará solventado al efectuar el pago dentro de los próximos 5 días posteriores al faccionamiento del acta administrativa

correspondiente. En caso de no llegar a ningún acuerdo, los contribuyentes pueden abocarse al procedimiento establecido en el artículo 146 del Código Tributario.

Artículo 146. Verificación y Audiencias. ... El contribuyente o el responsable, podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiéndole que, si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva. En caso de aceptación de las sanciones dadas a conocer en la audiencia, éstas se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta... (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

Como puede observarse, existe un error de parte del legislador que favorece la elusión, toda vez que en el quinto párrafo del artículo 146 indica que en si los contribuyentes aceptan en la audiencia las sanciones dadas a conocer, las mismas se reducirán en un 75% del monto total, debiendo pagar únicamente el 25%; por el contrario, en el sexto párrafo del artículo en mención se indica que, si el contribuyente acepta pagar de forma voluntaria el monto de los ajustes formulados, la rebaja de la sanción será del 50%. Es evidente que el contribuyente esperará a que el fisco determine el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues se ve beneficiado en la rebaja de un 75% de la sanción, frente a un 50% si él acepta pagar de forma voluntaria, lo cual se convierte en un incentivo para la aplicación de la elusión formal.

Artículo 151. Actas. De los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deberá dejarse constancia documentada y se ordenará la instrucción del procedimiento que corresponda. El contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente. En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento correspondiente, a quien se advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata. En caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o comparecencia, se suscribirá acta, haciendo constar tal hecho. Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad. (Código Tributario, Decreto No. 6-91)

En éste artículo se interpreta que cuando se practique una inspección fiscal (llámese auditoría tributaria, presencia fiscal u otra) y el auditor se percate de que el contribuyente objeto de revisión tiene el propósito de evitar o reducir el pago de sus impuestos, debe dejar constancia en acta del hecho; sin embargo, al comprobar que es una elusión no podrá sancionarlo.

Derivado del análisis realizado se puede decir que en Guatemala la elusión fiscal desde el punto de vista de lo estipulado en el Código Tributario, no se encuentra penada ni mucho menos identificada como tal, siendo un motivo de mera interpretación de parte de los contribuyentes; por tanto, su aplicación no incurre en ilícito tributario.

CAPÍTULO IV

4. DERECHO INTERNACIONAL, ECONOMÍA DE OPCIÓN Y/O PLANIFICACIÓN FISCAL

En los capítulos precedentes ya se ha desarrollado todo lo relacionado a la elusión fiscal en materia general, así como la forma en la que la misma sin ser definida como tal, sí coexiste dentro del marco jurídico tributario guatemalteco; no obstante, es necesario poder efectuar un análisis internacional respecto al tratamiento que ésta tiene en otros Estados, los cuales han efectuado análisis más profundos respecto a cómo funciona, así como la forma en la que es analizada y combatida.

Para el efecto se tomarán como base del presente análisis de derecho internacional, la forma en la que funciona la elusión fiscal en España, Chile y Argentina, que son países de habla hispana que han desarrollado mayor cantidad de doctrina respecto al tema.

4.1 LA ELUSIÓN FISCAL EN ESPAÑA

España forma parte de los Estados que han adoptado el sistema Romanista para atacar la elusión fiscal; al respecto, en el año 1963 se emitió la Ley General Tributaria de España, la cual buscaba la unificación de todas las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario español; para el efecto, establecieron normas antielusivas de forma general que se dedujeron del derecho común y del derecho tributario mismo.

En ese sentido, España basó sus normas antielusivas bajo el amparo de lo establecido en su Código Civil, específicamente en el artículo 6 y numeral 4, en el cual indica lo siguiente:

Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir. (Código Civil de España , 1889)

Derivado de lo anterior, las normas antielusivas españolas se basaron en gran medida en lo indicado en su Código Civil, pues tipifica tácitamente como un fraude de ley, toda norma que trate de eludir la responsabilidad en diferentes materias jurídicas, de los ciudadanos españoles; obviamente, incluida la parte tributaria.

España posee una Ley General Tributaria, la cual establecía antes de su reforma 25/1995 del 20 julio de 1995, la forma en la que se combatía la elusión fiscal; lo anterior, se regulaba tácitamente en el artículo 24:

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.
2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones. (Ley General Tributaria Española, 1963)

Para el derecho tributario español, las medidas elusivas son tipificadas como fraude de ley; por consiguiente, la Ley General Tributaria en mención contemplaba una declaración especial al considerar cualquier tipo de elusión tributaria como un fraude de ley, lo cual obligaba a la Administración Tributaria a establecer las obligaciones y demoras que el contribuyente hubiese eludido.

Algunos juristas, hacen las siguientes aseveraciones:

La doctrina española ha debatido con fervor sobre la legitimidad e idoneidad de ésta norma, principalmente al estimarla como una excepción al régimen general de prohibición del uso de la analogía como medio para exigir tributos. (Falcón y Tella, 1995)

También, por lo confuso y difuso que resulta establecer los límites entre este “fraude de ley” y la “legítima economía tributaria”. (García Novoa, 2003)

Para algunos juristas españoles, la cláusula antielusiva de la ley tributaria española fracasó, pues el Tribunal Constitucional Español nunca aplicó la norma general antielusiva referente al fraude de ley; por tanto, amparó sus fallos en lo contenido en el Código Civil, cada vez que se presentaban ante la corte casos que ameritaban la aplicación de medidas antielusivas.

Actualmente la Ley General Tributaria de España que fue modificada mediante el Decreto 58/2003 del 17 de diciembre de 2003, desarrollo un capítulo específico en el que se establecen los métodos de interpretación, calificación e integración de las normas jurídicas.

Al respecto, es importante analizar los artículos contenidos en el capítulo en mención:

Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Artículo 13. Calificación. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Artículo 14. Prohibición de la analogía. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Artículo 16. Simulación. 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente. (Ley General Tributaria, 2003)

La Ley General Tributaria Española es abiertamente antielusiva, toda vez que contiene normas que facultan a la Administración Tributaria a apartarse de las formas jurídicas empleadas por el contribuyente a modo de aplicar los impuestos que correspondan de acuerdo a la naturaleza del hecho o negocio, sin considerar que los actos jurídicos que se hayan celebrado sean o no sean válidos, sin incurrir a algún tipo de procedimiento especial, tal y como sí lo contemplaba la Ley General Tributaria del año 1995.

No obstante, algunos estudiosos del derecho tributario español opinan que la libertad de aplicación de las normas antielusivas de parte de la Administración Tributaria no es total, puesto que la Constitución de España reconoce la libertad del individuo.

En el ámbito de la actividad económica, nadie está autorizado a reprochar jurídicamente la realización de actos válidos, reales y lícitos, aunque de ellos se derive un ahorro fiscal, aunque la ley no los prevea y aunque ésta no sea la forma más frecuente de operar. (Ferreiro Lapatza, 2009)

Para los estudiosos que son defensores de la libertad de acción de los contribuyentes, el fraude de ley limita la libertad de los particulares para elegir las formas jurídicas de sus operaciones, lo cual es inaceptable; toda vez que, el gravamen de los supuestos de elusión es una tarea que incumbe principalmente al legislador el tener que identificarla, limitarla y castigarla, no así mediante métodos de interpretación de la Administración Tributaria.

4.2 LA ELUSIÓN FISCAL EN ARGENTINA

Argentina es otro de los Estados que ha optado por aplicar normas tributarias antielusivas. Tiene varias similitudes con España, partiendo en que ambas desarrollan un sistema Romanista para elaborar una cláusula general antielusiva, partiendo del principio de realidad económica.

4.2.1 EL PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA

El principio de la realidad económica, no se ubica o menciona como tal dentro del marco jurídico tributario argentino en materia tributaria; sin embargo, sí puede identificarse en la siguiente normativa:

Artículo 2. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención

económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención de los mismos (el subrayado y las negritas son propias). (Ley No. 11.683, 1998)

En éste sentido, la norma argentina indica que el hecho imponible quedará sujeto a la verdadera situación económica que persigan los contribuyentes; es decir, la intencionalidad con la que hayan llevado a cabo sus negocios; por consiguiente, más que un principio se convierte en un método para interpretar y aplicar la ley en función del resultado económico de las operaciones, mismas que para el legislador se convierten en categorías imposables para determinar la correcta obligación tributaria de los contribuyentes.

El principio de realidad económica genera en los contribuyentes una autorrestricción en la utilización de fórmulas jurídicas para ahorrar impuestos por el temor a las represalias y juicios de la Administración, muchas veces mucho más gravosas que el impuesto que se trata de evitar. (Schultz Figueroa, 2012)

No obstante, la legislación argentina en materia tributaria permite efectuar una prueba en contrario, cuando la Administración Tributaria mediante la aplicación de la norma antielusiva pretende efectuar ajustes a la determinación de la carga tributaria de los contribuyentes, de acuerdo a la esencia de su actividad económica, lo cual se regula en el artículo 47 de la misma ley, en la cual se desarrolla todo lo relacionado al dolo de parte de los contribuyentes:

Artículo 47. Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas

cuando... **e).** Se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos. (Ley No. 11.683, 1998)

Derivado de lo anterior, para que la figura utilizada por los contribuyentes se configure como dolo, deben establecerse de forma precisa tres aspectos:

- 1) Que se utilicen formas jurídicas inadecuadas.
- 2) Que la forma jurídica produzca una verdadera tergiversación de la realidad económica.
- 3) Que la forma jurídica incida directamente en la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

4.2.2 LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA PARA LOS JURISTAS ARGENTINOS

Dentro de la literatura argentina disponible para el estudio de la elusión fiscal, sobresalen los puntos de vista de dos expertos en tributación:

- 1) Dino Jarach.
- 2) Luis Comba.

Sus principales aportes son:

Es indiferente para el derecho civil el régimen impositivo al cual los negocios estén sometidos, de la misma manera es indiferente para el derecho impositivo la libertad de las partes o la autonomía de la voluntad privada, la licitud o ilicitud de los negocios. Decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del impuesto. En

resumidas cuentas, la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquella, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente. (Jarach, 2007)

Lo que Dino Jarach aporta respecto al tema, es que los contribuyentes por voluntad propia pueden determinar el nacimiento de la relación económica con los hechos imponibles, siempre que se consumen dos supuestos: 1) la intención empírica y 2) la intención jurídica; además, se debe verificar que ambos supuestos coincidan con la elección jurídica del negocio. Por el contrario, si no se cumplen ambos supuestos, debe quedar vigente la figura jurídica del negocio que el derecho privado adoptaría para ese negocio, con la exclusión de la voluntad de las partes.

La doctrina elaboró otra posición indicando que la interpretación correcta es que sólo prevalecerá el contenido estrictamente económico de la operación cuando los sujetos que la han exteriorizado adopten figuras jurídicas inadecuadas, logrando una divergencia entre la *intentio facti* (intención empírica) y la *intentio juris* (intención jurídica), con la finalidad esencial de evitar el peso de la correspondiente obligación tributaria. Resultará necesario demostrar que se han manipulado intencionalmente las formas o estructura jurídicas para ocultar la verdadera intención económica, provocando de esta manera la disminución de la carga tributaria. (Comba, 2005)

Para Luis Comba, en el análisis de la realidad económica debe dejarse de lado las formas jurídicas adoptadas para encuadrar el negocio directamente con la realidad de los hechos económicos y el presupuesto tributario previsto por la legislación, los que dan origen a la obligación fiscal, ya sea que favorezca al fisco o al contribuyente; en éste sentido, lo que la ley tributaria sí reprime es la manipulación intencionada de las formas jurídicas; es decir, la diferencia entre la intención empírica y la

intención jurídica, con el objeto de evitar la aplicación de los correspondientes tributos.

En conclusión, Argentina ha basado su norma general antielusiva partiendo del principio de realidad económica, en la cual no importa las formas jurídicas que haya adoptado el contribuyente para eludir total o parcialmente el pago de sus obligaciones tributarias, pues la Administración Tributaria entrará de oficio a establecer la correcta tributación de los contribuyentes.

4.3 LA ELUSIÓN FISCAL EN CHILE

A diferencia de la literatura española y argentina consultada, en el derecho tributario chileno no se contempla una norma general antielusiva; por consiguiente, no existen especificaciones reguladas por el legislador que autoricen a la Administración Tributaria aplicar una sanción determinada, por la utilización de formas antielusivas.

Refuerza nuestro planteamiento la circunstancia de que en Chile y en todos los países que se precien de tener Estado de Derecho, rige el principio de Legalidad o reserva, de modo que las obligaciones tributarias -que son del otro lado de la moneda, potestades y deberes de la administración- solamente se generan cuando existe una ley que las establezca -que las autorice. De ahí el aforismo “Nullum tributum, sine lege”, de la misma manera que “no hay potestad sin ley que la establezca”. (Wahn Pleitez, 2011)

Derivado que no se observan normas antielusivas en el derecho tributario chileno, los contribuyentes optan por la aplicación de conductas elusivas, motivo por el cual el legislador ha optado por establecer normas preventivas.

Así pues, podemos mencionar como normas antielusivas especiales existentes en nuestro país, entre otras, las siguientes: la tributación de los excesos de retiro; régimen tributario de las indemnizaciones, de las

devoluciones de capital; agregados a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría; normas sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario; el tratamiento tributario para la justificación de inversiones; las nuevas normas tributarias con relación a la hicual, al comprar acciones de pago de una sociedad anónima, financiado con un retiro de utilidades tributables de otra empresa, la posterior venta de los títulos adquiridos previamente, hace que renazca el impuesto personal que se encontraba suspendido; el nuevo régimen de utilización de la depreciación acelerada; etc. (García, 2000)

En Chile, la aplicación de la elusión tributaria es lícita y el contribuyente cuenta con la potestad legal para aplicar a las operaciones de sus negocios las formas jurídicas que considere necesarias y adecuadas a sus intereses; además, la Corte Suprema de Chile en su sentencia No. 4.038-2001 del 23 de enero de 2003, así lo ha señalado al decir que, la elusión fiscal consiste en evitar total o parcialmente el pago de impuestos con astucia, lo cual no necesariamente es antijurídico o que represente un fraude de ley.

En Chile no contamos con normas generales antielusivas, sólo con normas de prevención y corrección, que en realidad no son normas antielusivas propiamente tales, porque, como se dijo antes, para que sean antielusivas deben evitar la elusión, y una vez dictadas las normas preventivas y correctivas lo que hacen es evitar la violación directa a la legislación fiscal, sea previniendo una situación que el legislador se representa, o corrigiendo otra que quiere evitar que continúe ocurriendo. (Schultz Figueroa, 2012)

En conclusión, el sistema tributario chileno puede ubicarse dentro del sistema del Common Law, en el cual lo que existe son normas preventivas pero que no actúan como una verdadera herramienta jurídica antielusiva que castigue la utilización de formas jurídicas que tiendan a reducir la carga tributaria de los contribuyentes.

4.4 ECONOMÍA DE OPCIÓN Y/O PLANIFICACIÓN FISCAL

Algunos autores ubican a la economía de opción como un sinónimo de la planificación fiscal, en ambas el contribuyente posee diferentes opciones de realizar actos jurídicos, en los cuales elige aquellos en los que minimice o extinga la obligación de ingresar el pago de tributos ante el fisco, siempre y cuando el ordenamiento jurídico del Estado en el que lo aplique no prohíba o castigue dicha conducta.

Algunos autores las definen de la siguiente manera:

La economía de opción o, también denominada, planificación fiscal constituye el primer paso en nuestro análisis. Dicho término fue empleado por primera vez en el año 1952, siendo Larraz el primer autor que utilizó esta expresión para diferenciarla del fraude de ley en materia tributaria y para destacar las particularidades que presentaba la misma en relación con otros conceptos que podían conducir a un mismo resultado (ahorro de impuestos), pero que presentaban importantes diferencias entre sí. (OCDE, 1980)

La planificación tributaria es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla. (Rivas Coronado, Norberto; Vergara Hernández, Samuel, 2002);

La planificación tributaria o economía de opción, por su parte, implica conocer a cabalidad las leyes tributarias, las posibilidades y beneficios que ellas otorgan, y de hecho muchas veces es la propia autoridad tributaria la que promueve la utilización de algunos beneficios tributarios para disminuir o diferir el pago de impuestos con objetivos de inversión o de ahorro u otro

objetivo social o económico, tales como las franquicias, las exenciones, presunciones de renta, etc. (Schultz Figueroa, 2012)

Donde la economía de opción o la planificación fiscal adquieren su verdadero significado es en la adecuada utilización de las diferentes formas negociales con la única finalidad de conseguir un ahorro de impuestos, finalidad que tiene su fundamento en la libertad que nuestra Constitución proclama como referente primero de nuestra organización social. (Ferreiro Lapatza, La nueva ley general tributaria, 2004)

Por consiguiente, la economía de opción y/o planificación fiscal se convierten en la acción cuya finalidad es evitar, aminorar o dilatar el pago de los impuestos, mediante la utilización de las opciones que el ordenamiento jurídico tributario otorga a los contribuyentes, a modo de poder elegir entre varias opciones válidas.

4.4.1 CARACTERÍSTICAS DE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN Y/O PLANIFICACIÓN FISCAL

Debe partirse del supuesto que, la economía de opción representa una disminución o eliminación de la carga tributaria de los contribuyentes, la cual las mismas leyes tributarias de los Estados las permiten y las ponen a la disposición de los sujetos pasivos.

De acuerdo al autor Mario Pires, sus principales características son:

- ✓ El negocio jurídico realizado es lícito.
- ✓ No hay fraude de ley.
- ✓ No hay deformaciones del negocio jurídico.
- ✓ No se violenta el espíritu de la ley tributaria.
- ✓ Se sustenta en el principio universal de que nadie tiene que garantizar sus negocios de la forma que pague más impuestos.

- ✓ Derivado de lo anterior, la economía de opción es la racionalización de las actividades con trascendencia tributaria, aprovechando al máximo las ventajas y beneficios que concedan las propias leyes fiscales. (Pires A., 2018)

De tal manera que la economía de opción y/o planificación fiscal se convierte en algo ineludible, pues se fundamenta en el uso legítimo que hacen los contribuyentes de las ventajas y bondades que le ofrece el sistema jurídico tributario de un Estado; además, el legislador al dejar abierta la opción de elección de las formas jurídicas y pago de impuestos a los contribuyentes, le dan validez a la legalidad de las formas jurídicas de los negocios de los contribuyentes.

Por consiguiente, la economía de opción y/o planificación fiscal no hacen uso de un abuso de las formas jurídicas (penadas en algunos Estados como fraude de ley), toda vez que los contribuyentes no recurren al uso de mecanismos elusivos; sino, únicamente eligen por razones de ahorro fiscal, la forma jurídica en la que respaldarán sus negocios.

4.5 ECONOMÍA DE OPCIÓN Y/O PLANIFICACIÓN FISCAL EN GUATEMALA

En el caso de Guatemala también se configura la aplicación de la economía de opción y/o planificación fiscal, toda vez que el legislador ha dejado en diferentes leyes tributarias, la opción de elegir los regímenes en los que se desea tributar; como ejemplo se citan los regímenes de los dos principales impuestos en el país:

- a) Impuesto al Valor Agregado: Régimen Optativo de la Devolución del Crédito Fiscal (exportadores), Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores, Régimen de Pequeño Contribuyente y Régimen General,
- b) Impuesto Sobre la Renta: Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades

Lucrativas, Régimen de Rentas de Trabajo y Régimen de Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital.

Lo descrito en los incisos anteriores, es la elección que tienen los contribuyentes de economía de opción y planificación fiscal, respecto a la forma jurídica en la que gravarán sus negocios y; por ende, la forma del pago de sus impuestos.

CAPÍTULO V

5. FRAUDE DE LEY Y SUPUESTOS DE ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA

5.1 FRAUDE DE LEY

El fraude de ley es analizado bajo dos figuras jurídicas, la civil y la tributaria; desde la perspectiva civil, para que exista fraude de ley deben conjugarse tres elementos de forma conjunta:

- a) **La existencia de una norma jurídica obligatoria.** En el fraude de ley, el motivo que determina la acción de los sujetos a su aplicación es evitar los alcances de una norma cuya sistematización no pueda obviarse u omitirse.
- b) **La intención de eludir su aplicación.** En la cual se conjuga una modalidad de dolo, consistente en crear las condiciones idóneas y diversas de normas y formas jurídicas, para obtener un resultado contrario a derecho.
- c) **La utilización de un medio legalmente eficaz para lograrlo.** En éste sentido, los sujetos no violentan directamente las normas imperativas; por el contrario, crean las condiciones idóneas que les permite obtener el resultado deseado.

Por consiguiente, el fraude de ley salta a la vida jurídica cuando se evidencia una clara intención de los sujetos de eludir normas imperativas, lo cual logran materializar mediante la aplicación de una norma de cobertura que les permite el alcance favorable de sus objetivos; mismos que se encuentran prohibidos por las normas eludidas o evadidas.

Desde la perspectiva tributaria, el fraude de ley tributario difiere del civil, para los juristas dicha diferencia radica en lo siguiente:

En el fraude de ley civil nos encontramos ante una vulneración del ordenamiento, mientras que en el fraude de ley tributario nos encontramos ante un hecho no gravado por la ley -que impide apreciar la existencia de vulneración de norma alguna- pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen. (Falcón y Tella, 1995)

El fraude de ley tributario 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. (Bravo Cucci, 2006)

Lo anterior quiere decir que, el fraude de ley no violenta de forma directa la normativa del ordenamiento jurídico tributario de un Estado, sino que lo hace de forma indirecta, apoyada en una norma de cobertura que le permita cambiar la forma jurídica de sus negocios.

Algunas personas tienden a confundir de forma intencionada a la economía de opción con el fraude de ley; sin embargo, son dos temas totalmente diferentes.

En la economía de opción los contribuyentes eligen las formas jurídicas de sus negocios que la ley les permite, adoptando aquellas que representen un menor costo fiscal.

En el fraude de ley tributario; por el contrario, se trata de eludir con otras formas jurídicas no establecidas en la ley, los negocios de los contribuyentes, para pagar menos impuestos.

5.2 EL FRAUDE DE LEY EN GUATEMALA

El artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto No. 2-89 en su segundo párrafo establece:

... Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir. (Ley del Organismo Judicial, 1989)

Tal y como la norma anterior lo establece, así como lo establecido en el artículo 5 libertad de acción y el artículo 135 literal d) deberes y derechos cívicos de la Constitución Política de la República de Guatemala, analizados en el Capítulo II de la presente investigación, si las prohibiciones de los contribuyentes no están expresamente señaladas en ley, tendrá la libertad de no acatar dicha norma (libertad de acción) y si a eso se le suma que no es clara la forma en la que debe pagar sus impuestos (deberes y derechos cívicos), no puede tipificarse fraude de ley.

En Guatemala, la forma en la que los contribuyentes han evitado que les sea configurada la comisión de fraude de ley, ha sido mediante la sustentación económica de las formas jurídicas de los negocios de los contribuyentes, lo cual les permite validar sus transacciones. A continuación, se desarrolla un ejemplo de sustentación económica:

Existen dos personas que tienen objetivos y proyectos diferentes desde el punto de vista económico. La primera posee una propiedad de bien inmueble que pretende vender por la cantidad de Q. 10,000,000.00, su actividad económica principal no es la venta de bienes inmuebles y no es una persona inscrita como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado. La segunda desea adquirir una propiedad con las mismas características y precio que el que ofrece la primera persona, su actividad

económica tampoco es la compra de bienes y tampoco es una persona inscrita como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

Asumiendo que es una primera venta, de acuerdo a lo establecido en los artículos 10, 56 y 57 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92, el tipo impositivo es del 12%; por consiguiente, el impuesto a pagar ascendería a la cantidad de Q. 1,200,000.00.

Si por el contrario fuese una segunda venta, de acuerdo a lo establecido en los artículos 2, 3 y 4 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Espacial para Protocolo, Decreto No. 37-92, el tipo impositivo es del 3%; de tal manera que, el impuesto a pagar ascendería a la cantidad de Q. 300,000.00.

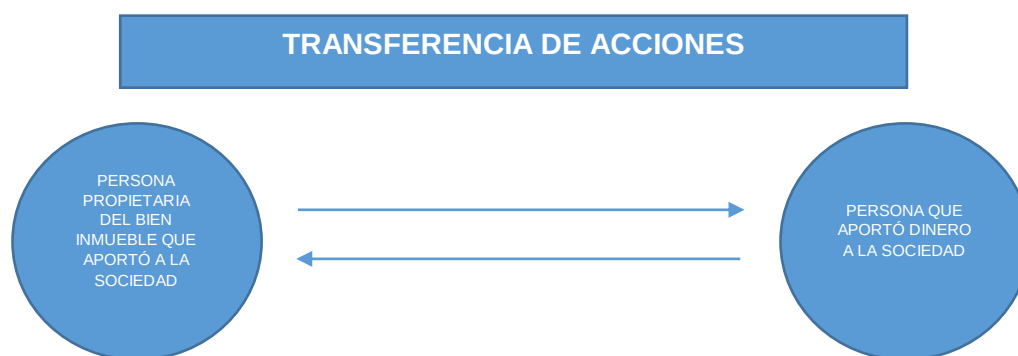
En ambos extremos surge el hecho generador y por ende la obligación del pago del impuesto correspondiente; no obstante, los contribuyentes han encontrado la forma de hacer uso de la permisividad que las normas jurídicas contienen, para eludir el pago de dicho impuesto. Al respecto, la forma más común es mediante la creación de una sociedad entre las dos personas interesadas en efectuar el negocio de compraventa.

El artículo 27 del Código de Comercio; Decreto No. 2-70, permite las aportaciones no dinerarias en sociedades mercantiles; en éste caso, ambas personas pueden constituir una sociedad mercantil de manera conjunta en la cual, una aportará el inmueble por el valor de los Q. 10,000,000.00 y la otra podrá efectuar su aportación dineraria por la misma cantidad. No está de más resaltar que, de acuerdo al artículo 7 numeral 3 y literal d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92, las aportaciones de bienes inmuebles están exentas del pago del impuesto.

De ésta manera se observa que mediante las aportaciones que efectuaron ambas personas a la nueva sociedad, ya tienen el primer paso para poder eludir el pago del IVA; sin embargo, la verdadera esencia del negocio radica en que ambos

quieren el traslado de los bienes aportados, buscando eludir el pago del impuesto. Si a éste punto, luego de constituir la sociedad y efectuar los aportes inmobiliarios y dinerarios respectivamente, ellos desean liquidar la misma de forma inmediata, en ese punto es que salta a la vida jurídica el fraude de ley establecido en el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89, pues claramente se evidencia que la conformación de la sociedad únicamente tenía el objetivo de eludir el pago del IVA.

Para evitar entonces que el negocio jurídico que efectuaron las personas sea considerado como fraude de ley, es necesario darle **sustancia económica** al negocio, trabajando como mínimo un año la sociedad en la actividad económica que mejor les parezca, para posteriormente sí iniciar la disolución de la sociedad; no obstante, para evitar que se configure algún tipo impositivo en dicha disolución,, es necesario que el accionista que aportó el inmueble transfiera sus acciones a la sociedad para poder retirar su dinero, dichas transferencia de acciones se encuentra exenta en el artículo 7 y numeral 6) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92, trasladando entonces el dominio de los bienes de la siguiente manera:



Para atacar el fraude de ley en Guatemala, deben implementarse acciones administrativas y penales. Las administrativas le corresponden directamente a la Administración Tributaria, la cual mediante las facultades que la ley le otorga, debe efectuar revisiones para establecer que las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes no violenten la normativa del marco jurídico tributario guatemalteco;

sin embargo, al no existir una ley general antielusiva en el país que le permita y de la facultad de efectuar un verdadero examen y análisis sobre las formas jurídicas de los negocios de los contribuyentes, difícilmente se podrá tener un control adecuado sobre el mismo; en conclusión, debe contarse con una Administración Tributaria dotada de instrumentos legales, capacitada, tecnificada y modernizada para poder detectar la utilización del fraude de ley de parte de los contribuyentes.

5.3 ELUSIÓN MATERIAL Y ELUSIÓN FORMAL

La elusión puede darse de dos vías, la primera como una forma para reducir el pago de impuestos (material) y la segunda para eludir responsabilidades que al no cumplirlas ameritan algún tipo de sanción (formal) de parte de la Administración Tributaria; no obstante, muchas veces dichas obligaciones son desarrolladas de forma ambigua en la ley.

5.3.1 MATERIAL

A continuación se desarrollarán algunos ejemplos de supuestos de elusión fiscal material que la misma normativa jurídica tributaria de Guatemala permite.

5.3.1.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-, DECRETO No. 27-92

En el artículo 7 se enmarcan las exenciones subjetivas de dicho impuesto; de los cuales se describen al menos 4 casos que bien pueden representar supuestos de elusión material:

Numeral 5) se aborda lo relacionado a las exenciones que tienen las cooperativas en el país; al respecto, en el último párrafo de dicho numeral se establece que las cooperativas de ahorro y crédito, gozarán de exención total en los servicios que presten tanto a sus asociados, como a terceros. Al respecto, una cooperativa de vivienda integral que efectúe el pago de remesas del extranjero, está sujeta al pago

del IVA por la prestación del servicio a la casa remesadora; no obstante, si dicha cooperativa efectúa una reforma de sus estatutos y se convierte en una cooperativa de ahorro y crédito integral, podrá seguir efectuando sus operaciones de vivienda con sus asociados, pero también podrá prestar el servicio de pago de remesas con una exención total del IVA por la prestación de dicho servicio, ante lo cual se estaría aplicando una flagrante elusión fiscal.

Numeral 9) los aportes y donaciones que se efectúan a cualquier tipo de asociaciones educativas, sociales, culturales, religiosas y deportivas no lucrativas que estén legalmente constituidas y registradas; al respecto, muchos contribuyentes han optado por darle sustentación económica a la creación de éste tipo de entidades, toda vez que en la mayoría de casos empresas de índole mercantil crean sus propias fundaciones lo cual les representa también un beneficio fiscal en el tratamiento del Impuesto Sobre la Renta, al ser considerada dicha donación como una renta exenta y además al ser considerada como un gasto deducible para el pago del impuesto en mención, de conformidad con lo establecido en los artículos 11 y 21 numeral 22) de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto No. 10-2012.

Numeral 11) establece que es permisiva la venta al menudeo de carnes de diferentes tipos, vegetales y granos básicos a los consumidores finales que hayan sido efectuadas en mercados cantonales y municipales, cuando cada transacción no supere los Q. 100.00; al respecto, el mismo legislador da la potestad de aplicar nuevamente una economía de opción al permitir a los contribuyentes efectuar éste tipo de compras sin que se reconozcan los impuestos correspondientes; en éste caso en particular, el IVA, pues no se regula la forma en la que se efectuará un control de parte de la Administración Tributaria para que no exista un abuso de la forma jurídica de parte de los consumidores finales, así como de las personas que venden los bienes.

Numeral 12) la venta de vivienda que tenga un máximo de 80 metros cuadrados de construcción cuyo valor no supere los Q. 250,000.00, así como los lotes urbanizados con un máximo de 120 metros cuadrados que no superen los Q. 120,000.00 y que sean vendidos a personas que no poseen bienes inmuebles, se encuentran exentos; por consiguiente, los contribuyentes que se dediquen a la construcción y/o lotificación pueden eludir el pago del impuesto respectivo, al documentar todo lo anterior en una escritura pública; por consiguiente, nuevamente se evidencia la permisividad de parte del legislador para que los contribuyentes encuadren la forma de sus negocios jurídicos, con la intención de eludir el pago del IVA.

En el artículo 16 se desarrolla la procedencia del crédito fiscal, el cual indica que el mismo es procedente por la importación o adquisición de bienes y utilización de servicios que se apliquen a actos gravados u operaciones afectas por la ley, los cuales deben estar directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización, de los bienes y servicios del contribuyente. La misma norma reguló aplicar dos criterios; 1) que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional y 2) que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país. En la forma en la que fueron planteados dichos criterios se puede inferir que el crédito fiscal puede ser gozado por todos aquellos contribuyentes que realicen importación o adquisición de bienes o servicios que formen parte de las actividades necesarias para la comercialización de su actividad económica o bien se incorporen a las mismas; por consiguiente, abre la puerta a que los contribuyentes abusen de ésta normativa, surgiendo un vacío de ley que evite un uso indebido de la procedencia del crédito fiscal.

En el artículo 50 se desarrolla la condición que tienen los contribuyentes para permanecer en el Régimen de Pequeño Contribuyente; en ese sentido, la norma establece que podrán permanecer en el mismo siempre que sus ingresos no hayan superado los Q. 150,000.00 durante el año calendario anterior. Cuando se supera

dicha suma, la norma establece dos mecanismos para que pase del Régimen de Pequeño Contribuyente al Régimen General; la primera es que él mismo solicite su inscripción al Régimen General y la segunda es que la Administración Tributaria podrá de oficio inscribirlo en el Régimen General, para lo cual le deberá dar aviso de sus nuevas obligaciones, así como a partir de qué período mensual le aplicará el nuevo régimen. Lo anterior sirve de análisis toda vez que el legislador le dejó la opción al contribuyente de no reportar ante la Administración Tributaria que superó la cantidad de Q. 150,000.00, quedando obligada ella misma a efectuar dicho cambio. Es obvio que mientras el sistema de la Administración Tributaria no detecte que el contribuyente superó la cantidad máxima de Q. 150,000.00 anuales bajo éste régimen, él podría incurrir en un **abuso de la posición jurídica, derivado de una mala aplicación de la ley de parte de la Administración Tributaria**, toda vez que seguirá tributando bajo un 5% de impuesto mensual de IVA.

El artículo 51 faculta a los contribuyentes a poder efectuar cambio del Régimen de Pequeño Contribuyente al Régimen General sin necesidad de contar con la autorización de la Administración Tributaria y transcurrido un mes posterior al cambio deben informarlo dentro del período impositivo mensual siguiente. El presente artículo claramente faculta a los contribuyentes a elegir el régimen que más les convenga a sus intereses, el cual les represente una menor carga tributaria; por consiguiente, es un claro ejemplo del uso de la economía de opción y/o planificación fiscal.

En el artículo 52 se crea la figura de la factura especial, lo cual no es más que facturar por cuenta del vendedor del bien o prestador del servicio que por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia no emitan las facturas correspondientes. Al respecto, la utilización de facturas especiales representa un beneficio para los contribuyentes que utilizan en ocasiones las mismas para poder cubrir gastos que no tengan la documentación legal de soporte, de lo cual además obtiene un crédito fiscal que posteriormente será utilizado para regularizar sus débitos fiscales, abiertamente se abre la posibilidad de eludir el pago parcial del IVA.

5.3.1.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-, LIBRO I; LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO No. 10-2012

En el artículo 11 se da una exención general del impuesto a los aportes y donaciones que se efectúan a asociaciones de tipo benéfico y de proyección social y en el artículo 21 numeral 22) son consideradas como gastos deducibles para el pago del impuesto en mención; por consiguiente, tal y como se indicó en los ejemplos del IVA, muchos contribuyentes han optado por darle sustentación económica a la creación de éste tipo de entidades, mediante la creación de sus propias fundaciones a modo que les represente un beneficio fiscal en el tratamiento del ISR.

El artículo 21 es uno de los más sensibles a ser utilizado como un medio de elusión fiscal, para el efecto se citan algunos ejemplos:

- a) El numeral 8 desarrolla lo relacionado a la reserva de indemnizaciones hasta por un monto máximo del 8.33% del total de salarios pagados en el año; por consiguiente, se convierte un mecanismo que permite reducir el monto de la renta imponible; por ende, una menor cantidad de ISR a pagar.
- b) El numeral 19 contempla las depreciaciones y amortizaciones, de acuerdo al método que haya elegido el contribuyente para su cálculo en el caso de las depreciaciones. Ambos elementos se convierten en escudos fiscales pues permiten reducir la base imponible del ISR por pagar.
- c) En el numeral 24 se consideran deducibles los viáticos comprobables utilizados dentro o fuera del país que se paguen a los dueños, socios, empleados o directivos de las empresas hasta por un máximo del 3% de la renta bruta; al respecto, los contribuyentes quedan con un alto grado de libertad de incluir los gastos que a su criterio puedan ser útiles para la generación de renta, pudiendo existir un abuso en el uso de la norma, para eludir y reducir el pago del ISR.

El artículo 22 literal h) establece como un gasto deducible las facturas especiales emitidas por los contribuyentes. Tal y como se efectuó el análisis en la ley del IVA, la utilización de facturas especiales representa un beneficio para los contribuyentes que utilizan en ocasiones las mismas para poder cubrir gastos que no tengan la documentación legal de soporte, ante tal eventualidad, se abre la posibilidad de poder eludir en parte el ISR al deducir todos aquellos gastos que sean respaldados con éste tipo de documentos, lo cual reduce la renta imponible sobre la que se calculará el pago del impuesto.

El artículo 26 desarrolla la base de cálculo de la depreciación, en su primer párrafo indica que el valor de cálculo es el costo de adquisición, producción o de revaluación de los bienes. En el tercer párrafo indica que, cuando se efectúen mejoras a los bienes depreciables (revaluaciones) el valor de cálculo será el saldo no depreciado más el valor de las mejoras. El artículo no menciona un límite del número de veces y mejoras que se le puede efectuar a los bienes; por consiguiente, se permite la aplicación de escudos fiscales que permiten deducir varias veces las depreciaciones de dichos bienes, reduciendo el ISR por pagar.

El artículo 34 sobre las actividades de construcción y similares establece que los contribuyentes que se dediquen a dichas actividades pueden elegir su sistema de costos; en tal sentido, los costos y gastos se declaran en base a una programación; por consiguiente, los primeros años los contribuyentes no declaran costos reales sino costos programados, es hasta el último año en el que se finaliza la obra que se ajustan los costos reales. Para ese entonces en que se liquide el impuesto generado por la actividad económica de los contribuyentes, el valor actual del impuesto que debió pagarse en los primeros años no es el mismo, representando una evidente elusión y erosión del impuesto a pagar en términos financieros. Similar tratamiento se da con las lotificaciones contenidas en el artículo 35 y el tratamiento especial para áreas y servicios comunes en proyectos inmobiliarios descritos en el artículo 35 "A".

En el artículo 43 se define la Renta Imponible del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, la cual indica que para establecerla debe deducirse de su Renta Bruta, las rentas exentas; no obstante, ni antes ni después de dicho artículo se define qué es o cómo se establece la Renta Bruta, tal y como sí se define en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas en el artículo 20; por tanto, al no dejar un procedimiento que defina la forma en la que debe establecerse la Renta Bruta, queda a criterio de los contribuyentes su establecimiento y por ende, abre la puerta a que pueda eludirse el pago parcial o total del ISR.

El artículo 51 faculta a los contribuyentes a poder efectuar cambio de régimen en el mes de diciembre de cada año, de lo contrario la Administración Tributaria lo inscribirá en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Al igual que como se planteaba en la ley del IVA, éste artículo faculta a los contribuyentes a elegir el régimen que más les convenga a sus intereses, el cual, obviamente les represente una menor carga tributaria; por consiguiente, es un claro ejemplo del uso de la economía de opción y/o planificación fiscal.

En el artículo 72 se define la base imponible del Régimen de Renta del Trabajo en Relación de Dependencia, en la literal a) le da la potestad al contribuyente de poder deducir de su renta neta hasta la cantidad de Q. 48,000.00 sin comprobante alguno, así como Q. 12,000.00 que podrá acreditar por el IVA mediante la presentación de la planilla correspondiente. Al respecto, la misma norma permite eludir una parte del impuesto mediante la exclusión de Q. 60,000.00 de la renta de los trabajadores en relación de dependencia.

El artículo 85 indica que son contribuyentes de las Rentas de Capital, Ganancias, y Pérdidas todas aquellas personas individuales o jurídicas residentes en el territorio nacional que obtengan rentas gravadas que provengan de fuentes de renta guatemalteca y se encuentran sujetas a la obligación del pago del Impuesto Sobre

la Renta. El tipo impositivo que debe aplicarse para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, de acuerdo al artículo 93 es el 5%; en éste artículo, se hace énfasis en la frase **independiente de la denominación o contabilización que se le dé** (las negritas son propias), con la cual el legislador aclara que los dividendos están sujetos al pago de ISR, no importando la forma en que sean denominados o contabilizados, con lo cual pretende evitar cualquier práctica elusiva de parte del contribuyente. No obstante, los contribuyentes han optado por utilizar una estrategia fiscal para transmitir los dividendos, mediante una forma que les permita reducir la carga impositiva, la cual han encontrado mediante el negocio jurídico de la contratación laboral; es decir, los accionistas de la sociedad reciben el monto de dividendos que les corresponden en relación a las acciones que poseen, pero lo reciben a través de los sueldos que devengan como empleados en relación de dependencia. Al respecto, se incluyen dentro de los gastos de operación los sueldos de algunos accionistas; sin embargo, estos sueldos son proporcionales al porcentaje accionario que poseen de la sociedad, con lo cual utilizan la relación laboral existente entre los accionistas y la empresa, para poder repartir sus dividendos a través de un sustento de relación laboral, mismos que son considerados como gastos deducibles para el pago del impuesto, con lo cual eluden el pago del 5% de sus dividendos, así como reducen el margen de renta imponible al ser considerados dichos salarios como gastos deducibles del ISR.

5.3.1.3 IMPUESTO DE SOLIDARIDAD -ISO-, DECRETO No. 73-2008

Es preciso señalar que el segundo considerando que le da sustento a la creación a dicho impuesto indica que, el mismo se crea para poder efectuar inversión social por lo que es necesario su creación para mejorar la recaudación tributaria del país, en tanto se promulgue una nueva ley de modernización del Impuesto Sobre la Renta; por tanto, el legislador efectuó una promesa al contribuyente en que dicho impuesto sería temporal, el cual debió derogarse desde el año 2012 con la entrada en vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012, la cual contiene un nuevo Impuesto Sobre la Renta, tal y como lo requiere la presente ley.

En el artículo 4 se desarrollan las exenciones subjetivas del impuesto; sin embargo, sobresalen las contenidas en la literal e), que indica ...

- e) Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención. (Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008)

La misma norma excluye a los sujetos mencionados del pago del ISO, aunque cumplan las 3 condiciones que menciona el artículo 1 para ser sujetos pasivos del impuesto (poseer patrimonio propio, realizar actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos). La única excepción que les deja la norma es que no distribuyan beneficios o utilidades entre sus integrantes; no obstante, éste tipo de entidades sí lo hacen de forma indirecta, mediante el pago de salarios elevados a sus empleados, pago elevado de viáticos y gastos de representación a sus directivos y empleados, así como el pago de dietas elevadas hacia sus directivos; por consiguiente, es una forma de eludir el pago de dicho impuesto.

5.3.1.4 LEY DEL FOMENTO Y DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD EXPORTADORA Y DE MAQUILA, DECRETO No. 29-89

Ésta ley es conocida coloquialmente en el medio guatemalteco como **Ley de Maquilas**, la cual fue creada para promover principalmente la industrialización en el

país mediante la inversión de empresas extranjeras, por medio del otorgamiento de incentivos fiscales. Para obtener estos beneficios la ley establece que el Ministerio de Economía -MINECO- debe efectuar una calificación de las empresas que deseen acogerse a los beneficios que otorga la ley, las cuales son; a) exportador y b) maquila. La norma no contempla la intervención y/o participación de la Administración Tributaria sobre la calificación que efectúa el MINECO, con lo cual se fomenta que el contribuyente aproveche la oportunidad de solicitar la calificación bajo cualquiera de las figuras establecidas en la ley con el único objeto de obtener los beneficios que la misma otorga para reducir su carga impositiva.

En los artículos 12 y 13 se desarrollan los beneficios que obtendrán las empresas que se acojan a la presente ley; sin embargo, resalta la exención que otorga el artículo 13 literal a) de 10 años para el Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, los contribuyentes han encontrado la forma de prorrogar dicho beneficio de manera indefinida, trasladando sus operaciones a una nueva sociedad, la cual simula una nueva inversión en el país, prorrogando el beneficio fiscal por 10 años más a través del cierre de la empresa y la posterior apertura a través de una nueva sociedad, eludiendo por consiguiente el pago de los impuestos respectivos.

5.3.1.5 CÓDIGO DE COMERCIO, DECRETO No. 2-70

En el artículo 256 se desarrollan las formas de fusión que pueden efectuarse entre dos o más empresas mercantiles, dicha forma jurídica también es susceptible de elusión, para el efecto se supondrá un ejemplo de cómo funciona la misma.

Una empresa que posee crédito fiscal de difícil compensación y otra con un débito fiscal alto en función del IVA; pues bien, una de las salidas para que ese crédito fiscal pueda ser aprovechado es por medio de la fusión de sociedades.

El ejemplo anterior plantea una fusión por absorción, con la única finalidad de aprovechar el crédito fiscal, disminuyendo el cumplimiento de la totalidad de la carga

tributaria. Los fines de la fusión de sociedades que se describe en el Código de Comercio tiene un fin eminentemente mercantil; no obstante, los contribuyentes aplican dicha forma jurídica a sus negocios con el objetivo de eludir el cumplimiento de la obligación tributaria.

5.3.2 FORMAL

Partiendo del enunciado que éste tipo de elusión es la que se aplica para eludir las responsabilidades de los contribuyentes que ameriten algún tipo de sanción formal de parte de la Administración Tributaria, la mayoría de ellas se encuentran contenidas en el Código Tributario, mismas que fueran abordadas en el Capítulo III de la presente investigación, por lo que únicamente se describirán los artículos que son sensibles a su aplicación:

- ✓ Artículo 71. Infracciones Tributarias.
- ✓ Artículo 89. Sanción.
- ✓ Artículo 91. Pago extemporáneo de retención de tributos.
- ✓ Artículo 94 a). Reducción de sanciones a infracciones a deberes formales.
- ✓ Artículo 106. Rectificaciones.
- ✓ Artículo 145 a). Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.
- ✓ Artículo 146. Verificación y Audiencias.
- ✓ Artículo 151. Actas.

5.3.2.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-, DECRETO No. 27-92 Y LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-, DECRETO No. 10-2012

El artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92, establece que los contribuyentes deben llevar libros de compras y ventas,

remitiendo al reglamento de la ley para observar la forma en la que los mismos deben operarse, lo mismo ocurre con el artículo 53 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto No. 10-2012; sin embargo, no indica el momento en que debe efectuarse su habilitación, así como el pago que debe hacerse en las cajas de la Administración Tributaria. Al respecto, el Código Tributario, Decreto No. 6-91 impone una sanción de Q. 1,000.00 en el artículo 94 y numeral 7) por no tener al día los registros contables en los libros autorizados y habilitados. Derivado de éste punto, cabe mencionar que el impuesto que está pagando el contribuyente con la habilitación de los libros en mención, es el Impuesto del Timbre por valor de Q. 0.50 por cada hoja habilitada, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 y numeral 4) de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto No. 37-92; por consiguiente, ante una eventual sanción de la Administración Tributaria al detectar la no habilitación de dichos libros, la forma de eludir la misma es mediante la compra de timbres fiscales que sumen la cantidad del valor de las hojas que tienen los libros y pegarlos al frente de los mismos.

CAPÍTULO VI

6. MORAL, ÉTICA Y LA ELUSIÓN FISCAL

La elusión fiscal no es un acto que transgreda las normas relacionadas a la tributación; sin embargo, muchos especialistas coinciden en que la misma sí violenta principios sociales relacionados con la moral y la ética.

Entonces, si no es un delito civil, ¿por qué es un mal social? Pues básicamente porque al no documentar y registrar las operaciones sujetas a tributar, estamos quitándole más recaudación al estado; la cual es usada para generar gasto de gobierno. Cuando nos referimos a gastos de gobierno estamos hablando de sueldos para trabajadores estatales, construcción de obras sociales, mantenimiento de colegios, universidades estatales, subvención a programas sociales necesarios para los sectores más pobres. (Wordpress, 2014)

La moral ha comenzado a ser un factor comúnmente mencionado en la literatura económica cuando se analizan las causas que llevan a determinados contribuyentes a pagar sus tributos y a otros a eludirlos y evadirlos. Algunas aproximaciones teóricas y empíricas han intentado abordar la cuestión moral en la evasión y elusión tributaria, analizando aspectos como el sentido de culpa que puede percibir un individuo, el impacto de esa conducta en su reputación social, la influencia de la conducta del resto de los individuos, hasta dónde son consideradas conductas no éticas o delictivas, o el grado de gravedad que el contribuyente les asigna. Quizás una de las evidencias más fuertes que surgieron de estos estudios, fue comprobar que cuando en una sociedad el cumplimiento tributario es elevado, la moral tributaria también lo es, mientras que la ausencia de moral tributaria suele convivir con altos niveles de evasión y elusión. (Giarrizo & Sivori, 2010)

Partiendo de las perspectivas de los dos párrafos antecedentes, la elusión va estrechamente ligada a la moral y la ética, evidenciando que entre mayor sentido de apropiación tenga el contribuyente de la moral, así como de principios éticos, menor será el grado de utilización que éste haga de la misma, toda vez que es consciente que mediante el correcto, justo y equitativo pago de sus impuestos, estará contribuyendo a darle sustento y viabilidad al gasto e inversión pública que realiza el estado como un medio para redistribuir la riqueza en el país.

6.1 LA MORAL Y LA ÉTICA TRIBUTARIA EN OTROS ESTADOS

Dentro de la bibliografía existente sobre moral y ética tributaria, se encontraron algunos textos que es preciso mencionar e incluir dentro de la presente investigación, como una forma de observar el avance y tratamiento que ha tenido el tema en otros países.

Este artículo considera que la corrupción es un factor central en el estudio del grado de moral tributaria que exhibe un ciudadano, entendida ésta como su disposición a pagar impuestos. Esta idea es argumentada retóricamente y analíticamente y puesta a prueba a través de una constatación empírica que toma varios modelos probit ordenados, estimados con base en datos de la encuesta realizada en 2010 por Latinobarómetro en dieciocho países de América Latina. Entre los hallazgos destaca que la experiencia personal con este fenómeno no parece ser relevante, aunque sí la percepción nacional que se tiene de su incidencia, la cual obedece a la opinión que tiene un conjunto amplio de actores, entre ellos los empresarios y ciudadanos.” (Castañeda Rodríguez, 2015)

En el texto anterior se exhiben los planteamientos del estudio efectuado en diversos países de América Latina, en los que se toman extractos específicos sobre el punto de vista que tiene la ciudadanía en general y en especial hacia el sector empresarial, respecto a cómo afecta la corrupción de los funcionarios públicos encargados de

recaudar y administrar los impuestos, estableciendo que dicho fenómeno (la corrupción) sí afecta en la moral tributaria de los contribuyentes, toda vez que las personas prefieren hacer uso de la evasión y elusión fiscal para minimizar o eliminar el pago de impuestos, por considerar que el dinero que ellos aportan es desviado de las arcas nacionales para que distintos funcionarios hagan uso y apropiación indebida de los mismos. Lo anterior demuestra que la corrupción sí es un factor determinante en Latinoamérica que afecta de forma negativa la moral tributaria de los contribuyentes.

La moral tributaria, definida como la motivación intrínseca que tiene el individuo para el pago de impuestos (Frey, 1997), influye directamente en el cumplimiento tributario, constituyendo una de las premisas más relevantes que se ha de plantear cualquier Estado, ya que de ello dependen gran parte de los ingresos que sustentan el desarrollo económico y social de un país. Este comportamiento permite evaluar la disposición de los ciudadanos a pagar impuestos de forma meditada, en el que influyen factores no sólo de la vertiente económica sino también de la esfera cultural y psicológica (Kogler et al. 2012). Estos valores se ven influidos por normas culturales y por las diferentes instituciones sociales (Alm y Torgler, 2005), es por ello, que desde el ámbito educativo, e incluso desde los niveles formativos más bajos, es necesario incidir sobre ello, lo que tendrá una repercusión inmediata en el desarrollo tanto personal como profesional del alumno, al estar formando, tanto en contenidos como en valores, a los que serán los futuros contribuyentes que deberán enfrentarse a sus obligaciones tributarias mediante el pago de tributos. El panorama económico en el que se encuentra inmerso España desde hace algunos años ha provocado que, en la actualidad, exista una verdadera inquietud acerca del conocimiento de las motivaciones intrínsecas que, de una u otra forma, impulsan al cumplimiento tributario, hecho que ha dado lugar a que el fraude fiscal ocupe, casi a diario, la cabecera y portada de noticias y prensa. (Dr. Barrilao González, 2016-2017)

Países como España que están atravesando desde hace algunos años problemas fiscales importantes, han enriquecido su doctrina y teoría respecto a las causas que han afectado su recaudación tributaria. En ese orden de ideas, la evasión ha sido de los principales factores que han afectado su recaudación, así como la planificación fiscal agresiva que promueven algunos asesores y consultores tributarios a modo de poder aplicar elementos de elusión fiscal para reducir o eliminar el pago de impuestos. Es por ello que el Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Granada por medio de dicho estudio midieron el conocimiento y apropiación que tienen los jóvenes españoles respecto a su nivel de moral tributaria, al ser ellos los futuros contribuyentes que mantendrán el sistema de gasto e inversión pública en dicho país; por tanto, se está fomentando y promoviendo el concepto de moral tributaria con los futuros y próximos contribuyentes que tendrá el Estado Español.

No quisiera explicarme mal. Nada justifica dejar de pagar impuestos. Que quede claro. Nada. Pero dicho esto, me admitirán que diga que hay razones que explican el sentimiento de impotencia y rabia que muchos ciudadanos sentimos ante nuestro actual panorama tributario. Vaya, una verdadera desazón y desasosiego. Una cada vez mayor sensación de injusticia; de incompreensión. ¿O sólo soy yo? Pagar impuestos no sólo es una obligación legal, sino un deber cívico; un ejercicio de responsabilidad y compromiso. Pero no me negarán que interiorizar tales valores exige un comportamiento ético por parte del Estado en su más amplia acepción. Es imprescindible una “moral tributaria”. Y lo es porque sin una ética o moral del Estado es difícil pretender una correlativa moral o ética del contribuyente. Pero precisemos; cuando hablo de moral tributaria, me estoy refiriendo a aquella conducta del Estado, o mejor, de quienes lo integran, diligente, ejemplificadora y perseverante capaz de transmitir a los ciudadanos confianza sobre quienes lo gestionan y, en nuestro caso, además, la percepción de un sistema tributario justo. No olvidemos que el Estado es un mero gestor de nuestros impuestos

y que nada, absolutamente nada, lo paga el Estado de “su bolsillo”. Todo, sin fisuras, lo pagamos los ciudadanos. La confianza es pues fundamental. Y lo es porque la gestión de nuestros impuestos es básicamente un tema de confianza; gestión que se ha de hacer con principios éticos y moralizantes. (Durán-Sindreu, 2015)

Si bien es cierto todos los ciudadanos deben cumplir por mandato legal con la correcta determinación y posterior pago de sus impuestos, pues es su deber cívico, también es cierto que el Estado es el responsable de inculcar y promover ese deber cívico mediante la difusión y promoción de la moral tributaria entre sus ciudadanos; es por ello que en el estudio en mención, el autor pretende hacer un aporte en el cual el primer obligado en aplicar la moral tributaria debe ser el mismo Estado mediante la observancia de la misma, de parte de todas sus institucionales estatales a cargo de los diferentes poderes del Estado; obviamente, promovidas y dirigidas por funcionarios públicos probos con altos reconocimientos y méritos de honorabilidad para fomentar la confianza de los ciudadanos. Es por ello que se está de acuerdo con el autor con la premisa de la Moral Tributaria del Estado, pues es el primero que debe evidenciar su aplicación para posteriormente fomentarla y exigirla a sus ciudadanos.

6.2 EL CASO DE GUATEMALA

Para entender la moral tributaria del Estado de Guatemala es preciso poder remontarse a la época de la independencia del Reino de España en 1821, siendo el verdadero motivo el que los criollos no querían seguir pagando tributos a la corona; por consiguiente, inician todo un proceso de liberación económica de la colonia. En tal virtud, evadir y eludir el pago de impuestos siempre ha sido la razón de ser de la parte empresarial de Guatemala como una forma que les permita amasar fortuna.

Lo anterior indica que, la base tributaria del Estado guatemalteco no promueve la aplicación de la ética y los valores para poder elevar la cultura y moral tributaria de

los guatemaltecos, lo cual en definitiva promueve una cultura y moral tributaria baja o casi nula en los contribuyentes, fomentando la evasión y elusión de impuestos en el país. y evasión Cuando se trata de valores morales y principios éticos, no basta con satanizar a los contribuyentes por la renuencia que tienen para el pago de sus impuestos; también se debe mencionar, los altos índices de corrupción y uso desmedido y desaprovechado de los recursos del Estado, lo cual en definitiva impacta y afecta de forma negativa la moral tributaria de los contribuyentes.

Basta con ver el rechazo que tiene la mayoría de guatemaltecos al actual sistema corrupto que se encuentra enraizado en el Estado, en el cual cada día aparecen más escándalos de corrupción, aprovechamiento personal de los recursos del Estado de parte de algunos funcionarios públicos, la poca visión de poder desarrollar políticas públicas y de Estado de parte de los representantes de la voluntad popular del pueblo, quienes velan únicamente por sus propios intereses, así como los intereses de las élites económicas y de poder local y externas que existen.

Todos esos factores afectan e impactan de forma negativa la moral tributaria de las personas, lo cual promueve que se pasen desapercibidos principios éticos que contribuyen, promueven y fomentan la elusión fiscal como un mecanismo para reducir o eliminar el pago de impuestos.

Otro factor que debe tomarse en cuenta es que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- es una entidad que depende directamente del Organismo Ejecutivo, al ser el Presidente de Guatemala el que nombra al Director del Directorio (Ministro de Finanzas Públicas), así como al Superintendente de Administración Tributaria; por consiguiente, seguirá existiendo el riesgo de vulnerabilidad que reste independencia en el actuar de sus funcionarios y en definitiva afectará el qué hacer de la entidad recaudadora.

No cabe duda que la corrupción se ha apoderado de muchas entidades estatales y la SAT no escapa a dicho problema. El último escándalo acaecido en la institución es el denominado “La Línea”, siendo el detonante para pedir y lograr la renuncia inmediata del binomio presidencial electo en el año 2011, pues se logró establecer su posible vinculación y participación en la estructura criminal denominada como La Línea, lo cual resulta paradójico al analizar que en el gobierno de turno de éstas personas, se realizaron dos reformas tributarias mediante los Decretos Nos. 4 y 10-2012, siendo éste último el que incluye la Ley Aduanera Nacional.

De tal razón se puede evidenciar la vulnerabilidad que existe en el ente recaudador, en el desvío de los impuestos y aranceles de importación en las aduanas, por diversos factores, por interferencia de autoridades del gobierno central, funcionarios públicos carentes de probidad y ética, así como de empresarios corruptores, lo cual en definitiva afecta la tributación del país y por ende, incrementa el margen de la brecha fiscal, la necesidad de financiar el presupuesto vía deuda pública y el colapso en los servicios estatales de educación, salud, seguridad y vivienda para los guatemaltecos.

Aunado a lo anterior, deja a una Administración Tributaria mal posicionada ante la opinión pública de los contribuyentes, quienes presentan renuencia para seguir pagando sus impuestos al observar que los mismos están siendo mal utilizados y apropiados para fines personales de parte de los altos mandos del ente recaudador y otras personas del Organismo Ejecutivo, siendo éste uno de los factores que en definitiva pueden inspirar a la aplicación de la elusión fiscal como un mecanismo para reducir el pago de impuestos.

CONCLUSIONES

1. Desde la filosofía del derecho tributario, el derecho es más pequeño que la ética y la ética es más pequeña que la realidad; lo cual para el presente trabajo de investigación quiere decir que, la elusión fiscal coexiste en un sistema tributario porque las normas que deben regularla o combatirla no han sido desarrolladas a profundidad, dejando su aplicación a un sentido netamente moral y ético de parte de los contribuyentes, toda vez que la realidad es que buscarán evitar o reducir a su más mínima expresión, su carga tributaria.
2. Dentro de las bases del derecho tributario se encuentra la libertad de acción, la cual emana en las Constituciones Políticas de los Estados, dando vida jurídica así a la aplicación de economías de opción y/o planificación fiscal, lo cual traducido en materia tributaria, es que le da la libertad a los contribuyentes de elegir la forma en la que registrarán las operaciones de sus negocios, así como elegir los regímenes que más le favorezcan para pagar la menor cantidad de impuestos posible, aprovechando los vacíos de ley, así como la ambigüedad en la interpretación de las normas tributarias.
3. La elusión se da en dos sentidos, desde el punto de vista material para reducir el pago de impuestos y la formal para reducir el impacto de sanciones ante el incumplimiento administrativo de algunas normas; sin embargo, por sí sola no se convierte en un mecanismo para reducir el pago de impuestos, para cumplir su objetivo debe apoyarse en la economía de opción y/o planificación fiscal, a modo de poder detectar normas que le permitan a los contribuyentes registrar sus negocios jurídicos en aquellos regímenes que más le convengan para reducir su carga tributaria material, por lo que debe efectuarse una verdadera coordinación y análisis de las normas, para que la elusión en determinado sentido, sí pueda reducir o eliminar el pago de impuestos.
4. Los límites que tiene la elusión fiscal en derecho tributario depende de la normativa de cada uno de los Estados; de tal manera que, los Estados que

pertenecen a la corriente Romanista del derecho han optado por la creación de una norma general antielusiva que limita su uso y aplicación, efectuando inclusive reformas a sus Códigos Penales para no solo sancionarla desde el punto de vista administrativo, sino también penal; por el contrario, los Estados que pertenecen a la corriente del Common Law basan su límite de acuerdo a la jurisprudencia desarrollada en casos de impacto, pero que son más dóciles en cuanto a admitir su uso con la ayuda de la economía de opción y/o planificación fiscal, siempre que no incurran en fraude de ley.

5. Claramente existe una diferencia entre la elusión fiscal y fraude de ley. Mientras que la primera se auxilia de la normativa vigente y permisiva para eludir el pago total o parcial de determinados impuestos con la ayuda de la economía de opción y/o planificación fiscal, definiendo la forma jurídica de sus negocios sin violentar normas tributarias y o penales que representen algún tipo de ilícito; el fraude de ley efectúa la misma función, con la diferencia que el mismo sí es catalogado como un ilícito al establecerse que el verdadero sentido de la forma jurídica de los negocios de los contribuyentes fue eludir el pago total o parcial de su carga tributaria original; por consiguiente, para evitar cometer fraude de ley, hay que darle sustentación económica a los negocios de los contribuyentes.
6. Al existir la elusión fiscal dentro del marco jurídico tributario de Guatemala, es preciso poder especializar a los jueces y magistrados del Organismo Judicial que tienen a su cargo las salas que conocen y resuelven casos tributarios relacionados con la elusión fiscal, con la finalidad de resolver apegados a derecho cada caso planteado; además, como una forma de poder sentar bases que permitan desarrollar jurisprudencia con criterios uniformes en el tratamiento de la elusión fiscal, que promuevan un sistema tributario justo, equitativo y moderno.
7. Para que la elusión fiscal se logre materializar de forma adecuada, es preciso que los contribuyentes se apoyen de los servicios de consultores tributarios, quienes mediante la aplicación de la economía de opción y/o planificación fiscal utilizan a su favor todos los recursos y beneficios que las leyes

tributarias le conceden para reducir o eliminar su carga tributaria; no obstante, es preciso que observen principios éticos para evitar el abuso de formas jurídicas que erosionen y afecten de forma negativa la recaudación tributaria del Estado.

8. Es preciso que los colegios profesionales (Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas y Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala) que agremian a los asesores y consultores tributarios, fomenten la aplicación de principios éticos y morales en el desarrollo y ejercicio de su profesión liberal, procurando no hacer un uso indebido de los beneficios que las leyes tributarias le confieren a los contribuyentes.

RECOMENDACIÓN GENERAL

MEJORAS QUE DEBE IMPLEMENTAR LA SAT PARA EVITAR AFECTAR LA MORAL TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES MINIMIZANDO LA ELUSIÓN

MAYOR PROBIDAD

El tema de probidad abarca la moralidad, integridad y honradez de una persona al desempeñar determinada acción; por tanto, todas las personas que deseen ocupar un cargo de función y administración pública deben demostrar y comprobar el grado de probidad con el que han ejercido y ejercerán las funciones del puesto para el que sean designados. Los funcionarios de la Administración Tributaria no escapan a ésta premisa, debiendo ser uno de los requisitos fundamentales al momento de hacer efectiva su contratación.

Con el cambio de Presidente de la República en poco más de un año, la sociedad civil debe exigir al nuevo mandatario que la persona designada para ocupar el cargo de Superintendente de Administración Tributaria sea de conocida y alta honorabilidad, además de contar con el perfil acorde al puesto para dirigir tan importante entidad; principio que deberá aplicarse para la designación de Intendentes, Directores, Gerentes Regionales y demás puestos de confianza, porque serán ellos quienes apliquen los procesos de contratación con el resto del personal administrativo y operativo que preste sus servicios en ésta entidad, evitando pasar por alto los filtros legales, administrativos y de capacidades técnicas y/o profesionales de los aspirantes.

En el caso del personal contratado, realizar evaluaciones sobre su desempeño ético, técnico y profesional para determinar su continuidad o cese del servicio prestado. Para quienes aprueben de forma satisfactoria éstas evaluaciones, deben

desarrollarse planes de capacitación y concientización en materia de probidad, minimizando el riesgo de corrupción dentro de la entidad.

MEDIDAS DE FISCALIZACIÓN

A la Administración Tributaria le corresponde no sólo realizar la recaudación de los impuestos en el país, también dentro de sus competencias están establecer la correcta determinación y pago de tributos de parte del contribuyente al fisco, mediante el proceso de fiscalización; no obstante, dicho proceso debe desarrollarse cumpliendo los principios constitucionales, leyes ordinarias y reglamentos que rigen y gobiernan la tributación en Guatemala y no violentando los mismos a modo de criminalizar y perseguir a los contribuyentes como delincuentes tributarios, tal y como sucede en algunas ocasiones.

Para ello debe capacitarse tanto a funcionarios con cargos de jefatura y demás personal operativo de fiscalización; en materia fiscal, ética profesional y buenas relaciones interpersonales, desarrollando el trabajo de auditoría bajo el imperio de la ley y no sobre ella. Por consiguiente, los procesos de selección y determinación de contribuyentes a fiscalizar a nivel nacional y regional, deben respetarse de conformidad con la cantidad establecida en el Plan Operativo Anual de la Intendencia de Fiscalización, limitándose a cumplir con las auditorías programadas en dicho documento y no violentar la normativa vigente en materia de selección de contribuyentes a auditar.

ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE

Dentro del considerando tercero que inspira la creación de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establece en su línea tercera que es urgente simplificar los procedimientos de la entidad, en beneficio del contribuyente al realizar gestiones ante el ente recaudador. Partiendo de ésta premisa, actualmente se observa que los procesos en ésta institución se han vuelto

tardados debido a la burocracia que impera en la misma, en la cual el funcionario público se extralimita de sus funciones, convirtiéndose en el verdugo y el contribuyente en el condenado sin ser citado, oído y vencido; es decir, sin seguir el debido proceso.

En virtud de lo anterior, es imprescindible que el Directorio de la Administración Tributaria fomente la buena atención al cliente interno (compañeros de trabajo) y externo (contribuyentes) creando una cultura de trabajo orientada a mejorar la prestación de servicios ágiles y que inspiren confianza. Posteriormente, capacitar al personal a efecto cumpla con las regulaciones administrativas y legales en la atención a los contribuyentes.

Además de lo anterior, deben implementar mecanismos que fomenten el seguimiento a la opinión y necesidades de los contribuyentes, ya que la institución tiene el reto de mejorar la percepción y opinión que tiene del fisco el contribuyente, a causa de los casos de corrupción.

CULTURA Y MORAL TRIBUTARIA

Dentro del considerando tercero que inspira la creación de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establece en su línea quinta que la efectividad y simplificación de los procedimientos realizados por los funcionarios de la Administración Tributaria deben elevar la moral tributaria de los contribuyentes. La moral tributaria es por medio de la cual los contribuyentes de manera voluntaria, consciente y responsable cumplen con la correcta determinación y pago de sus impuestos para contribuir al financiamiento del gasto e inversión pública.

Por consiguiente, es necesario que el Directorio de la Administración Tributaria contemple realizar una reestructuración al programa de “Cultura Tributaria”, agregándole el tema de “Moral Tributaria” a modo de generar mayor grado de conciencia en el contribuyente sobre el impacto que tiene en el desarrollo del país,

el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias como medio de compensación social para redistribuir la riqueza entre sus ciudadanos y no dando a conocer únicamente las sanciones a las que pueden ser afectos en caso de no cumplir correctamente con la determinación y pago de sus impuestos.

Se sugiere realizar un estudio de opinión por regiones, para conocer el estado actual de la cultura y moral tributaria de los contribuyentes y con esos resultados, realizar un plan de acción en el cual se defina la cantidad de actividades y/o campañas a realizar en ésta materia. Aunado a ello, debe considerarse la calidad del servicio que prestan los funcionarios de la Administración Tributaria al contribuyente, para que efectivamente contribuyan a elevar su moral tributaria.

AUTONOMÍA

Partiendo de la legislación vigente en el país, el artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto No. 1-98, ésta es una entidad descentralizada y autónoma, entendiendo por autonomía la facultad de poder elegir libremente a sus funcionarios y administrar sus propios recursos; no obstante, tal y como se ha evidenciado a lo largo de los años que tiene la entidad de funcionar, tal autonomía se ve vulnerada al ser el Presidente de la República el que elige de una terna a propuesta del Directorio, al Superintendente de Administración Tributaria.

Con el cambio de gobierno, regularmente se cambia al Superintendente de Administración Tributaria y no es secreto de nadie que la mayoría de los que han ocupado el cargo son personas de entera confianza del Jefe del Organismo Ejecutivo; por tanto es lógico y legal, más no ético que el Presidente de la República intervenga en los procesos de toma de decisiones de ésta entidad estatal, siendo necesario que los mismos funcionarios con cargos de jefatura y el Directorio de la Administración Tributaria con el apoyo de la sociedad civil, propongan por medio de las diferentes bancadas que integran el Congreso de la República, impulsar

reformas a la Ley Orgánica de Superintendencia de Administración, planteando nuevas formas de elegir al jefe de tal institución, mismas que anulen la participación del Presidente de la República, lo cual limitaría el intervencionismo actual que tiene el Organismo Ejecutivo sobre ésta dependencia, evitando que sus funcionarios intervengan y formen parte de actos de corrupción.

MEDIDAS DE FONDO PARA ATACAR LA ELUSIÓN FISCAL

Si la principal forma en la que funciona la elusión fiscal es auxiliándose de los vacíos que presentan las leyes tributarias o bien porque algunos enunciados de las mismas entran en conflicto con principios constitucionales, entonces se deben atacar dichas lagunas jurídicas, lo cual se debe hacer mediante los siguientes procedimientos:

- a) El Congreso de la República de Guatemala al ser el facultado para crear y decretar leyes, debe verificar porque toda iniciativa en materia tributaria no transgreda y violente principios constitucionales que sean susceptibles a ser atacados o cuestionados por los contribuyentes.
- b) Las leyes tributarias aprobadas por el Organismo Legislativo, deben contener y garantizar la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes, evitando crear lagunas y/o ambigüedades que se presten a varias interpretaciones y que a la postre constituyan elementos de elusión fiscal.
- c) La ciudadanía debe hacer conciencia de que las personas a las que llevan mediante el voto popular al Congreso de la República para que legislen, deben ser las personas más idóneas y posean conocimientos de legislación en general y que mejor si son conocimientos en materia tributaria para que las leyes aprobadas carezcan de lagunas jurídicas de amplia interpretación por las personas.
- d) Realizar una reestructura de la forma en la que se recaudan los impuestos de parte de la Administración Tributaria, puesto que muchas veces sus funcionarios actúan al margen de la ley para alcanzar metas de recaudación, mismas que en ocasiones violentan procedimientos

jurídicos establecidos en las normas tributarias, las que entran en conflicto con principios constitucionales en materia de tributación, lo cual promueve en definitiva la elusión fiscal de parte de los contribuyentes.

- e) Analizar la conveniencia de la creación de una norma general antielusiva que ponga límites al uso y aplicación de la elusión fiscal en el país, así como posibles reformas al Código Penal para castigar la elusión fiscal que promueva por dolo la aplicación del fraude de ley.
- f) Promover la probidad en los funcionarios públicos en general, pero con mayor énfasis en los de la Administración Tributaria, lo cual elevaría la moral, ética y cultura tributaria de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- Araujo Falcao, A. (1964). *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Bravo Cucci, J. (2006). Temas de Derecho Tributario. En *Libro Homenaje a Armando Zollezzi Möller* (pág. 413). Lima: Palestra Editores.
- Calvo Ortega, R. (2006). *Curso de Derecho Financiero I*. Madrid: Thomson-Civitas.
- Castañeda Rodríguez, V. M. (2015). *Universidad Nacional Autónoma de México*. Obtenido de www.revistas.unam.mx/index.php/rmcpys/article/view/49195
- CASTEÑADA RODRÍGUEZ, V. M. (2015). *Universidad Nacional Autónoma de México - UNAM-*. Obtenido de <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rmcpys/article/view/49195>
- Chirinos Jurado, J. (18 de abril de 2009). *Pérez Burelli & Calzadilla, Firma de Abogados*. Obtenido de <http://perezcalzadilla.com/publicaciones/2014/08/21/la-defraudacion-tributaria.aspx>
- Código Civil de España . (24 de julio de 1889). Ministerio de Gracia y Justicia de España. Madrid.
- Código Tributario, Decreto No. 6-91. (s.f.). Congreso de la República de Guatemala. Guatemala.
- Comba, L. (2005). *La Elusión Fiscal*. Obtenido de La Ley Online: www.laleyonline.com.ar
- De Araujo Falcao, A. (1964). *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- Deboysy, F. (1997). *La simulation en droit fiscal*. Paris: LGDJ.
- Dr. Barrilao González, P. E. (2016-2017). *Proyecto Piisa*. Obtenido de www.piisa.es/proyectos-piisa/la-moral-tributaria-elementos-a-tener-en-cuenta-en-la-educación-2/
- Durán-Sindreu, A. (2015). *Durán-Sindreu Abogados y Consultores de Empresa*. Obtenido de www.duransindreu.com/moral-tributaria-del-estado/
- Falcón y Tella, R. (1995). *El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción*. Madrid: Quincena Fiscal.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2004). *La nueva ley general tributaria*. Pons.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2009). *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2003). *El fraude de ley en derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- García, J. (2000). *La naturaleza jurídica de la elusión tributaria*. Santiago de Chile: Escuela de Leyes Universidad de Chile.

Gerencie. (12 de Octubre de 2017). *Gerencie. com*. Obtenido de <https://www.gerencie.com/elucion-y-evasion-tributaria.html>

Giarrizo, V., & Sivori, J. S. (Febrero de 2010). *Dialnet*. Obtenido de dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3396139.pdf

Jarach, D. (2007). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008. (s.f.). Congreso de la República de Guatemala. Guatemala.

Ley del Organismo Judicial. (1989). Congreso de la República. Guatemala.

Ley General Tributaria. (2003). Jefatura del Estado. Madrid, España.

Ley General Tributaria Española. (1963). Jefatura del Estado. Madrid, España.

Ley No. 11.683. (1998). Procedimientos Fiscales. Buenos Aires.

OCDE. (1980). *Informe del Comité de Asuntos Fiscales*.

Paul, C.-S. W. (2005). *La Potestad de la Administración para calificar los Hechos de acuerdo a su Naturaleza Económica*. Bogotá, Colombia.

Pérez Royo, F. (2005). La Dotrina de los Lores sobre la Elusión Fiscal (Examen de casos recientes). *Doctrina Científica*, 11-15.

Pires A., M. J. (24 de 09 de 2018). *ideprocop*. Obtenido de [http://www.ideprocop.com/cursos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%20Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20\[Modo%20de%20compatibilidad\].pdf](http://www.ideprocop.com/cursos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%20Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20[Modo%20de%20compatibilidad].pdf)

Rivas Coronado, Nolberto y Polloacar Silva, Carlos. (2007). *Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile*. Santiago de Chile: CAPIV Versión en Línea.

Rivas Coronado, Norberto; Vergara Hernández, Samuel. (2002). *Planificación tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar*. Magril.

Schultz Figueroa, R. A. (2012). *Elusión Tributaria desde el Punto de Vista de la Legislación Extranjera*. Santiago de Chile: Universidad de Chile.

Schuster, C. (2001). *Ordenanza Tributaria Alemana*. Madrid: Colex.

Wahn Pleitez, W. R. (2011). *Elusión Tributaria y Normas Antielusivas*. *Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile*, 56.

Wordpress. (17 de Junio de 2014). Obtenido de Cuestiones Sociales: <https://cuestionessociales.wordpress.com/2014/06/17/la-elusion-tributaria-un-mal-social/>

ANEXO

DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

ELUSIÓN FISCAL ¿MECANISMO PARA REDUCIR EL PAGO DE IMPUESTOS?

El presente diseño de investigación se realizó tomando como base la estructura propuesta en el boletín Actualidad, denominado “Diseño de Investigación de Tesis”, realizado por el Profesor Jorge Lemus en el mes de febrero del año 2016, como investigador de la Dirección General del Sistema de Investigación del Centro Universitario de Occidente -DICUNOC-, así como lo estipulado en el normativo de tesis actual del Departamento de Estudios de Postgrado del CUNOC.

1. DURACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

El estudio abarcará los meses de junio a septiembre del año 2018.

1.1 ÁREA, LÍNEA Y EJE DE INVESTIGACIÓN

De acuerdo a las áreas, líneas y ejes de investigación que aprobó el Honorable Consejo Directivo en su sesión celebrada el 18 de noviembre de 2009, mediante el Acuerdo del Punto Quinto, inciso 5.22 del Acta CD.29.09 se define la presente investigación de la siguiente manera:

- a) Área: Administración Pública, Gobernabilidad y Justicia.
- b) Línea: Justicia.
- c) Eje: Estado de Derecho; toda vez que en un estado de derecho las leyes organizan y fijan límites de derechos en que toda acción está sujeta a una norma jurídica previamente aprobada.

1.2 ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN

Debido a que el tema a tratar está relacionado al derecho tributario, la moral, la ética y la realidad, la investigación será de tipo cualitativa y descriptiva.

1.3 DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

La elusión fiscal tiene diversas aristas y fuentes para abordar, toda vez que involucra aspectos y conceptos netamente doctrinarios y no precisamente legales, pues el nombre fue asignado por los estudiosos del derecho tributario; así como aspectos morales, éticos y de la realidad jurídica de un estado; por consiguiente, la elusión fiscal se convierte en un fenómeno sumamente complejo y a su vez pequeño dentro de la realidad jurídica, toda vez que al existir vacíos en las leyes tributarias, en ocasiones no existe un grado de certeza jurídica para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias de forma efectiva y dentro del marco regulado por el derecho; siendo necesario comprender la elusión fiscal desde la realidad del estado, observando principios éticos y morales.

1.4 UNIDADES DE ANÁLISIS

El estudio es eminentemente cualitativo y descriptivo; por tanto, la investigación recaerá a realizar análisis directamente sobre los principios constitucionales que rigen y gobiernan la tributación, aspectos doctrinarios de elusión fiscal en materia de derecho tributario, derecho internacional de España, Argentina y Chile, cómo es que se involucra la ética y la moral con la elusión fiscal, así como algunos supuestos de elusión fiscal que se encuentran contenidos en las leyes tributarias del país.

1.5 DELIMITACIÓN

1.5.1 TEÓRICA

La investigación se llevará a cabo por medio de consulta de textos relacionados con el tema, regulaciones fiscales vigentes en Guatemala, la Constitución Política de la República de Guatemala, así como textos de derecho tributario, la moral, la ética; por consiguiente, será un tema jurídico tributario.

1.5.2 TEMPORAL

De acuerdo al tema planteado que es de carácter jurídico tributario con elementos de ética y moral, no se enmarca el problema dentro de un contexto de tiempo específico.

1.5.3 ESPACIAL

Por ser un tema de derecho tributario, es de aplicación en todo el territorio guatemalteco; por tanto, no tiene una delimitación espacial específica.

1.6 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En Guatemala la potestad legal para decretar impuestos se encuentra a cargo del Congreso de la República de Guatemala, cumpliendo con lo establecido en los artículos 171 inciso c) y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Siendo una potestad exclusiva del Organismo Legislativo, es de suma importancia que los congresistas conozcan los principios constitucionales que rigen y gobiernan la tributación en Guatemala, a manera de evitar vacíos o vicios importantes en la legislación tributaria.

En el caso de Guatemala es frecuente que las personas que llegan a ocupar una curul en el Congreso de la República posean distintos tipos de nivel académico; en su mayoría, carecen de conocimientos jurídicos que les permita decretar leyes en materia tributaria; por tanto, algunos de los artículos de las leyes tributarias que decretan, entran en contradicción con los principios constitucionales que rigen y gobiernan la tributación, siendo frecuente que se produzcan ambigüedades legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones.

Por consiguiente, las leyes fiscales ordinarias pueden entrar en conflicto entre sí o bien con los principios constitucionales que rigen la tributación, pudiendo surgir situaciones nuevas en la realidad jurídica que no estaban previstas ni reguladas en la ley, creando discrepancias de criterios entre los contribuyentes y el fisco, algunas de ellas en materia de principios éticos y morales, más allá de aspectos relacionados con el derecho tributario.

Algunos contribuyentes han optado por contratar asesores tributarios que les permitan reducir el pago sus obligaciones tributarias sin infringir la ley, omitiendo posiblemente principios éticos y morales mediante la aplicación de la elusión fiscal; por lo que surgen las siguientes interrogantes:

¿Es la elusión fiscal en materia de derecho un mecanismo para reducir el pago de impuestos?

¿Cómo influyen los principios éticos y morales al aplicar la elusión fiscal?

¿Estará acorde el avance del derecho tributario con la realidad, para reducir la utilización de la elusión fiscal?

¿Existe una línea delgada entre la elusión fiscal y el fraude de ley?

1.7 JUSTIFICACIÓN

No existe ningún ordenamiento jurídico en el mundo que defina sus normas legales específicas sin observar principios constitucionales y la parte fiscal no escapa de ello, pues toda norma relacionada con el pago de impuestos debe crearse observando principios constitucionales que garanticen los derechos de los contribuyentes, quienes se convierten en los principales financistas del gasto e inversión pública mediante el correcto, justo y equitativo pago de impuestos.

Los vacíos legales contenidos en las normas tributarias guatemaltecas no son producto de la casualidad, los mismos se deben a la falta de preparación académica en materia legislativa de parte de la mayoría de integrantes del Congreso de la República de Guatemala, pese a contar con un número considerado de asesores y colaboradores en materia tributaria y legal.

El tema de la elusión fiscal no ha sido abordado y desarrollado a profundidad en Guatemala, pese a que existe en la realidad y se ha tomado como práctica por los conocedores del derecho tributario su aplicación como un mecanismo que se encuentra fuera de la normativa de derecho guatemalteco; sin embargo, sí es de aplicación por algunos contribuyentes que cuentan con la capacidad económica para pagar asesores y/o consultores tributarios que busquen mecanismos que les permitan eludir el pago de determinados impuestos, aunque para el fisco ello signifique violentar principios éticos y morales mediante su aplicación.

Derivado de lo anterior, surge la necesidad de establecer cómo se origina la elusión fiscal al margen del ordenamiento jurídico guatemalteco, para posteriormente construir un análisis que ayude a comprender de mejor manera la forma en que la misma funciona en torno a la ética y la moral de los contribuyentes, como factores determinantes dentro de la voluntad

humana para hacer uso o no de la misma, siempre que ésta no signifique infringir o violentar las normas ordinarias vinculadas a la tributación en Guatemala, para posteriormente plantear una propuesta de aplicación y de conocimiento general de expertos en materia tributaria y la misma Administración Tributaria, respecto a cómo abordar el tema de la elusión.

1.8 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

Para algunos tratadistas, la elusión fiscal consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales o bien, que no se encuentren dentro del marco del derecho tributario. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, en ocasiones se producen ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones.

En cada país los elementos que originan la elusión fiscal poseen distintos matices y criterios, para algunos se tratan de estrategias de parte de los contribuyentes para reducir el pago de impuestos sin transgredir la norma jurídica y para otros su aplicación se trata de una forma antiética que va en contra de la moral para reducir o eliminar el pago de impuestos.

Se ha determinado la existencia de los siguientes trabajos respecto a otros países en América Latina:

- a) Villegas, Héctor B. y otros: **“LA EVASIÓN FISCAL EN LA ARGENTINA”**. Buenos Aires, Argentina. En éste trabajo el autor considera que tanto la evasión como la elusión son prácticas condenables desde cualquier punto de vista, que no deberían alentarse ni mucho menos realizarse porque conspiran contra la equidad, la estabilidad normativa tributaria y la recaudación del Estado.

- b) Diez, Humberto y Coto, Alberto P.: **“PROPUESTAS TÉCNICAS PARA ENFRENTAR LA EVASIÓN”**. Buenos Aires, Argentina. Según el autor, las maniobras elusivas son realizadas no por personas de escasos recursos o poco conocimiento en operaciones bancarias, sino por verdaderos profesionales en materia de elusión tributaria y manejo de operaciones financieras. La elusión constituye sin duda una flagrante injusticia, desde que pone en situación de no contribución a quienes mediante un subterfugio evitan el alcance de la ley.
- c) Hernández Celis, Domingo: **“LA ELUSIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO PARA EL APROVECHAMIENTO DE LOS VACÍOS DE LAS NORMAS FISCALES, EL CASO DEL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO”**. Lima, Perú. La elusión tributaria, es una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales que, sin embargo, afecta las políticas, procesos y procedimientos fiscales. La elusión, es considerada también como un acto de defraudación fiscal que, mediante el empleo de los vacíos legales, tiene el propósito de reducir el pago de los tributos que por norma le corresponden a un deudor tributario. Pueden ser por engaños, errores, u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco. (Hernández Celis, 2011)
- d) Salazar Mesías, Octavio: **“SOBRE LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL “EL CONCEPTO DE INVERSIÓN CORPORATIVA”**. Para la Real Academia Española, uno de los significados del término *eludir* significa “evitar con astucia una dificultad o una obligación”; por otro lado, respecto del término *evadir*, no se encuentra una definición que termine por deslindarse del concepto primero, entendiendo la evasión como “eludir con arte o astucia una dificultad prevista”. Como de manera acertada lo señala Carlos Palao, la elusión - entendida a través del lenguaje común- no sería algo distinto que el acto por el cual se escapa o evita la configuración de un hecho. Por

otro lado, la posición del Dr. Bravo Cucci está en entender la elusión tributaria como el conjunto de aquellos procedimientos por los cuales el contribuyente logra alcanzar ahorros anómalos, ahorros patológicos, con respecto a sus obligaciones tributarias. (Salazar Mesías, 2014)

- e) Wahn Pleitz, Werner Rafael: **“ELUSIÓN TRIBUTARIA Y NORMAS ANTIELUSIVAS: SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO, ALGUNAS CONCLUSIONES AL RESPECTO”**. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Luego de ofrecer una visión particular del concepto de elusión tributaria, el artículo analiza el tratamiento que se ha dado en el Derecho Comparado a las medidas/normas antielusivas, agrupando a los ordenamientos estudiados en los dos sistemas jurídicos de mayor trascendencia en la actualidad: El Sistema Jurídico Romanista o Civil Law y el Sistema Jurídico Anglosajón o Common Law. El propósito del estudio y la forma de plantearlo así, además de proporcionar una visión esquemática de la manera en que ciertos Estados han combatido el fenómeno elusivo de impuestos, es obtener algunas conclusiones que permitan evaluar la situación existente en Chile y la conveniencia o no de su modificación. (Wahn Pleitez, 2016)

Ciertamente los autores consultados abordan diversos puntos de vista respecto a qué se entiende por elusión fiscal en cada uno de sus países; además, expresan su posición sobre si la misma vulnera principios éticos y morales de parte de las personas que la conocen y/o emplean.

Para el caso de Guatemala, no existe suficiente información bibliográfica que respalde estudios a profundidad respecto a cómo funciona la elusión fiscal dentro del marco jurídico tributario guatemalteco; por consiguiente, se hace necesario desarrollar el tema de investigación a efecto se pueda establecer la concepción de la elusión fiscal desde la perspectiva del derecho, la ética,

la moral y la realidad de las personas que hacen o pueden hacer uso de ella para eludir el pago de sus impuestos.

1.9 OBJETIVOS

1.9.1 OBJETIVO GENERAL

Describir la elusión fiscal desde la concepción del derecho, la ética y la realidad.

1.9.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Determinar las bases del derecho tributario que motivan la aplicación de la elusión fiscal.
- b) Definir si en materia de derecho la elusión se convierte en un mecanismo para reducir el pago de impuestos.
- c) Establecer los límites que existen en materia de derecho tributario para regular la elusión fiscal.
- d) Determinar la diferencia entre elusión fiscal y fraude de ley.

2. MARCO TEÓRICO PRELIMINAR

- ✓ Capítulo I “Doctrina de la Elusión Fiscal”.
- ✓ Capítulo II “Principios Constitucionales y la Elusión Fiscal en Guatemala”.
- ✓ Capítulo III “Análisis Ordinario Especial, Código Tributario Decreto No.6-91”.
- ✓ Capítulo IV “Derecho Internacional, Economía de Opción y/o Planificación Fiscal”.
- ✓ Capítulo V “Fraude de Ley y Supuestos de Elusión Fiscal en Guatemala”.

✓ Capítulo VI “Moral, Ética y la Elusión Fiscal”.

3. MARCO METODOLÓGICO

3.1 INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

3.1.1 TÉCNICA

Por el tema a tratar la manera más apropiada de recopilar y recolectar información es de forma analítica y explicativa; por consiguiente, no existirá boleta de investigación, toda vez que el resultado del presente estudio será reflejado por medio de las conclusiones y la recomendación general planteadas por el investigador.

3.2 PROCEDIMIENTOS

Se utilizará la bibliografía relativa al tema objeto de estudio, así como fichas bibliográficas, textos y documentos de distintos autores internacionales que han abordado el tema de la elusión fiscal.

3.2.1 TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Será de carácter explicativo y analítico.

3.3 RECURSOS

3.3.1 HUMANOS

Por ser tesis de investigación a nivel de maestría, el estudio corresponde únicamente al ponente; sin embargo, contará con el acompañamiento e inducción del asesor de tesis.

3.3.2 MATERIALES

Papelería y útiles, equipo de computación, libros y textos impresos, digitales y de internet, revistas y folletos.

3.3.3 FINANCIEROS

Se estima un costo estimado para la elaboración de la presente investigación de Q. 25,000.00, detallados de la siguiente manera:

Honorarios de asesor de tesis	Q. 2,500.00
Tiempo de trabajo del investigador	Q. 15,000.00
Impresiones preliminares de informe	Q. 200.00
Equipo de cómputo	Q. 5,000.00
Textos y otros documentos	Q. 1,300.00
Impresión del trabajo final	Q. 1,000.00
TOTAL	Q. 25,000.00

3.4 CRONOGRAMA

ACTIVIDADES	TIEMPO EN SEMANAS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Elaboración del plan de Investigación	Junio 2018	→															
Recopilación de información teórica	Junio y Julio de 2018			→	→	→	→	→									
Análisis de la información	Julio 2018							→	→								
Elaboración del marco teórico	Agosto 2018									→	→						
Elaboración de la propuesta	Agosto 2018											→	→				
Redacción preliminar	Septiembre de 2018														→	→	
Platicas con Asesor	Junio a Septiembre de	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→

	2018																
Aprobación del trabajo	Septiembre de 2018															→	
Entrega de trabajo terminado	Septiembre de 2018															→	

3.5 IMPACTO DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Debido a que es un tema que no ha sido abordado a profundidad en Guatemala, con la presente investigación se espera ubicar a la elusión fiscal dentro del contexto y el marco jurídico tributario en Guatemala, analizando los aspectos éticos y morales que la misma genera en los contribuyentes; además, evidenciando la forma en que el derecho, la moral y la ética, van en un desapego constante con la evolución de la realidad.

Derivado de lo anterior, el estudio servirá para los asesores tributarios para identificar la forma en que se puede utilizar la elusión fiscal partiendo de los elementos que la componen y las aristas que la misma contempla (el derecho, la moral, la ética y la realidad); por otra parte, servirá a los juristas en materia de tributación y por qué no decirlo a los Organismos Ejecutivo y Legislativo, respecto a las modificaciones que deben realizar en materia de derecho tributario, para reducir o eliminar la elusión fiscal dentro de la práctica del derecho tributario guatemalteco.

3.6 BIBLIOGRAFÍA

1. Hernández Celis, D. (11 de Julio de 2011). *Gestiopolis*. Obtenido de Conocimiento de negocios: <http://www.gestiopolis.com/como-disminuir-la-elusion-fiscal-en-el-sistema-tributario-peruano/>
2. Salazar Mesías, O. (03 de Noviembre de 2014). *IUS 360*. Obtenido de Artículos de estudiantes: <http://www.ius360.com/articulos-de-estudiantes/sobre-la-elusion-y-evasion-fiscal-el-concepto-de-inversion-corporativa/>

3. Wahn Pleitez, W. R. (19 de Abril de 2016). *Centro de Estudios Tributarios*
Obtenido de Universidad de Chile:
http://cetuchile.cl/images/docs/elusion_tributaria_y_normas_antielu.pdf