

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



PLANIFICACIÓN FISCAL VERSUS EL ILÍCITO TRIBUTARIO

HERBERT ROCAEL GIRÓN LEMUS

GUATEMALA, JUNIO DE 2021



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

TRIBUNAL EXAMINADOR

MSc. Walfred Alexander Corado Contreras
Presidente

MSc. Pablo Andrés Bonilla Hernández
Vocal

MSc. Ana Lucia Barrios Solar
Secretaria

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: MSc. Henry Manuel Arriaga Contreras

DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios

VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz

VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA FACULTAD DE CC.JJ. Y SS. USAC

DECANO: MSc. Henry Manuel Arriaga Contreras

VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez

VOCAL III: Helmer Rolando Reyes García

VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González

VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia

SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

Guatemala 29 de junio de 2021

Doctor
Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estimado Doctor Cáceres:

Por resolución de esa Dirección fui nombrado Tutor de Tesis del Licenciado Herbert Rocaél Girón Lemus y me fue remitido el plan de investigación de su Tesis **"Planificación fiscal versus el Ilícito Tributario"**.

Después de varias reuniones de trabajo con Licenciado Girón Lemus, de revisar su Tesis de Maestría, y de atendidas las observaciones correspondientes, es mi opinión que su contenido llena los requisitos que exige el Normativo de Tesis de Maestría de la Escuela de Estudios de Postgrado, por lo que emito dictamen favorable a la misma, para que continúe el trámite correspondiente y sea defendido por el sustentante en el examen respectivo.

Atentamente,



Dr. Félix Rodolfo Ayala López
Tutor de Tesis

Guatemala, 05 de octubre de 2021

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

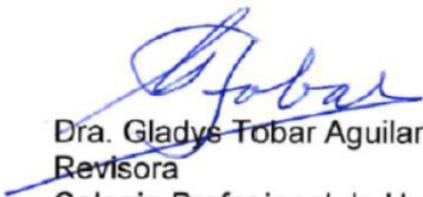
Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción, ortografía, sistema de referencias y estilo, de la tesis denominada:

PLANIFICACIÓN FISCAL VERSUS EL ILÍCITO TRIBUTARIO

Esta tesis fue presentada por el Lic. Herbert Rocael Girón Lemus de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizadas las correcciones indicadas, el texto puede imprimirse.

Atentamente,


Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Dra. Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura
en Letras.
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada. 1450



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, 14 de octubre del dos mil veintiuno.-----

En vista de que el Licenciado Herbert Rocaél Girón Lemus aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 41-2021 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“PLANIFICACIÓN FISCAL VERSUS EL ILÍCITO TRIBUTARIO”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

Al finalizar este trabajo de investigación me siento con la necesidad de agradecer a todas aquellas personas quienes, de una u otra manera, contribuyeron conmigo. Tanto en mi formación como en el proceso de investigación, son muchas las personas involucradas, tales como mis catedráticos, asesores, colegas, amigos y familia. Definitivamente sin su apoyo esta investigación no se habría desarrollado y estoy enormemente agradecido con todos.

Sin embargo, por el impacto que han tenido en mi vida y por el rol fundamental que han tenido en mi formación, dedico este trabajo en primer lugar a Dios, por haberme dado los dones que me caracterizan y ser la causa primera y última de mi existencia.

A mis padres, por su amor y apoyo incondicional, son mi fuente de inspiración y motivación.

A mis hermanos, por su cariño y quienes me motivan para ser mejor cada día y ser un buen ejemplo para ellos.

A mi novia, por su cariño y motivación constante, por su comprensión y a quien admiro enormemente.

A mi tutor de tesis, por ser un profesional diligente y apasionado por la academia y docencia.

A la Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser mi casa de formación académica a nivel de postgrado.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	1
1. La planificación fiscal frente al deber de contribuir con los gastos públicos..	1
1.1. La actividad financiera del Estado.....	3
1.2. El deber de contribuir con los gastos públicos y sus limitaciones	12
1.3. La capacidad contributiva como principio rector	17
1.4. La planificación fiscal y sus alcances	21
1.5. La moralidad tributaria y su impacto en el deber de contribución	26
CAPÍTULO II	31
2. El ilícito tributario	31
2.1. El ilícito tributario y su naturaleza.....	33
2.2. Principios rectores del derecho administrativo sancionador.....	38
2.3. La evasión y elusión fiscal.....	43
2.4. Los delitos contra el régimen tributario.....	49
2.5. La defraudación tributaria.....	55
CAPÍTULO III	61
3. El fraude de ley en materia tributaria.....	61
3.1. El fraude de ley como conducta contraria al sistema tributario	63
3.2. Fraude de ley y economía de opción	69
3.3. Simulación y fraude de ley	73
3.4. Diferencias entre el fraude de ley y el ilícito tributario	81
3.5. El papel de la administración tributaria frente al fraude de ley	85
CAPÍTULO IV	93
4. Planificación fiscal agresiva versus el ilícito tributario	93
4.1. La planificación fiscal frente al principio de proporcionalidad.....	95
4.2. Las cláusulas antielusivas como parámetros objetivos y su análisis desde la perspectiva del derecho comparado	102
4.3. La calificación de los actos en fraude de ley por la administración tributaria	

4.4. El papel de la administración tributaria frente a la simulación en materia tributaria	123
4.5. La naturaleza y alcance del delito de defraudación tributaria.....	132
4.6. Parámetros para diferenciar entre la planificación fiscal y el delito de defraudación tributaria	138
CONCLUSIÓN	147
REFERENCIAS.....	149

INTRODUCCIÓN

Desde el momento en que el hombre pasa de un Estado de naturaleza salvaje y desordenado a vivir en sociedad, sujeto a la protección que le brinda una estructura supra personal conocida modernamente como Estado, debe ceder parte de sus libertades fundamentales. La propiedad privada es parte de dichas libertades, por lo que es razonable que, en aras de mantener la funcionalidad del Estado, el habitante deba proporcionar parte de su propiedad. Sin embargo, conforme con el ideal del Estado de derecho actual, este acto de cesión debe estar reglado por la normativa legal.

Así, contribuir con los gastos públicos es un deber moral y obligación legal, que en nuestro medio tiene un fundamento de naturaleza constitucional. Si bien son variadas las teorías que buscan explicar la naturaleza del deber de contribución, lo cierto es que la contribución a través del pago de tributos es parte de la historia de los Estados. Por lo que, salvo algunas excepciones fundamentadas en principios constitucionales, este es un deber general que debe ser cumplido por todos los habitantes del Estado, para no afectar con ello la actividad financiera de este.

Como cualquier otra estructura humana, el Estado se conforma por un elemento teleológico y está encaminado a la consecución de un fin, el cual radica en el bien común. Los medios para alcanzar dicho fin son tan variados como según sean las ideologías de los gobernantes de turno. Pero, un elemento si es constante y es que, para la realización de dicho fin se requiere la ejecución de múltiples actividades, las cuales todas consumen recursos. El Estado, por tanto, requiere de ingresos para su funcionamiento, los cuales administra a través de su actividad financiera y los obtiene, en su mayoría, de los tributos.

Contribuir con los gastos públicos es un deber y obligación, sin duda alguna. No obstante, la contribución debe pagarse estrictamente conforme con los parámetros cuantitativos y cualitativos dados por la legislación, como bien lo establece el mandato constitucional. Así, nadie está obligado ni debe contribuir más allá de lo que le corresponde conforme con la ley y los principios constitucionales

tributarios. Caso contrario podrían vulnerarse los principios de equidad y justicia tributaria, además de implicar una alteración al sistema tributario.

A pesar de todo, tampoco debe negarse que los tributos implican un detrimento económico para el contribuyente. Incluso, desde la perspectiva empresarial, estos son vistos como gastos de operación, toda vez que son desembolsos necesarios a pesar de no formar parte del proceso productivo del bien o servicio que se presta al consumidor. Por esta razón, es razonable considerar que existe también un incentivo para que el contribuyente únicamente pague los tributos en la cantidad estrictamente necesaria, conforme con las normas tributarias vigentes.

Derivado de lo anterior, es una práctica usual y además lícita, estructurar los negocios por medio de una planificación estratégica y gerencial enfocada en los tributos que gravan la actividad económica realizada por los contribuyentes. Esta planificación consiste en determinar los mecanismos más idóneos y eficientes para el desarrollo de cierta actividad, con el propósito de que la carga tributaria no sea superior a lo que debe corresponder conforme con el régimen tributario vigente. Esta es la planificación fiscal y su propósito es obtener la carga impositiva sin incurrir en artificios ni ilícitos.

La planificación fiscal es una manifestación de la autonomía de la voluntad y el ejercicio de la libertad de acción. Su esencia radica en emplear las diversas alternativas que el ordenamiento jurídico provee sin incurrir en irregularidades ni violentar dicho ordenamiento. Dado el principio democrático, todo habitante tiene la libertad para desarrollar las actividades que considere más adecuadas a sus fines y únicamente puede ser limitado en virtud de las prohibiciones previstas expresamente por la ley. Así, no puede restringirse a ninguna persona el ejercicio de un derecho si no es en virtud de una disposición normativa general, abstracta y vigente que así lo disponga.

Ahora bien, los actos de planificación fiscal serán lícitos siempre y cuando estos no sean contrarios a normas vigentes ni impliquen el empleo de artificios. De lo contrario, en estricto sentido no son actos de planificación fiscal y, pueden ser

constitutivos de un ilícito tributario o al menos de un fraude de ley constitutivo de elusión fiscal. Diferenciar entre uno y otro tipo de actos es fundamental y más aún si se considera que la falta de parámetros objetivos puede provocar que, en perjuicio del contribuyente y del sistema tributario, los actos de planificación fiscal puedan llegar a ser considerados como ilícitos tributarios.

No cabe duda de que la elusión y evasión fiscal son fenómenos que existen en toda sociedad, como tampoco de lo nocivo que sus efectos pueden ser tanto para la actividad financiera del Estado como para la equidad y justicia del sistema tributario. El combate de tales fenómenos es indispensable y el ordenamiento jurídico de Guatemala ha previsto que sea la Superintendencia de Administración Tributaria la encargada de ello, a través de sus funciones de administración, aplicación, fiscalización y recaudación.

No obstante, ello no es motivo suficiente para que la administración tributaria, en el ejercicio de sus funciones, proceda de forma arbitraria y menos aún que tal actuación perjudique los derechos de los contribuyentes. Avalar este tipo de proceder sería desconocer los principios rectores del ideal del Estado de derecho, así como dejar a un lado los principios constitucionales que limitan el poder público en beneficio de las garantías fundamentales del individuo. Por tanto, en la calificación de los actos de evasión y elusión fiscal, así como la reacción frente a estos, deben existir parámetros que funjan como límites para el actuar de la autoridad impositiva.

El presente trabajo de investigación surge ante la necesidad de identificar si en la legislación y jurisprudencia guatemalteca existen parámetros objetivos para fundamentar cuando una estructura de planificación fiscal constituye un acto elusivo o incluso un ilícito tributario. La hipótesis en torno a la cual gira esta investigación radica en que la incorporación de cláusulas antielusivas al sistema jurídico tributario guatemalteco disminuiría el planteamiento de las denuncias de la Administración Tributaria, dada la ausencia de límites y parámetros objetivos que la legislación y jurisprudencia guatemalteca establecen para determinar si una estrategia de planificación fiscal es lícita o por el contrario constituye un ilícito tributario.

La primera parte de la investigación gira en torno a la planificación fiscal, su naturaleza y sus alcances desde la perspectiva de la actividad financiera del Estado y los principios constitucionales de legalidad y capacidad contributiva. Para tal efecto también se analiza la incidencia que la planificación fiscal tiene con el deber general de contribución a los gastos públicos, se incluye un análisis sobre la moralidad en torno a los actos de planificación. El objetivo de este capítulo es tener un justo alcance de aquellos actos que sí constituyen una manifestación de la planificación fiscal y así evitar considerar como tal a otros actos que no lo son.

Seguidamente, la investigación se concreta en el estudio y análisis del ilícito tributario, tanto desde su perspectiva administrativa como penal, conforme con las doctrinas mayoritarias que explican la naturaleza de este fenómeno. De igual manera se trata lo relativo a las diferencias entre la evasión y elusión fiscal, toda vez que esta última en estricto sentido no implica un ilícito tributario al no existir una violación al ordenamiento jurídico. La finalidad perseguida con esta parte es identificar los caracteres esenciales del ilícito tributario, toda vez que esto permite de forma objetiva diferenciar dicho fenómeno de los actos elusivos cometidos en fraude de ley y las estructuras de planificación fiscal.

En cuanto a la tercera parte de la investigación, esta se enfoca en el estudio de la institución del fraude de ley aplicada en el ámbito tributario, el impacto que esta tiene respecto a la actividad financiera del Estado y los elementos que la diferencian de la planificación fiscal y otras situaciones constitutivas de ilícitos tributarios. La relevancia de este apartado radica en que los actos cometidos en fraude de ley, en estricto sentido, no son constitutivos del ilícito tributario. En tal sentido, estos actos no pueden configurarse como evasivos, sino en todo caso, como elusivos. Por tales razones es indispensable delimitar su naturaleza y aplicabilidad en el régimen tributario guatemalteco, extremos de los cuales se encarga este capítulo.

Por último, se analiza en concreto la contraposición que existe entre los actos de planificación fiscal y aquellos constitutivos del ilícito tributario, así como el papel que desempeñan las cláusulas generales antielusivas en el derecho comparado.

Seguidamente, se aborda lo relativo a los mecanismos con los que cuenta la Superintendencia de Administración Tributaria para reaccionar ante los actos elusivos cometidos en fraude de ley, pese a que no son constitutivos de ilícitos tributarios, como también ante la simulación en materia tributaria. Finalmente se trata la naturaleza y alcance del delito de defraudación tributaria para concluir con el análisis de los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad; como parámetros que coadyuvan para mitigar los efectos negativos derivados del ejercicio arbitrario del poder a cargo de la administración tributaria.

Por su importancia para esta investigación, las instituciones del fraude de ley y simulación en materia tributaria son tratadas como parte esencial, principalmente en lo que concierne a la reacción que ante estos fenómenos debe tener la Superintendencia de Administración Tributaria. Asimismo, la incidencia que desempeñan las cláusulas generales antielusivas como parámetros objetivos de actuación de la administración tributaria también es tema central de la investigación

Dada la ausencia de cláusulas generales antielusivas que le permitan expresamente a la administración tributaria calificar los actos elusivos y reaccionar frente a ellos, el autor ha considerado que se ha generado un incentivo para que la autoridad fiscal promueva denuncias penales por el empleo de estructuras complejas de planificación fiscal, lo cual contraría el principio de *ultima ratio* del derecho penal y convierte el proceso penal en la única alternativa disponible, pese a su falta de idoneidad.

Empero, la verdadera importancia para esta investigación del análisis de las cláusulas generales antielusivas como alternativas para reaccionar ante la elusión fiscal, radica en las similitudes que en la práctica pueden existir entre las estructuras complejas de planificación fiscal y aquellos actos elusivos constitutivos de fraude de ley o simulación. En otras palabras, dadas estas aparentes similitudes, existe el riesgo que la administración tributaria criminalice las estructuras complejas de planificación fiscal, lo cual denota un actuar arbitrario y vulnera gravemente a los derechos del contribuyente.

Si bien a juicio del autor, el ordenamiento jurídico guatemalteco cuenta con disposiciones normativas que le permiten a la administración tributaria reaccionar ante los actos cometidos en fraude de ley y simulación, sin que sea necesario acudir a un procedimiento penal; lo cierto es que estas no son expresas y pueden dar lugar a dudas sobre su aplicabilidad desde la perspectiva de los principios de legalidad y seguridad jurídica. Por tanto, y ante tales circunstancias, se considera que la incorporación de cláusulas antielusivas al sistema jurídico tributario guatemalteco disminuiría el planteamiento de denuncias por parte de la Administración Tributaria, toda vez que estas funcionarían como parámetros objetivos de actuación que permitirían diferenciar entre la planificación fiscal, la elusión y el ilícito tributario propiamente dicho.

CAPÍTULO I

1. La planificación fiscal frente al deber de contribuir con los gastos públicos

Existen diversas concepciones respecto a los tributos, tanto desde un enfoque legal, económico o incluso filosófico. Sin embargo, desde un aspecto empresarial, los tributos representan gastos en los que se deben incurrir como contraprestación a la realización de actividades que denotan riqueza. Estos gastos, además, por su naturaleza son obligatorios y exigibles coactivamente por el Estado.

Se prefiere utilizar el término gasto, en lugar de costo, dado que, por su naturaleza, el pago de los tributos no implica una contraprestación directa a favor de los contribuyentes. Es decir, por el pago de los tributos los contribuyentes no reciben, de manera directa, un bien o servicio por parte del Estado. Tampoco su pago representa una ventaja o implica un insumo en cuanto al proceso productivo o la prestación de servicios. Por el contrario, únicamente le permiten al Estado obtener ingresos para su funcionamiento.

Desafortunadamente en el contexto guatemalteco, es común escuchar reproches respecto a la ineficiencia del Estado, lo cual aumenta los cuestionamientos respecto a la razón por la cual se deben pagar los tributos. Respecto al cuestionamiento, probablemente la respuesta usual será una respuesta formal. En el sentido que se tributa porque la Constitución Política de la República de Guatemala y la legislación así lo obligan. Respuesta simple, pero que no por ello carece de sustento y que se convierte en razón suficiente para cumplir con el pago de los tributos.

No obstante, la Constitución Política de la República de Guatemala fundamenta el sistema tributario guatemalteco con base en principios. En ellos se pueden resaltar la legalidad, la equidad y justicia tributaria, así como la capacidad contributiva, entre otros. El pago de los tributos debe ser siempre en observancia de dichos principios y por lo mismo, debe saberse que los tributos deben ser pagados en la forma y cantidad que la legislación establece ni más ni menos. El

problema es que muchas veces el contribuyente puede pagar de más o de menos y es ahí en dónde la planificación fiscal tiene un papel protagonista.

La planificación fiscal es una práctica, esencialmente empresarial y administrativa, que suele darse entre los individuos, pero más aún en aquellas entidades dedicadas a la ejecución de actos mercantiles, dado que la esencia misma de estas radica en el lucro y, al igual que cualquier negocio, tienen como elemento teleológico el maximizar las utilidades. Previamente se señaló que los tributos son gastos y también es ampliamente conocido que una forma de aumentar las utilidades es reducir los gastos, por lo que estas prestaciones obligatorias no quedan excluidas de esta fórmula de administración general.

Indispensable es aclarar que dicha maximización de utilidades, por sí misma, no es ilegítima, ilegal ni inmoral. El problema se da cuando por desconocimiento, una mala asesoría o incluso por motivaciones fraudulentas, se transgreden las normas legales relativas a la tributación o bien se evaden de forma fraudulenta. Este es el objetivo del presente capítulo, consistente en determinar la naturaleza de la obligación de contribuir con los gastos públicos y su relación legítima con la planificación fiscal.

Por estas razones, en principio, la planificación fiscal efectuada conforme parámetros legales y transparente es lícita, permitida y de ninguna manera puede ser sancionada. Por el contrario, la correcta planificación fiscal se puede convertir en la mejor manera de lograr que un sistema tributario sea justo y eficiente, tanto para los contribuyentes como para el fisco. De esta manera resulta patente la obligación de contribuir con los gastos públicos, conforme con lo que dispone la legislación tributaria guatemalteca.

Para comenzar a ahondar en este tema, conviene considerar que la libertad de acción es un derecho fundamental que permite a todas las personas y entidades de derecho privado, realizar todo aquello que no se encuentra expresamente prohibido por la ley o reglamentos y, por tanto, implica una manifestación de la autonomía de voluntad y libertad. Esta libertad de acción permite al individuo conducirse en sociedad con un grado de autonomía propio a su dignidad como ser

humano, quien es un fin en sí mismo y no el medio para la consecución de fines de otros.

En ejercicio de dicha autonomía y libertad, las personas y entidades de derecho privado pueden y han desarrollado e implementado estrategias de planificación fiscal con el objetivo de contribuir con el fisco ni más ni menos con lo que obligan las leyes tributarias. Es de esta manera como se logra conciliar tanto una eficiencia económica como la justicia en el ámbito tributario. En otras palabras, el contribuyente está legitimado para llevar a cabo una correcta planificación fiscal y ello repercute positivamente tanto en su patrimonio como en el sistema tributario guatemalteco.

Si bien la planificación fiscal no está prohibida, cuando esta no es efectuada de manera transparente, legítima y técnica, puede alertar a la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que esta entidad del Estado está encargada directamente de la fiscalización en el pago de la mayoría de los tributos. Por esta razón es necesario que las entidades e individuos desarrollen e implementen sus estrategias de planificación fiscal de la manera más transparente posible y siempre conforme los parámetros legales pertinentes.

Dejar a un lado una correcta y eficiente estrategia de planificación fiscal implica no solo fallas de eficiencia con el manejo de sus gastos, lo cual les resta índices de competitividad y crecimiento para los individuos; sino también conlleva a consentir en la existencia de un sistema tributario que no es justo, equitativo ni eficiente. La clave está en saber que se debe contribuir con el pago de los tributos, pero solamente conforme con la forma y las cantidades que la ley establece, no más ni menos. En tal sentido, es conveniente ahondar en otros conceptos para comprender el alcance de esta práctica y su relación con el sistema tributario.

1.1. La actividad financiera del Estado

El Estado es, probablemente, la estructura social, política y jurídica más compleja que existe actualmente y desde su nacimiento en los términos del Estado moderno dado durante la época del Renacimiento en Italia, que fue en donde surgió

por primera vez el término como tal (Carré De Malberg, 1998). Como bien lo señalaron en su época los contractualistas, el Estado es una creación esencialmente social, fruto de las convenciones dadas entre los individuos que previamente a la conformación de este ente se encontraban en un pleno Estado de naturaleza (Hobbes, 1990).

Actualmente el término Estado tiene tantas acepciones, según sea el enfoque de estudio dado para su análisis. Así, para la ciencia política puede entenderse como la estructura de poder y de organización superior de un grupo social, mientras que para los internacionalistas suele entenderse como un sujeto del derecho internacional, con autonomía y capacidad propia para relacionarse con otros Estados y organismos internacionales y así ejercer derechos y obligaciones, conforme con las normas de este ordenamiento jurídico supraestatal.

Si se trata de darse un concepto de Estado para el objetivo de la presente investigación, conviene acudir a los conceptos propios de la teoría general del Estado. Así, el Estado es el ente conformado por una población estable, un territorio determinado, un ordenamiento jurídico y un Gobierno que a través del poder legítimo actúa conforme con un fin (Villegas, 2017). Este fin, por la naturaleza colectiva y social de este ente, es el bien común. Aspecto que coincide con lo dispuesto en el preámbulo y artículo primero de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para llevar a cabo los fines del Estado, este lo efectúa a través del cumplimiento de funciones públicas, las cuales a criterio mayoritario se han referido a la legislativa, judicial, administrativa y de Gobierno (Carré De Malberg, 1998). Estas a su vez son un marco general que conllevan atribuciones y actividades más específicas. No obstante, para los alcances de este trabajo, el enfoque será en cuanto a la función administrativa o ejecutiva, toda vez que es a través de esta que se lleva a cabo la prestación de los servicios públicos y las relaciones entre las autoridades y los administrados; lo cual pone de manifiesto de forma más tangible el elemento teleológico estatal.

Ahora bien, al enfocarse en el elemento teleológico del Estado, como el bien común, indispensable también es abordar los medios a través de los cuales se logra dicho fin. Estos medios, se refieren a los recursos que el Estado requiere para cumplir con sus funciones y en concreto, para llevar a cabo su funcionamiento, la prestación de servicios públicos, entre otros. Basta acudir a los artículos 2 y 119 de la Constitución Política de Guatemala para comprender el alcance de los deberes estatales y la necesidad de contar recursos para conseguir estos.

Para comprender de mejor manera este aspecto, es oportuno recurrir al derecho financiero y su rol en cuanto a la actividad financiera del Estado. Es en el siglo XX cuando comienza a hablarse de la autonomía de esta rama de la ciencia del derecho. Se entiende que el derecho financiero es una rama autónoma, cuyo campo de estudio son los principios, normas e instituciones atinentes a la regulación de los recursos económicos que necesita el Estado para el cumplimiento de sus deberes y fines (Sainz De Bujanda, s.f.). En términos generales, es la rama del derecho, cuyo estudio son las finanzas públicas.

Al hablar de finanzas públicas, desde la perspectiva administrativa y económica, se alude a los ingresos y gastos del Estado (Villegas, 2001). Las finanzas públicas son el campo de estudio del derecho financiero. Esta rama, abarca, por tanto, el estudio tanto desde la perspectiva del ingreso público, como los gastos públicos, se incluye la sistematización de estos para el empleo adecuado conforme con las políticas de Gobierno, las cuales están orientadas por los deberes y fines del Estado. Por ello puede concluirse que la actividad financiera del Estado forma parte del estudio de esta rama del derecho.

Con relación a la actividad financiera del Estado, desde la perspectiva simplista y administrativa, abarca el funcionamiento estatal en cuanto a las entradas y salidas de recursos de las arcas públicas, los cuales corresponden a los mecanismos financieros con los cuales se materializan y ejecutan los planes de Gobierno y las funciones públicas estatales (Villegas, 2001). Se habla de actividad financiera, toda vez que esta no reposa sobre un solo acto, sino una serie de actos concatenados, continuos y permanentes. A tal punto que se afirma que la actividad

financiera del Estado es constante y permanente, lo cual es congruente con la misma naturaleza del Estado como persona jurídica de derecho público.

La actividad financiera del Estado incluye un amplio campo de actividades y fines. Por su naturaleza de constante actividad y su estrecha relación con el elemento teleológico del Estado, la actividad financiera abarca por una parte la percepción de los ingresos públicos y la erogación de estos a través de los gastos que se efectúan. No obstante, esta actividad no se limita a ello, ya que de ser así se estaría asimilando al Estado con una entidad corporativa de derecho privado, lo cual no sería congruente ni con la naturaleza ni con los fines del Estado.

Esta actividad estatal incluye también el mantenimiento y conservación adecuada de los bienes públicos y el correcto empleo de estos. Conforme con esta perspectiva, pareciera ser que la actividad financiera del Estado es simplemente la actividad de administración y gestión que se efectúa en el seno de una entidad. Ello no es así, puesto que, por su índole estatal, no debe dejarse a un lado las consideraciones de índole política y social que caracterizan a esta actividad y al sujeto mismo sobre la cual se realiza (Giuliani, 2004).

El concepto de hacienda pública es útil para el entendimiento del alcance de la actividad financiera estatal. La hacienda pública es un concepto de índole política y económica, que refiere el patrimonio estatal. Entre los alcances de este término se incluye, por tanto, los bienes, dinero, recursos y créditos con los que cuenta el Estado como medios disponibles para la consecución de sus fines, los cuales se materializan a través de la ejecución de las políticas públicas (Monterroso, 2019). En otras palabras, la hacienda pública se conforma con los activos estatales que se emplean para el funcionamiento del Estado y la ejecución de los programas del Gobierno.

La actividad financiera del Estado no es más que la ejecución continuada de acciones a cargo de los órganos estatales para llevar a cabo la adecuada administración de la hacienda pública, a través de la obtención de las fuentes de ingreso público y las erogaciones de estos recursos, todo conforme con los fines del Estado. Esta actividad es de índole gerencial y administrativa, pero por la naturaleza

del sujeto público que la contempla y considerando los fines propios de este sujeto; dicha actividad involucra también una perspectiva social y política.

La actividad financiera persigue cumplir los objetivos del Estado y materializar los programas y políticas públicas. Cabe recalcar que estos programas y políticas se guían por el elemento teleológico que integra al Estado, el cual radica en el bien común. Por tanto, es a través de los medios y los fines a través de los cuales se diferencia la actividad financiera estatal de la actividad privada (Giuliani, 2004). Por ende, esta es la razón que amerita la distinción entre la actividad financiera del Estado y la mera función gerencial y administrativa de una entidad lucrativa.

Se ha hecho referencia a que la actividad financiera permite la materialización de las políticas públicas dadas por el Gobierno. Con ello se pretende entender que, si bien el elemento teleológico estatal está orientado a la consecución del bien común, lo cierto es que dicho concepto es lo suficientemente amplio para permitir diversas alternativas. Antes de continuar, conviene considerar que el bien común refiere a lo que promueve un nivel de bienestar general.

Desde la perspectiva liberal e incluso, los pensamientos de Tocqueville en su memorable obra, este bien común no debe dejar a un lado el respeto a los derechos y garantías del individuo. Caso contrario se estaría ante una situación de una eminente tiranía de la mayoría. La Constitución, por tanto, se convierte en el marco de referencia a través del cual debe promoverse el bien común sin violentar los derechos individuales ni los de las minorías. La consecución del bien común, por tanto, no puede guiarse con parámetros meramente utilitaristas.

El rol del Gobierno y las políticas públicas consiste en encauzar los diversos intereses para la consecución de ese fin general del Estado, que evite a su vez la afectación desproporcionada a los derechos fundamentales. Es por esa diversidad de intereses y necesidades de los individuos, propio de una estructura social tan compleja como el Estado, que se necesita de un coordinador (Giuliani, 2004). Este coordinador es el Gobierno estatal, el cual a través de sus programas y políticas

públicas se encarga de organizar estas necesidades e intereses y de materializarlas.

Claro está que, por el principio democrático propio del constitucionalismo liberal moderno, es indispensable que en esta toma de decisiones participe la ciudadanía. No obstante, ello no se logra de forma directa, sino de forma delegada a través de la democracia representativa, congruente con el artículo 141 de la Constitución Política de Guatemala. Lo importante es que la actividad financiera se guíe en el elemento teleológico estatal y sin obviar por completo los fundamentos administrativos básicos para la correcta administración de la hacienda pública.

El fundamento de la actividad financiera del Estado tiene un fundamento de índole filosófica que depende de la concepción que se tenga del Estado. Así, el alcance de la actividad financiera estatal difiere grandemente entre un Estado liberal y un Estado social. Previamente fue señalado que la actividad financiera del Estado se diferencia de la actividad privada por sus medios y fines. Precisamente, los fines estatales son tan variados, según sea la concepción del Estado que se tenga, lo cual incide en el alcance de la actividad financiera.

Originalmente, desde la perspectiva de los contractualistas, el Estado tiene funciones limitadas a la protección de la propiedad del individuo. Concepto que para el liberalismo inglés radica en la protección a la vida, libertad y bienes de los individuos (Locke, 2017). No obstante, a partir del siglo XIX y con los conflictos sociales y bélicos dados durante las grandes guerras mundiales, este campo de actuación ha sufrido constantes cambios (Giuliani, 2004). A tal punto que poco a poco se ha afianzado más la concepción social del Estado, en el sentido que le corresponde a este intervenir en el desarrollo de las actividades económicas dentro de su territorio.

De esta manera, la incidencia entre la concepción del Estado y sus fines con la actividad financiera de este se encuentra estrechamente relacionada. La relación puede explicarse con base en la proporcionalidad directa, toda vez que a mayor sea la participación estatal en el desarrollo de las actividades sociales y comerciales,

mayores serán sus funciones, lo que desemboca en la necesidad de mayores recursos económicos.

Sin recursos económicos el Estado se ve materialmente imposibilitado para cumplir con sus fines y funciones. Por ello, el Estado se ve en la constante necesidad de coordinar su actividad financiera con los fines y funciones que este tiene, todo conforme con el orden jurídico vigente del Estado. Esta coordinación se materializa y logra por medio de la elaboración de planes y programas de Gobierno, así como la ejecución de dichos programas conforme con los principios presupuestarios (Giuliani, 2004).

Se convierte así el presupuesto estatal en un mecanismo de planificación y programación que mejora la actividad financiera del Estado. El presupuesto del Estado, por tanto, es el plan de los programas de Gobierno durante un periodo que suele coincidir con el periodo fiscal (Alveño, 2013). Es un medio documental para manifestar esta actividad económica, toda vez que en este se incluyen los ingresos y egresos con los cuales se pondrá en funcionamiento el aparato estatal.

Todos estos programas, como se ha dicho, deben coincidir con las necesidades públicas, las cuales se refieren a las que son propias del orden social y que concierne a la colectividad, por lo que el Estado es el encargado de satisfacerlas como ente coordinador y responsable del bien común (Villegas, 2001). La actividad financiera del Estado promueve la correcta utilización y conservación de los recursos estatales para el cumplimiento de estos fines esenciales.

Se ha hablado de la importancia de la actividad financiera del Estado, así como el campo de estudio del derecho financiero. En tal sentido, se ha manifestado que los ingresos públicos son un aspecto esencial para el desarrollo de dicha actividad. A su vez, en los ingresos principales del Estado, los tributos juegan un rol preponderante y mayoritario. Estos aspectos motivan dedicar líneas a la relevancia del derecho tributario y su relación con la actividad financiera del Estado.

El derecho tributario es una rama autónoma, la cual previamente conformó al derecho financiero. Como rama del derecho, su propósito es el estudio desde la perspectiva jurídica de los tributos, los cuales consisten en prestaciones coactivas

basadas en principios esenciales, que ponen de manifiesto la relación que se tiene entre la actividad financiera del Estado y los individuos que habitan su territorio (Giuliani, 2004). La actividad financiera estatal no es ajena a esta relación, toda vez que la correcta tributación también forma parte de esta y el derecho tributario se convierte en el medio idóneo para normar estas relaciones.

Sabido es que el Estado es un ente soberano y que actúa respecto de los particulares en relaciones en un plano de subordinación. Esta relación es a través de la cual, la mayoría de las ocasiones, el Estado obtiene los ingresos que son necesarios para su funcionamiento. La actividad financiera estatal se desarrolla en torno a los parámetros legales dados por la Constitución y las leyes, para que en su carácter soberano el Estado no afecte los derechos de los particulares que se constituyen como deudores de esta relación (Valdés, 1996).

La actividad financiera y, en concreto, las finanzas públicas, se constituyen primordialmente por dos elementos contrapuestos, pero relacionados. Estos son los ingresos y los gastos públicos. Procede en este momento ahonda en cuanto al concepto y naturaleza de los ingresos públicos, para luego tratar a los egresos públicos y concluir, con la relación que estos elementos tienen en cuanto a la actividad financiera del Estado y el objetivo del presente capítulo.

Los ingresos estatales son las entradas que corresponde a la hacienda pública, principalmente en dinero. Son los recursos monetarios que ingresan al Estado y que se constituyen como el principal medio para materializar el cumplimiento de las funciones estatales, las cuales buscan la satisfacción de las necesidades colectivas (Valdés, 1996). Se habla que lo constituyen mayoritariamente recursos monetarios, toda vez que no existe prohibición legal ni material para que al patrimonio estatal puedan ingresar otros bienes materiales o servicios, sobre todo cuando ha precedido una donación.

No obstante, en ejercicio del poder soberano y las relaciones de subordinación entre el Estado y los particulares, el dinero se ha convertido en el principal ingreso público y los tributos en la principal fuente de este. Estos recursos monetarios pasan a formar parte del activo del Estado y desde el enfoque

administrativo y financiero, comprenden el capital de trabajo con el cual el Estado hará frente al gasto público, para mantener así una adecuada administración (Giuliani, 2004). Es oportuno ahondar en la manera en que el Estado obtiene estos recursos.

Anteriormente fue tratada la relación e importancia que tiene el derecho tributario con la actividad financiera del Estado. Esto se explica con la importancia que los tributos juegan para la actividad financiera del Estado, toda vez que constituyen la principal fuente de los ingresos públicos. Ante esta importancia, conviene tener una regulación adecuada para evitar que el Estado, en ejercicio de su poder soberano, pueda violentar los derechos de sus habitantes.

El poder tributario es una facultad que deviene de la misma naturaleza soberana del Estado y las relaciones de supra ordinación que mantiene con los particulares (Peralta, 2015). A través de este poder, de forma coactiva el Estado exige los tributos a los individuos y entidades que derecho privado que realizan manifestaciones de riqueza en su territorio, el menos en los sistemas tributarios basados en la territorialidad.

Este poder tributario permite el establecimiento, cobro y recaudación de los tributos, los cuales son la principal fuente de ingresos públicos (Giuliani, 2004). El derecho tributario, con sus normas, principios e instituciones; se convierte en el medio para promover el adecuado funcionamiento del sistema tributario, conforme con los parámetros propios de un Estado constitucional de derecho. Ahí es donde radica la relevancia de esta rama de derecho, toda vez que se manifiesta como reguladora de la actividad financiera del Estado.

La contrapartida al ingreso público es el gasto, el cual se relaciona estrechamente con las funciones estatales y el elemento teleológico del bien común. El gasto público se refiere a las erogaciones que realiza el Estado en concordancia con su actividad financiera. A través del gasto público, el Estado pone en marcha la ejecución de sus políticas públicas y planes de Gobierno, principalmente a través de la prestación de los servicios públicos (Monterroso, 2019).

Los servicios públicos son prestaciones que el Estado realiza respecto a sus habitantes. Principalmente consisten en actividades, por lo que su naturaleza es dinámica y continua. Su propósito es la satisfacción de las necesidades mediatas e inmediatas de sus ciudadanos, conforme con el fin propio de esta entidad (Villegas, 2001). En tal sentido, según sea el campo de actuación del Estado y su intervención en el aspecto social, así también lo será la amplitud de los servicios públicos.

Giuliani Fonrouge (2004) comparte que el aumento de las funciones estatales y el intervencionismo del Estado ha repercutido de forma directa con el aumento del gasto público, toda vez que son mayores las actividades estatales. Nuevamente se pone de manifiesto cómo la concepción filosófica del Estado incide también en cuanto al gasto público. Definitivamente la necesidad de gastos no será igual entre un Estado liberal y otro social. A mayor sea el alcance de las funciones estatales, así lo será también el gasto público y la necesidad de obtener recursos financieros.

Por último, modernamente se ha justificado la necesidad del gasto público por el aumento de las funciones estatales y el rol cada vez mayor que el Estado juega en el plano social y económico. Así, se ha pasado de una concepción neutra del gasto público a una función más activa y que incluso puede llevar aparejados incentivos concretos para ciertas actividades, lo cual refiere la finalidad extrafiscal de algunos gastos y también de ciertos tributos (Giuliani, 2004).

Por tanto, es importante comprender el alcance de la actividad financiera del Estado, toda vez que de ello se justifica la necesidad de la contribución a los gastos públicos por parte de los ciudadanos y, sobre todo, permite entender la incidencia que la planificación fiscal tiene respecto a dicha actividad.

1.2. El deber de contribuir con los gastos públicos y sus limitaciones

Se dice que los tributos son manifestaciones del poder coactivo del Estado, ente que en ejercicio de relaciones de supra ordinación y el poder del imperio, se sobrepone a los particulares para exigirles el pago de prestaciones pecuniarias. Si bien lo anterior es acorde a la realidad, no debe dejarse a un lado el fundamento

legal y moral del pago de tributos desde la perspectiva de la actividad financiera del Estado y las finanzas públicas.

El artículo 135 de la Constitución Política de Guatemala impone como deber el contribuir con los gastos públicos. Asimismo, otras normas constitucionales refieren el sistema tributario guatemalteco, el cual se basa en principios de rango constitucional; toda vez que se pretende con ello evitar abusos a los derechos fundamentales amparados por la excusa del ejercicio del poder tributario. Este conjunto de normas constitucionales, a consideración del autor, fundamenta la necesidad de contribuir con los gastos públicos a través del sistema tributario, tanto desde una perspectiva legal como moral.

El funcionamiento del Estado requiere de recursos. Estos deben ser acordes al gasto público, el cual aumenta conforme la amplitud y extensión de los servicios públicos que se prestan. Estos servicios y prestaciones a favor de los administrados son mayor principalmente en los Estados de índole social, sin embargo, tampoco se puede negar que incluso en un Estado estrictamente liberal basado en garantías individuales y no sociales, la necesidad de recurso es patente (Peralta, 2015).

La diferencia entre ambas concepciones del Estado radica en la cantidad de recursos que el Estado requiere para cumplir con sus fines. Mientras que en la concepción del Estado desde la perspectiva del constitucionalismo liberal se limita a la protección de los derechos individuales; en el constitucionalismo social, el rol estatal incluye también la garantía y promoción de los derechos sociales, los cuales consisten en prestaciones que el Estado realiza a favor de los particulares. Lógico es que en el Estado social la necesidad de recursos será aún mayor.

El deber de contribuir con los gastos públicos, por tanto, tiene su fundamento en la necesidad que el Estado cuente con los medios monetarios necesarios para cubrir los gastos públicos (Lay, 2015). Es con el Estado social que dicho deber toma una mayor relevancia, toda vez que comienza a concebirse al Estado no solo como el proveedor de prestaciones a favor de sus habitantes, sino también como un actor activo que debe velar por la correcta distribución de la riqueza.

Este deber de contribución debe estar normado por parámetros legales para evitar cualquier abuso por parte del Estado como acreedor. Así, es un principio fundamental que todo individuo debe contribuir conforme con su capacidad y conforme con los modos que establece la legislación tributaria (García, 2011). Ambos parámetros se engloban en los mandatos constitucionales ya indicados, toda vez que este deber de contribución se efectúa en la forma prescrita por la ley.

En ese sentido, el artículo 135 constitucional plantea un deber, lo cual no implica necesariamente es una obligación. Por el contrario, el resto de las normas constitucionales del sistema tributario sí establecen los fundamentos de la obligación tributaria, la cual si es exigible coactivamente. El deber, por tanto, alude principalmente al aspecto moral y la convicción interna para ayudar con el correcto funcionamiento del Estado. Este deber, ante las necesidades propias de la sociedad moderna, necesita ser reformado y por ello se justifica la existencia del sistema y la obligación tributaria.

Para el deber de contribución sea efectivo, el Estado se debe valer del ejercicio del poder tributario, manifestación propia de la soberanía estatal y que faculta el exigir de forma coactiva el pago de los tributos (Monterroso, 2019). Así, el Estado en ejercicio de la actividad financiera y su necesidad de obtener ingresos públicos cuenta con el mecanismo legal y vinculante para de forma coactiva obtener tales recursos (Villegas, 2001). Surge de esta manera el concepto del poder tributario, como manifestación de la soberanía estatal y representación de las relaciones de supra ordinación.

Este poder estatal, como cualquier otro, está sujeto a limitaciones en aras de evitar que dicho poder pueda producir la lesión desproporcionada o ilegítima de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Asimismo, por su naturaleza, este cuenta con ciertas características, como lo son el ser abstracto, irrenunciable, indelegable y permanente (Monterroso, 2019). Al ser una manifestación de la soberanía estatal, este poder reviste las mismas características de este poder supremo que por naturaleza le corresponde en exclusiva al Estado y así se convierte en irrenunciable, indelegable y permanente.

Como toda manifestación de poder, existen límites constitucionales y legales para su ejercicio. El constitucionalismo liberal surgió ante la necesidad de controlar y limitar el poder en beneficio de los derechos individuales. Estas limitaciones se refieren principalmente a los principios constitucionales, de los cuales merece la pena en este apartado referirse al principio de legalidad.

El principio de legalidad se refiere a que los tributos únicamente pueden ser creados, modificados o derogados a través de la emisión de una ley, en el sentido formal del término. Es decir, a través de una declaración de voluntad del órgano legislativo, en cumplimiento con los procedimientos correspondientes. Ante la ausencia de ley, el Estado no puede ejercer su poder tributario contra el particular; toda vez que ello implicaría un ejercicio arbitrario y abusivo del poder.

Esta facultad y deber del legislador tampoco se realiza de forma desproporcionada ni arbitraria. Por el contrario, para ser congruente con otros principios del sistema tributario, la creación debe enfocarse en la identificación de aquellas actividades económicas que implican una manifestación de riqueza por parte de los particulares involucrados en ellas. De igual manera, los tributos no deben alterar ni desincentivar estas actividades económicas, lo cual repercute en un equilibrio y la estabilidad del sistema tributario (Sainz De Bujanda, s.f.).

El principio de legalidad es un límite al poder tributario y a la vez una garantía para los contribuyentes. Ello toda vez que, por una parte, restringe el ejercicio del poder tributario únicamente a los casos previstos por la ley como hechos generadores. Por otra parte, protege el derecho de propiedad del contribuyente, toda vez que no deberá contribuir con los gastos públicos sin que previamente una disposición normativa general así lo disponga (Monterroso, 2019).

La función de límite a la potestad tributaria que tiene el principio de legalidad es tal, que incluso en su aplicación excluye el empleo de la analogía para la interpretación de las normas tributarias. Esto toda vez que la analogía, más que un método de interpretación es un mecanismo de integración (Valdés, 1996). La integración se da ante la presencia de lagunas legales, por lo que necesariamente

existe una falta de ley y para evitar la trasgresión al principio de legalidad, dicha ausencia no puede ser suplida.

El principio de legalidad también es una manifestación del ideal del Estado de derecho en una sociedad democrática. Esto radica en que la separación de poderes es uno de los postulados de dicho ideal y a través de este se entiende que corresponde con exclusividad al poder legislativo la promulgación de la legislación, se incluye la tributaria (Sainz De Bujanda, s.f.). Así, el Gobierno en ejercicio de su poder punitivo no puede exigir el pago de tributos sin que el legislador previamente los haya creado de forma abstracta, general y obligatoria.

Por la naturaleza del poder tributario y al ser una manifestación del poder soberano del Estado, conviene reflexionar sobre la relación que guarda este con el constitucionalismo moderno. El constitucionalismo moderno sostiene la necesidad de limitar el ejercicio del poder para así garantizar los derechos fundamentales. El poder tributario, por tanto, debe estar limitado y para ello la Constitución Política de Guatemala prevé principios rectores que guían el sistema tributario.

Peralta (2015) sostiene que los principios constitucionales tributarios se traducen en efectivas restricciones al poder tributario del Estado, lo que reafirma la protección de los derechos fundamentales. El Estado constitucional democrático no es compatible con la arbitrariedad y el poder tributario, como manifestación de dicho poder, tampoco escapa a esta máxima. Solo de esta manera puede fomentarse la estabilidad en el orden social y la razonabilidad de la actividad financiera del Estado.

Para Villegas (2001), el principio de legalidad es una garantía fundamental para el derecho constitucional tributario, lo que se traduce a la necesidad que todo tributo debe nacer por disposición de ley formal. Asimismo, el principio de legalidad se ha puesto de manifiesto de una forma negativa, toda vez que será nula la exigencia coactiva económica si no se encuentra prevista de forma anterior en una ley (Monterroso, 2019). Esta ley, como se ha señalado, debe entenderse en su sentido formal, como toda disposición normativa de carácter abstracto, general y obligatorio que proviene del órgano con competencias legislativas del Estado.

La certeza legal es otro de los componentes que derivan del principio de legalidad, toda vez que el contribuyente debe conocer con claridad y estabilidad, las actividades económicas que, por ser una manifestación de riqueza, se encuentran sujetas al poder tributario. La ausencia de ello implicaría una ineficiente aplicación del principio de legalidad (Martín, 2017). Esto conlleva a considerar que el principio de legalidad no debe interpretarse desde una perspectiva formalista, sino que se debe garantizar su cumplimiento de forma sustancial.

Se observa con todo lo anterior la necesidad de conciliar la actividad financiera del Estado, esencialmente lo que respecta al ejercicio del poder tributario y el respeto y garantía a los derechos fundamentales de los contribuyentes, se incluye su propiedad. La manera es a través de la limitación del poder, para lo cual los principios constitucionales son de especial relevancia. Si bien el principio de legalidad tiene un rol relevante, este se complementa con la capacidad contributiva del contribuyente para superar cualquier enfoque meramente formalista.

1.3. La capacidad contributiva como principio rector

El derecho tributario, a través de sus normas, principios e instituciones, regula la relación jurídica que existe entre el Estado y el contribuyente como sujeto pasivo de esta. Como parte del ordenamiento jurídico, el cual está sujeto al principio de supremacía constitucional, debe ser interpretado y aplicado con base en los parámetros constitucionales.

Lo relevante de esto en cuanto al poder tributario es que la interpretación de las normas tributarias se debe efectúa considerando el principio de separación de poderes y la necesidad de respetar y garantizar los derechos fundamentales (Garat, 2014). Con ello, se promueve la conciliación entre la actividad financiera del Estado y los derechos fundamentales del contribuyente, se garantiza de esta manera la proscripción a la arbitrariedad. Todo lo cual se traduce en un sistema tributario más justo, equitativo y eficiente.

Se sabe que el poder tributario es de índole unilateral, toda vez que es una manifestación del *imperium* del Estado y se materializa de forma coactiva a través

de mecanismos legales. No obstante, en el Estado moderno, ningún poder es ilimitado, menos aun cuando en su ejercicio se incurre en arbitrariedad (Villegas, 2001). Los principios constitucionales tributarios coadyuvan a esta limitación del poder, por lo que su importancia es total para el sistema.

Se emplea el término coadyuvar, ya que los principios por sí mismos no son suficientes. Es necesaria su aplicación, lo cual se logra a través del control judicial respecto a la constitucionalidad de las disposiciones normativas. Por ende, la doctrina de separación de poderes o el *check and balances* adquieren su relevancia en esta materia. Conforme con esta doctrina, las diversas potestades públicas se encuentran distribuidas en órganos diversos para evitar la concentración del poder de forma abusiva e ilimitada.

Mientras que el legislador crea el tributo a través de una ley formal y la administración tributaria se limita a su aplicación y fiscalización, los órganos jurisdiccionales realizan una labor de control de la conformidad de dichas disposiciones normativas con la Constitución en general y los principios constitucionales en particular. Los jueces, en el Estado constitucional de derecho, cumplen de esta manera una función de control constitucional (Garat, 2014), la cual es ejercida en el sistema, principalmente, en esta materia por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

La capacidad contributiva es uno de los principios rectores del sistema tributario y que funciona como un verdadero límite para la potestad tributaria. En términos generales, radica en que el poder tributario debe ejercerse proporcionalmente a la riqueza del contribuyente, en tal sentido que este contribuya con los gastos públicos, pero sin que ello implique una confiscación ilegítima de su patrimonio u otra afectación desproporcionada a su derecho de propiedad.

Este principio, por su relevancia, no se limita a la fase de aplicación de los tributos. También debe ser respetado al momento de creación del tributo. El principio de capacidad contributiva es una guía o parámetro para el legislador, quien, en aplicación a este principio, deberá tipificar como hecho generador del

tributo únicamente aquellas relaciones económicas que, de manera objetiva y real, puedan poner de manifiesto la riqueza del contribuyente (Villegas, 2001).

La importancia de este principio durante la fase de creación del tributo debe sopesar con base en las características de la ley, como disposición normativa abstracta, general y obligatoria. Por dicho carácter abstracto, el hecho generador objetivamente debe ser una manifestación de riqueza, cuya relevancia no dependa de un enfoque casuístico. Esto a su vez promueve que solo sean gravadas aquellas situaciones y actividades, cuya importancia económica, reflejan la capacidad objetiva de cualquier contribuyente para contribuir con los gastos públicos.

La capacidad contributiva también es relevante al momento de determinar la obligación tributaria. Para algunos autores, el principio de capacidad contributiva es propio de la idea de justicia distributiva de Aristóteles, en el sentido que la justicia debe ser igual para los iguales y desigual para quienes no se encuentran en la misma situación (Peralta, 2015). La idea de justicia distributiva y el rol del Estado social se ponen de relieve en este principio. Al someter a distintas cargas tributarias a los contribuyentes, conforme con su capacidad económica, se pone manifiesta el fin distributivo de riqueza que se persigue con ello.

Monterroso (2019) coincide con dicho extremo, toda vez que considera que el principio de capacidad contributiva toma en consideración la situación económica de cada contribuyente. Este principio radica en la necesidad de que los tributos sean determinados y aplicados de acuerdo con la capacidad económica concreta que tiene cada contribuyente. Por tal motivo se indicó previamente que este principio es aplicable desde la perspectiva abstracta al crearse el tributo, como en su perspectiva concreta, al aplicarse.

Para Villegas (2001), en aplicación del principio de capacidad contributiva, el hecho generador proporciona solamente indicios que de forma abstracta y general reflejan la capacidad contributiva de un contribuyente ubicado en dicha situación para soportar la carga del poder tributario. Es con la aplicación de la norma tributaria al caso como se manifiesta concretamente la relevancia de este principio. De ahí el rol que este también tiene para la determinación de la obligación tributaria.

Merece la pena mencionar también la relación que tiene el principio de capacidad contributiva con la equidad y justicia tributaria. Toda vez que la capacidad contributiva sostiene que los tributos deben ser acordes a la capacidad económica del contribuyente, se considera que con ello la justicia tributaria se promueve toda vez que, a mayor sea la capacidad contributiva, mayor es la posibilidad de contribuir con los gastos públicos y, por tanto, mayores las cargas tributarias (Monterroso, 2019).

La capacidad contributiva se convierte de esta forma en un criterio de igualdad y equidad, ambos principios constitucionales que caracterizan el sistema tributario democrático (Peralta, 2015). Claro está que esta igualdad no es formal, sino más bien efectiva con fundamento en la postura aristotélica, que promueve las diferenciaciones equitativas, proporcionales y razonables.

El principio de capacidad contributiva y de justicia tributaria abogan por un sistema tributario progresivo, más que proporcional. Como lo indica Villegas (2001), cuatro son las manifestaciones principales de este principio. En primer lugar, todos los contribuyentes que cuentan con un nivel mínimo de renta superior al mínimo vital están obligados a contribuir. Así, funge el principio como una excepción al deber general de contribución a los gastos públicos y pone de relieve la aplicación concreta del principio.

Segundo, se promueve el sistema progresivo para lograr el cumplimiento del deber de contribución, conforme con las capacidades económicas del contribuyente. Tercero, los hechos generadores deben ser manifestaciones objetivas e idóneas de riqueza. Por último, las cargas tributarias no deben ser confiscatorias ni afectar de forma desproporcionada el derecho a la propiedad, lo que podría incluirse como la capacidad contributiva en sentido estricto.

En definitiva, el principio de capacidad contributiva es un límite para el poder tributario del Estado y una garantía del derecho de propiedad. Esto sustenta el propósito de la investigación, toda vez que el objetivo es determinar los límites aplicables al deber general de contribuir con los gastos públicos. Con base en dichos límites y la proporcionalidad con la cual el poder tributario debe ser ejercido,

surge la necesidad de analizar la legitimidad de la planificación fiscal y contraponerse a prácticas que, por el contrario, solo propician la evasión fiscal.

1.4. La planificación fiscal y sus alcances

El sistema tributario de cualquier Estado democrático debe estar fundamentado en el respecto de los derechos fundamentales. Como se ha señalado, ello obedece a la necesidad de limitar el poder público, del cual el poder tributario es una manifestación de este. De igual manera, se ha tratado la relevancia de los principios constitucionales tributarios, principalmente el de legalidad y de capacidad contributiva; toda vez conllevan límites a dicho poder soberano.

Conforme con el artículo 1 de la Constitución Política de Guatemala, el Estado está organizado para la protección de la persona y la consecución del bien común. Sería incoherente que el sistema tributario no atienda a dichos fines (Lay, 2015). De este aspecto también conviene considerar que el Estado debe proteger los derechos fundamentales de los individuos, entre los que ya se ha mencionado la importancia de la protección de la propiedad, ya que es la capacidad contributiva un parámetro para ello.

No obstante, existen otros derechos fundamentales que el Estado debe evitar transgredir. Por la relevancia para la investigación, es oportuno referirse a la libertad y autonomía de voluntad, como manifestaciones de la dignidad del ser humano; toda vez que estos son derechos que también deben encauzar el funcionamiento del poder tributario. Conforme con el artículo 5 constitucional, los individuos de derechos privado están implícitamente facultados para realizar todo aquello que no esté expresamente prohibido. La planificación fiscal no está prohibida, por lo que es legítima y conveniente.

Antes de adentrarse en este tópico, conviene considerar algunos aspectos generales y básicos en cuanto a la actividad mercantil de los individuos y entidades. La actividad mercantil se organiza con el ánimo de alcanzar un lucro y para ello, el comerciante debe tanto aumentar sus ingresos, como disminuir sus egresos. Los tributos, desde esta perspectiva, son otro costo más (Contreras, 2016). No obstante,

estos costos tienen la característica de ser exigibles de forma coactiva y legítima a través del poder tributario, así como que implican también la manifestación del deber de contribuir con los gastos públicos, es este un deber moral más que legal.

Ante esto, los individuos en el ejercicio de su actividad mercantil deben conciliar una actividad gerencial y administrativa eficiente, sin incurrir en irregularidades y sin abstraerse del cumplimiento de las obligaciones tributarias (Bonilla, 2014). Este es el propósito de la planificación fiscal. Ser un medio a través del cual se concilien ambos términos, para lo cual juega una especial preponderancia tanto el principio de legalidad como el de capacidad contributiva. El deber de contribución debe ser conforme con lo dispuesto por la ley, no más ni menos y, es por medio de la planificación que esto es posible de forma eficiente y legítima.

La planificación fiscal es una planificación administrativa, gerencial y comercial. Consiste en el estudio e implementación de estrategias legales que permiten el mejor aprovechamiento de los recursos en las empresas, sin descuidar el deber de contribución y la obligación de cumplir con el régimen tributario (Hidalgo de Camba, 2009). Consiste en planificar el desarrollo de las actividades que, por su naturaleza, conllevan una manifestación objetiva de riqueza y que por lo mismo implican un hecho generador de la obligación tributaria, para de esta manera prever y controlar los efectos impositivos que dichas actividades tendrán.

La planificación fiscal pretende optimizar la carga tributaria, sobre todo a través del aprovechamiento de las deducciones y otros beneficios tributarios (Bosque, 2019). Optimizar, conforme con el Diccionario de la Lengua Española (2021), es buscar la mejor manera de realizar una actividad. El término no implica sacar provecho de forma injusta o ilegítima de una situación, sino por el contrario, garantizar que se haga de la forma más adecuada posible.

Dado que el deber de contribución debe ser conforme con lo estrictamente dispuesto en la ley y en consideración del principio de capacidad contributiva, la planificación permite que el cumplimiento de estas obligaciones sea acorde a estos principios y sin transgredir el orden jurídico tributario. Esto porque esta permite

identificar, analizar, evaluar y aplicar las alternativas más idóneas para reducir el impacto fiscal que tendría el desarrollo de cierta actividad (Sánchez, 2013). Lo que se pretende es reducir las ineficiencias, las cuales son contrarias al principio de capacidad de pago y el principio de legalidad, ya que conllevan a mayores cargas tributarias de las que legalmente le corresponden al individuo.

Las estrategias que se adopten como parte de la planificación fiscal necesariamente deben corresponderse con los parámetros legales establecidos, caso contrario se estaría desnaturalizando esta práctica y se podría incurrir en situaciones de ilícitos tributarios, o al menos en la elusión fiscal. (Domínguez y López, 2003). Planificar no es sustraerse al cumplimiento de las obligaciones tributarias, por el contrario, permite cumplir con estas obligaciones de la mejor manera posible conforme con los principios rectores del sistema tributario.

Como lo indican Caamal, Cortes y Solís (2019), la planificación fiscal permite reducir la carga impositiva a lo que legalmente le corresponde a cada individuo, con lo cual se aplica el concepto clásico de justicia dado por Justiniano. Es una herramienta que permite manejar de forma correcta y óptima los recursos inmersos en la actividad económica, para así cumplir las obligaciones tributarias sin efectuar pagos adicionales que, conforme con la legislación tributaria, no deberían proceder.

La legitimidad y conveniencia de la planificación fiscal se fundamenta en la necesidad que esta sea efectuada conforme los parámetros de la legislación y en cumplimiento tanto de las obligaciones formales como materiales que conllevan para el contribuyente. En tal sentido, esta no debe abusar de los beneficios fiscales ni de las exenciones, como tampoco de abstraerse de los criterios legales ni jurisprudenciales en la materia (Hidalgo de Camba, 2009). Toda vez que ello implicaría una forma de elusión, aspecto que se abordará en el capítulo segundo.

En otras palabras, la planificación consiste en el uso óptimo y eficiente de los recursos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, siempre conforme con la legislación vigente y sin transgredir la legislación (Caamal *et al.*, 2019). La planificación radica en programar y anticiparse a los efectos tributarios que tendrá el desarrollo de las actividades comerciales, que por su naturaleza son reveladoras

de riqueza. Esta programación permite analizar de mejor manera cómo ser más eficientes y optimizar el cumplimiento de estas obligaciones tributarias (Mena, Narváez y Erazo, 2019).

Ahora bien, para los efectos de esta investigación, debe reconocerse que, en la llamada planificación agresiva, muchas veces la línea entre la planificación y la evasión o elusión puede ser bastante tenue (Lago, 2015). Como aclaración, el término de planificación fiscal agresiva, en este trabajo, no se refiere a la utilización de múltiples jurisdicciones para llevar a cabo la planificación, lo cual es el concepto usualmente dado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. En cambio, se refiere a la planificación fiscal en la cual el contribuyente emplea el máximo de alternativas y beneficios fiscales que le plantea la legislación tributaria.

Con la planificación fiscal, el contribuyente es capaz de controlar de mejor manera las obligaciones tributarias que le conciernen por el ejercicio de su actividad económica. Es, por tanto, también un elemento de evaluación y análisis para la toma de decisiones empresariales, lo cual permite el desarrollo eficiente de las actividades comerciales, el crecimiento económico y la mejora del entorno social (Hidalgo de Camba, 2009). Es decir, la planificación fiscal no solo incide directamente en la optimización del sistema tributario, sino que de forma indirecta también coadyuva al cumplimiento de otros fines a través del libre desarrollo de la actividad económica, sujeta únicamente a los parámetros legales establecidos para la protección de otros derechos.

Este fenómeno se logra a través de la optimización de recursos en la actividad económica. Toda vez que la planificación fiscal permite optimizar las cargas tributarias, ello repercute en una mayor disponibilidad de recursos, los cuales pueden ser invertidos en otras actividades económicas (Monterrey y Sánchez, 2015). Esto a su vez conlleva a otros beneficios para la sociedad, como lo son la mayor disponibilidad de bienes y la generación de empleos. Se pone así de manifiesto la función social de la propiedad privada, conforme con el mandato del artículo 39 constitucional.

Por último, para aclarar los aspectos anteriores, conviene diferenciar la planificación fiscal de las prácticas evasivas y elusivas, las cuales serán el objeto del segundo capítulo. El término planificación fiscal surge de la necesidad de diferenciar estos dos extremos distintos. Toda vez que ambos extremos guardan en común el disminuir la carga tributaria y promover así el ahorro para el contribuyente (Bosque, 2019). La diferencia, por tanto, más que en los fines se encuentra en los medios. Concretamente, respecto a la licitud de los medios empleados y la moralidad de estos.

La planificación tributaria consiste en la optimización de las normas tributarias, conforme con los principios y parámetros legales. Por el contrario, las prácticas ilícitas buscan la evasión o el empleo de artimañas para falsear el correcto funcionamiento del sistema tributario (Bosque, 2019). El reproche se debe a la ilicitud que revisten la práctica de evasión y elusión fiscal, aspecto que no se encuentra en la planificación fiscal (García, 2011). Con este trabajo se pretende establecer los parámetros objetivos para diferenciar ambas prácticas y así, promover la certeza de la aplicación de la legislación tributaria por parte de la administración tributaria.

Cómo será tratado, el principio de la sustancia económica es un mecanismo adecuado para diferenciar ambas prácticas. Este en resumen verifica la realidad económica de la transacción subyacente en la práctica de planificación. En tal sentido, si la realidad económica subsiste, se entenderá que no existe evasión ni elusión, puesto que no se está encubriendo de forma artificiosa dicha realidad económica.

La planificación fiscal, por tanto, es una actividad legítima amparada por la libertad de acción y que pone de manifiesto la autonomía de la voluntad del contribuyente, regida por el orden normativo vigente. Por su naturaleza, esta no conlleva a una finalidad ilícita, por el contrario, promueve el correcto funcionamiento del sistema tributario ajustado a los principios constitucionales.

1.5. La moralidad tributaria y su impacto en el deber de contribución

En el apartado previo se analizó la naturaleza de la planificación fiscal y se concluyó respecto a su legalidad y conveniencia para el adecuado funcionamiento del sistema tributario. Sin embargo, para evitar dejar cualquier cabo suelto, conviene ahora tratar el aspecto moral de esta práctica, toda vez que como se indicó al inicio, la Constitución de Guatemala sostiene tanto el deber moral como la obligación legal de contribuir con los gastos públicos.

Previo a tratar el tema, se resalta el impacto que la planificación fiscal tiene en cuanto a la optimización del sistema tributario y la protección a la propiedad privada, en especial, su función social. Al reducir costos innecesarios e ineficientes, lo cual es el objetivo de la planificación fiscal, se puede aumentar también la competitividad de las empresas y mejorar la productividad (Contreras, 2016). Definitivamente esto promueve el desarrollo económico y social, lo cual resalta el aspecto positivo que implica esta planificación.

El término moral tributaria debe definirse, puesto que es el propósito de este apartado. La moral tributaria refiere el elemento subjetivo interno del contribuyente que le vincula para contribuir con los gastos públicos (Gómez, 2018). El artículo 135 de la Constitución Política de Guatemala establece el deber general de contribuir, el cual se relaciona estrechamente con la moral tributaria, toda vez que el deber a diferencia de la obligación no es exigible coactivamente.

La moral tributaria, por tanto, es un elemento interno que deviene de la propia conciencia del contribuyente. Es un aspecto determinante para establecer la manera en cómo el contribuyente exterioriza sus decisiones y acciones (Alarcón, 2013). Por lo que, a pesar de su naturaleza interna y subjetiva, el impacto que esta moral tributaria tiene se ve exteriorizado a través de las acciones u omisiones que el contribuyente realiza para dar cumplimiento a su deber de contribución.

El impacto de esta moral tributaria es tal que de ella se desprende también la eficacia y efectividad del sistema tributario para la obtención de sus fines, cuyo objeto principal de ellos es coadyuvar en la actividad financiera del Estado en cuanto a la generación de los ingresos (Castañeda, 2015). Si el individuo carece de moral

tributaria, no tendrá subjetivamente el elemento que lo haga consciente de la importancia que tiene para el Estado su contribución. Si bien existen elementos legales que pueden coaccionar su actuar, el aspecto interno es indispensable para sustentar la legitimidad del sistema y volver efectivo el sistema.

No debe dejarse a un lado el elemento subjetivo y psicológico del contribuyente, quien, sí tiene la convicción interna que es necesario contribuir, definitivamente lo hará de mejor manera. De esta forma se pueden reducir los índices de evasión y elusión fiscal que tanto daño causan a la sociedad y el sistema tributario (Alarcón, 2013). El sistema tributario que se limita a sustentarse y promoverse con base en parámetros jurídicos deja una laguna que promueve las prácticas evasivas y elusivas (Sainz De Bujanda, s.f.).

Tal y como funciona la costumbre, ese elemento interno de convicción sobre la necesidad de contribuir con los gastos públicos, promueve el correcto funcionamiento del sistema legal tributario. No son dos aspectos contrapuestos, sino más bien complementos que buscan subsanar recíprocamente las deficiencias que cada uno de estos aspectos puede tener. El sistema tributario debe ser eficiente y cumplir con su objetivo, por lo que la moral tributaria lo ayuda.

Para la UNESCO, la cultura tributaria es un conjunto de actitudes y valores del grupo social, que promueven el respeto y cumplimiento de las obligaciones tributarias, con base en la conciencia del ciudadano sobre su deber para contribuir con los gastos públicos. La correcta utilización de los recursos públicos, por tanto, es determinante para fomentar la cultura tributaria y el deber de contribución en particular (Bonilla, 2014).

Por su carácter interpersonal y subjetivo, la moral tributaria debe ser promovida desde etapas iniciales del individuo, para formar la cultura tributaria de un país (Gómez, 2018). La moral tributaria es al individuo, lo que la cultura tributaria es al conglomerado social. Esfuerzos encaminados a la promoción de planes educativos y de concientización social son necesarios para el desarrollo correcto de este sistema.

La corrupción y la falta de confianza de la población en las instituciones afecta de forma negativa a la moral y cultura tributaria. Estos aspectos desincentivan el deber de contribución al gasto público, ya que el individuo tiende a conceptualizar al Estado desde una perspectiva patrimonialista (Castañeda, 2015). El patrimonialismo, desde el aspecto político dado por Weber, sostiene la concepción privada de lo público, en el sentido que el Gobierno se observa como un medio puesto a disposición de los intereses privados del gobernante y no del bien común.

Se sabe que el deber de contribución pretende en última línea permitir al Estado el cumplimiento de sus funciones para así promover el bien común. Las conductas patrimonialista y corruptas distorsionan esta perspectiva y permiten considerar al aparato estatal como el mecanismo que beneficia únicamente a las clases gobernantes, lo que promueve la evasión (Castañeda, 2015). El impacto negativo en la recaudación y la actividad financiera del Estado es patente con ello.

A pesar del carácter intrínseco y subjetivo de la moral tributaria, aspectos externos como la corrupción y falta de confianza en las instituciones del Estado también influyen en esta. Esto toda vez que, según Gómez (2018), incluso puede darse el fenómeno que el evasor pueda sentirse legitimado a actuar de esa manera, sustentado en la mediocridad y corrupción del sistema. Si bien son aspectos distintos, la relación y efectos recíprocos que pueden darse no debe ser descartada. Lo mismo sucede respecto a la cultura tributaria de un país, en el cual los índices de corrupción suelen deteriorarla.

El rol de la democracia es importante en el funcionamiento adecuado del sistema tributario. La democracia, entendida como la forma de Gobierno en la que participa la ciudadanía en su mayoría, promueve la participación cívica de la población (Villegas, 2017). Esto repercute positivamente en el sistema tributario, toda vez que se promueve la constante fiscalización por parte de la ciudadanía en el funcionamiento de la actividad financiera del Estado (Castañeda, 2015). Esta fiscalización permite al ciudadano acceder a información transparente y completa respecto al uso de los recursos estatales, los cuales en su mayoría provienen de los tributos.

Mientras mayor sea el grado de participación de la ciudadanía y el acceso a la información pública, mayor es la confianza que el contribuyente tendrá al sistema tributario y, por tanto, incide positivamente en la moral y cultura tributaria (Alarcón, 2013). Esta transparencia a su vez sirve como control y mecanismo de limitación en el sentido que el Gobierno se verá incentivado a ejercer una actividad financiera más acorde a las necesidades públicas y el bien común. El control ciudadano actúa en ambas vías y promueve la legitimidad del sistema tributario.

La administración pública, conforme su actuar y el correcto desarrollo de su actividad financiera, promueve la cultura tributaria y fomenta en la moral tributaria del contribuyente la importancia que su contribución tiene para el correcto funcionamiento del Estado. La comprensión de la relación entre la contribución y el gasto público es necesaria (Bonilla, 2014). No obstante, el resultado será el deseado solo cuando el gasto se realiza de forma transparente y en aras de la consecución del bien común.

Caso contrario, la secretividad, falta de transparencia y el ejercicio del poder basado en el patrimonialismo, únicamente promueven la falta de legitimación del sistema tributario e incentivan una debacle en la moral y cultura tributaria. Este fenómeno lleva incluso a que el evasor justifique, al menos intrínsecamente, sus acciones evasivas, lo que promueve la aparición y perpetuación del ilícito tributario.

CAPÍTULO II

2. El ilícito tributario

La planificación tributaria es un medio a través del cual el contribuyente puede programar y analizar sus actividades económicas, conforme con los parámetros y beneficios otorgados por la legislación tributaria, para así volver eficiente su carga tributaria, aprovechar de mejor manera los recursos disponibles y contribuir con los gastos públicos de la manera que la legislación lo impone. Por su naturaleza, esta es de carácter lícita, legítima e incluso deseable, toda vez que indirectamente también permite mejorar la función social de la propiedad.

No obstante, en el medio y sobre todo por la ausencia de parámetros diferenciadores claros, suele entenderse esta práctica desde una perspectiva peyorativa, lo cual implica un acto contrario a las leyes tributarias. Como fue abordado previamente, la planificación fiscal se asimila a modalidades de evasión y elusión únicamente en cuanto a la finalidad que ambas tienen: reducir la carga impositiva. La diferencia radica, por tanto, en los medios empleados, unos legítimos y morales, otros ilícitos e inmorales

El propósito de la investigación es determinar si la incorporación de cláusulas antielusivas al sistema jurídico tributario guatemalteco disminuiría el planteamiento de las denuncias de la Administración Tributaria, dada la ausencia de límites y parámetros objetivos que la legislación y jurisprudencia guatemalteca establecen para determinar si una estrategia de planificación fiscal es lícita o por el contrario constituye un ilícito tributario. Anteriormente se ha tratado lo concerniente a la planificación tributaria y el rol que esta desempeña en cuanto al sistema tributario y la actividad financiera del Estado, todo a la luz de las garantías y principios constitucionales de índole tributaria.

Ahora, conviene tratar lo relacionado al ilícito tributario, entendido como la infracción a la disposición normativa tributaria. Entender la naturaleza y alcance de esta figura será determinante para comprender las dos variantes principales que serán contrapuestas en esta investigación. El ilícito tributario no es sinónimo de planificación tributaria, a tal punto que este último término surgió de la necesidad de

diferenciar las prácticas legítimas gerenciales y administrativas de los actos contrarios a la legislación.

Es conveniente también aclarar en este punto que el ilícito tributario será analizado estrictamente desde una perspectiva legal y no con base en otros ordenamientos sociales. En otras palabras, la ilicitud se restringirá al aspecto dogmático jurídico y no en cuanto a los convencionalismos sociales o aspectos internos como la moral. Si bien se trató previamente la relación entre la moral tributaria y las prácticas evasivas y elusivas, ello no será objeto de este capítulo.

El ilícito tributario es un género del cual derivan otras especies. Todas en común guardan el elemento de ser la acción u omisión que contradice los mandatos legales del orden normativo tributario de un Estado. Claro está que, según la magnitud de la lesión que se causa a la infracción, así también serán las especies de este género. En este capítulo se analizarán los principales: el ilícito tributario administrativo y el ilícito tributario penal; congruente con la doctrina dualista.

No obstante, pese a existir dos especies distintas, ambas comparten principios propios, toda vez que ambas ponen de manifiesto el poder punitivo del Estado en ejercicio de la soberanía que le es inmanente. Para ello, el derecho administrativo sancionador y sus principios también son parte elemental en el desarrollo de este apartado. Por ser una manifestación del *imperium* no debe dejarse fuera de limitaciones este poder, toda vez que ello podría ocasionar lesiones a los derechos fundamentales del individuo.

Para tal efecto, el establecimiento de parámetros objetivos es indispensable, ya que deja fuera del elemento volitivo y subjetivo la clasificación de conductas en ilícitos tributarios, aspecto esencial para evitar cualquier confusión con relación a la planificación fiscal. Por último, lo relativo al análisis de la elusión tributaria también forma parte del contenido de este apartado, toda vez que, si bien desde el aspecto estrictamente formal no es una infracción directa a la norma, si lo es de forma encubierta, aspecto que será abordado ampliamente en el tercer capítulo.

2.1. El ilícito tributario y su naturaleza

Al hablar del ilícito tributario, surge en la mente del lector la idea de una contravención a la norma tributaria. La ilicitud, desde la perspectiva de la teoría general del derecho, es la antítesis a lo que es conforme con las normas del ordenamiento jurídico. Es una contradicción, no solo lógica sino material a los preceptos del ordenamiento jurídico. Cuando estas contravenciones se dan en el ámbito tributario, surge el ilícito tributario como una subespecie.

Si se considera que el derecho tributario es la rama de la ciencia jurídica que promueve y regula el orden en las relaciones entre la administración y el administrado, así como el hecho que los tributos son la principal fuente de ingresos públicos; las infracciones a sus normas necesariamente repercutirán negativamente en la actividad financiera del Estado, lo cual provoca que el Estado sea el agraviado directo con estas conductas (Giuliani, 2005). Por tal motivo, las infracciones tributarias deben ser reprimidas, puesto que el objetivo no es solo la reparación sino también desincentivar estas acciones.

A diferencia de cualquier deuda, las que provienen de la relación jurídica tributaria tienen un carácter especial, el cual deriva del impacto que tienen en cuanto a la actividad financiera del Estado. Por tal razón, el Estado no se limita a recuperar los adeudos tributarios, sino que, dada la transgresión al orden normativo, también aplica una sanción para sus infractores. Dependerá la naturaleza de la infracción y el impacto en el orden normativo, diferenciar entre estos tipos de ilícitos.

De manera general, se dice que el ilícito tributario es un acto u omisión que contraviene la legislación, puesto que se actúa contra una prohibición expresa o se incumple un mandato legal (Monterroso, 2019). Lo característico de este ilícito se refiere a la naturaleza de la disposición normativa violentada, la cual debe referirse a aquellas relacionadas con el derecho tributario.

Con relación a la naturaleza del ilícito tributario, dependerá de la postura que se adopte. Así, la teoría ha reconocido tres vertientes distintas. La postura penalista considera que estas infracciones son propias del campo del derecho penal, por la gravedad social que conlleva el rompimiento del orden normativo tributario. La

postura administrativista sostiene que, como derivación del derecho administrativo, las infracciones tributarias deben ser sancionadas por procedimientos administrativos. Por último, la postura autonómica refiere que la especial naturaleza de estos ilícitos vuelve meritoria una categoría *sui generis* (Anzola, 1995).

No obstante, las dos posturas mayoritarias son las que consideran que el ilícito tributario debe considerarse, respectivamente, como un delito o como una mera infracción administrativa. Lo cierto es que, en el sistema tributario, la concepción es dualista, toda vez que existen tanto los delitos que atentan contra el régimen tributario, como las infracciones administrativas en el ámbito tributario. Esta dualidad puede dar lugar a ciertas dudas y problemas, tal y como puede ser una potencial doble sanción para un mismo hecho (Monterroso, 2019).

Sin embargo, ante ello conviene citar la preferencia que el sistema tiene por el ordenamiento penal, conforme el artículo 69 del Código Tributario de Guatemala. Este aspecto se refiere a un criterio de alternatividad y subsidiariedad del ilícito administrativo, en el sentido que, si una infracción puede considerarse como un delito e infracción administrativa, se preferirá la resolución a través del procedimiento penal. En tales circunstancias, la administración tributaria habrá de abstenerse de promover o continuar con un procedimiento de índole administrativa. Con ello se pretende evitar cualquier trasgresión al principio *non bis in ídem*, según se tratará oportunamente.

Respecto a las dos posturas mayoritarias, la penalista sostiene su autonomía en el sentido de ser la alternativa viable para desincentivar las actitudes que contravienen el ordenamiento jurídico tributario y que además lesionan el patrimonio estatal. Es decir, se justifica la intervención del derecho penal, toda vez que, en estas infracciones, además de vulnerar el ordenamiento jurídico tributario, también implican una afectación para el patrimonio estatal, elementos suficientes para considerar el carácter criminal de estas acciones u omisiones (Giuliani, 2005).

La teoría penalista se encuentra estrechamente relacionada con la actividad financiera del Estado, toda vez que reconoce que los delitos tributarios, además de contravenir la normativa aplicable, afecta la obtención de los ingresos públicos,

aspecto que se encuentra inmerso en la actividad financiera estatal. La necesidad de esta afectación en el patrimonio es necesaria, toda vez que sin ella y en aplicación del principio de *ultima ratio* que caracteriza al derecho penal; lo conveniente sería optar meramente por un procedimiento administrativo para sancionar la infracción.

Por otra parte, y como se tratará de forma posterior, en los delitos que atacan el régimen jurídico tributario, además de la afectación a la hacienda pública, se considera por parte del autor que debe existir una conducta dolosa. Entendida esta como la acción u omisión consciente y deliberada, cuyo alcance consiste en el conocimiento que esta implica una afectación en las arcas del Estado, toda vez que la recaudación tributaria se verá afectada. Basta con observar los tipos penales que protegen al orden jurídico tributario para verificar la necesidad de este elemento doloso, situación que al menos de forma explícita no se observa en las infracciones administrativas.

La otra postura mayoritaria es la administrativa, la cual, si bien se basa en los principios propios de un derecho sancionador, parte del supuesto que el ilícito tributario es una infracción que pretende la represión de los individuos que no colaboran con las funciones de la administración tributaria, sin que ello necesariamente implique dolo o una afectación a los ingresos del Estado (Anzola, 1995). Por su naturaleza, esta postura excluye la existencia de los delitos tributarios, toda vez que considera suficiente la sanción en el ámbito administrativo.

Si bien no es una postura dominante, para efectos académicos conviene tratar también la postura autonómica respecto al ilícito tributario. Como su nombre lo menciona, esta teoría sostiene que el ilícito tributario tiene una naturaleza autónoma al derecho penal y derecho administrativo sancionador, volviéndola una institución, cuya naturaleza es *sui generis*. Es decir, su naturaleza y efectos se rigen estrictamente por los principios y normas tributarias, mediante el uso de los principios del derecho penal y administrativo sancionador, solo de forma subsidiaria (Anzola, 1995).

El ilícito tributario, por tanto, se divide en infracciones y en delitos, según sea la postura que se adopte respecto a su naturaleza jurídica. Se habla así de delitos y de contravenciones o infracciones. El delito es una conducta que afecta el orden normativo y, por tanto, le corresponde su estudio al derecho penal. Por otra parte, la contravención es una falta de colaboración del contribuyente hacia la administración tributaria, sin que ello implique una trasgresión al ordenamiento jurídico (Villegas, 2001).

La contravención, por su naturaleza, no necesariamente requiere del dolo por parte del infractor, lo que no sucede con el delito. Asimismo, en la contravención, si bien afecta el correcto funcionamiento de la actividad financiera del Estado, la hacienda pública no es afectada de forma directa, como sí ocurre con el delito. Ante esta situación, se ha considerado que la infracción tiene un impacto menor que dota de menor peligrosidad al infractor en comparación del criminal; aspectos que también justifican la aplicación del derecho penal como *ultima ratio* (Monterroso, 2019).

La menor gravedad de las infracciones tributarias radica en los efectos que estas conductas tienen respecto a la actividad financiera del Estado y la hacienda pública. En las infracciones administrativas, el ordenamiento jurídico no es transgredido y de forma directa tampoco se afecta el erario (Samhan, 2012). Ahora bien, esto no quiere decir que la infracción tributaria no altera la actividad financiera estatal, ya que la falta de cooperación por parte del contribuyente, cuando existe una norma legal que así lo prescriba, afecta negativamente en la recaudación tributaria.

Giuliani Fonrouge (2005) señala que en tanto el delito tributario ataca el ordenamiento jurídico y el patrimonio, la infracción administrativa afecta a la administración pública, en cuanto a su actividad financiera. Así, también existen diferencias en cuanto a la represión de estas conductas. Las sanciones en el ámbito administrativo tienden a ser multas, mientras que la pena es la que se aplica como consecuencia de los delitos tributarios.

La existencia de esta dualidad puede tener algunos problemas. El primero radica en cómo diferenciar de manera objetiva entre una infracción y un delito. No obstante, este aspecto fue tratado previamente y se concluyó que la contravención al ordenamiento jurídico y la afectación al erario es lo que caracteriza al delito. No obstante, existe también otro problema, el cual radica en cómo evitar la imposición de una doble sanción al contribuyente que comete el ilícito tributario.

Para abordar esta preocupación, los ordenamientos jurídicos de los Estados constitucionales democráticos han sustentado su régimen sancionatorio en una serie de principios, de los cuales se debe resaltar la *non bis in ídem*. Este principio se sustenta en la proporcionalidad de la sanción que se espera como consecuencia de la infracción a una norma jurídica. Este conlleva a que una persona no debe ser castigada más de una vez por la misma infracción cometida y con base en un mismo fundamento (Cano, 2001).

Este principio deriva de la proporcionalidad, toda vez que sería desproporcional castigar a una persona más de una vez por una infracción cometida. Su esencia radica en la justicia de la sanción. La importancia de este principio para las sanciones aplicables a los ilícitos tributarios radica en la posibilidad que una misma transgresión pueda ser sancionada por el ordenamiento administrativo tributario, así como el ordenamiento penal. Afortunadamente en nuestro medio se prevé que, ante estas situaciones, la administración tributaria debe abstenerse de sancionar y proceder a la denuncia penal.

La selección de esta alternativa no es producto de la obra inédita del legislador guatemalteco. La doctrina se ha manifestado sobre las manifestaciones procesales del principio. En estas manifestaciones se resalta la prevalencia del procedimiento penal y la vinculación de la administración tributaria a los hechos probados en esta (Cano, 2001). Por tanto, lo que se pretende es evitar que el sistema dualista respecto a la naturaleza del ilícito tributario produzca consecuencias desproporcionadas e injustas.

2.2. Principios rectores del derecho administrativo sancionador

Se ha hablado del derecho administrativo sancionador como una derivación del derecho administrativo general. Sin embargo, no es adecuado hablar de la autonomía de esta rama, toda vez que esta deriva de los principios propios de otras ramas del derecho, como el derecho penal. Por ello, por derecho administrativo sancionador, debe entenderse el conjunto de principios e instituciones que regulan la actividad punitiva del Estado, ejercida a través de la administración pública.

El ilícito tributario, desde la perspectiva de la teoría administrativista, tiene como consecuencia la aplicación de sanciones de índole administrativa y no una pena. La aplicación de estas sanciones, por su naturaleza sancionatoria y por ser una manifestación del poder punitivo del Estado, requiere estar encausada por los principios que rigen la actividad punitiva estatal. Por tal razón, surge el concepto del derecho administrativo sancionador y la necesidad de aplicar en este procedimiento administrativo los principios y garantías del derecho penal.

El derecho administrativo sancionador es la manifestación práctica de la soberanía estatal y en concreto, del *ius puniendi*. Se representa como la facultad y deber que tiene la administración pública y, en nuestro medio la Superintendencia de Administración Tributaria, para aplicar las consecuencias legales a las infracciones administrativas en materia tributaria. Como parte de los órganos administrativos del Estado, la administración tributaria carece de jurisdicción y por tanto, le corresponde exclusivamente la aplicación de sanciones por la comisión de infracciones administrativas (Nettel y Rodríguez, 2018).

De este modo se evidencia una de las diferencias principales entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, toda vez que aquel no implica el ejercicio de la jurisdicción. Su campo de actuación se restringe a la esfera de las relaciones entre el administrado y la administración pública. A la administración pública le está vedado el ejercicio de la jurisdicción, ya que ello sería vulnerar el principio de separación de poderes, el cual es característico del Estado de derecho actual (Naranjo, 2003).

Desde la perspectiva de la separación de poderes, se ha criticado la teoría dualista respecto a la naturaleza del ilícito tributario. Ello toda vez que estos partidarios consideran que la imposición de sanciones debe ser la consecuencia de un proceso jurisdiccional, en el cual se respeten los derechos y garantías de los responsables (Alarcón, 2014). Sin embargo, se considera conveniente considerar que los actos administrativos, incluso aquellos de naturaleza sancionatoria, no son definitivos. Estos se encuentran sujetos a control jurisdiccional, que en nuestro medio se ejerce a través del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, como lo dispone el artículo 221 constitucional.

Aunado a ello, dada la naturaleza *ius cogens* del debido proceso, se ha convertido en una garantía fundamental que todo órgano estatal debe respetar, sin importar la naturaleza del procedimiento subyacente (Villegas, 2017). Si considera ambos extremos, se cuenta con el asidero suficiente para sostener que la imposición de sanciones administrativas no implica una vulneración a la separación de poderes. Por el contrario, garantiza la efectividad de las sanciones sin alterar el carácter *ultima ratio* del derecho penal o criminal.

Se reitera la importancia de la división entre la infracción administrativa tributaria y el delito tributario. Mientras que la infracción implica una sustracción al deber de colaboración del contribuyente, el delito implica una alteración al ordenamiento jurídico y afectación al patrimonio. Razón por la cual se justifica que el ilícito administrativo tributario no sea sancionado con una pena, sino con una sanción administrativa (Giuliani, 2005). Esta, a pesar de su menor gravedad, también tiene como objetivo corregir la conducta ilícita y desincentivar su comisión, razón por la cual también deben respetarse los principios propios del derecho penal, toda vez que conllevan a afectaciones de derechos.

Surge con Goldschmidt la postura del derecho penal administrativo, cuyos principios dan origen posteriormente a la rama del derecho administrativo sancionador. Con esta tesis, lo que se pretende es encontrar y agrupar los elementos comunes y característicos del derecho penal y del derecho administrativo sancionador. Con estos elementos comunes es posible elevarlos a una categoría

de principios generales, de tal modo que se concluye que tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador, pertenecen al género del poder punitivo del Estado y por lo mismo se rigen por estos principios (Samhan, 2012).

No obstante, para algunos doctrinarios la adopción de los principios propios del derecho penal por parte del derecho administrativo sancionador no es coherente con su naturaleza. Se dice que lo lógico sería que el derecho administrativo sancionador, como derivación del derecho público estatal y del derecho administrativo, adoptará los principios propios de estas ramas del derecho. Sin embargo, ha sucedido algo destino, ya que es del derecho penal de donde se ha suplido la potestad sancionatoria de la administración pública (Nettel y Rodríguez, 2018).

Debe tomarse en cuenta que el derecho penal adquirió su autonomía científica aproximadamente en el siglo XVIII con el nacimiento de la escuela clásica, el derecho administrativo surge autónomamente hasta el siglo XX, siendo, por tanto, más reciente. Ante esta situación, se considera conveniente y lógico que los principios penales fueran acogidos por el derecho administrativo de índole sancionatoria (Nettel y Rodríguez, 2018). Esto se justifica aún más por la razón que ambos ordenamientos son la manifestación del poder punitivo del Estado moderno.

El derecho administrativo sancionador a su vez es una rama amplia, toda vez que regula las relaciones punitivas entre la administración pública y los administrados, pero también las relaciones entre la administración y el órgano persona, es decir, la conducta disciplinaria de los funcionarios públicos. No obstante, para evitar confusiones este último ha sido denominado mayoritariamente como derecho administrativo disciplinario. Este, por su naturaleza, no forma parte del análisis de esta investigación, pero es oportuno mencionar que la diferencia entre esta rama y el derecho penal nuevamente radica en que no existe en este una infracción al ordenamiento jurídico general ni bienes jurídicos tutelados. La infracción se limita a las relaciones de servicio hacia la administración pública (Nettel y Rodríguez, 2018).

Se ha hablado de la similitud que existe entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. Sin embargo, establecer estas similitudes es necesario para confirmar que ambas ramas se rigen por los mismos principios que devienen como una manifestación del poder punitivo del Estado. Estos principios son guías y límites para el ejercicio del poder punitivo del Estado, toda vez que el ejercicio de un poder soberano sin limitación implicaría la vulneración a los derechos fundamentales de los administrados.

En el Estado constitucional de derecho moderno, el poder público debe ser controlado en aras de evitar transgresiones a la esfera individual de los particulares. No cabe duda de que la administración tributaria está facultada para ejercer el poder punitivo del Estado a través de los procedimientos legales correspondientes. Sin embargo, tampoco debe haber duda respecto a que dichas facultades están constreñidas al cumplimiento de principios. Corresponde ahondar en tales principios y sus efectos principales.

Al igual que con el derecho penal, el principio de legalidad es la piedra angular sobre la que se fundamenta la estructura jurídica del derecho administrativo sancionador. El principio de legalidad se ha convertido en un principio de rango general a tal punto que no puede concebirse un sistema en el cual las infracciones y sanciones no estén preestablecidas en cuerpos normativos estables, vigentes y certeros (Monterroso, 2019). El derecho administrativo sancionador tampoco escapa de ello, lo que proporciona certeza al administrado respecto a qué conductas u omisiones pueden provocar que incurra en ilícitos tributarios.

Otro principio esencial, del cual ya se han abordado sus consecuencias previamente, es el de *non bis in ídem*. La prohibición a que una misma situación de infracción sea castigada más de una vez con base en el mismo fundamento es contraria al ideal del Estado de derecho. De igual manera, pone en evidencia un sistema basado en la arbitrariedad y la desproporcionalidad en cuanto al ejercicio del poder punitivo del Estado (Cano, 2001). Incluso, ante situaciones que puedan ser sancionadas por ambos órdenes normativos, la preferencia en aplicación del principio de la alternatividad debe ser por el derecho penal.

Solo en situaciones en las cuales al concluir el proceso penal se haya obtenido una sentencia absolutoria, probablemente por no darse los elementos tipificados del delito o darse causas de justificación o inculpabilidad, podría procederse con el procedimiento administrativo (Cano, 2001). Sin embargo, estas son situaciones excepcionales, toda vez que, por la amplitud de la prueba en el proceso penal, es probable que estas puedan servir para justificar la falta de culpabilidad del administrado, incluso para el orden administrativo sancionador.

El principio de proporcionalidad limita al poder punitivo desde dos fases distintas del proceso sancionatorio. Por un lado, es un parámetro que debe tomar consideración el legislador, conforme con el principio de legalidad, para el tipificar las infracciones y las sanciones que corresponden como consecuencia de ella (Rebollo, Izquierdo, Alarcón y Bueno, 2005). Por otra parte, también es un parámetro para la administración pública al momento de imponer la sanción, toda vez que esta debe ser proporcional a la gravedad de la falta de cooperación del administrado.

El fin de la sanción es corregir la falta de colaboración con la administración pública y ser un desincentivo para la perpetuación de estas prácticas. Su fin no debe ser otro, toda vez que ello daría lugar a arbitrariedades y desviaciones en el uso del poder (Román, 2010). Esto fundamenta la necesidad del principio de proporcionalidad en el derecho administrativo sancionador y la relación que guarda con otros principios, como el de legalidad y la prohibición de sancionar más de una vez a la misma infracción cometida.

Por último, el principio de culpabilidad dispone que la infracción para que pueda ser sancionada, debe haber sido cometida de forma consciente por el administrado o, al menos, como consecuencia de su desidia y falta de diligencia debida (Rebollo *et al.*, 2005). Las sanciones no deberían corresponder ante situaciones que excluyen la culpabilidad, como puede ser la imposibilidad material o física para colaborar con la administración pública.

No cabe duda de que la administración tributaria está facultada y debe ejercer el poder punitivo del Estado para garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y así contribuir con la adecuada gestión de la actividad

financiera del Estado. Pero tampoco puede negarse la necesidad que este poder esté sujeto a límites, sobre todo en el Estado democrático de derecho actual. Con ello se podrá garantizar la justicia y efectividad de los fines del derecho administrativo sancionador.

2.3. La evasión y elusión fiscal

Se ha tratado hasta ahora la naturaleza del ilícito tributario y en concreto se ha hablado de la separación entre la infracción administrativa y el delito tributario. Sin embargo, relacionado a estos tópicos surgen otros conceptos que usualmente pueden causar confusión, dada la falta de certeza en cuanto a su ubicación como ilícitos tributarios. Con ello se refiere la evasión y elusión fiscal, fenómenos que, si bien cuentan con características propias, guardan relación con la naturaleza del ilícito tributario.

Para una mejor comprensión, se abordará en primer lugar el concepto de evasión fiscal, toda vez que este guarda una estrecha relación con el ilícito tributario y temas vistos previamente. De forma posterior y con base en un ejercicio comparativo, se procederá con el análisis de la figura de la elusión fiscal. Finalmente se contrastan ambos fenómenos desde la perspectiva de la recaudación de ingresos en el ejercicio de la actividad financiera del Estado y su relación con la planificación fiscal.

La evasión fiscal es un término negativo, toda vez que abarca todas aquellas conductas de naturaleza fraudulenta que lleva a cabo el contribuyente con el propósito de reducir la carga impositiva que le corresponde pagar. Para el efecto, emplea mecanismos que transgreden las disposiciones normativas (Villegas, 2001). En otras palabras, la evasión tributaria es sustraerse al cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de su violación o transgresión.

Desde esta perspectiva, la evasión fiscal es un ilícito tributario, apreciación que es verdadera, ya que el ilícito es la contravención a la norma. La evasión, por tanto, es la consecuencia que se produce al momento de configurarse el ilícito tributario, desde la perspectiva de la incidencia en la recaudación impositiva y no en

cuanto a la sanción. La evasión tributaria *per se* es contraria a la legislación y atenta contra la actividad financiera del Estado, en cuanto a la obtención de ingresos se refiere.

La evasión tributaria es la conducta consciente humana, sea activa u omisiva, que se realiza en contravención con las disposiciones legales vigentes y que tiene como efecto la eliminación o disminución de la carga tributaria (Rezzoagli, s.f.). Si se analizan los elementos de la evasión fiscal, el término cede a un sinónimo del ilícito tributario, sobre todo si se considera el elemento antijurídico en ambas situaciones. La diferencia, por tanto, radica en el enfoque o perspectiva desde la cual se analizan ambos fenómenos.

En tanto el ilícito tributario es la infracción vista desde las consecuencias jurídicas, la evasión se enfoca principalmente en la perspectiva económica en cuanto a la actividad financiera del Estado y la obtención de los ingresos públicos. En otras palabras, el término evasión tiene una connotación esencialmente económica más que jurídica (Valdés, 1996). Conviene aclarar este aspecto para evitar confusiones y para darle el justo alcance a cada uno de estos conceptos.

Al igual que con el ilícito tributario, la cultura y moral tributaria juegan un papel importante, toda vez que son el mismo fenómeno observado desde perspectivas distintas. Así, se ha justificado por algunos las conductas evasivas, como consecuencia de la percepción pública que se tiene respecto a la injusticia y falta de equidad de los sistemas tributarios (Patiño, Mendoza, Quintanilla y Díaz, 2019). Nuevamente, la desnaturalización de los fines del sistema tributario como medio para alcanzar el bien común, fomentan las prácticas evasivas. No obstante, ello no es justificación razonable ni suficiente para ello.

En congruencia con la perspectiva económica desde la cual debe observarse el fenómeno de la evasión tributaria, conviene mencionar los efectos nocivos que este fenómeno ocasiona para la sociedad en general. El principal efecto de la evasión es la disminución o eliminación de la carga tributaria, lo que, desde la perspectiva del presupuesto estatal, repercute en una disminución de ingresos

tributarios. Esto a su vez reduce los recursos disponibles del Estado para materializar sus políticas públicas y los programas de Gobierno (Patiño *et al.*, 2019).

Desde un enfoque de la actividad financiera del Estado, a menor cantidad de ingresos, las probabilidades de alcanzar un déficit presupuestario aumentan. Esa es la razón por la cual se reprocha la evasión. Asimismo, para Villegas (2001), toda evasión es un acto antijurídico, pues incluye la elusión tributaria, puesto que lo que se pretende es sustraerse del cumplimiento de las disposiciones normativas de índole tributaria.

De conformidad con el *Diccionario de la Lengua Española* (2021), una de las acepciones del término evadir es eludir con arte o astucia una dificultad. Esta acepción nos lleva al siguiente tema a tratar, el cual consiste en la elusión fiscal, principalmente por la gran similitud que existe con la evasión fiscal. Incluso, para algunos autores como Villegas, la elusión es una forma de evadir por su naturaleza antijurídica. Diferenciar ambos términos es necesario para evitar confusiones.

La elusión radica en la utilización de medios lícitos con el propósito de reducir la carga impositiva del contribuyente, pero que a su vez conllevan a un abuso de las estructuras jurídicas disponibles o una tergiversación de las disposiciones normativas, sin que ello implique su transgresión (Sánchez, 2013). A diferencia de la evasión, en la elusión el contribuyente no infringe una norma, pero si se aprovecha de lagunas o sobre explota beneficios fiscales a tal punto que su actuación no coincide con la realidad.

Esa es la razón por la cual para Villegas la elusión también es un acto antijurídico, posición con la cual se concuerda en esta investigación. Si bien la elusión no transgrede de forma directa la normativa tributaria, si procede de manera indirecta al tergiversar su aplicación o al ejercer actos de abuso de derecho respecto a los beneficios fiscales disponibles, esencialmente cuando para aprovecharse de ello se recurre a estructuras jurídicas que no guardan relación con la realidad económica de las transacciones.

El carácter antijurídico, al menos de forma indirecta, que representa la elusión tributaria, es lo que distingue esta de la planificación fiscal. Ambas situaciones

tienen como común denominador el aprovechamiento de los incentivos y beneficios fiscales para garantizar el pago de tributos al minimizar la carga tributaria. Sin embargo, mientras que la planificación es lícita toda vez que no conlleva a una infracción a la norma tributaria como tampoco un aprovechamiento abusivo de tales beneficios; con la elusión no sucede lo mismo.

Probablemente es debido a estas similitudes que en el medio se le ha dado una connotación negativa e incluso peyorativa a la planificación fiscal y las estructuras empleadas para esta. Sin embargo, uno de los objetivos de esta investigación es diferenciar entre esta y los ilícitos tributarios, por lo que es necesario ahondar en los elementos que convierten en antijurídica la elusión tributaria. El capítulo tercero será el principal espacio para ello, pero en este apartado se harán consideraciones importantes.

La obtención de ventajas y beneficios fiscales es lícita y promueve la justicia del sistema tributario. Sin embargo, las acciones serán lícitas siempre y cuando impliquen la adopción de un caso de economía de opción, sin incurrir en el uso de formas legales manifiestamente inadecuadas o que incluso sean discordantes con la realidad económica del acto que se pretende. Es decir, el ilícito se da cuando estas formas y estructuras legales se utilizan pese a que no tengan una realidad económica subyacente, lo que pone de manifiesto que el único objetivo perseguido es sustraerse al cumplimiento de las obligaciones tributarias y no así, el eficientizar el cumplimiento (Villegas, 2001).

Para manifestar de forma clara la naturaleza antijurídica de la elusión tributaria, conviene distinguir entre el uso de economías de opción o estructuras de planificación fiscal y los actos elusivos antijurídicos. El uso de economías de opción radica en dedicarse a realizar actividades económicas que, ya sea de forma consciente como parte de la política fiscal del país o bien por falta de cuidado del legislador, no están gravadas o tienen una carga fiscal baja (Villegas, 2001).

En estas situaciones, nada se le puede reprochar al contribuyente por aprovechar tales espacios o lagunas, toda vez que su actividad económica es real y no contraviene ninguna disposición normativa. Es esta una manifestación de la

libertad de acción y autonomía del individuo. El problema se da cuando no existe una realidad económica subyacente, lo cual se tratará en seguida, previo a tratar las posturas que consideran que la elusión es un acto lícito.

Para algunos doctrinarios, la característica esencial de la elusión fiscal es la licitud, lo cual la diferencia de la evasión. La elusión, por tanto, consiste en el aprovechamiento de lagunas o beneficios fiscales para disminuir con ellos la carga impositiva del contribuyente (Rezzoagli, s.f.). Sin embargo, ello implicaría confundir entre elusión y planificación fiscal o el uso de economías de opción. Se considera, por tanto, que el problema radica en el alcance y concepto que tales posturas le dan al término elusión como sinónimo de planificación, cuando en efecto son situaciones distintas.

Para Villegas (2001), la elusión no consiste en el aprovechamiento de las ventajas o beneficios fiscales, lo cual en esencia es lícito. Por ello, lo que para este doctrinario caracteriza a la elusión es el retorcimiento o distorsión que se realiza respecto a la aplicación de las normas y las formas jurídicas empleadas, cuya falta de congruencia con la realidad económica es lo que manifiesta su naturaleza antijurídica. La manipulación de las formas jurídicas es la esencia de la elusión tributaria.

La postura doctrinaria que se contrapone a quienes consideran la elusión como una manifestación lícita se basa en el empleo inadecuado, irreal o abusivo de las estructuras normativas, para perseguir beneficios económicos exclusivamente para los contribuyentes que las emplean. Esta postura es la que considera tanto a la evasión como a la elusión manifestaciones antijurídicas, mientras que consideran que las situaciones denominadas como economías de opción o planificación sí son lícitas (Rezzoagli, s.f.).

Como lo indica Monterroso (2019), para solventar estas dudas y conflictos lo más adecuado sería contar con una teoría general de la tributación lo suficientemente amplia que sea capaz de regular de mejor manera las relaciones jurídicas entre la administración tributaria y el contribuyente. Esto reduciría la

arbitrariedad que puede suscitarse por la inclusión de diversos criterios subjetivos en cuanto a la aplicación de las normas tributarias.

La administración tributaria, con base en la teoría de la separación de poderes, está plenamente facultada para velar por la correcta aplicación del régimen tributario del país, lo cual es congruente con el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. En ese sentido, también le corresponde la calificación de los hechos y estructuras como mecanismos de elusión fiscal (Lago, 2015). Ante este poder, es indispensable contar con limitaciones para evitar arbitrariedades; por ello, es indispensable basarse en criterios objetivos y legales.

En general se ha sostenido que las exenciones y deducciones como elementos propios de la base de recaudación inciden fuertemente en la utilización de estas prácticas elusivas de la obligación tributaria (Monterroso, 2019). Un sistema tributario que incluya diversas exenciones y beneficios tiende a ser complicado y promueve la ineficiencia del sistema tributario, así como su falta de equidad y justicia tributaria al promover la desigualdad.

Por la naturaleza y alcance de la elusión tributaria, el rol que juega la correcta interpretación de los preceptos normativos es esencial, ya que de ello podrá concluirse si el propósito del contribuyente es aprovechar un beneficio o tergiversar una norma en su aplicación. Ello se debe a que la interpretación es una actividad intelectual indispensable y previa a la aplicación de la norma, toda vez que permite desentrañar el verdadero alcance de esta (Hallivis, s.f.).

El sistema tributario cuenta con un principio de interpretación característico, cuya esencia es en caso de dudas favorecer al contribuyente. Este, conocido como *in dubio pro contribuyente*, se fundamenta que, dado que el poder tributario es una manifestación del poder punitivo, este debe interpretarse restrictivamente y ante la duda, debe preferirse la interpretación que favorece al contribuyente y la libertad (Hallivis, s.f.).

Sin embargo, como el aforismo lo indica, este debe aplicarse únicamente en caso de dudas. Para evitar dudas en cuanto a la intención del contribuyente

respecto a aprovechar un beneficio fiscal o tergiversar la aplicación de la norma, la doctrina ha desarrollado el principio de sustancia sobre la forma o también denominado principio económico de interpretación.

Este principio la licitud de la estructura tributaria empleada por el contribuyente se pone de manifiesto siempre y cuando estas reflejen la realidad económica de la operación. Por lo que las estructuras que no coinciden con la realidad económica de la actividad no pueden considerarse lícitas (García, 2011). La realidad económica se refiere a la congruencia entre la estructura jurídica empleada y la actividad económica subyacente, de tal manera que sería irreal una estructura que no guarda relación con la actividad económica del contribuyente.

En consecuencia, tanto la evasión como la elusión son conductas contrarias a la legislación tributaria, por lo que desde la perspectiva jurídica implican un ilícito tributario. Procederá ahora abordar el ilícito tributario desde la perspectiva penal para concluir con el análisis de la defraudación tributaria, la cual es una especie de esta, pero cuya característica esencial es el dolo y la afectación al ordenamiento jurídico y el erario.

2.4. Los delitos contra el régimen tributario

La postura dualista del ilícito tributario sostiene que ciertas infracciones a la normativa tributaria pueden ser tipificadas como delitos tributarios y por ende sujetas al derecho penal. Por su naturaleza, el delito tributario difiere de la mera infracción administrativa, pese a que comparten principios comunes, como fue expuesto oportunamente. En este apartado se analizará con mayor profundidad la postura penalista respecto al ilícito tributario.

En primer lugar, la existencia de los delitos tributarios se justifica por la gravedad que implica la vulneración de los valores y bienes de especial importancia para el conglomerado social. La importancia de tales bienes y la gravedad de su vulneración vuelven procedente que estas transgresiones sean reprimidas y sancionadas por el derecho penal, más allá de cualquier procedimiento de carácter administrativo sancionador (Cordero, 2012).

Por su naturaleza, el derecho penal es excepcional y de *ultima ratio*, lo que se fundamenta en la efectividad que debe tener este sistema que considera los fines de prevención general y particular que persigue. De esta manera, el legislador debe tipificar como ilícitos tributarios solo aquellas conductas antijurídicas, que por la gravedad que implican para el ordenamiento jurídico y el erario, deban ser sancionadas a través de los tribunales de justicia, lo deja al resto de infracciones para el derecho administrativo sancionador (Nuño y Puerta, 2016).

De lo contrario, el efecto que se tendría sería una saturación de los tribunales penales, lo que produce como efectos en primer lugar la ineficiencia del sistema penal. Aspecto que debe evitarse en el Estado democrático de derecho, por los fines de prevención a los que aspira el derecho penal. Un sistema ineficiente en este ámbito conlleva a la percepción negativa de la población respecto a los fines del proceso penal y su eficacia para la reducción de las conductas criminales en sociedad.

Cuando se habla del ilícito tributario desde la teoría penalista, debe incluirse también al derecho penal tributario. Esta es una rama de derecho, cuyo campo de estudio radica en las normas que tipifican las conductas antijurídicas que contravienen el régimen tributario del Estado. Es la rama del derecho que se encarga del estudio de los principios, normas e instituciones que protegen al orden jurídico tributario como bien jurídico tutelado (Samhan, 2012). Por su naturaleza, forma parte del derecho penal a pesar de que algunos autores lo comienzan a conceptualizar como una rama autónoma del derecho.

El derecho penal tributario es una manifestación del poder punitivo del Estado. Por su naturaleza excepcional, debe ser selectiva en cuanto a las conductas antijurídicas que serán objeto de su aplicación (Zaffaroni, Alagia y Slokar, 2006). Si bien el derecho administrativo sancionador es una manifestación del *ius puniendi*, lo cierto es que por su naturaleza tiende a abarcar conductas fuera de su campo de aplicación. Ello toda vez que mientras que el derecho penal ataca únicamente las transgresiones de mayor gravedad y que vulneran el ordenamiento jurídico, el

derecho administrativo sancionador se encarga de solventar la falta de cooperación del administrado.

Quienes sostienen el carácter excepcional del derecho penal coinciden con que el derecho administrativo sancionador debe ser el principal medio de corrección de las infracciones tributarias. Empero, quienes se oponen a esta postura consideran que es preferible que el ilícito tributario sea sancionado a través del derecho penal, toda vez que así se respeta el principio de separación de poderes y se le permite al infractor un mayor campo para su defensa y respeto a sus garantías materiales y procesales (Alarcón, 2014).

Lo cierto es que esta contraposición nos trae de vuelta a las posturas administrativistas y penalistas del ilícito tributario, situación que ya fue abordada. También debe considerarse que ni la separación de poderes ni el respeto a las garantías fundamentales del debido proceso son vulneradas con el derecho administrativo sancionador, toda vez que este está sujeto a un control jurisdiccional que principalmente se logra a través del proceso contencioso administrativo.

El delito tributario es el protagonista y objeto del derecho penal tributario y la forma en que se manifiesta el ilícito tributario desde esta postura. El delito, como lo ha sustentado la teoría general del delito, se concibe como la conducta humana que por su naturaleza es antijurídica, culpable y en ciertas ocasiones punibles (Muñoz y García, 2010). Es decir, necesariamente deben concurrir estos elementos para que un acto u omisión sean considerados como delito y por ende objeto del derecho penal.

Para que un ilícito tributario sea considerado delito, debe cumplir con tales requisitos que se constituyen como los elementos típicos del delito. Estos elementos se constituyen como presupuestos de la existencia del delito y estos se encuentran inmersos en la descripción dada por el legislador a través de la descripción de acciones contrarias a la ley y que suelen denominarse tipo (Amuchategui, 2012). El tipo, por tanto, es la descripción de la conducta prohibida que realiza el legislador a través de la norma penal sustantiva.

Dada la naturaleza excepcional del derecho penal, la cual radica en la severidad con la cual el poder punitivo del Estado es ejercido, Zaffaroni *et al.* (2006) consideran que este poder no debe ser empleado en situaciones insignificantes o de poca afectación social, toda vez que estas pueden ser solventadas a través de otros mecanismos legales o incluso a través de otros ordenamientos normativos. El tipo penal cumple así una función seleccionadora, a través del cual el legislador establece de forma abstracta cuales son las situaciones que, por su gravedad e impacto social, si merecen ser solventadas a través del máximo poder punitivo del Estado.

El tipo, por tanto, se convierte en la descripción normativa abstracta de la conducta criminal (Amuchategui, 2012). De esta forma se aplica el principio de legalidad en esta materia, toda vez que se considerará delito únicamente aquellas conductas que previamente hayan sido descritas como tal por el legislador a través de la emisión de una ley formal. La aplicación de este principio es indispensable, ya que el poder punitivo del Estado debe estar limitado por parámetros certeros, estables y claros; elementos característicos de la ley en sentido formal.

El delito tributario es un tipo de naturaleza especial, toda vez que solo puede ser cometido por el particular que es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea en su calidad de contribuyente o como responsable (Vizcardo, 2015). La existencia de la relación jurídico-tributaria se constituye como el presupuesto del delito tributario, por lo que su ausencia no permitiría el nacimiento de la responsabilidad desde el ámbito penal, toda vez que la tipicidad no abarcaría este tipo de conductas (Muñoz y García, 2010).

Otra de las características del delito tributario es que este se considera por la teoría general del delito como un delito de resultado y no de mera actividad. Los delitos de daño o de resultado, son aquellos que lesionan de forma parcial o total el bien o valor que se protege a través de la norma penal. El delito de peligro o de actividad, por el contrario, sanciona aquellas conductas que ponen en peligro y que ocasionan un riesgo potencial de causar el daño, sin que sea indispensable que este se dé como resultado (Villegas, 2001).

En el delito tributario, el daño se produce por el mero hecho de evadir el pago de los tributos o de la entrega de las percepciones que por la ley tributaria corresponden. El daño se sitúa en cuanto al erario, toda vez que los ingresos tributarios disminuyen, aspecto que también afecta la actividad financiera del Estado y los ingresos públicos en general (Muñoz y García, 2010). Probablemente en nuestro medio, la excepción a esta categoría es el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, tipificada en el artículo 358 D del Código Penal.

Sin embargo, a pesar de que tal delito tributario no implica de forma directa un daño a la hacienda pública, si implica un daño para la actividad de la administración tributaria, toda vez que constituye un obstáculo que retarda, impide o dificulta la correcta aplicación del régimen tributario y en consecuencia de la recaudación tributaria, como otra de las funciones esenciales de este órgano estatal. Es decir, la afectación existe aún si no es directamente al patrimonio del Estado o si lo es de forma indirecta.

El delito tiene diversos elementos, pero dada la naturaleza de esta investigación no serán abordados todos ellos. Empero, un elemento indispensable a tratar es el tipo subjetivo, en cuanto a la motivación del sujeto pasivo para cometer el delito tributario. Toda vez que será necesario distinguir la defraudación tributaria de la planificación fiscal y otros ilícitos tributarios, este elemento subjetivo es de relevancia para este trabajo.

El dolo radica en la intención que motiva la conducta típica y antijurídica que planifica y ejecuta quien comete el delito. De tal manera que el dolo combina dos elementos: el intelectual y el volitivo (Amuchategui, 2012). En cuanto al intelectual se refiere a la posibilidad de conocer el carácter típico e ilícito de la acción u omisión que el sujeto desempeña. Importante es considerar, como lo indican Zaffaroni *et al.* (2006), que este conocimiento debe ser efectivo y no basado en meras posibilidades abstractas e improbables. Este conocimiento no se refiere respecto a todos los componentes y elementos del delito, sino en cuanto a la conducta y los resultados que de esta derivarán.

Es decir, no es indispensable que aquel que comete el delito conozca la tipificación del delito ni los elementos necesarios para constituir su existencia. Basta que tenga conocimiento que su actividad u omisión producirá resultados que pueden ser dañosos para terceros o la colectividad misma. El conocimiento debe ser actual y probable, puesto que la mera potencialidad improbable o poco probable no es suficiente para configurar este elemento subjetivo.

El dolo cumple, al igual que el tipo, una función limitadora del poder punitivo del Estado ejercido a través del derecho penal. Ello toda vez que se sancionan aquellas acciones que persiguen un fin consciente y no meramente causal o accidental, salvo claro está en la figura de los delitos culposos, cuyo tipo subjetivo también tiene características especiales (Zaffaroni *et al.*, 2006). La naturaleza de los delitos tributarios excluye los tipos culposos, por lo que el análisis de este elemento no es objeto de este trabajo.

El elemento volitivo se refiere a que adicionalmente del conocimiento de la conducta que provocará consecuencias negativas, es necesario que el actor del delito tenga la voluntad de ejecutar su acción u omisión para alcanzar dicho propósito. Para comprender este elemento subjetivo, merece la pena repasar lo relativo al *iter criminis*. Este se refiere al proceso del curso del delito desde que surge en la mente del autor hasta la ejecución del acto. Así, el *iter criminis* nace desde una fase interna, que inicia desde la ideación y pasa a la deliberación, motivo en el cual el sujeto activo decide si acepta o no la idea criminal, para finalmente afirmar su objetivo de materializar su idea a través de la resolución (Amuchategui, 2012).

Es al concluirse esa fase interna que el dolo se manifiesta, toda vez que es en ella donde se combinan el elemento intelectual y volitivo. Claro está que, salvo algunos delitos especiales de los cuales los delitos tributarios no forman parte, necesita exteriorizarse esa resolución criminal en el mundo exterior para ser sancionada la conducta. Por tanto, se necesitará la ejecución de la idea criminal, principalmente en los delitos de resultado.

En el campo de los delitos tributarios, el elemento doloso permite diferenciarlos de la mera infracción tributaria de índole administrativa. En el delito, debe existir la intención y voluntad de alterar el ordenamiento jurídico tributario para obtener una ventaja ilegítima a costa de perjudicar la hacienda pública (Ossandón, 2007). En consecuencia, la autonomía del delito tributario se justifica por las especiales características que este reviste, las cuales no se observan en las infracciones administrativas.

2.5. La defraudación tributaria

Cuando se refiere los delitos tributarios, se los incluye en una misma categoría de diversos tipos penales, cuyo elemento común es que a través de ellos el legislador pretende proteger el ordenamiento jurídico tributario como bien jurídico tutelado de trascendencia social. Sin embargo, en este trabajo se abordará en concreto la defraudación tributaria, toda vez que es el tipo penal en que principalmente pueden incurrir aquellos contribuyentes que, bajo el pretexto de desarrollar una planificación fiscal, materializan actos propios de la evasión o elusión fiscal.

El artículo 358A del Código Penal de Guatemala, tipifica al delito de defraudación tributaria de la siguiente manera:

Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Entre los elementos que más resaltan a la vista del lector podrán ser el fraude necesario para llevar a cabo los actos constitutivos de defraudación tributaria e inducir al error a la administración tributaria, así como el resultado negativo para el erario. El elemento intelectual y volitivo, refiriéndose al dolo, sobresale con la tipificación dada por el legislador.

Para Giuliani Fonrouge (2005), la existencia de los delitos tributarios se justifica y se diferencia de las infracciones administrativas, por ese elemento doloso y el impacto social que la transgresión representa. Así, menciona que estos actos dolosos no son una mera desobediencia o falta de colaboración con la administración tributaria, sino que son suficientes para quebrantar el orden normativo tributario y en consecuencia el orden social, toda vez que al sustraerse del cumplimiento de la obligación tributaria se ocasiona un perjuicio para la sociedad en general.

Al igual que la evasión, de la cual la defraudación es una especie, el contribuyente lo que pretende es sustraerse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para reducir su carga impositiva y así aminorar o eliminar su carga tributaria. En tal sentido, como presupuesto para la procedencia de este delito, es indispensable la existencia de una relación jurídica tributaria, la cual se manifiesta a través de la obligación tributaria (Ossandón, 2007). Sin ella, no podría darse el delito, toda vez que no existiría un sujeto obligado al pago de tributos, como tampoco es lógicamente posible sustraerse de una obligación sin que esta exista.

En la defraudación tributaria, a diferencia de otras infracciones tributarias de índole administrativo, se observa una afectación al erario. Toda vez que la transgresión al orden tributario se ejecuta con el único propósito de sustraerse del deber de contribución, aspecto que incide en la recaudación tributaria y por ende en los ingresos públicos (Muñoz y García, 2010). Se configura así el perjuicio patrimonial para el Estado, el cual es el otro elemento característico de la defraudación tributaria.

Respecto a este perjuicio patrimonial, si bien es un elemento característico de la defraudación tributaria, toda vez que el delito incide en el funcionamiento adecuado de la actividad financiera del Estado; no debe conceptualizarse como óbice para tipificar el delito en aquellas situaciones donde el actor del delito no desea de forma directa perjudicar al erario. Para tipificar la conducta, por tanto, basta con que al individuo se le presente como posible dicho daño y que a pesar de ello ejecute su acción.

Se está en esta situación ante un caso de dolo eventual, según lo dispone el artículo 11 del Código Penal. Si bien el defraudador puede perseguir como único propósito el sustraerse del cumplimiento de la obligación tributaria, es lógico y objetivamente razonable considerar que la sustracción a dicho deber implica una disminución en los ingresos públicos de índole tributaria. Por lo que, si aun así se ejecutan los actos u omisiones defraudatorios, el dolo se muestra.

El delito de defraudación tributaria, según se ha indicado, por una parte, requiere del elemento subjetivo que consiste en perjudicar a la recaudación tributaria. Este elemento debe concurrir con otro de carácter objetivo, el cual consiste en la realización de los actos o maniobras que hagan inducir en error a la administración tributaria en cuanto a la determinación de la obligación tributaria o el pago de los tributos. Con estas maniobras se pretende dar la apariencia de legítima a actos que carecen de sustancia económica y cuyo objetivo primordial es reducir la carga impositiva (Villegas, 2001).

Por determinación de la obligación tributaria, como lo menciona Alveño (2013), consiste en establecer el *quantum* de la obligación. Es decir, cuantificar el importe monetario al que asciende la obligación tributaria, conforme con las bases tributarias correspondientes. Por el pago, se refiere la forma idónea de extinción de la obligación tributaria a través de su cumplimiento, congruente con el artículo 36 del Código Tributario.

La relación jurídica tributaria consiste en la vinculación de índole legal que tiene el contribuyente con la administración tributaria, la cual se manifiesta por medio de la contribución a los gastos públicos que efectúa el sujeto pasivo con una parte de su patrimonio (Ossandón, 2007). Contribución que debe estar regida por parámetros legales y principios constitucionales, como fue indicado oportunamente.

Respecto al elemento doloso, el cual es esencial para la tipificación de la defraudación tributaria, se debe considerar que, con el objetivo de aplicar la legislación tributaria y determinar la cuantía de la obligación tributaria, la autoridad impositiva está facultada para promover un procedimiento administrativo con dicho fin. De las resultas de este y según la naturaleza de los hallazgos es probable que

el administrador sea compelido a pagar los adeudos. Por lo que el dolo se haría evidente ante la negativa y la implementación de otras maniobras que induzcan a la autoridad al error (Samhan, 2012).

También está claro que existen situaciones en las cuales, por la naturaleza del fraude empleado, la administración tributaria se vea compelida a no promover el procedimiento administrativo sancionador y sí a denunciar tales actos, en resguardo del principio *non bis in ídem*. Por tanto, el elemento característico de la defraudación tributaria es el dolo, el cual se manifiesta a través del empleo del ardid o del engaño.

Por su naturaleza, la defraudación tributaria tiene inmerso el elemento de ilicitud. Toda vez que con ella se persigue la reducción o eliminación de la carga tributaria a través del empleo del ardid o engaño (Giuliani, 2005). Por esta razón, algunos autores consideran que la defraudación tributaria es una manifestación de la estafa (Vizcardo, 2015). No obstante, esta postura se critica por su simplicidad, toda vez que, en los delitos tributarios, más que proteger el patrimonio estatal como bien jurídico tutelado, lo que se protege es el ordenamiento jurídico tributario por la incidencia social que este tiene y su relación con la actividad financiera del Estado.

Al hablar del bien jurídico tutelado se alude al valor o bien de la comunidad que se pretende proteger a través de la tipificación de la conducta criminal (Muñoz y García, 2010). Establecer el bien jurídico tutelado en los delitos tributarios no ha sido tarea fácil. Muchos doctrinarios han variado sus opiniones, según sea el enfoque dado. Pese a, el criterio dominante ha sido que el bien jurídico tutelado es el propio ordenamiento jurídico tributario que promueve y permite la efectiva y eficiente recaudación tributaria, es decir, el desempeño adecuado de la actividad financiera del Estado (Samhan, 2012).

En consecuencia, la defraudación tributaria es una conducta reprochable no solo por implicar la sustracción ilegítima al deber general de contribución a los gastos públicos; sino también porque su configuración requiere de la transgresión al ordenamiento jurídico tributario, lo cual afecta a la actividad financiera del Estado y por ende a la sociedad. Dado que se ha cubierto el análisis del ilícito tributario desde un enfoque deductivo, corresponde en el siguiente capítulo analizar aquellas

situaciones que, a pesar de su apariencia lícita, implican fraudes de ley en materia tributaria y que pueden representar actos propios del ilícito tributario.

CAPÍTULO III

3. El fraude de ley en materia tributaria

Previamente fue tratado lo relativo al ilícito tributario y su naturaleza, entendido este como la acción u omisión que por infringir las disposiciones tributarias era sancionada, ya sea a través de la imposición de una sanción administrativa o una pena. Dicho esto, también se indicó que la evasión fiscal es un concepto que abarca estas infracciones. Sin embargo, también fue tratado, como una situación especial, el fenómeno de la elusión tributaria. Su característica esencial es que esta se da sin infringir de forma directa las disposiciones normativas, lo cual causa duda acerca de si esta es una actitud ilícita.

Ante esta disyuntiva, en congruencia con las posturas de un sector mayoritario de la doctrina, se sostiene que la elusión tributaria es una práctica contraria al ordenamiento jurídico, toda vez que, con ella de forma indirecta, se pretende vulnerar el contenido de las disposiciones normativas tributarias. No obstante, dada su naturaleza y los mecanismos a través de los cuales opera no puede encuadrarse esta como un ilícito tributario, pero sí como una actitud que merece ser detectada y evitada por ser una manera a través de la cual el contribuyente se sustrae a su deber general de contribución.

Se considera importante diferenciar entre el ilícito tributario y una conducta que, sin infringir la norma tributaria, ocasiona detrimentos para el sistema tributario. El ilícito tributario, según Valdés (1996) es la contravención directa de las disposiciones legales. Empero, la elusión no es una violación directa, sino una manera desleal de eludir del cumplimiento de las disposiciones normativas, sin implicar con ello la trasgresión directa. Eludir, según el Diccionario de la Lengua Española (2021) es evitar con astucia una dificultad u obligación. En tal sentido, la elusión no es un ilícito tributario, pero sí una práctica que debe ser evitada para no atentarse contra la actividad financiera del Estado ni con la equidad y justicia tributaria.

La astucia es el elemento característico de la elusión y que a su vez evita que el contribuyente cometa una infracción directa a las obligaciones tributarias. Claro está que ello no implica que estas conductas deban ser toleradas, principalmente

por la afectación que ocasionan al sistema tributario en general, toda vez que son actos que contrarían el principio de equidad y justicia tributaria, como también al deber general de contribución. Ahora bien, dado que la elusión no es un ilícito tributario estas actitudes no deben ser reprimidas a través de una sanción, sino por medio de la corrección de la actividad elusiva.

La manera a través de la cual se materializa la elusión es con el fraude de ley en materia tributaria, lo cual es el objeto principal de este capítulo. En el ámbito tributario, el fraude de ley se da cuando el contribuyente, con el propósito de eludir la aplicación de las normas tributarias, consigue a través del empleo de otros medios legales sus fines económicos sin activar el hecho generador de la obligación tributaria (Hinojosa, 2012).

Es decir, a través de la realización de otras actividades que no se encuentran contempladas en el hecho generador, el contribuyente alcanza su propósito económico, a pesar de que su intención es materializar un acto que si se encuentra gravado por ser una manifestación objetiva de riqueza. Debe recordarse que el principio de capacidad contributiva obliga al legislador a gravar aquellas actividades representativas de riqueza, por lo que en el fraude de ley estas actividades se llevan a cabo de forma indirecta y así, evitar con astucia la activación del hecho generador.

El reconocimiento de la institución del fraude de ley lo que permite combatir estas prácticas elusivas que se caracterizan por el empleo abusivo de las formas jurídicas y el aprovechamiento desleal de las lagunas legales que derivan de la tipificación de los hechos generadores a cargo del legislador (Hinojosa, 2012). Ello se logra toda vez que el propósito de esta institución es poner en evidencia la norma eludida, para de esta forma proceder a la aplicación de esta y descartar la existencia de las maniobras utilizadas para eludir esta.

En conclusión, a pesar de que la elusión fiscal no es estrictamente un ilícito tributario, no puede negarse los efectos negativos que esta conlleva para el sistema tributario en general, lo cual es razón suficiente para combatirlo. No obstante, dada su naturaleza, la elusión no debe sancionarse a través de la aplicación de sanciones

ni mucho menos penas; sino a través de la aplicación de la normativa eludida y así promover el adecuado funcionamiento de la actividad financiera del Estado.

Para tal efecto, se abordará lo relativo a la naturaleza de esta institución, así como sus diferencias esenciales en cuanto a otras instituciones de naturaleza lícita e incluso ilícita. Todo ello para comprender el alcance de esta figura, los efectos que produce respecto a la función recaudadora del Estado y los mecanismos a través de los cuales la administración tributaria puede combatir estas prácticas.

3.1. El fraude de ley como conducta contraria al sistema tributario

Para aclarar y evitar futuras confusiones, el reconocimiento o inclusión del fraude de ley como institución del sistema jurídico es lo que permite combatir de forma efectiva las prácticas elusivas tributarias. Por otra parte, se encuentran las acciones u omisiones cometidas *en fraude de ley*, las cuales son la manifestación de las prácticas elusivas a cargo de los contribuyentes. El primer enfoque es el mecanismo de combate, mientras que el segundo representa aquello que se busca combatir.

Otro aspecto importante para aclarar es que, si bien las acciones u omisiones cometidas en fraude de ley no son constitutivas de ilícito tributario, no puede negarse que estas si son contrarias al funcionamiento adecuado, justo y equitativo del sistema tributario; aspecto suficiente para promover el combate y desincentivo respecto a estas prácticas. Obviar ello sería contribuir con la injusticia del sistema tributario, sobre todo porque muchas veces son los contribuyentes más grandes o sofisticados los que pueden ejecutar estas actividades elusivas, por lo que se estaría incentivando estas prácticas en detrimento del deber general de contribución.

Previo a tratar el fraude de ley, debe explicarse el fundamento o razón del surgimiento de esta institución. Ello deriva del principio general de buena fe que reviste a todo el ordenamiento jurídico, en el sentido de que todos los actores del sistema jurídico deben adecuar su conducta conforme con la lealtad y no mediante actos de mala fe en perjuicio de otros. La naturaleza general de este principio no

excluye su aplicación en el ordenamiento jurídico tributario (Boetsch, 2016). En tal sentido, el contribuyente debe actuar de forma leal y de buena fe, para lo cual es necesario ajustar su conducta conforme con este principio cuando no ocurre así.

Pérez Royo (2008) indica que los actos realizados en fraude de ley son todos aquellos que por la especial manera en que fueron realizados por el contribuyente permiten razonablemente concluir que su propósito no tiende a la finalidad usual del acto realizado, sino a una mera finalidad elusiva de la aplicación de las normas tributarias. Estos actos se dan, toda vez que en muchas ocasiones el contribuyente puede alcanzar de forma indirecta su propósito económico, pese a que la forma empleada no sea la idónea, pero se evita la activación del hecho generador previsto en la norma tributaria (Palao, 2009).

Los actos cometidos en fraude de ley, por tanto, son una manifestación del aprovechamiento abusivo que el contribuyente realiza respecto a las lagunas del ordenamiento jurídico. El aprovechamiento es abusivo, toda vez que pone de manifiesto la finalidad elusiva por medio de la utilización de mecanismos que no son idóneos, entendida la idoneidad como el mecanismo adecuado para la consecución de un fin.

Para detectar un acto cometido en fraude de ley, la prueba de idoneidad puede ser bastante útil. Ello se logra a través de la contraposición del hecho generador de la obligación tributaria y la forma empleada por el contribuyente junto con el fin económico deseado por el contribuyente (Ruíz, 2006). Así, puede detectarse cuando se ha empleado una forma que no es la usual ni más adecuada para lograr el propósito económico. El inconveniente con esta prueba es que conlleva el análisis de un elemento teleológico, pero este puede hallarse a través de los mecanismos de interpretación de la norma tributaria.

Por su naturaleza, el fraude de ley requiere del concurso de al menos dos normas. Esto porque el fraude radica en emplear una forma jurídica amparándose el contribuyente en una norma, para eludir la aplicación de otra norma. La norma defraudada es aquella que pretende evitarse y la norma de cobertura es la empleada para lograr el propósito económico subyacente. Lo interesante es que en

muchas ocasiones la norma de cobertura es la propia ausencia de normas o lagunas normativas (Hinojosa, 2012). Así se pone de relieve el aprovechamiento abusivo del contribuyente de estas lagunas, lo cual atenta con el principio de *bona fides*.

La ausencia normativa también puede aprovecharse por los contribuyentes para cometer actos en fraude de ley en forma directa (Ruíz, 2006). En estos casos, la finalidad elusiva puede cuestionarse más, toda vez que sería factible argumentar el ejercicio de la autonomía el derecho fundamental a la libertad de acción. Pero, a la luz de la prueba de idoneidad, este argumento puede ser contrariado al poner de manifiesto el verdadero propósito económico subyacente.

El fraude de ley no es una institución propia del derecho tributario, pero si una institución genérica del sistema jurídico que por su naturaleza no debe ser excluida de la materia tributaria. En Guatemala, el fraude de ley se regula en el artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial de la siguiente manera:

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. (1984, p. 2)

Para conocer el alcance que esta institución tiene en el ordenamiento jurídico guatemalteco, probablemente la sentencia dictada en el expediente 2906-2011 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala sea útil. Como antecedente, esta sentencia reconoció la importancia de la institución y su aplicabilidad a todo el ordenamiento jurídico, toda vez que incluso debe ser aplicada en materia constitucional para evitar el propio fraude a la Constitución.

La defraudación normativa así entendida implica contrariar el sentido o esencia de lo que en el conjunto normativo defraudado se permite o se prohíbe. Para que el fraude de ley se materialice, no basta con la sola intención –tentativa de realización— del sujeto que lo realiza, sino que este último debe alcanzar un resultado prohibido con observancia en lo regulado en una norma jurídica (norma de cobertura), es decir, al amparo de lo preceptuado en esta última. De esa cuenta, alcanzado el resultado prohibido

o contrario a un ordenamiento normativo determinado, dicho resultado debe materializarse en un acto jurídico, el cual es el que ha de ser considerado como fraudulento, y que, por ostentar esa condición, debe sancionársele con nulidad de pleno derecho o dicho en otras palabras, con la plena determinación de carencia total de eficacia jurídica, salvo que en la normativa defraudada se establezca un efecto distinto. (2011, p. 25)

Por tanto, los actos cometidos en fraude de ley son aquellos que, a pesar de realizarse mediante mecanismos legales y, por tanto, lícitos, su finalidad es lograr un propósito prohibido por la ley o bien, al menos contrario a esta. Toda vez que en su configuración no se emplean mecanismos ilícitos ni se contrarían directamente las disposiciones normativas, se ha sostenido que estas conductas no pueden ser reprimidas (Magasich, 2016). Ahora bien, la falta de sanción no implica la falta de intervención y subsanación por parte del ordenamiento jurídico y para ello es que se instaura la institución del fraude de ley.

Para que se den los actos en fraude de ley en materia tributaria, el contribuyente debe pretender sustraerse de la obligación de contribución o al menos disminuir su carga tributaria, a través del empleo de formas jurídicas que notoriamente carezcan de idoneidad para la consecución del objetivo económico pretendido. Adicionalmente, estos medios no idóneos en contraposición al motivo económico subyacente deben evidenciar que el único propósito de emplear tales medios es la disminución o eliminación de la carga impositiva (Hinojosa, 2012).

La norma defraudada, por tanto, es la que establece el hecho generador que grava la actividad económica subyacente, por ser una manifestación objetiva de riqueza. La norma de cobertura consiste en el mecanismo legal empleado para eludir la aplicación del hecho generador o incluso, el aprovechamiento abusivo de las lagunas legales que pueden existir y que permiten eludir de esta forma el deber de contribución.

Conviene considerar el alcance del fraude de ley en la legislación guatemalteca, principalmente porque su propósito no es solo evitar actos prohibidos expresamente por la ley, sino también el evitar actos que contrarían el ordenamiento

jurídico. Esto toda vez que, si bien el no contribuir cuando no se configura el hecho generador no es un acto prohibido expresamente por la ley, no es factible argumentar que sustraerse de forma elusiva y abusiva del deber de contribución no sea contrario al ordenamiento jurídico tributario.

La calificación del acto cometido en fraude de ley es compleja, toda vez que lleva implícito un elemento subjetivo como determinar el propósito económico final del contribuyente. Para solventar ello, la doctrina ha coincidido en acudir a criterios objetivos tales como indicios. Uno de los principales es la prueba de idoneidad, la cual se manifiesta en la comparación de las ventajas tributarias y las desventajas jurídicas del medio legal empleado. Si las ventajas tributarias son notoriamente mayores a las que se alcanzaría por el medio usual, pero a su vez las desventajas jurídicas también lo son, puede estarse frente a una situación de fraude (Palao, 2009).

Para ejemplificar este análisis, puede optarse a la siguiente situación. La compraventa de activos suele estar gravada como un hecho generador, no así la transferencia de acciones. En ese sentido, dos particulares que pretenden celebrar un contrato usual de compraventa de bien inmueble sin incurrir en el hecho generador proceden a la Constitución de una sociedad accionada y la posterior transferencia de las acciones. El resultado económico será el mismo que la compraventa. Las ventajas tributarias serán mayores por la exención aplicable, pero también las desventajas jurídicas, toda vez que el negocio realizado es más engorroso y complejo que una compraventa lisa y llana (Entrecañales, 2014).

Toda vez que el propósito del contribuyente que actúa en fraude de ley es sustraerse a su obligación de contribuir, pero no así de su intención de materializar su propósito económico; se ha afirmado que el fraude de ley consiste en no realizar el hecho generador, pero únicamente desde una perspectiva formal. Empero, desde la perspectiva material, el contribuyente ejecuta los actos propios del hecho generador (Ruíz, 2006). En ese sentido, el fraude de ley lo que pretende es acceder a la sustancia a través del levantamiento de la coraza formal que lo encubre.

Si bien los actos cometidos en fraude de ley no pueden ser sancionados ni penados por no cumplir con el elemento de la antijuridicidad, ello no es un óbice para que el ordenamiento jurídico evite estas conductas (Magasich, 2016). El fraude de ley no vulnera el derecho a la libertad de acción ni el ejercicio de la autonomía, toda vez que su naturaleza implica un uso abusivo de dichas libertades, por lo que su combate es lícito y necesario. Dado que el objetivo del contribuyente es sustraerse a su deber de contribución, de forma abusiva e inidónea, es necesario que el ordenamiento jurídico evite estas vulneraciones indirectas al mismo (Echavarría, 2013).

La solución, conforme el artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial es proceder a la aplicación de la norma que se ha pretendido eludir; lo que se traduce en la activación del hecho generador y el nacimiento de la obligación tributaria. Nótese que la consecuencia no es la aplicación de una sanción, sino la corrección de la conducta anómala a través de su desconocimiento y en consecuencia se habilita la aplicación de la normativa que se ha pretendido aludir sin afectar la existencia del negocio jurídico empleado como norma de cobertura, aspecto que es congruente con el principio de separación de poderes, propio del Estado democrático actual.

En consecuencia, la figura del fraude de ley no habilita a la administración tributaria para sancionar al contribuyente. En cambio, si la faculta para poder desentrañar el verdadero propósito económico subyacente que ha sido encubierto a través del empleo abusivo de formas jurídicas que carecen de idoneidad y que ponen de relieve el único ánimo de disminuir o eliminar la carga tributaria que en principio debería corresponder (Palao, 2009). Tampoco habilita a la autoridad fiscal a declarar la nulidad de la forma jurídica empleada, por lo que el efecto se conoce como la inoponibilidad de la forma artificiosa.

Esta facultad, a consideración del autor, es una manifestación de la función de aplicación de la legislación tributaria que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria en virtud del artículo 3 de su ley orgánica. Desafortunadamente, ello no ocurre así y esto ha promovido que el fraude de ley

sea considerado, erróneamente, como una manifestación del ilícito tributario y en concreto de la defraudación tributaria; por lo que es necesario aclarar estos aspectos en los siguientes apartados.

3.2. Fraude de ley y economía de opción

En los siguientes apartados, con el objetivo de aclarar los alcances del fraude de ley y sus efectos en el sistema tributario, se comparará esta figura con otras que se asimilan y que pueden ocasionar riesgo de confusión. La primera de ellas será las prácticas propias de la economía de opción, las cuales según fue abordado previamente, se caracterizan por su licitud y no contravención al ordenamiento jurídico.

El término economía de opción, como lo indica Lalanne (2005), surge en el año de 1952 a cargo de Larraz. El término responde a la misma necesidad de diferenciar estas prácticas de aquellas que son constitutivas del fraude de ley en materia impositiva, así como también para diferenciar de estas prácticas de otras que pueden conducir a un mismo fin, como la disminución de la carga tributaria. Es decir, la esencia misma del término radica en su necesidad de diferenciarse de otras prácticas, sobre todo, el fraude de ley.

La economía de opción es una manifestación de la libertad de acción y autonomía del individuo. Su naturaleza, en alusión al término, señala la relación con la capacidad de elección entre diversas opciones, todas las cuales deben ser legítimas, legales y no prohibidas por el ordenamiento jurídico. Es una manifestación de la amplitud del ordenamiento jurídico y la posibilidad de escoger, de forma libre y voluntaria, entre las diversas maneras que existen para conseguir un mismo propósito, principalmente de naturaleza económica.

La economía de opción faculta al contribuyente para que adecue su actuación económica a las formas legales que le resulten menos gravosas, pero siempre en la relación de idoneidad y legitimidad. Es decir, consiste en la posibilidad de elegir la forma jurídica más adecuada y que represente la menor carga tributaria para

ejecutar una actividad económica, sin que la forma escogida sea inidónea, anómala o que implique un uso abusivo de esta (Hinojosa *et al.*, 2012).

La economía de opción nace como un reconocimiento de la libertad de acción del individuo y como una manera de solventar cualquier cuestionamiento sobre la licitud de buscar la forma más eficiente de llevar a cabo un acto. No conviene hablar de la economía de opción como un derecho subjetivo, toda vez que esta no está garantizada. Pero, esta si es un reconocimiento del derecho fundamental a la libertad y principalmente es una manifestación de la racionalidad y comportamiento económico de los individuos, razón por la cual no debe ser castigada.

Nótese que en la economía de opción resalta tanto la idoneidad de las diversas formas disponibles para materializar un mismo acto, así como la licitud de todas ellas. A diferencia de los actos cometidos en fraude de ley, en la economía de opción existen alternativas que todas ellas son usuales, idóneas y objetivamente normales para la consecución de un mismo fin. Asimismo, el empleo de cualquiera de ellas no implica la vulneración ni de forma indirecta de alguna normativa o del deber general de contribución.

Para Ruíz (2006), la economía de opción es la manera en que la autonomía privada se manifiesta por medio de la planificación fiscal. En el primer capítulo de este trabajo se puso de relieve la importancia de la planificación fiscal como una técnica empresarial y gerencial que promueve la eficiencia del sistema tributario. La economía de opción está inmersa en estas prácticas, toda vez que lo que se pretende es la eficiencia tanto económica como jurídica; aspecto que no se da con los actos cometidos en fraude de ley y sus engorrosos mecanismos ineficientes desde la perspectiva jurídica.

La existencia de diversas alternativas y la licitud de todas ellas son los presupuestos esenciales de la economía de opción. Así, solo puede hablarse de economía de opción cuando el ordenamiento jurídico prevé distintas alternativas, disponibles y lícitas, para que el contribuyente pueda actuar conforme con sus intereses y fines (Riggi, 2010). Si no existen alternativas, no puede hablarse de una economía de opción. Asimismo, se observa como diferencia con el fraude de ley

que, en la economía de opción, es el propio ordenamiento el que prevé las alternativas y estas deben ser creadas de forma inusual o artificiosa por el contribuyente.

Así, para Lalanne (2005) mientras que la economía de opción no atenta contra el fin que pretende la normativa, si sucede con los actos cometidos en fraude de ley. Esto se manifiesta esencialmente por la ausencia de motivo económico real como causa subyacente a los actos cometidos en fraude de ley, lo que no ocurre con la economía de opción en donde las alternativas persiguen un mismo fin económico. Los actos cometidos en fraude de ley, por tanto, únicamente tienen como propósito el sustraerse de la obligación tributaria o aminorar su carga (Hinojosa *et al.*, 2012).

Para identificar un acto cometido en fraude de ley y diferenciarlo de la economía de opción, conviene calificar los actos desde la perspectiva de la capacidad económica (Calvo, 2007), entendida esta como la manifestación objetiva de riqueza inmersa en el acto que se pretende realizar. La calificación, como señala Palao (2009), es una operación relacionada con la interpretación de la ley, pero cuya naturaleza es previa toda vez que consiste en determinar la naturaleza jurídica de la situación previo a la aplicación de la ley que se logra a través de un proceso interpretativo.

Mientras que en la economía de opción el fin del contribuyente es buscar la eficiencia desde una perspectiva amplia y no solamente tributaria, con el fraude de ley lo que se pretende es exclusivamente un ahorro tributario aún si las formas empleadas no son eficientes o idóneas para la consecución del fin propuesto. Desentrañar el verdadero propósito comercial es esencial para establecer la existencia de un fraude de ley y así diferenciarlo de la mera aplicación de la economía de opción.

Para tal propósito, el enfoque económico en la interpretación de las normas tributarias es necesario. Este no es un método de interpretación, sino más bien una técnica de interpretación, la cual radica en considerar la perspectiva económica al momento de interpretar la norma con base en el mecanismo de interpretación

teleológica. Esta forma de interpretación se ha resumido en la prevalencia de la sustancia sobre la forma (Ruíz, 2006). Con esto se refiere que, para aplicar correctamente la normativa tributaria, es necesario conocer el fin deseado por el legislador, el cual radica en gravar una manifestación objetiva de riqueza y no tanto a la forma o mecanismo jurídico empleado.

En la economía de opción, la sustancia prevalece sobre la forma, toda vez que el legislador ha previsto diversas alternativas para la consecución de un mismo objetivo económico, por lo que todas ellas son una manifestación objetiva de riqueza. En ese sentido, la elección del contribuyente se limita a buscar la eficiencia de su decisión y no a sustraerse, a través del empleo de formas jurídicas complejas, de la obligación tributaria.

El análisis de la sustancia económica y su prevalencia sobre la forma resulta útil principalmente en aquellas operaciones complejas que se emplean para lograr un fin económico que se pudo haber alcanzado de forma más eficiente a través de un mecanismo usual y más simple (Ruíz, 2006). Similar al ejemplo dado en párrafos anteriores, estas estructuras formales y complejas ponen de relieve la única intención de alcanzar un ahorro en términos tributarios y no así la eficiencia en general. Darle prevalencia al fin económico deseado sobre la estructura permite evidenciar estos puntos y diferenciar entre la economía de opción y los actos ejecutados en fraude de ley.

Por su naturaleza y alcances, la economía de opción es lícita y permitida por el ordenamiento jurídico. García Novoa (2004) se expresa de forma negativa ante la posibilidad de sancionar los actos propios de una economía de opción. Enfatiza el carácter lícito del negocio y la causa económica real que subyace, por lo que sostiene que la búsqueda de la eficiencia no solo no es ilícita, sino que no debe ser relevante para el derecho. Por tanto, mientras que en el fraude de ley se pretende eludir una disposición normativa, con la economía de opción simplemente se elige la disposición normativa para aplicar.

En consecuencia, dos son las principales diferencias entre el fraude de ley en materia tributaria y la economía de opción. La primera radica en la disponibilidad

de medios para el contribuyente, toda vez que en la economía de opción lo que se ejerce es una elección de las diversas alternativas dadas por la legislación. En cambio, con el fraude de ley, se elude la opción disponible a través de la creación de otras alternativas que no son idóneas y que no guardan una relación económica con el fin deseado. La segunda, radica en la licitud de la economía de opción, lo cual se contrapone al propósito contrario al ordenamiento jurídico, característico de los actos cometidos en fraude de ley.

3.3. Simulación y fraude de ley

La simulación es otra de las figuras que suele confundirse con el fraude de ley, lo que es razonable dada su estrecha similitud a tal punto que en la práctica es difícil la distinción entre ambas. No obstante, si existen diferencias y para el propósito de esta investigación conviene aclararlas. Para ello, se abordará el alcance de esta figura legal en contraposición con el fraude de ley y, por su relevancia para la materia, también se analizará la sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en la cual se derogó el artículo 16 "A" del Código Tributario, el cual facultaba reaccionar a la Superintendencia de Administración Tributaria frente a las situaciones de simulación.

Antes de todo, conviene mencionar que la simulación es una institución propia del derecho civil, pero dadas las implicaciones fiscales a las que puede conllevar y que exceden el campo del negocio jurídico, el derecho tributario la ha adoptado como necesaria.

Calvo indica que es innegable reconocer que el derecho tributario no está conformado únicamente por normas de naturaleza tributaria. En cambio, deben reconocerse las implicaciones fiscales que conllevan muchos de los actos del derecho privado, como lo son los civiles y mercantiles. Ante ello, el ordenamiento jurídico tributario se conforma también por normas e instituciones que, si bien no tienen una naturaleza tributaria, son necesarias. No obstante, por su naturaleza extrafiscal, previo a ser interpretadas, estas normas deben ser calificadas en cuanto

a su naturaleza como hechos generadores, así como su incidencia en el sistema tributario (Calvo, 2007).

Este fenómeno ocurre con la simulación toda vez que esta es una institución propia del derecho civil y en concreto de la teoría general del negocio jurídico y las obligaciones. Por tanto, al momento de ser aplicada en el ámbito tributario, el reenvío debe tomar en cuenta la naturaleza de la institución y conseguir la calificación necesaria en cuanto a su incidencia con el régimen tributario, aspecto necesario y previo a la interpretación (Gómez Cotero, 2013). Calificar se refiere a identificar la relación entre la institución y la materia tributaria.

Para Alterini (1995), la simulación se caracteriza por ser la falta de veracidad que conlleva esta, toda vez que consiste en el ocultamiento de un negocio real bajo la apariencia de otro o, incluso, en crear de forma artificiosa la apariencia de un negocio cuando en realidad no existe y con el fin de afectar a terceros. En la misma línea, el Código Civil de Guatemala y su correspondiente exposición de motivos señalan que:

La, simulación es absoluta, cuando el acto simulado nada tiene de real, caso en el que no produce ningún efecto jurídico; la simulación es relativa, cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter, la que una vez demostrada, producirá los efectos del acto jurídico encubierto, siempre que la causa sea lícita. (1963, p. 87)

La simulación, para algunos autores, es un vicio del consentimiento, toda vez que la realidad no corresponde con la voluntad de las partes. No obstante, para otros como Llambias, esta es un vicio de la declaración de voluntad. Esto toda vez que los sujetos están conscientes y tienen la voluntad de realizar determinado acto jurídico, pero con fines de perjudicar a terceros, declaran su voluntad de forma viciada a no ser coincidente con la verdad subyacente en el acto.

En sentido similar, Conteras Ortiz (2004), considera que, si bien la simulación puede producir la anulabilidad o nulidad del acto, dependerá de si es relativa o absoluta, no es como consecuencia de un vicio del consentimiento. En cambio, en la simulación las partes de forma deliberada proceden a distorsionar sus

declaraciones de voluntad con el propósito de fingir la existencia de un negocio jurídico o bien aparentar frente a terceros un acto distinto al que corresponde a la realidad.

Para identificar un acto de simulación, conviene acudir al análisis de sus características. En primer lugar, esta se caracteriza por la falta de coincidencia entre la voluntad interna de los particulares y la declaración de esta manifestada frente a terceros. El elemento teleológico también es importante, toda vez que esta divergencia tiene el propósito de engañar o incluso perjudicar a terceros. Por último, dada su naturaleza, esta requiere de un acuerdo no aparente entre los contratantes en virtud del cual acceden a distorsionar la verdad, el cual se conoce como el acuerdo simulatorio (Gómez Coteró, 2013).

El acuerdo simulatorio es el elemento característico y propio de la simulación. Este radica en la voluntad interna de los individuos para crear la apariencia de un negocio ficticio frente a terceros o bien, encubrir la verdadera naturaleza del negocio celebrado a través de la distorsión de la declaración de voluntad (Palao, 2009). Así es cómo puede distinguirse entre un caso de simulación relativa y otro de naturaleza absoluta. Dado que en la simulación las partes de forma deliberada pretenden engañar a terceros, su naturaleza es contraria al ordenamiento jurídico y debe ser combatida en aras de promover la seguridad jurídica (Conteras Ortiz, 2004).

La simulación absoluta se da cuando existe una declaración de voluntad falsa que oculta la ausencia total de una causa verdadera. Es decir, no existe negocio jurídico, a pesar de que frente a terceros pareciera que sí. La simulación relativa, por el contrario, si implica la existencia de un negocio, pero este es disimulado con la falsa apariencia de otro de naturaleza distinta, el cual es el que se proyecta frente a los terceros (Bacigalupo, 2009). La diferencia entre la simulación y el fraude de ley se remite específicamente a esta última forma de simulación, toda vez que las similitudes son amplias y en la práctica es complejo diferenciar ambas prácticas.

La diferencia entre la simulación relativa y el fraude de ley en la práctica es compleja. Para algunos autores la diferencia es muy tenue, toda vez que ambas prácticas involucran el engaño como medio. La diferencia se haya en la intensidad de dicho

engaño, toda vez que en la simulación se oculta la verdadera naturaleza del acto celebrado frente a terceros, a través de engaños. Mientras que, en el fraude de ley, dicho engaño está caracterizado por las complejas e inusuales estructuras jurídicas empleadas (Ruíz, 2006).

No obstante, a consideración del autor, en el fraude de ley no existe un engaño. Por el contrario, en el fraude de ley existe un acto jurídico, cuya existencia es real y que no se celebra con el fin de ocultar a otro negocio. Por el contrario, lo que se pretende con el fraude de ley es evitar la activación del hecho generador o la consecuencia prevista por la normativa. Por tanto, en el fraude de ley deliberadamente se busca evitar una consecuencia jurídica a través de la celebración de un negocio distinto.

La transparencia es un elemento distintivo entre el fraude de ley y la simulación. En la simulación, la realidad está cubierta por una realidad simulada que poco o nada tiene relación con la verdad. Su propósito es la afectación de terceros o, por lo menos, hacerles creer situación distinta a la real. Por el contrario, en el fraude de ley, lo que se pretende es crear una nueva realidad jurídica y no disimular la existente. Para tal efecto, quien actúa en fraude de ley procede de forma abierta para poner de manifiesto la existencia de la realidad creada (Hinojosa *et al.*, 2012).

Con la simulación el objetivo es manifestar frente a terceros que el acto o negocio que efectivamente han realizado las partes no existe y, en su lugar poner de manifiesto que se ha celebrado otro distinto. Por su naturaleza supone de un engaño y una alteración a la realidad (García Berro, s.f.). En cambio, con el fraude de ley las partes pretenden crear una alternativa para la consecución de un propósito económico, la cual, si bien es distinta a la forma usual prevista por la legislación, sí tiene existencia real y no pretende engañar a terceros.

Por implicar una vulneración a la realidad y pretenderse a través de ella el engaño a terceros y, en concreto el perjuicio al fisco, la simulación necesariamente es ilícita y como forma de evasión de constituye también en antijurídica (Martínez Cohen, 2007). Así, otra de las diferencias que existen entre esta figura y el fraude de ley radica en que la simulación es contraria al derecho y, por tanto, conlleva a un

acto configurado como ilícito tributario, en tanto que el fraude de ley no es ilícito, toda vez que este consiste en evitar la consecuencia legal sin infringir las disposiciones legales (Silva, 2018).

La simulación es un acto constitutivo de evasión fiscal y no de elusión, como es el caso de los actos cometidos en fraude de ley. Es un mecanismo de evasión, toda vez que implica la vulneración del régimen tributario, como a través del empleo del engaño al encubrir la verdadera naturaleza del acto jurídico. Esta vulneración es constitutiva de una infracción a la norma tributaria, lo que apareja como consecuencia su caracterización como una forma de ilícito tributario y su consiguiente sanción (Calvo, 2007). Incluso, por la naturaleza de la infracción, esta se ha entendido como constitutiva de los verbos rectores del delito de defraudación tributaria, aspecto que se abordará en el próximo capítulo detalladamente.

Ahora bien, las situaciones que implican una simulación deben ser calificadas y para tal efecto, lo idóneo es que sea la propia administración tributaria la que realice esta calificación por ser esta la que se encarga de la determinación y liquidación de la obligación tributaria. Calificar es subsumir en el esquema normativo los hechos, actividad intelectual previa a la interpretación, cuyo objetivo es determinar el alcance de la norma una vez ya se han subsumido los hechos en esta (Gómez Cotero, 2013).

El artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en congruencia con el artículo 98 del Código Tributario, señalan que en las atribuciones de esta entidad se encuentra el ejercer la administración del régimen tributario a través de la aplicación de la legislación tributaria, así como la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos. Dado que corresponde a esta entidad administrativa la aplicación de la ley tributaria, es razonable considerar que a esta le corresponde la calificación de los actos constitutivos de simulación.

En ese sentido, con la entrada en vigor del Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República, se incluyó el artículo 16 "A" en el Código Tributario, norma que establecía lo siguiente:

La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o c) Constituyan o transfieran derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. – En estos casos, la Administración Tributaria, formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda. (2012, p. 3)

Se considera que dicha norma era necesaria para el ordenamiento jurídico tributario dado que contribuía para fortalecer la función de la administración tributaria como ente rector en la aplicación de las normas tributarias. Asimismo, guardaba congruencia con los principios de proporcionalidad y separación de poderes, toda vez que esta entidad administrativa únicamente estaba facultada para promover los ajustes tributarios correspondientes, así como presentar las denuncias respectivas ante casos de delitos tributarios, sin declarar la nulidad de la forma jurídica empleada, aspecto que es congruente con el principio de separación de poderes en el Estado democrático.

No obstante, frente a dicha norma fue promovida una acción de inconstitucionalidad general, por considerarse que esta violentaba garantías fundamentales del contribuyente, así como la separación de poderes, al argumentar que la declaratoria de simulación únicamente podía ser vertida por un órgano jurisdiccional con competencia en materia civil. Dicha acción fue declarada con lugar y en consecuencia expulsada del ordenamiento jurídico la referida norma. Lo resuelto por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en el expediente 1898-2012 fue lo siguiente:

Con relación al artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, cuestionado por el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, esta Corte estima que la simulación, como figura jurídica, solamente puede ser

determinada por un juez (tribunal de derecho) y no por un ente administrativo. Para establecer la existencia de una simulación se requiere el agotamiento previo de un debido proceso, en el que con plena igualdad procesal, a quien alguno le ha imputado la existencia de una simulación, esté en plenitud de aportar, de acuerdo con el contradictorio debido, medios probatorios por los cuales se evidencie que no existe el carácter encubierto de un negocio ni que este puede ser falso o aparente. Menos aún podría operar la simulación, si esta es determinada para ser posteriormente utilizada como fundamento en la realización de un ajuste tributario, sobre todo porque en ambos casos, quien determina tanto la existencia de simulación como la procedencia de los ajustes formulados con fundamento en concurrencia de simulación es la propia Administración Tributaria. En la intelección de esta Corte existe dubitación respecto de cómo puede esta última determinar: 1) el carácter encubierto de un negocio jurídico; 2) la intencionalidad del contribuyente de realizar un negocio aparente, en detrimento de la recaudación tributaria, el que se involucra un elemento de orden subjetivo; 3) una actitud, dolosa, del contribuyente, al declarar (supuestamente) de manera falsa, hechos que en realidad no han pasado o que se han convenido entre dos personas determinadas; y 4) la voluntad – subjetividad del contribuyente- de transmitir derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. Se considera inapropiado, de acuerdo con el principio de contradicción, que deba ser el contribuyente quien tenga que desvanecer aquellas imputaciones, pues estas fueron formuladas por quien, al final de cuentas, es la que va a asumir la decisión sobre si aquellas concurren o no. (2013, p. 45)

Esta *ratio decidendi* no toma en cuenta la naturaleza de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuyas atribuciones implican velar por la correcta aplicación de las normas tributarias, así como ejercer el control, fiscalización y recaudación de los tributos, sin la necesidad de acudir a un tribunal de jurisdicción civil que declare la simulación (Gómez Coteró, 2013). Se pone de manifiesto el desconocimiento del propósito y naturaleza del procedimiento administrativo

tributario para la determinación de la obligación tributaria, como también que en este procedimiento deben respetarse los derechos fundamentales y garantías mínimas del contribuyente. Por último, desconoce el rol del Tribunal de lo Contencioso Administrativo como órgano jurisdiccional que vela por la juridicidad en la actuación administrativa. En el capítulo cuarto se ahondará sobre esta crítica.

Es oportuno mencionar que el artículo 16 “A” en el Código Tributario fungía como una cláusula general antielusiva, según se abordará en el próximo capítulo al analizar estas cláusulas en la legislación chilena y peruana. Además, esta era congruente con el alcance de las atribuciones de la administración tributaria, toda vez que los efectos previstos radicaban en la inoponibilidad de la forma empleada y no en la declaratoria de nulidad de la forma. Por tanto, los efectos de la declaración de simulación estaban estrictamente en el campo de la determinación de la obligación tributaria y no vulneraba el principio de separación de poderes.

Adicionalmente, el relacionado artículo 16 “A” del Código Tributario era similar a la cláusula antielusiva prevista en el artículo 16 de la Ley General Tributaria española, la cual indica lo siguiente:

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. (Ley General Tributaria, 2018, p. 9)

Al igual que la cláusula general española, la disposición derogada del Código Tributario de Guatemala tenía como objetivo servir de parámetro objetivo para la calificación de las formas evasivas empleadas por los contribuyentes, así como ser un mecanismo de reacción frente a estas situaciones. Desafortunadamente con su derogatoria, se genera el riesgo que la administración tributaria promueva denuncias penales frente a las estructuras de planificación fiscal, toda vez que no cuenta con parámetros objetivos para diferenciarlas de los actos de elusión o

evasión fiscal y la vía penal se convierte en la única alternativa disponible de reacción.

Otro elemento importante para considerar en la simulación es la concurrencia del elemento del engaño o ardid para lograr que incurra en error la administración tributaria, aspecto que no se da con los actos en fraude de ley. Este elemento en adición al perjuicio patrimonial que sufre el erario y la vulneración al ordenamiento jurídico conlleva a tomar una especial desvalorización a esta figura (Riggi, 2010). Por tal motivo, según se tratará posteriormente, los actos cometidos en simulación pueden activar los verbos rectores del delito de defraudación tributaria.

Para concluir, la simulación difiere del fraude de ley por dos aspectos esenciales. El primero radica en la licitud, toda vez que mientras el fraude de ley no implica la contravención al ordenamiento jurídico, la simulación si lo es, toda vez que su propósito es perjudicar a terceros. El segundo consiste en la finalidad evasiva de la simulación, la cual se pone de manifiesto por el ardid y engaño que esta implica; aspecto que no ocurre con los actos cometidos en fraude de ley, donde lo que se pretende es visibilizar la creación de una nueva alternativa.

3.4. Diferencias entre el fraude de ley y el ilícito tributario

Existen diferencias entre el fraude ley y el ilícito tributario, toda vez que se sostiene que los actos cometidos en fraude de ley no son constitutivos de infracciones tributarias, a pesar de que si pretenden alcanzar un objetivo contrario al ordenamiento jurídico. Magasich (2016) sostiene este punto al argumentar que la ausencia de antijuridicidad, entendida como la trasgresión a la normativa, vuelve inoperante la aplicación de una sanción, toda vez que no existe una infracción.

Por el contrario, García Novoa (2004) menciona que los partidarios de la sanción sostienen que en el fraude de ley lo que ocurre es una trasgresión indirecta a la normativa, toda vez que el propósito es la consecución de un resultado contrario a la ley. No obstante, el no activar un hecho generador, en estricto sentido, no es un acto contrario a la ley y ese es el objetivo de los actos ejercidos en fraude de ley.

Por el contrario, si se activa el hecho generador y aun así no se cumple con la obligación tributaria, sí es un acto contrario al régimen jurídico tributario.

Una postura de la doctrina ha sostenido que el considerar al fraude de ley como un ilícito tributario implicaría aplicar la norma tributaria de forma analógica. Frente a ello, otro sector sostiene que no es correcta tal aseveración, toda vez que el objetivo es lograr la aplicación de la norma eludida, la cual se encuentra prevista por el ordenamiento jurídico (Hinojosa *et al.*, 2012). Lo cierto es que, según la legislación y doctrina mayoritaria, el efecto del fraude de ley es la nulidad del acto ejecutado en virtud de la norma de cobertura para que subsista el acto amparado por la norma defraudada. Dado que la consecuencia no es una sanción no sería técnico asimilar el fraude de ley con el ilícito tributario.

Uno de los elementos considerados por los partidarios de ilicitud de los actos cometidos en fraude de ley es la naturaleza patológica de esta institución, toda vez que su esencia radica en el empleo abusivo del ordenamiento jurídico, aspecto que pone de manifiesto la mala fe (Ruíz, 2006). Sin embargo, aún si los actos cometidos en fraude de ley contrarían el principio general de buena fe, ello no sería suficiente para asimilarlo a la infracción de una disposición tributaria.

El nacimiento de la obligación tributaria como consecuencia de la activación del hecho generador también es otro elemento útil para la diferenciación entre ambas figuras. Así, en el ilícito tributario, la infracción se da toda vez que el hecho generador ha sido activado y por ende la obligación tributaria ha nacido. Existe, por tanto, una obligación y el contribuyente se sustrae al cumplimiento. Mientras que, en el fraude de ley, lo que se intenta precisamente es evitar la activación del hecho generador (Palao, 2009). Al no nacer la obligación tributaria, no existe una sustracción de la obligación y, por tanto, tampoco una contravención al ordenamiento.

Se ha dicho que el fraude de ley debería ser sancionado, toda vez que la falta de sanción repercute como un incentivo para que el contribuyente lleve a cabo actos que tiendan a contrariar, al menos de forma indirecta, al ordenamiento tributario (Ruíz, 2006). Sin embargo, no debe olvidarse que, ante la ausencia de

antijuridicidad, como ocurre con los actos cometidos en fraude de ley, no es jurídicamente posible proceder a la sanción, toda vez que esta es consecuencia de la infracción (Entrecanales, 2014).

Es oportuno aclarar que la falta de sanción no implica que el ordenamiento jurídico tolera los actos en fraude de ley. Por el contrario, se prevé la solución a estos casos, la cual consiste en la nulidad del negocio de cobertura empleado, para que subsista únicamente el negocio defraudado, siempre y cuando este sea lícito y no adolezca de nulidad. En otras palabras, la solución que prevé el ordenamiento jurídico es la expulsión del acto cometido en fraude de ley y, en materia tributaria, la administración tributaria debería ser la principal facultada para proceder con ello en ejercicio de su atribución de aplicación de la ley tributaria.

En la misma línea, si los actos cometidos en fraude de ley no pueden ser sancionados a través del procedimiento administrativo, mucho menos lo pueden ser por vía del derecho penal. Esto principalmente si se considera que el derecho penal actúa con base en los principios de *ultima ratio* y mínima intervención (Echavarría, 2013). Aunado a ello, son aplicables los mismos argumentos que amparan la improcedencia de sanciones administrativas. Es decir, los actos en fraude de ley no infringen la normativa tributaria, en consecuencia, no existe el elemento de antijuridicidad indispensable para la tipificación del delito y, por tanto, los actos cometidos en fraude de ley no pueden configurar el delito de defraudación tributaria (Silva, 2018).

No debe confundirse la defraudación tributaria con los actos cometidos en fraude de ley solamente porque ambas figuras emplean el término *fraude*. La defraudación tributaria, como delito, necesita de un ocultamiento llevado a cabo a través de simulación o engaño para perjudicar a la administración tributaria. Ello no ocurre con el fraude de ley, toda vez que no existe ningún ocultamiento ni engaño, sino más bien la obtención de una ventaja a través de la creación de una nueva alternativa de forma jurídica para la consecución de un objetivo económico (Bacigalupo, 2009). De ahí la importancia de distinguir entre los actos cometidos en fraude de ley y la simulación.

El delito de defraudación tributaria con sus verbos rectores conlleva a una infracción en cuanto a la declaración o pago del tributo a través de maniobras evasivas que conllevan el engaño, la simulación o el ardid. Ninguna de estas situaciones ocurre con los actos en fraude de ley, por el contrario, la transparencia de la nueva alternativa creada resulta evidente, razones suficientes para diferenciar entre ambas figuras (Echavarría, 2013). Adicionalmente, ya se indicó que la consecuencia jurídica que aparejan los actos cometidos en fraude de ley es la falta de reconocimiento de la nueva figura jurídica y en consecuencia la aplicación de la norma eludida.

Conviene ahora analizar brevemente, puesto que en el siguiente capítulo se ahondará, el delito de defraudación tributaria, conforme con el artículo 358 “A” del Código Penal de Guatemala, el cual lo tipifica de la siguiente manera:

Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. (2001, p. 58)

Como puede observarse, el elemento típico que sobresale en este delito es la existencia del ardid o engaño ejercido en perjuicio de la administración tributaria. El elemento doloso del delito sobresale y este se materializa a través de actos de simulación u ocultación, ejercidas con ardid y engaño. Por tal razón se dice que, de considerarse a los actos cometidos en fraude de ley como constitutivos de este delito tributario, se estaría confundiendo la simulación con el fraude de ley, aspecto que riñe con el principio de legalidad en materia penal (Riggi, 2010).

El fraude de ley no implica un engaño ni una conducta de simulación, toda vez que este se da como consecuencia del aprovechamiento de las lagunas dejadas por el legislador tributario. Si bien puede existir un abuso de derecho, no existe una infracción ni una conducta simulada, por lo que no se incurre en error ni engaño a la administración tributaria (Riggi, 2010). Ampliar la extensión del delito de defraudación tributaria a los actos cometidos en fraude de ley sería el equivalente a

emplear la analogía, aspecto que riñe con el principio de legalidad y que se encuentra expresamente prohibido por la Constitución y ordenamiento jurídico penal.

En conclusión, el fraude de ley no puede asimilarse al ilícito tributario por la carencia absoluta del elemento de antijuridicidad. Aún si existe en el fraude de ley una contravención al principio general de buena fe al aprovechar en beneficio propio las lagunas normativas, ello no equivale a infringir las disposiciones normativas. Caso contrario conlleva a la interpretación extensiva y analógica de las normas penales y administrativas sancionatorias; las cuales por ser una manifestación del poder punitivo del Estado, se rigen por los principios de legalidad, intervención mínima y exclusión de la analogía.

3.5. El papel de la administración tributaria frente al fraude de ley

Si bien los actos cometidos en fraude de ley no son constitutivos de ilícitos tributarios y, por tanto, no pueden ser sancionados, ello no implica que el ordenamiento jurídico deba tolerarlos y, sobre todo, que la administración tributaria no intervenga ante estas situaciones. La diferencia radica en que, en el fraude de ley, la consecuencia jurídica es proceder a la aplicación de la norma jurídica eludida, lo que en materia tributaria se traduce a la activación del hecho generador y el nacimiento de la obligación tributaria, desconociéndose la forma jurídica de cobertura empleada (Palao, 2009).

Ruíz (2006) sostiene que son los problemas en la interpretación de la ley tributaria los que se deben solventar para identificar los casos de fraude de ley. Estos problemas derivan por el empleo de conceptos propios del derecho privado en el derecho tributario, aspecto que fue mencionado anteriormente. Por tanto, el mecanismo ideal para combatir el fraude de ley en materia tributaria es el emplear de forma adecuada mecanismos de interpretación jurídica para cada caso concreto (Hinojosa *et al.*, 2012). Ello toda vez que la función interpretativa debe desentrañar la naturaleza económica subyacente perseguida por el contribuyente, sin que la

calificación jurídica empleada por el contribuyente sea vinculante para el órgano que interpreta y aplica la norma tributaria (García Berro, s.f.).

Ante las situaciones de actos cometidos en fraude de ley, la administración tributaria debe reaccionar y ello se logra a través de la aplicación de reglas y normas de carácter general, cuyo propósito es desentrañar la esencia económica del acto encubierto por la norma de cobertura (Lalanne, 2005). Por su naturaleza, estas normas son de carácter general y abstractas, toda vez que su propósito es servir como guía de actuación para que la administración tributaria pueda detectar actos cometidos en fraude de ley y así proceder luego a la correcta aplicación de la normativa tributaria (Gutiérrez Bengoechea, 2016). La necesidad de estas normas radica en el principio de legalidad en materia administrativa, el cual restringe la actuación de los órganos estatales.

Estas normas generales, conocidas en la doctrina como normas antifraude, facultan a la administración tributaria para calificar las situaciones inusuales como constitutivas de actos cometidos en fraude de ley. Por lo que facultan a la administración tributaria para hacer caso omiso de las figuras empleadas por los contribuyentes o la calificación jurídica dada a tales figuras, con el propósito de proceder a la aplicación de la norma tributaria que hubiese correspondido en situaciones usuales (Ruíz, 2006). Se considera que estas normas promueven el efectivo cumplimiento de las atribuciones de la administración tributaria como órgano rector de la aplicación del régimen tributario y la fiscalización de los tributos.

La calificación es un acto previo a la interpretación, pero ambas acciones son necesarias para proceder a la correcta aplicación de la ley. Calificar, como lo dice Calvo (2007), consiste en incluir o excluir un concepto jurídico de una situación concreta. La calificación es indispensable, toda vez que el derecho tributario emplea conceptos e instituciones que corresponden a ramas del derecho privado. Con ello lo que se pretende es darles el correcto alcance a dichos conceptos desde la perspectiva del derecho tributario, para así proceder a la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Por su naturaleza, el fraude de ley implica el uso abusivo de formas jurídicas, muchas veces propias del derecho privado, sin que se transgrede directamente la normativa tributaria. En tal sentido, para identificar estos actos, la administración tributaria necesita calificar el negocio jurídico empleado como cobertura, para así posteriormente encuadrarlo en los preceptos tributarios y finalmente aplicar correctamente la normativa que se ha pretendido eludir (Riggi, 2010).

En Guatemala, el Código Tributario no contempla una cláusula general antielusiva para combatir los casos de fraude de ley por parte de la administración tributaria. Se considera que el ya derogado artículo 16 "A" del Código Tributario fungía como una especie de cláusula general antielusiva, aunque enfocada principalmente en la detección de los casos de simulación más que los actos cometidos en fraude de ley. No obstante, no debe olvidarse la naturaleza general y abstracta de estas normas antifraude.

En este sentido, se considera que el artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial podría concebirse como una norma antifraude que puede ser utilizada por la administración tributaria. No debe olvidarse que, conforme con el artículo 1 de este cuerpo normativo, este contiene normas generales de interpretación, integración y aplicación de todo el ordenamiento jurídico. Dado que a la administración tributaria le corresponde la aplicación del ordenamiento tributario, se encuentra facultada en congruencia con el principio de legalidad, para calificar actos que puedan ser constitutivos de fraude de ley y así promover la correcta aplicación de la legislación tributaria.

No obstante, debe considerarse el rol de los principios de legalidad y de reserva de ley aplicables al derecho administrativo en general y al derecho tributario en particular. Estos principios se ponen de manifiesto en el sentido que la intervención de la administración tributaria siempre debe ser como consecuencia directa de los mandatos legales, con lo que se pretende evitar la discrecionalidad en la actuación (Palao, 2009). Como lo indica García Berro (s.f.), el propósito de ceñir la actuación de la administración tributaria a estos principios radica en la necesidad de conservar el valor constitucional de seguridad jurídica, el cual permite

al contribuyente conocer de forma anticipada, clara y estable las consecuencias y forma de actuar de la administración tributaria.

Aún y cuando el Código Tributario no cuenta actualmente con una norma general antielusiva, debe considerarse que ello no debería ser un obstáculo para que la Superintendencia de Administración Tributaria proceda a la calificación de los actos cometidos en fraude de ley, como tampoco lo es una violación al principio de legalidad. Basta considerar que conforme con el artículo 3 de la ley orgánica de esta entidad, como también al artículo 98 del Código Tributario, corresponde a la administración tributaria la aplicación de la legislación tributaria. Adicionalmente, el artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial, es un precepto normativo general que puede emplearse para interpretar e integrar todo el ordenamiento jurídico, del cual el orden normativo tributario no queda excluido.

Sin embargo, también cabe reconocer que esta postura ha sido fuertemente criticada, principalmente por el sector de la doctrina que sostiene que la calificación de los actos cometidos en fraude de ley conlleva una interpretación analógica de las disposiciones tributarias, aspecto que se encuentra prohibido. Según Palao (2009), la exclusión o prohibición de la analogía en materia tributaria deriva del principio de legalidad y su aplicación en la tipicidad de los hechos generadores tributarios, toda vez que se considera que la analogía implicaría configurar otros hechos generadores a pesar de la ausencia de una ley en sentido formal emitida por el legislador.

La analogía es un mecanismo de integración del ordenamiento jurídico y no de interpretación. La diferencia consiste en que la integración se emplea precisamente ante la ausencia normativa (Ruíz, 2006). Por tal motivo se dice que la calificación realizada por la administración tributaria para identificar un acto cometido en fraude de ley implica el uso de la analogía, toda vez que se pretende gravar un hecho o acto que en estricto sentido no está configurado como un hecho generador por la legislación tributaria.

Lo que este sector no toma en consideración es que la institución del fraude de ley lo que pretende no es gravar la norma jurídica de cobertura empleada, caso

en el cual si existiese una aplicación analógica de la ley. Por el contrario, la institución lo que provoca es el desconocimiento de esta cobertura empleada, para acceder a la sustancia encubierta, la cual si se encuentra configurada como un hecho generador por la norma tributaria (Siota, 2010). Claro está que, si la norma encubierta no encuadra en un hecho generador, tampoco podría gravarse.

Para combatir estas prácticas elusivas, la administración tributaria requiere del empleo de herramientas para calificar los actos cometidos en fraude de ley y luego proceder a la correcta aplicación de la legislación tributaria. Una de estas herramientas es el denominado criterio de razonabilidad. Con este criterio lo que debe analizarse es, desde una perspectiva objetiva, si la forma jurídica empleada por el contribuyente para realizar determinado acto es usual y razonable para tal propósito (Ruíz, 2006).

De tal manera que, si el medio empleado no es el usual o es más engorroso que el mecanismo idóneo, puede inferirse que el acto se ha cometido en fraude de ley, claro está, siempre y cuando se evidencie una ventaja representada a través de la disminución de la carga tributaria. El criterio de razonabilidad, por tanto, está estrechamente relacionado con la prueba de idoneidad a la cual se hizo referencia al inicio del capítulo.

La interpretación funcional de las normas tributarias también es una herramienta útil para la administración tributaria. Este método de interpretación lo que pretende es darle preeminencia a la sustancia sobre las formalidades jurídicas utilizadas (Hinojosa *et al.*, 2012). Como puede observarse, este método de interpretación pone de relieve también la aplicación de la prueba de idoneidad y se convierte en un mecanismo útil para la calificación de los actos cometidos en fraude de ley. Desafortunadamente, poco se habla en la jurisprudencia guatemalteca sobre estas herramientas y la capacidad de la administración tributaria para calificar el fraude de ley.

El impedir que la administración tributaria pueda llevar a cabo la calificación de actos cometidos en fraude de ley, lejos de beneficiar al contribuyente, promueve que pueda incriminarlo por la comisión del delito de defraudación tributaria. Esta

investigación parte de la hipótesis que la incorporación de cláusulas antielusivas al sistema jurídico tributario guatemalteco disminuiría el planteamiento de las denuncias de la Administración Tributaria, dada la ausencia de límites y parámetros objetivos que la legislación y jurisprudencia guatemalteca establecen para determinar si una estrategia de planificación fiscal es lícita o por el contrario constituye un ilícito tributario. Ello debido a que, ante la ausencia del reconocimiento de la atribución calificadora de actos elusivos por parte de la autoridad fiscal, la vía penal se convierte en su único mecanismo disponible para combatir estas prácticas.

Como lo indica Silva (2018), la imposibilidad de aplicar las consecuencias propias del fraude de ley por parte de la administración tributaria genera el incentivo para que estas prácticas sean presentadas como situaciones de simulación y así promover las denuncias penales correspondientes. Se ha dicho exhaustivamente que la simulación difiere sustancialmente del fraude de ley, por lo que confundir ambas figuras no solo es antitécnico, sino que implica una seria vulneración a los derechos del contribuyente.

Aunado a ello, esto promueve una política fiscal desproporcionada que desconoce la naturaleza de *ultima ratio* del derecho penal, el cual sostiene que al ser el derecho penal la máxima expresión del poder punitivo del Estado debe ser aplicado solo en situaciones en las que los otros mecanismos de prevención no sean suficientes o adecuados. Caso contrario lo que se promueve es la Constitución de un Estado autoritario, contrario al ideal del Estado de derecho (Rodríguez Estrada, 2016). Estos puntos, por su incidencia para la investigación, se abordarán en el siguiente capítulo.

Como consecuencia de lo anterior, es indispensable que la administración tributaria cuente con las herramientas necesarias para combatir la elusión dada a través de los actos cometidos en fraude de ley, lo cual puede alcanzarse a través de la incorporación de cláusulas antielusivas en el sistema jurídico tributario guatemalteco. Negar ello no solo implica volver poco efectiva la función que este órgano administrativo tiene, sino que puede ocasionar mayores costos sociales. Por

lo que es necesario garantizar la facultad calificadora de la administración tributaria, para así revertir las nocivas consecuencias de su ausencia.

CAPÍTULO IV

4. Planificación fiscal agresiva versus el ilícito tributario

Teóricamente existen diferencias sustanciales entre la planificación fiscal y los actos constitutivos de ilícitos tributarios. En la licitud, precisamente, radica esta diferencia. Mientras que la planificación fiscal es una práctica legal, legítima y necesaria para mejorar el sistema tributario, no ocurre lo mismo con los ilícitos tributarios; los cuales por su naturaleza implican una trasgresión a la norma tributaria. No obstante, en la práctica existen situaciones en las cuales los contribuyentes, en aras de maximizar sus beneficios, incurren en prácticas que se ubican en un limbo entre la licitud y la infracción a la norma tributaria.

Estas prácticas son aquellas que, pese a no trasgredir directamente las normas tributarias, si implican un ejercicio abusivo de las opciones disponibles en el ordenamiento legal y que ponen de manifiesto un abuso de derecho o el empleo de estructuras artificiosas. En concreto, se refiere las practicas ejercidas en fraude de ley, toda vez que, a pesar de ser contrarias al deber de buena fe, no implican en sí mismas un ilícito tributario al no violentar norma alguna. Empero, por su naturaleza también estas prácticas pueden ser confundidas con actos de simulación o de planificación fiscal agresiva, por lo que es indispensable identificar parámetros objetivos a los cuales la administración tributaria pueda abocarse en el ejercicio de su función aplacadora de los tributos.

La presente investigación parte de un problema general y una hipótesis, la cual se pretende comprobar con los resultados obtenidos. El problema consiste en establecer si existen o no límites y parámetros objetivos que la legislación y jurisprudencia guatemalteca establecen para determinar si una estrategia de planificación fiscal es lícita o por el contrario constituye un ilícito tributario. En términos más concretos, el problema radica en identificar los parámetros objetivos que permiten diferenciar entre los ilícitos tributarios y las estructuras de planificación fiscal, así como aquellas formas elusivas ejecutadas en fraude de ley.

La hipótesis que ha orientado la investigación consiste en que la incorporación de cláusulas antielusivas al sistema jurídico tributario guatemalteco

disminuiría el planteamiento de las denuncias de la Administración Tributaria, dada la ausencia de límites y parámetros objetivos que la legislación y jurisprudencia guatemalteca establecen para determinar si una estrategia de planificación fiscal es lícita o por el contrario constituye un ilícito tributario. Ello porque, ante la ausencia de estos parámetros, la administración tributaria puede verse incentivada a denunciar como ilícitas aquellas estructuras de planificación que rozan con los actos elusivos, al ser el proceso penal la única vía disponible de reacción, pese a su falta de idoneidad.

Conforme con el avance de la investigación, se han detectado dos circunstancias, que por su relevancia en cuanto a la hipótesis de la investigación conviene tratar y por tal razón en el presente capítulo se abordarán a detalle. La primera de estas circunstancias radica en la ausencia de una norma general antielusiva prevista en el Código Tributario que ratifique la facultad de la Superintendencia de Administración Tributaria para calificar los actos cometidos en fraude de ley y promover la corrección de estos, lo cual por exclusión tampoco le permite identificar ni calificar las estructuras lícitas de planificación fiscal.

Si bien el ordenamiento jurídico guatemalteco prevé de otros mecanismos para identificar los actos cometidos en fraude de ley, la ausencia concreta en el ordenamiento tributario produce cuestionamientos respecto a la posibilidad de la administración tributaria de calificar tales actos, principalmente si se considera la necesidad de no violentar el principio de legalidad en materia administrativa. Aunado a ello, la ausencia de este parámetro, a consideración del autor, funge como un incentivo para que la administración tributaria criminalice los actos cometidos en fraude de ley ante su impotencia para corregirlos y la ausencia de otras alternativas.

La segunda circunstancia consiste en la derogatoria del artículo 16 "A" del Código Tributario, el cual permitiría a la administración tributaria la calificación de actos de simulación en materia tributaria. Como consecuencia de una acción de inconstitucionalidad, dicha norma fue expulsada del ordenamiento jurídico. A juicio del autor, esta situación no solo perjudica la función de la Superintendencia de Administración Tributaria, sino que también afecta negativamente al contribuyente.

Esto toda vez que, sin un control previo y técnico como sería el procedimiento administrativo y posterior proceso contencioso administrativo; existe el riesgo que algunas estructuras complejas de planificación tributaria o de fraude de ley, sean denunciadas por la administración tributaria y dilucidadas únicamente ante tribunales penales.

Ante estas circunstancias mencionadas, el panorama actual presenta una serie de obstáculos para el correcto desempeño de la función encomendada a la administración tributaria, concretamente en cuanto al combate de las practicas elusivas. Dado que estas no implican un ilícito tributario en estricto sentido, aumenta la importancia de la función de calificación e interpretación por parte de la administración tributaria. Sin embargo, dado que el Estado de Guatemala se rige por el ideal del Estado de derecho, puesto que es un Estado constitucional democrático; es indispensable conciliar estas funciones con el principio de legalidad, lo cual se logra a través de límites y parámetros objetivos.

Por ello en este capítulo se analizará también, desde la óptica del derecho comparado, la naturaleza y alcance de las cláusulas generales antielusivas. Asimismo, se verificará si la incorporación de cláusulas antielusivas al sistema jurídico tributario guatemalteco disminuiría el planteamiento de las denuncias de la Administración Tributaria, dada la ausencia de límites y parámetros objetivos que la legislación y jurisprudencia guatemalteca establecen para determinar si una estrategia de planificación fiscal es lícita o por el contrario constituye un ilícito tributario, situación que implicaría la confirmación de la hipótesis.

4.1. La planificación fiscal frente al principio de proporcionalidad

La planificación fiscal es una actividad gerencial y administrativa lícita. Esta es la manifestación de la autonomía de la voluntad y el comportamiento racional maximizador aplicada en el ejercicio de la actividad económica. Su esencia radica en considerar a los tributos como gastos de operación, que, si bien no se requieren durante el proceso productivo, si son indispensables de efectuar toda vez que existe

un deber y obligación legal de contribuir con los gastos públicos del Estado en concreto.

Se considera conveniente aclarar que la acepción del término *planificación fiscal agresiva* utilizada en este trabajo no se refiere a la adoptada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, toda vez que esta última se refiere a aquellas prácticas de fiscalidad internacional, en las cuales los contribuyentes emplean las lagunas que provienen de la diversidad de sistemas tributarios propios de los diferentes países en los cuales se puede desarrollar la actividad económica, sobre todo de las denominadas empresas multinacionales (Villanueva, 2017).

En tal sentido y conforme con los objetivos alcances de este trabajo de investigación, por planificación fiscal agresiva se entenderá específicamente aquella planificación en la cual el sujeto activo de la obligación tributaria aprovecha la mayor cantidad de beneficios fiscales y estructura sus operaciones de la mejor manera posible para maximizar sus ventajas fiscales. Por su naturaleza, la planificación fiscal agresiva suele puede ser empleada por aquellos contribuyentes denominados como sofisticados, toda vez que son los únicos que cuentan con los medios financieros y estructuras necesarias de Gobierno corporativo para garantizar su carga tributaria. Sin embargo, ello no quiere decir que otros tipos de contribuyentes no puedan acceder a ejecutar estrategias de planificación fiscal.

Desde una aplicación analógica, esta planificación fiscal agresiva se asemeja a la que ha descrito la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en cuanto a quienes son los contribuyentes capaces de llevarla a cabo. Tanto una como otra pueden ejecutarse únicamente por contribuyentes sofisticados, entendiéndose por estos aquellos que cuentan con suficientes recursos disponibles, tanto financieros como humanos, así como estructuras corporativas lo suficientemente amplias y sólidas que permitan la selección de diversas alternativas legales con miras a la maximización de beneficios.

Es importante aclarar también que esta planificación fiscal, a pesar de describirse como agresiva, se ejerce siempre según los parámetros legales, caso

contrario se estaría desnaturalizando a esta y debería entonces, hablarse de elusión y evasión tributaria. En tal sentido, la planificación fiscal agresiva se perfila como el comportamiento maximizador del contribuyente en torno a la economía de opción. Si se parte que en la economía de opción el contribuyente selecciona las formas legales disponibles y legítimas que más le convengan a sus fines, con la planificación fiscal agresiva esta selección se aprovecha tanto como sean las opciones disponibles, sin trasgredir ni burlar al ordenamiento normativo.

Otro aspecto relevante para considerar en cuanto a la planificación fiscal es que su empleo no se limita al uso de las alternativas y beneficios disponibles por la legislación tributaria. Más allá de ello, una correcta planificación fiscal se basa también en el empleo de las alternativas de estructuras o negocios jurídicos que presenta el ordenamiento jurídico en su conjunto (Picón, 2002). Respecto a este punto resaltan las alternativas negociales que el derecho privado suele proporcionar a los individuos, las cuales conforme con el criterio de la economía de opción, son todas lícitas y no conllevan a una manipulación fraudulenta de las formas legales.

La planificación fiscal, aun si se ejecuta de forma agresiva conforme con la acepción dada al término en este trabajo, es lícita siempre y cuando esta no sea contraria a las disposiciones normativas ni tampoco implique una manipulación fraudulenta de estas. Por el contrario, es una manifestación de la libertad de acción y autonomía de la voluntad, ambas como garantías fundamentales, principalmente si se considera la importancia que desempeñan en el Estado democrático de derecho actual.

Los particulares, ya sea el individuo o las entidades de derecho privado, tienen el derecho subjetivo de adecuar su actuación conforme con sus propios intereses. La única limitación, radica en aquellos obstáculos impuestos por el ordenamiento jurídico para el ejercicio de esa autonomía de voluntad. Como Hayek (2008) lo indicó, la libertad radica en esa ausencia de coerción ilegítima impuesta al individuo, la cual permite su pleno desarrollo conforme con sus intereses y expectativas.

Para los fines de esta investigación fueron entrevistados contadores públicos y auditores independientes, abogados independientes especializados en el derecho tributario, así como funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria y funcionarios de órganos jurisdiccionales con competencia en materia tributaria. Cabe mencionar que 25% de los entrevistados son contadores públicos y auditores independientes; 25%, funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria; 25%, abogados especializados en el derecho tributario; 10.3%, funcionarios de órganos jurisdiccionales con competencia en materia tributaria; y 14.7%, consultores internos de empresas en el área de tributación.

Todos los participantes de la encuesta comparten el criterio que la planificación fiscal es lícita. Para tal afirmación se basaron principalmente en dos razones. La primera consiste en la libertad de acción, toda vez que el contribuyente puede realizar todo aquello que la ley no le prohíbe. La segunda, dada por la mayor parte de los participantes, consiste en que la planificación es un mecanismo para incentivar el respeto de los principios constitucionales en materia tributaria. Ello porque permite limitar la tributación a la cantidad estrictamente obligatoria conforme con la ley y la capacidad contributiva.

Para que esta autonomía de voluntad sea efectiva y no meramente formal, los particulares necesitan tener confianza en el ordenamiento jurídico, la cual se alcanza a través de la certeza de sus normas. Ello es lógico si se considera que es el ordenamiento jurídico el único a través del cual se pueden establecer de forma legítima limitaciones a la libertad de acción y autonomía de la voluntad. Sin certeza, el individuo en primer lugar no puede conocer cuáles son los límites legítimos y legales para su actuación. En segundo lugar, como consecuencia la falta de certeza tampoco se le puede atribuir responsabilidad por haberse excedido en su actuar, toda vez que los límites no están claros.

Así, como lo indica Alcacer (2011), la garantía de taxatividad o *lex certa* conlleva a que toda conducta prohibida o limitación al ejercicio de los derechos se encuentre establecida en la normativa vigente de forma clara, precisa y evita cualquier tipo de ambigüedades. Esta garantía se pone de manifiesto como un

mandato dado al legislador, pero su repercusión principal es para los destinatarios de las normas, toda vez que esa certeza es lo que les permite conocer de forma anticipada y clara la norma en cuanto a su alcance, habilitándoles así prever y adecuar su actuación conforme con los parámetros normativos.

Las normas tributarias no pueden ser la excepción en cuanto a su claridad y estabilidad. Es más, dada la naturaleza de estas normas y la repercusión que tienen en cuanto a la actividad económica de los particulares, es indispensable que estas sean claras y estables para permitirle al contribuyente prever los alcances e incidencia de estas normas en su actividad económica. Así, la planificación fiscal es efectiva, siempre y cuando el contribuyente conozca de manera certera el alcance de las normas tributarias, lo que le permite también conocer los límites a su autonomía de voluntad y los causes en los que debe desarrollar cualquier acto de planificación.

Surge así la importancia de la interpretación de las normas tributarias, toda vez que es a través de esta actividad como se logra desentrañar el alcance y fin de las disposiciones normativas. Estas normas, como parte de ordenamiento jurídico, son interpretadas conforme con los mismos métodos y sistemas. Sin embargo, mayoritariamente se ha alcanzado el consenso respecto a la importancia que la interpretación teleológica juega con estas normas. Esto debido a que este método de interpretación permite conocer la finalidad a la cual tiende la norma, lo que incide en la finalidad económica de la norma y su congruencia con el principio de capacidad económica o contributiva (García Berro, s.f.).

El principio de capacidad contributiva, según fue abordado al inicio de este trabajo, se pone de manifiesto tanto en el momento en que el legislador grava una situación objetiva de riqueza como el hecho generador de la obligación tributaria; así como cuando al momento de aplicarse la norma tributaria al caso concreto, se considera la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria. La interpretación teleológica de la norma tributaria toma en consideración primordial este elemento económico, por lo que se ha considerado como el sistema idóneo de interpretación, sin perjuicio que no es exclusivo para el ámbito impositivo.

Se ha mencionado que la planificación fiscal permanecerá lícita, aún si esta se ejecuta de forma agresiva, siempre y cuando no se trasgreda ni manipule con ella a las disposiciones legales. Por tal razón, es indispensable conocer los límites establecidos a la libertad de acción por la norma tributaria, aspecto en el cual la interpretación normativa es útil y necesaria. Ahora bien, la interpretación no solo debe efectuarse por el contribuyente que lleva a cabo la planificación, sino también por la administración tributaria y eventualmente por los órganos jurisdiccionales que controlan el actuar de aquella.

En tal sentido, el principio de capacidad contributiva no se limita solo al campo de la producción normativa tributaria a cargo del órgano que ejerce el poder legislativo en el Estado. Su alcance llega a los actos de poder que provienen de los órganos públicos encargados de la aplicación de las normas tributarias, toda vez que estos deben velar por la distribución justa y equitativa de las cargas tributarias (García Berro, s.f.). En otras palabras, son los órganos encargados de la aplicación de los tributos, los que, al momento de interpretar la norma tributaria para aplicarla, deben actuar conforme con su finalidad económica.

La relación que existe entre la planificación fiscal y la interpretación normativa yace en la necesidad que la autoridad impositiva, al momento de aplicar la norma, le dé su justo alcance conforme con su finalidad económica y el principio de capacidad contributiva. Ello le otorga claridad para diferenciar entre un acto de planificación fiscal de una práctica que implique la trasgresión o manipulación artificiosa de la normativa impositiva. Por ello es por lo que la interpretación de las normas tributarias es parte de su función aplicativa de los tributos, la cual corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme con los artículos 3 de su ley orgánica y el artículo 98 del Código Tributario.

Al ser una función ejercida por un órgano estatal, esta es una manifestación del poder público y por lo mismo debe ajustarse a límites. Caso contrario, se corre el riesgo de incurrir en interpretaciones arbitrarias, lo que por una parte afecta la garantía de certeza y estabilidad que debe revestir el ordenamiento jurídico tributario y; por otra parte, implica una limitación arbitraria a la libertad de acción y autonomía

de voluntad. Esto último si se considera el escenario en el cual, con base en criterios arbitrarios y que no toman en consideración la finalidad económica de la norma, la administración tributaria le atribuye a lo que es un acto de planificación fiscal una naturaleza contraria a la norma o manipulativa de esta.

Surge así la importancia de considerar al principio de proporcionalidad como parámetro útil para limitar el ejercicio arbitrario del poder público de la administración tributaria en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias. El principio de proporcionalidad, a través del ejercicio de la ponderación, se perfila como el medio idóneo a través del cual se le da el alcance correcto a las disposiciones tributarias para evitar incluirlo en el supuesto de hecho de estas aquellas prácticas que en esencia corresponden a estructuras de planificación fiscal (Liu, Sotelo y Zuzunaga, 2012).

Con ello, se evita que, en su función aplicativa del régimen tributario, la administración tributaria restrinja más allá de los parámetros estrictamente racionales y necesarios el derecho a la libertad de acción y de autonomía de la voluntad de los contribuyentes. El principio de proporcionalidad, conforme con lo que ha indicado la Corte de Constitucionalidad en los expedientes acumulados 1079, 2858, 2859, 2860, 2861 y 2863-2011; exige que cualquier limitación a los derechos fundamentales, por parte de los órganos públicos, cumplan con los siguientes requisitos:

- a) que las limitaciones al derecho atiendan a fines de interés general, en el sentido de que se trate de fines constitucionalmente legítimos; b) que la limitación regulada revista un medio adecuado y necesario para el logro de aquel fin; y, c) que dicha limitación no conlleve una afectación excesiva o exagerada, en términos de razonabilidad, para el derecho. (2013, p. 14)

El alcance de este principio se abordará de forma más exhaustiva en el último apartado de este capítulo. Sin embargo, para explicar con otras palabras, los requisitos que deben cumplirse para limitarse cualquier derecho fundamental son: la idoneidad de la limitación para alcanzar con ella un fin constitucional, que no

exista otro medio más adecuado para alcanzar dicho fin y que la limitación no sea más allá de lo estrictamente necesario para lograr alcanzar el fin constitucional.

No obstante, si es oportuno considerar su importancia y la incidencia que este tiene frente a la planificación fiscal, sobre todo aquella que, por sus características, tiende a ser más agresiva que la empleada usualmente por los contribuyentes ordinarios. No debe olvidarse que, conforme con los principios que caracterizan al Estado de derecho actual, todo acto público se encuentra sujeto a límites constitucionales que impiden el ejercicio arbitrario del poder. Claro está que la administración tributaria, como órgano estatal, también está sujeta por tales límites en su actuación (Liu *et al.*, 2012).

Por tales motivos, ante la ausencia de cláusulas generales antielusivas, el principio de proporcionalidad coadyuva como parámetro en la actuación de la administración tributaria para evitar que esta, en ejercicio de su función, se conduzca de forma arbitraria en perjuicio de los derechos del contribuyente. De esta manera, la actuación de este órgano público y en específico la interpretación de las normas tributarias que ejerce, se lleva a cabo conforme con criterios de razonabilidad, idoneidad y proporcionalidad. Con esto se evita que la autoridad impositiva limite de forma arbitraria el derecho a la libertad de acción del contribuyente, en especial cuando se trata de estructuras de planificación fiscal.

4.2. Las cláusulas antielusivas como parámetros objetivos y su análisis desde la perspectiva del derecho comparado

Esta investigación parte del supuesto que la ausencia de cláusulas antielusivas en el ordenamiento jurídico guatemalteco incide en la probabilidad de tipificar erróneamente las estructuras complejas de planificación fiscal como actos constitutivos de ilícitos tributarios. Por ello conviene abordar la naturaleza y alcance de tales normas. No obstante, ante la ausencia de estas disposiciones en Guatemala, conviene abordar estas desde la óptica del derecho comparado, especialmente, de acuerdo con la legislación de España y como derivación la de Chile y Perú.

Como lo indica Somma (2015), si bien el derecho comparado ha adoptado autonomía a tal punto de convertirse en una ciencia, no puede negarse que también constituye un método o metodología para el análisis y conocimiento histórico y geográfico de las instituciones jurídicas. A través del método comparativo, pueden analizarse instituciones jurídicas extranjeras para, con las consideraciones del caso, adaptarlas en el ordenamiento jurídico propio o bien adecuar las instituciones propias a las necesidades observadas en otras latitudes, principalmente si se consideran los efectos cada vez más notorios de la globalización.

Guatemala carece de normas generales antielusivas. Si bien se ha hecho referencia a la disposición normativa del artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial, esta no cumple con los requisitos de una efectiva y completa norma general antielusiva. Adicionalmente ya se ha hecho referencia a las críticas que su utilización pudiera provocar conforme con el principio de legalidad. Similar situación ocurre con el derogado artículo 16 “A” del Código Tributario que, si bien en su momento pudo considerarse una norma antiabuso, actualmente se encuentra derogada.

No obstante, se considera que este tipo de normas son necesarias, toda vez que al establecer parámetros objetivos de calificación de actos cometidos en fraude de ley o en simulación, por exclusión podrían distinguirse de los actos complejos de planificación fiscal y así incidir favorablemente en mitigar los riesgos actuales de criminalización por parte de la administración tributaria de las ya indicadas estructuras de planificación.

Las normas generales antielusivas representan el esfuerzo de los Estados para conciliar los principios de legalidad y justicia en materia tributaria (Calvo, 2007). Existe un deber general de contribución que obliga a tributar conforme con los parámetros legales y principios constitucionales. Sin embargo, una interpretación literal de los hechos generadores puede incidir en la búsqueda de alternativas elusivas, por parte del contribuyente, para evitar la activación de tales hipótesis normativas y así vulnerarse el deber de contribución en perjuicio de otros contribuyentes.

Las normas generales antielusivas son mecanismos de reacción ante la elusión tributaria por parte de los ordenamientos jurídicos y estas han adoptado diversas denominaciones, según sea la jurisdicción en la que se aplican. Puede hablarse así de normas antiabuso, normas antielusivas, cláusulas antielusivas *antiavoidance clauses*, *abus de droit*, entre otros (Anguita, 2017). Sin embargo, todas las denominaciones coinciden en que estas son normas “que permiten a las autoridades tributarias recategorizar una transacción o serie de transacciones que los contratantes han realizado con el solo o principal propósito de obtener indebidos beneficios tributarios” (Chavez, 2015, p. 377).

Las cláusulas generales antielusivas son normas generales y abstractas que permiten incluir en su fuero de atracción situaciones fácticas no descritas literalmente en los supuestos constitutivos de hechos generadores (Wahn, 2011). Como señala Magasich (2016) el propósito de tales normas es darle preponderancia a la sustancia sobre las formas empleadas por los contribuyentes para la ejecución de una actividad demostrativa de capacidad contributiva.

Este tipo de normas le otorgan a la autoridad impositiva la facultad de desconocer las formas empleadas en aquellos actos de naturaleza elusiva y en consecuencia aplicar la normativa tributaria con base en la sustancia de la actividad económica realizada (Anguita, 2017). Por ello García Novoa (2005) considera que estas normas pretenden identificar operaciones artificiosas e inadecuadas que solo pretenden ventajas tributarias elusivas.

Claro está que estas normas antiabuso generan discusiones desde la perspectiva del principio de legalidad y seguridad jurídica, toda vez que desde las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se ha reconocido que la amplitud de sus términos puede dar lugar a una actuación discrecional por parte de la autoridad tributaria (Chavez, 2015). Incluso, como lo indica Magasich (2016) estas normas generan discusiones, cuyo sustrato se encuentra en las posiciones ideológicas del liberalismo y la concepción social del Estado, las cuales defienden respectivamente la autonomía de la voluntad y la justicia social.

No obstante, García Novoa (2005) sostiene que discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad. Sería falaz afirmar que las patologías del mal empleo de la discrecionalidad equivalen a la arbitrariedad. Por lo que la solución se encuentra en establecer parámetros objetivos y no subjetivos para la configuración de las normas antielusivas, así como permitir la posibilidad de revisión de las decisiones tomadas por la administración tributaria, situación que en el medio guatemalteco se logra a través del proceso contencioso administrativo.

Si bien las cláusulas antielusivas limitan la autonomía de la voluntad, estas operan sobre la base de que ningún derecho es ilimitado ni absoluto en un orden social democrático (Magasich, 2016). La finalidad de estas normas es combatir aquellos actos de naturaleza elusiva y simulatoria y los efectos negativos que estos tienen en cuanto a la equidad y justicia del sistema tributario. Según lo indica Navarro (2018), su justificación radica en las limitaciones propias del lenguaje y de la incapacidad del legislador para predecir todo comportamiento humano, aspectos que no deberían ser justificación para sustraerse del deber de contribución.

Otra limitación del sistema tributario que admite la existencia de las cláusulas antielusivas es la incorporación de conceptos que son propios de otras ramas del ordenamiento jurídico, principalmente del derecho privado, que deben ser previamente calificados para determinar si constituyen o no hechos generadores de la obligación tributaria (Calvo, 2007). La calificación radica en el análisis de los hechos para determinar si pueden ser encuadrados en las categorías jurídicas (Magasich, 2016). Así, las cláusulas antielusivas permiten calificar estructuras del derecho privado y determinar si encajan en el hecho generador previsto.

Esta investigación se concretiza al análisis de las cláusulas generales antielusivas, las cuales difieren de las cláusulas especiales antielusivas. Para diferenciarlas, Anguita (2017) indica que las cláusulas generales tienen como consecuencia jurídica la inoponibilidad de las formas artificiosas empleadas por los contribuyentes, lo cual permite aplicar la norma que se ha pretendido eludir. Por el contrario, las cláusulas especiales adoptan los denominados hechos imponibles

subrogatorios, los cuales sirven para ampliar el alcance de un hecho generador concreto y limitar la posibilidad del arbitraje fiscal (Navarro, 2018).

En esta investigación se analizan las cláusulas antielusivas previstas en la legislación española, chilena y peruana. No obstante, la legislación española será el principal referente, toda vez que los países latinoamericanos señalados tomaron como base a la Ley General Tributaria de España para configurar sus propias cláusulas generales antielusivas. Sin embargo, todas ellas comparten su esencia, así como los parámetros objetivos que deben cumplirse para encausar la actuación de la administración tributaria.

La legislación tributaria de España adoptó la inclusión del artículo 15 en su Ley General Tributaria, la cual se denomina en su acápite como conflicto en la aplicación de la norma tributaria, denominación imprecisa y que ha causado confusión en el medio (Magasich, 2016). La norma proviene de las reformas sufridas por la previa legislación desde 1963, la cual estaba limitada a los actos cometidos en fraude de ley, los cuales se calificaban con base en parámetros subjetivos. Actualmente el alcance de la cláusula antielusiva es más amplio y califica los hechos con base en parámetros objetivos (Calvo, 2007). La norma es la siguiente:

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. (Ley General Tributaria, 2018, p. 9)

Del análisis de la referida norma, García Novoa (2005) identifica dos presupuestos necesarios y concurrentes para calificar un hecho como elusivo. El primero de ellos radica en la artificiosidad o impropiedad de la forma empleada, el cual para identificarse requiere del contraste entre la causa típica del negocio formal realizado y el resultado obtenido por las partes. El segundo consiste en identificar si la forma empleada conlleva efectos jurídicos o económicos reales y relevantes, sin que sea suficiente el mero ahorro fiscal.

Hernández (2016) coincide con la necesidad que concurren ambos requisitos para que la cláusula antielusiva española sea aplicada. Por una parte, el empleo de formas inusuales para la obtención del resultado obtenido. Conviene notar que la norma enfatiza el resultado obtenido y no la intención de las partes, aspecto que por ser interno y subjetivo podría dar lugar a arbitrariedades por parte de la autoridad tributaria para calificarlo. El otro requisito consiste en la ausencia de efectos jurídicos económicos o jurídicos relevantes si se contrasta con aquellos efectos que pudieron haberse obtenido de haberse utilizado la forma usual.

Los dos requisitos señalados en el artículo 15 de la Ley General Tributaria de España funcionan de manera consecutiva, toda vez que lo primero que debe determinarse es lo relativo a la artificiosidad o impropiedad de la forma empleada. Solamente si este primer parámetro objetivo es superado, se podrá proceder con el análisis de los efectos jurídicos o económicos relevantes de la forma empleada. Para ello deberá acudirse al contraste de tales efectos con los que serían los propios de la forma usual y que no fue empleada por el contribuyente en cuestión. Finalmente se obtendrá como resultado la confirmación si el único motivo fue el ahorro fiscal, caso en el cual operará la inoponibilidad de la forma (Navarro, 2018).

El término artificioso debe entenderse como la preponderancia de la forma sobre la sustancia, pero sin que ello implique la ocultación o engaño, elementos que son propios de la simulación y, por tanto, constitutivos de ilícitos tributarios. Asimismo, este autor nos indica que el término impropio debe entenderse como aquello que es “inadecuado o menos adecuado que otros actos o negocios que, en la organización social, se utilizan normalmente para conseguir el resultado previsto” (Barreiro, 2019, p. 8).

Así, la gran ventaja de la cláusula antielusiva española es que parte de un análisis de parámetros objetivos, aspecto que limita la discrecionalidad e incluso arbitrariedad de la autoridad impositiva. Esto porque el análisis se basa en los efectos jurídicos y económicos, en lugar de las intenciones subjetivas de las partes. Ahora bien, puede cuestionarse el por qué la inclusión de una cláusula general antielusiva serviría como parámetro objetivo para calificar una estructura como propia de una estrategia de planificación fiscal y no de un acto elusivo o incluso evasivo.

La respuesta puede encontrarse -de en las mismas palabras de Navarro (2018), quien manifiesta que para determinar si la estructura de planificación fiscal es lícita, bastaría con someterla a la prueba con base en los parámetros objetivos contenidos en la cláusula general antielusiva. Ello permitiría calificar si la estructura es inusual o incluso si la estructura fuere inusual se podría determinar que esta implica efectos jurídicos o económicos relevantes más allá del mero ahorro fiscal. En otras palabras, al tenerse definido qué es un acto elusivo o evasivo, por exclusión también se puede definir que es un acto propio de la planificación fiscal lícita.

En cuanto a Chile, la reforma del sistema tributario introducida en el año 2014 fue la pauta para la inclusión de cláusulas generales antielusivas en la legislación tributaria, las cuales se basaron en el modelo de la norma española ya estudiada y, cuyo objetivo principal es la lucha contra la elusión y la evasión tributaria (Anguita, 2017). Así nacieron los artículos 4° bis y 4° ter de la Ley N° 20.780, los cuales se indican a continuación:

Artículo 4º ter. Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria. En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley. (Código Tributario, 1974, p. 14)

Artículo 4º quáter. Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento. (Código Tributario, 1974, p. 14)

Navarro (2018) señala que la inclusión de esta cláusula antielusiva marca un punto de inflexión en la legislación tributaria chilena, toda vez que descarta la interpretación económica o motivaciones subjetivas para la calificación de los actos

elusivos y, en cambio, se concentra en la naturaleza jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente. Similar a lo ocurrido en España, con la configuración de estas cláusulas antielusivas, se limita el actuar discrecional de la administración tributaria, lo cual mitiga riesgos del proceder arbitrario de esta.

La norma antielusiva chilena pone de manifiesto el principio subyacente en las cláusulas generales antielusivas, el cual radica en la preponderancia de la sustancia sobre las formas. Así, la calificación efectuada por la autoridad tributaria debe ser conforme con la naturaleza jurídica del acto realizado por el contribuyente y no por la denominación o forma empleada, aspecto que también ha sido reconocido como una calificación realista. En cuanto a sus efectos, la cláusula antielusiva persigue la aplicación de la norma tributaria y la inoponibilidad de la forma jurídica carente de sustancia empleada por el contribuyente (Yáñez, 2014).

Debe acotarse que Navarro (2018) sostiene que el efecto de la cláusula antielusiva chilena, al igual que la española, radica en la inoponibilidad de la forma jurídica empleada y no en la declaratoria de nulidad de esta. Caso contrario, se correría el riesgo de vulnerar el principio de separación de poderes, al dársele la facultad a un órgano administrativo de extinguir una relación jurídica, lo cual corresponde a los órganos jurisdiccionales. Además, implicaría gravar una situación inexistente, especialmente si se consideran los efectos retroactivos de la nulidad.

Anguita (2017) señala que las cláusulas antielusivas de la legislación chilena son congruentes con la jurisprudencia que ha sentado el máximo tribunal de dicho país. Ello porque la norma, en congruencia con dicha jurisprudencia, son enfáticas en cuanto a que:

la elusión no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario. (p. 110)

Así, el artículo 4° ter es claro al señalar que es legítima la elección entre las conductas y alternativas contempladas en la legislación, aspecto que conforme fue indicado previamente, es característico de los actos propios de la economía de opción y no de la elusión. Asimismo, dicha norma toma como parámetro objetivo para calificar un acto elusivo, el contrastar los efectos jurídicos o económicos relevante obtenidos por la forma empleada con aquellos que podrían haberse obtenido al emplearse las alternativas ya contempladas en la legislación.

Se considera oportuno señalar que, a diferencia de la norma española, la chilena no requiere pasar previamente por la prueba de la artificiosidad o impropiedad de la forma empleada. Sin embargo, al analizarse la norma de España se indicó que lo inusual de la forma no es el punto determinante, sino determinar si el empleo de dicha forma conlleva a otros efectos jurídicos o económicos relevantes más allá del mero ahorro fiscal, aspecto que si recoge la cláusula chilena.

Con relación al artículo 4° quáter de la ley tributaria chilena, este considera a los casos de simulación como constitutivos de elusión, lo cual amplía el alcance de la cláusula general antielusiva. Ello no ocurre en España, donde la simulación tiene un tratamiento distinto, según se abordó en el capítulo previo de esta investigación. No obstante, la diferencia radica en la naturaleza dada por cada jurisdicción a la simulación, toda vez que en España esta se considera como un ilícito tributario, lo cual es congruente con la doctrina mayoritaria.

Finalmente, entre los logros que se le han reconocido a la cláusula general antielusiva chilena se menciona el haberse establecido por parte del legislador de forma objetiva mecanismos para calificar los actos elusivos, sin necesidad de acudir al análisis de la intención del contribuyente, lo cual es un parámetro subjetivo (Navarro, 2018). Ello contribuye a mitigar los riesgos de la discrecionalidad por parte de la autoridad fiscal en el ejercicio de su función calificadora, así como la eventual arbitrariedad.

Con relación a Perú, es oportuno considerar que previo a la entrada en vigor de la Ley No. 26,663, el Código Tributario contenía una cláusula general antielusiva en su artículo VII. Sin embargo, esta fue derogada, toda vez que, para calificar los

actos elusivos, la administración tributaria debía tomar como base la finalidad o intención económica buscada por las partes con la forma empleada (Anguita, 2017). Debido a que la determinación de la intención del contribuyente implica un elemento interno y subjetivo, se consideró que la norma en cuestión carecía de parámetros objetivos de calificación, por lo que en aras de promover la seguridad jurídica fue derogada.

Fue así como en el año 2012, con la respectiva reforma tributaria, fue promulgada la norma XVI del Código Tributario, la cual sí es considerada como una cláusula general antielusiva. Dicha norma contempla lo siguiente:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados. (Texto Único del Código Tributario, 2013, p. 4325)

Similar a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria española y, conforme lo sostiene Hernández (2016), la cláusula general antielusiva peruana requiere que, para calificar la forma empleada por el contribuyente como elusiva, se cumpla de forma concurrente con dos situaciones: (i) que la forma empleada sea artificiosa o impropia para la consecución del resultado obtenido; y (ii) que la forma empleada no represente efectos jurídicos o económicos relevantes distintos al ahorro fiscal en comparación con los efectos propios de la alternativa usual prevista en la legislación para la consecución del resultado.

Nuevamente se ponen de manifiesto los parámetros objetivos con base en los cuales la autoridad fiscal puede calificar como elusiva una forma legal empleada por el contribuyente. La objetividad radica, toda vez que los elementos que se observan son los efectos o resultados obtenidos de la forma empleada, es decir la forma exteriorizada y sus efectos materializados. Así, la cláusula antielusiva no considera como parámetro la intención perseguida por el contribuyente, lo cual sí implicaría acudir a criterios subjetivos para su calificación, dada la naturaleza interna de dicha intención. En este aspecto radicó la reforma legislativa de Perú sobre su cláusula general antielusiva.

La cláusula antielusiva peruana coincide con la cláusula española también en cuanto a sus efectos. Ello toda vez que, de calificarse una forma como elusiva,

el efecto sería la inoponibilidad, la cual radica en no considerar los efectos en el ámbito tributario que se hayan ocasionado, con lo cual se salva la aplicación de la norma tributaria eludida (Hernández, 2016). Se observa, por tanto, que la existencia jurídica del negocio realizado no se cuestiona en cuanto a sus efectos de derecho privado, lo cual es congruente no solo con el principio de legalidad sino también con la doctrina de separación de poderes en el Estado democrático (García Novoa, 2005).

Por último, si bien el Código Tributario de Perú únicamente contempla la norma XVI como su cláusula general antielusiva, esta también contempla la simulación en su campo de aplicación, similar a lo que ocurre con la legislación chilena. En este punto nuevamente se marca una diferencia con la cláusula general antielusiva española y pone de manifiesto una postura distinta a la mayoritaria que diferencia entre elusión y simulación.

Desde la perspectiva del análisis económico del derecho puede comprenderse de mejor manera la incidencia que las cláusulas generales antielusivas tienen respecto a las estructuras de planificación fiscal complejas. Desde esta perspectiva, la legislación se analiza como un elemento modificador de los incentivos que se generan respecto a los destinatarios de las normas. Así, las normas generan incentivos que a su vez modifican el comportamiento que los individuos tienen en sus relaciones (Arjona y Rubio, 2002).

La ausencia de cláusulas generales antielusivas en la legislación tributaria guatemalteca por un lado limita a la Superintendencia de Administración Tributaria de calificar, con base en parámetros objetivos, aquellas formas elusivas empleadas por los contribuyentes. Esto, por exclusión y dada la ausencia de parámetros objetivos, también la limita de diferenciar tales formas elusivas de aquellas otras constitutivas de estrategias de planificación fiscal lícita y genera el riesgo de confusión entre ambas situaciones.

Por otro lado, la ausencia de normas generales antielusivas, desde la perspectiva del análisis económico del derecho, puede generar un incentivo en la autoridad tributaria para que esta busque alternativas para reaccionar ante las

situaciones que por sus características parecieran ser elusivas. Así, la denuncia penal de tales actos puede convertirse en una alternativa disponible y se genera el riesgo que la administración tributaria llegue a reaccionar de esta manera. En conclusión, la existencia de las cláusulas generales antielusivas puede mitigar dicho riesgo al brindar otras alternativas de reacción ante la elusión.

4.3. La calificación de los actos en fraude de ley por la administración tributaria

Es momento de abordar una de las principales problemáticas que han motivado esta investigación. Con esto se refiere específicamente a los actos cometidos en fraude de la ley tributaria y el papel que ante ellos desempeña la autoridad impositiva. La complejidad del tópico se debe a dos motivos esenciales. El primero de ellos se debe a las similitudes que estos actos en fraude de ley tienen con las estructuras de planificación fiscal. Esto porque ambos escenarios son lícitos, en tanto que no implican una violación a la norma tributaria, pero la diferencia entre ellos es sustancial.

Mientras que la planificación no implica una manipulación artificiosa de la norma, el fraude de ley si lo requiere por naturaleza. Por ello, en tanto que la planificación fiscal es lícita y es una aplicación de las economías de opción; el fraude de ley es una manifestación de la elusión fiscal y, por tanto, debe combatirse a pesar de su falta de ilicitud. Si bien la diferencia parece clara, lo cierto es que en la práctica no siempre lo es y de ahí la importancia de una correcta interpretación teleológica de la norma tributaria por parte de la autoridad impositiva, así como emplear el principio de proporcionalidad como un límite objetivo.

El segundo motivo y que puede incidir, al menos indirectamente en cuanto a la diferenciación entre la planificación fiscal y el fraude de ley tributaria, consiste en la aparente incapacidad de administración tributaria para combatir los actos cometidos en fraude de ley. Se habla de una aparente incapacidad, toda vez que el ordenamiento jurídico de Guatemala, a juicio del autor, cuenta con medios que coadyuvan a la administración tributaria para el combate de tales actos, pese a que

el Código Tributario de Guatemala no cuenta ya con una norma general antielusiva, como en su momento lo pudo ser el derogado artículo 16 “A” del Código Tributario.

Por su alcance, este último aspecto se abordará detenidamente en este apartado. La razón de ello radica en que esta aparente falta de capacidad para el combate de la elusión puede afectar de manera indirecta al contribuyente. En primer lugar, al no contar con parámetros diferenciadores claros, ello puede incidir en que la administración tributaria atribuya a las estructuras complejas de planificación fiscal el carácter de actos elusivos, cuando en realidad no lo son. Sin parámetros claros para calificar un acto cometido en fraude de ley, la discrecionalidad del fisco se puede convertir en el peor enemigo para el contribuyente.

Una correcta calificación de los actos cometidos en fraude de ley e interpretación de las normas tributarias conforme con su finalidad económica, serían útiles ante la ausencia de una norma general antielusiva en el Código Tributario. No obstante, el ordenamiento jurídico guatemalteco a nivel general por medio de la Ley del Organismo Judicial, si reconoce la institución del fraude de ley. Por tal motivo, se ha preferido aludir a una *aparente* y no *real* incapacidad de la administración tributaria para calificar y combatir las practicas elusivas. Sin embargo, se reconoce la crítica que esta postura tiene desde la perspectiva del principio de legalidad y seguridad jurídica, por lo que tales medios no deben sustituir el empleo de cláusulas generales antielusivas.

En segundo lugar, esta falta de capacidad de la administración tributaria para el combate de la elusión fiscal puede incidir negativamente en el contribuyente, toda vez que funge como un incentivo para que la autoridad impositiva promueva denuncias ante los actos constitutivos de fraude de ley y por exclusión también frente a las estructuras complejas de planificación fiscal, al no poder diferenciarlas objetivamente. Así, ante la ausencia de otras alternativas debido a la falta de cláusulas antielusivas, la autoridad tributaria puede verse incentivada a denunciar penalmente tales actos y estructuras. Esto contradice el carácter de *ultima ratio* del derecho penal, desconoce que la esencia de los actos en fraude de ley es su

carácter elusivo y no su ilicitud y limita al contribuyente de solventar su situación a través de un procedimiento idóneo.

El problema puede agravarse aún más en aquellas situaciones en las que no solo se considera a una estructura compleja de planificación fiscal como un acto cometido en fraude de ley, sino que adicionalmente la administración tributaria procede a denunciarlo como acto constitutivo del delito de defraudación tributaria. Por tales razones es indispensable tratar la problemática de la calificación de los actos cometidos en fraude de ley a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Conviene mencionar que menos del cuarenta por ciento de los entrevistados acertaron en una definición técnica del concepto de fraude de ley en materia tributaria. Sin embargo, estos coincidieron con que los actos cometidos en fraude de ley no pueden tener una naturaleza ilícita por no implicar la violación directa de una norma. Por el contrario, la mayoría de los participantes asimilan la figura del fraude de ley con situaciones constitutivas del ilícito tributario, al considerar que dicha figura se da cuando el contribuyente evita el pago de tributos dolosamente y por medio de engaños.

Ahora bien, el primer obstáculo para tomar en cuenta respecto a la atribución de la administración tributaria para calificar los actos cometidos en fraude de ley radica en la incidencia que el principio de legalidad en materia administrativa tiene respecto a la ausencia de una norma general antielusiva en el Código Tributario. Conforme con el artículo 154 de la Constitución Política de Guatemala, los funcionarios y empleados públicos deben sujetar su actuación a lo establecido por la ley.

Por ello, a diferencia de los particulares quienes rigen su actuación conforme con el derecho de libertad de acción; los empleados y funcionarios públicos únicamente pueden actuar conforme con las atribuciones taxativamente establecidas en los cuerpos normativos (Salvador, Azagra y Fernández, 2004). A primera vista, la ausencia de una norma general antielusiva en el Código Tributario

puede cuestionar que la administración tributaria califique aquellos actos cometidos en fraude de ley por los contribuyentes.

No obstante, ello sería confundir el principio de legalidad con la interpretación aislada de las normas y se obviaría con ello el alcance de la atribución a cargo de la administración tributaria que consiste en la aplicación de los tributos y por ende del ordenamiento tributario, de conformidad con los artículos 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y 98 del Código Tributario. Esto debido a que la calificación es un proceso intelectual previo a la interpretación de la norma. En otras palabras, para aplicar la norma tributaria, debe anteceder un proceso de calificación, aun cuando por las condiciones concretas del caso no se logre distinguir claramente ambas fases en el proceso intelectual.

García Novoa (2005) indica que la calificación es un conjunto de operaciones intelectivas que realizan todos aquellos órganos encargados de la aplicación de las normas. Estas operaciones consisten en analizar, desde la óptica jurídica, las circunstancias fácticas y así determinar si estas pueden incluirse en el supuesto factico de la norma que se pretende aplicar. La calificación, por tanto, es discriminar respecto a si un hecho puede ser considerado o no como parte del supuesto de hecho previsto en la estructura de la norma jurídica.

Para comprender de mejor manera este concepto, cabe recordar que la estructura usual de la norma jurídica consiste en un supuesto de hecho, una consecuencia jurídica y un elemento que funciona como copula entre ambos elementos que en conjunto conforman la norma jurídica. Si bien, esta estructura no es seguida por la totalidad de normas que conforman el ordenamiento jurídico, lo cierto es que sí es la estructura típica de las normas que proveen una consecuencia jurídica, entre las cuales resaltan las normas penales y las normas tributarias.

Al analizar más detalladamente estos elementos, a consideración del autor se tiene como elemento común la manifestación del poder coercitivo del Estado en ambos tipos de normas. Si bien las normas penales proveen un supuesto factico, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción, mientras que en la norma tributaria se cuenta con un presupuesto factico del cual depende el nacimiento de

la obligación tributaria; lo cierto es que la consecuencia de ambas normas es la limitación a un derecho, sea la libertad o la propiedad.

De igual manera, ambos tipos de normas pueden emplearse como referencia respecto al rol que el principio de legalidad tiene en estas y como consecuencia la obligatoriedad de la taxatividad en cuanto a los supuestos facticos que las conforman. Con todo ello, el proceso de calificación se evidencia como indispensable para poder dar el correcto alcance al momento de aplicar la norma. Sin una adecuada calificación, la interpretación y por ende la aplicación, también será deficiente.

Por tanto, dado que a la administración tributaria le ha sido encomendada, conforme con el principio de legalidad, llevar a cabo la aplicación de los tributos y del régimen normativo tributario; es razonable considerar que la calificación también forma parte de dicha atribución, sin que su inclusión conlleve a una vulneración al principio de legalidad en materia administrativa (García Novoa, 2005). Al ser la calificación un proceso inherente a la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, esta se encuentra incluida en tales atribuciones.

La calificación jurídica es indispensable para que la administración tributaria pueda identificar aquellos actos cometidos en fraude de ley y, por lo tanto, combatir la elusión tributaria. Dado que la elusión a través de los actos en fraude de ley implica la manipulación artificiosa de las formas jurídicas para evitar activar el hecho generador previsto en la norma tributaria, la calificación es necesaria para identificar si tales formas jurídicas elusivas pueden incluirse o no en el supuesto factico previsto en la norma (García Novoa, 2005).

Anteriormente se indicó que el fraude de ley requiere de una norma de cobertura para evitar el cumplimiento de la norma defraudada. La actividad calificadora se centra en identificar los alcances de la norma de cobertura empleada para así determinar si esta se asemeja o no a la norma defraudada. De ser así, la administración tributaria podrá incluir la forma jurídica empleada y amparada por la norma de cobertura, en el supuesto factico previsto en la norma defraudada.

Ahora bien, dada la complejidad del fraude de ley, debido a que existen dos tipos de normas en cuestión, esta calificación difiere de la que usualmente se realiza al momento de aplicarse una sola norma jurídica y puede mostrar aún más cuestionable si esta violenta el principio de legalidad a través del uso de la analogía. Para solventar esta limitación y no incurrir en vulneración al referido principio, los ordenamientos tributarios suelen incluir disposiciones generales de naturaleza antielusiva.

El propósito de tales disposiciones es dotar de herramientas a la administración tributaria para calificar las formas jurídicas de cobertura empleadas en los actos cometidos en fraude de ley, para luego establecer si forman parte o no del supuesto fáctico de la norma que se pretende eludir. Incluir dichas cláusulas en el ordenamiento jurídico promueve que el ejercicio de las atribuciones de la administración tributaria se encuentre regido por el principio de legalidad (Echavarría, 2013). Con esto se concilia la atribución de calificación con el principio de legalidad en los casos en que existe un acto cometido en fraude de ley.

La mayoría de los entrevistados coinciden con que la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con medios para combatir los actos cometidos en fraude de ley previstos en la normativa vigente, pero que su aplicación es escasa. No obstante, los medios que mencionan son la factura electrónica, la bancarización y las auditorías fiscales. Ninguno de los participantes hizo referencia a la aplicación de la institución del fraude de ley previsto en la Ley del Organismo Social. La razón de ello puede derivar del desconocimiento que, en general, los participantes presentaron respecto a la institución del fraude de ley en materia tributaria.

Surge ahora en concreto el cuestionamiento respecto a si el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco cuenta con una norma general antielusiva que le permita a la Superintendencia de Administración Tributaria combatir los actos de elusión fiscal. En sentido estricto, la respuesta debe ser negativa, toda vez que ni el Código Tributario ni otras disposiciones tributarias especiales contienen disposiciones de tal naturaleza. Esto puede ocasionar lo que se ha denominado la

falta de capacidad de la administración tributaria para combatir la elusión fiscal desde la instancia administrativa.

No obstante, a juicio del autor, el ordenamiento jurídico guatemalteco cuenta con medios que coadyuvan a la administración tributaria, para que, sin violentar el principio de legalidad, pueda combatir los actos cometidos en fraude de ley tributaria. El sustento normativo de ello se encuentra en el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial, 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.

Si bien no es una norma de carácter tributaria, no existe óbice para su aplicación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. Sobre todo, al tomar en consideración que, conforme con el artículo 1 de la Ley del Organismo Judicial, los preceptos contenidos en dicha ley son normas generales que sirven para la aplicación, interpretación e integración del resto del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Reiteradamente se ha fundamentado que corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, entre otras atribuciones, la aplicación de los tributos y del régimen tributario en general. En ejercicio de esa atribución, le corresponde también la calificación de las situaciones fácticas para incluirlas o no como hecho generador de la obligación tributaria. Aunado a ello, la ya citada norma general que permite el combate de los actos cometidos en fraude de ley es una norma general, cuya aplicación es permitida en el ámbito legal tributario. Por tanto, la autoridad impositiva sí estaría facultada a calificar los actos cometidos en fraude de ley.

No está de más recordar que la aplicación de esta norma general antielusiva por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria debe ejecutarse conforme con el procedimiento administrativo previsto en las normas tributarias. Caso contrario, en perjuicio del contribuyente se violentaría el principio de legalidad, así como el derecho fundamental del debido proceso. Ello toda vez que el alcance

del procedimiento administrativo, según se tratará más adelante, lleva implícito el reconocimiento y protección al derecho fundamental del debido proceso y el principio de legalidad.

Aunado a ello, no debe olvidarse que la consecuencia prevista para los actos cometidos en fraude de ley no es la imposición de una sanción, sino la aplicación de la norma defraudada que se ha pretendido eludir. Este es el fundamento principal que sustenta la falta de ilicitud del fraude de ley, ya que su consecuencia no es la imposición de una sanción, toda vez que no implica la trasgresión a una norma jurídica. Por el contrario, lo que se pretende es combatir la elusión a través de la aplicación de la norma tributaria que se ha eludido.

En conclusión, a juicio del autor, ante la ausencia de cláusulas generales antielusivas convendría reconocer que la Superintendencia de Administración Tributaria está facultada para calificar las practicas elusivas cometidas en fraude de ley a través de la aplicación del artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial. Ello permitiría por un lado combatir la elusión tributaria y por otro, la garantía que estas situaciones sean solventadas desde una fase administrativa y así desincentivar el empleo del proceso penal en contra de los contribuyentes, sobre todo si se considera que incluso existen situaciones en las cuales erróneamente las estructuras de planificación fiscal se consideran como estructuras elusivas.

Por el contrario, si se desconoce esta atribución propia de la función aplicativa de la administración tributaria, ello repercute negativamente en el contribuyente, así como la equidad y justicia del sistema tributario. Ello toda vez que, se continuaría dando el escenario en que se considera que la administración tributaria no tiene la atribución para calificar un acto cometido en fraude de ley y, por tanto, tampoco reaccionar ante los actos de elusión fiscal. Por ende, ante esta imposibilidad y para evitar los efectos negativos en cuanto a la recaudación, la administración tributaria podría verse incentivada para acudir al proceso penal por asimilar estos actos como evasivos e ilícitos, aunque en esencia no lo son.

4.4. El papel de la administración tributaria frente a la simulación en materia tributaria

La simulación en materia tributaria tiene elementos característicos que la distinguen de los actos cometidos en fraude de ley. Mientras que el fraude de ley no implica una trasgresión a la norma jurídica, la simulación sí, toda vez que por su naturaleza conlleva el empleo de engaño en detrimento de un tercero, aspecto que riñe con el ordenamiento jurídico. El fraude de ley por tal motivo no constituye un ilícito tributario, pero sí un acto de elusión fiscal. La simulación, en cambio, sí es constitutiva de un ilícito tributario y una manifestación de la evasión fiscal.

El cincuenta por ciento de los participantes entrevistados dieron una definición técnica de la simulación en materia tributaria. No obstante, la mayoría de ellos a través de explicaciones o ejemplos coincide con que la simulación es ocultar la realidad a través del empleo del engaño o maquinaciones encaminadas a dar la apariencia de lo que en realidad no existe. En conclusión, coinciden con que la simulación es crear una falsa realidad para evitar el pago de tributos. Este aspecto es esencial para diferenciar la simulación de aquellos actos cometidos en fraude de la ley tributaria.

Ante esta distinción es razonable considerar que la simulación, por ser un acto constitutivo de evasión tributaria, debe ser combatida, al igual que la elusión fiscal. Sin embargo, en sentido similar y en congruencia con el principio de legalidad, es indispensable que el ordenamiento jurídico proporcione a la administración tributaria los mecanismos necesarios para ello. Pero, a diferencia de lo que ocurre con el fraude de ley, en la simulación no basta con la calificación de un hecho como constitutivo de simulación, toda vez que falta en el ordenamiento una norma anti evasiva para determinar los efectos jurídicos de dicha calificación.

Previamente se introdujo la idea de emplear como medio coadyuvante la norma contenida en el artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial. Esta complementaría la actividad de calificación que ejerce la administración tributaria en ejercicio de su función de aplicación de los tributos, ya que, una vez realizada la calificación la norma permite obviar la norma de cobertura empleada y proceder a

la aplicación de la norma defraudada, aspecto conocido como el efecto de inoponibilidad. Esto porque, sin una norma antielusiva la autoridad impositiva se ve limitada para reaccionar una vez haya detectado un acto elusivo a través de su función calificador, en aras de no vulnerar al principio de legalidad.

Situación distinta existe con la simulación. Mientras que la administración tributaria sí podría estar facultada para calificar un acto como constitutivo de simulación, ya que ello es parte de su función interpretativa y aplicativa del régimen tributario; no está facultada para reaccionar ante esta, salvo el promover la denuncia correspondiente por el delito de defraudación tributaria. Esto último toda vez que el engaño y simulación constituyen verbos rectores del referido delito, como ya se ha indicado y se tratará detalladamente en el siguiente apartado.

Los profesionales entrevistados coinciden con que la Superintendencia de Administración Tributaria sí cuenta con medios técnicos para combatir la simulación tributaria. Sin embargo, mencionan que tales medios son los relacionados al cruce de información a través de herramientas electrónicas tales como la factura y el Registro Tributario Unificado electrónicos. Ninguno de los participantes hizo referencia a mecanismos legales de combate a la simulación tributaria, lo cual es desafortunado.

Esta situación repercute negativamente en el sistema tributario de Guatemala. Como primer punto, se limitan las atribuciones de la administración tributaria como ente encargado de la aplicación, fiscalización y recaudación de los tributos. Al no contar con la posibilidad de combatir de forma directa la evasión, a través de la aplicación del respectivo procedimiento administrativo, se le fuerza a acudir a una vía no idónea para obtener el pago de los tributos evadidos, como el proceso penal.

No es la vía idónea, toda vez que, si bien el procedimiento penal permite el pago de los tributos y recargos a través de la institución de la reparación digna o para optar a una medida desjudicializadora, la naturaleza del proceso penal no es recaudatoria sino el ser una instancia sancionatoria y punitiva. Además, pese a que existen órganos jurisdiccionales con competencia penal especializada en delitos

tributarios, lo cierto es que ello no supera la especialidad del procedimiento administrativo ni la de las salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo especializadas en materia tributaria. Sin perjuicio que no todos los delitos tributarios son conocidos por estos tribunales penales con competencia especial.

Como segundo punto, la ausencia de una norma anti evasiva que faculte a la administración tributaria reaccionar ante los casos de simulación, repercute de forma negativa con el contribuyente. Para explicar esto conviene recordar que la simulación sí puede ser detectada por la autoridad impositiva, toda vez que ello es el producto de un proceso de calificación e interpretación de la norma tributaria. Lo que no puede hacer, ante la ausencia de una norma anti evasiva y derivado del principio de legalidad, es reaccionar para combatir en la vía administrativa ante dicha simulación.

Frente a esta situación es razonable inferir que la administración tributaria tampoco se quedará inerte ante estas situaciones de evasión tributaria. Por ello, su reacción usual sería plantear la correspondiente denuncia penal por el delito de defraudación tributaria, toda vez que la evasión provocada a través de la simulación encuadra en los verbos rectores de tal delito. Esto afecta a los contribuyentes, ya que automáticamente se elimina la posibilidad que la situación pueda ser resuelta en una vía administrativa y no penal.

Claro está que existirán situaciones especiales que por su gravedad implicará necesariamente la comisión de un delito de defraudación tributaria y, por tanto, el deber de la administración tributaria de denunciarlo. Sin embargo, ante la ausencia de una norma anti evasiva, se puede generar el incentivo que incluso en aquellas situaciones que ocasionen duda, ante la imposibilidad de solventarse a través del procedimiento administrativo, la Superintendencia de Administración Tributaria proceda por medio de la vía penal.

En otros términos, el problema radica en que se genera un incentivo para criminalizar las situaciones que puedan implicar un acto evasivo de simulación, aún si existiere la duda de ello. Aspecto que contradice el principio de *ultima ratio* que es característico del derecho penal. El problema se agrava aún más al considerar

que existen situaciones constitutivas de una planificación fiscal o incluso de un fraude de ley, las cuales no son ilícitas según se ha explicado; pero que la administración tributaria puede confundirlas, sea por malas prácticas o por ignorancia y ello podría evitarse con la incorporación de cláusulas antielusivas.

Otra desventaja que se tiene ante la ausencia de una disposición antielusiva es la supresión de efectivos controles jurisdiccionales para con el actuar de la administración tributaria. Este punto se tratará en los siguientes párrafos, pero de manera general la desventaja ocurre debido a que, al accederse directamente a la vía penal, se excluye la posibilidad de acceder al control jurisdiccional a través de las salas especializadas en materia tributaria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En algún tiempo, el ordenamiento jurídico tributario de Guatemala contó con una norma antielusiva. Fue con la promulgación del Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República que se adicionó el artículo 16 “A” en el Código Tributario. En esta norma se indicaba lo siguiente:

La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria:

- a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o c) Constituyan o transfieran derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. En estos casos, la Administración Tributaria, formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda.

Esta norma jurídica permitía a la administración tributaria reaccionar frente a los actos de evasión dados por medio de la simulación. a través del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria. Cabe resaltar que la única atribución que dicha norma le otorgaba a la autoridad impositiva era el realizar los ajustes correspondientes para una correcta determinación de la obligación

tributaria. Esta no imponía ningún tipo de sanción, como tampoco declaraba la nulidad del negocio jurídico simulado o del acuerdo simulatorio. En otras palabras, la aplicación de dicha norma únicamente tenía efectos en el ámbito tributario y no contrariaba el principio de separación de poderes.

Otro aspecto que conviene recordar es que, por su naturaleza y según fue explicado, el derecho tributario incorpora conceptos que no le son propios y que son tomados del derecho privado. No obstante, en cuanto a los efectos producidos, estos son únicamente en el campo impositivo. La simulación, institución propia del derecho civil, es un ejemplo de este tipo de conceptos adoptados. En este sentido, la inclusión de la referida norma de ninguna manera implicaba la declaración de simulación con los efectos civiles correspondientes. En cambio, sus efectos eran netamente tributarios y en concreto una herramienta para el combate de la evasión.

Desafortunadamente, a juicio del autor, esta norma fue derogada del ordenamiento jurídico a través de la declaratoria de inconstitucionalidad general por medio de una sentencia de la Corte de Constitucionalidad dictada en el expediente 1898-2012. Por su relevancia, y dado que se hará una crítica a esta a continuación, se indican los extractos del razonamiento empleado por dicho tribunal constitucional para la referida declaración de inconstitucionalidad.

[...] esta Corte estima que la simulación, como figura jurídica, solamente puede ser determinada por un juez (tribunal de derecho) y no por un ente administrativo. Para establecer la existencia de una simulación se requiere el agotamiento previo de un debido proceso, en el que con plena igualdad procesal, a quien alguno le ha imputado la existencia de una simulación, esté en plenitud de aportar, de acuerdo con el contradictorio debido, medios probatorios por los cuales se evidencie que no existe el carácter encubierto de un negocio ni que este puede ser falso o aparente. Menos aún podría operar la simulación, si esta es determinada para ser posteriormente utilizada como fundamento en la realización de un ajuste tributario, sobre todo porque en ambos casos, quien determina tanto la existencia de simulación como la procedencia de los ajustes formulados con fundamento en concurrencia de

simulación es la propia Administración Tributaria. [...] Se considera inapropiado, de acuerdo con el principio de contradicción, que deba ser el contribuyente quien tenga que desvanecer aquellas imputaciones, pues estas fueron formuladas por quien, al final de cuentas, es la que va a asumir la decisión sobre si aquellas concurren o no. En ese orden de ideas, se reafirma que como quien determina la simulación es quien posteriormente formula el ajuste tributario, la única explicación que se encuentra es que el efecto de la simulación determinada en sede administrativa es el de tornar ilusorio el derecho de defensa del contribuyente respecto del ajuste formulado. Es de parecer que ante el señalamiento de haberse incurrido en conducta simulada, de acuerdo con el principio jurídico del juez natural y preestablecido, el contribuyente imputado debe estar en posibilidad de acudir ante un tercero independiente e imparcial (como un juez) a desvanecer, con la prueba pertinente, aquella imputación. Son estas las razones que evidencian la concurrencia de inconstitucionalidad del citado artículo. (2013, p. 45)

La Corte de Constitucionalidad utilizó una serie de argumentos para declarar la inconstitucionalidad de la referida norma. En general, estos se centran en la idea que la simulación, por su naturaleza, únicamente puede ser declarada por un órgano jurisdiccional y que además se encuentre revestido por la imparcialidad e independencia que propia de estos. En tal sentido, de permitirle a la administración tributaria esta actuación, se vulneraría el debido proceso y derecho de defensa, toda vez que esta entidad administrativa fungiría como juez y parte de la controversia.

A consideración del autor, dicho razonamiento es erróneo y parte de una premisa falsa. La relacionada norma permitía a la administración tributaria exclusivamente formular ajustes luego de calificar las situaciones constitutivas de simulación. Esta de ninguna manera permitía la declaración de los efectos civiles propios de la simulación, como la nulidad o anulabilidad del negocio jurídico simulado. El único efecto era la inoponibilidad de la forma simulada. Es decir, el negocio simulado continuaría existiendo, pero sería inoponible para la

administración tributaria, la cual estaría facultada para efectuar los ajustes correspondientes.

Como se indicó, el hecho que el Código Tributario haya adoptado un concepto propio del derecho civil no implica que los efectos perseguidos sean civiles, sino únicamente de naturaleza impositiva. No existe, por tanto, un impedimento para que la administración tributaria efectúe los ajustes tributarios una vez haya calificado una situación como constitutiva de simulación.

Respecto al argumento que se violenta el debido proceso al ser la administración tributaria la que realice tales ajustes, toda vez que se vulnera el principio de independencia e imparcialidad propio de los órganos jurisdiccionales, deben considerarse dos aspectos omitidos en el razonamiento invocado en dicha sentencia. El primero de ellos es que el debido proceso, por su naturaleza, es un principio aplicable también en los procedimientos administrativos. El segundo radica en que se está obviando la función del proceso contencioso administrativo como mecanismo de control de la juridicidad de la administración pública.

Como lo indica Ríos (2014), en la mayoría de las jurisdicciones, el debido proceso ha sido incorporado como una garantía del catálogo constitucional, así como también en la mayoría de los tratados en materia de Derecho Humanos. Su relevancia ha sido tal que el debido proceso abarca y se aplica a todas las ramas de derecho, entre las cuales no se puede excluir al procedimiento administrativo. La Corte de Constitucionalidad no ha sido ajena a dicha postura, toda vez que ha sentado doctrina legal, por la continuidad de fallos en los que se ha indicado, al igual que en el expediente 382-2019, lo siguiente:

Esta Corte ha considerado en casos anteriores que: los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales, pero su aplicación es

imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública. (2019, p. 11)

En igual sentido, el debido proceso es una garantía tan esencial de todo ordenamiento jurídico, que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá, ha reconocido que este es un derecho humano, al igual que las otras garantías establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y que, por tanto, debe ser garantizado por todos los Estados, pues el procedimiento administrativo no queda excluido de estas garantías.

Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento, cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas. (2001, p. 76)

El debido proceso es un derecho fundamental que se ha instaurado en las constitucionales estatales no solo por su relevancia, sino por ser una manifestación del Estado democrático de derecho. En virtud de la fuerza normativa de la que gozan las constituciones modernas, la inclusión de esta garantía, viene a promover dicha vinculatoriedad que el poder público en general tiene respecto al respeto del debido proceso en favor de los habitantes (Bechara, 2015). El constitucionalismo se fundamenta en la limitación del poder público, por lo que no sería coherente con dicho ideal, excluir a la administración pública y el procedimiento administrativo de dicho control.

El debido proceso es una garantía que deben ser acatada, junto con otros principios que rigen el procedimiento administrativo, sin importar si estos se norman expresa o implícitamente (Carvajal, 2010). Sin embargo, en Guatemala dicha garantía si se encuentra regulada. Por si fuera poco, la Constitución Política de Guatemala contempla en la cúspide del ordenamiento jurídico la garantía del debido proceso. Derivado de ello, el propio Código Tributario en su artículo 21 "A"

contempla como derechos del contribuyente el debido proceso, así como el derecho de audiencia y de defensa.

Únicamente el veinte por ciento de los profesionales consultados considera que la derogatoria del artículo 16 “A” del Código Tributario fue negativa, la razón dada coincide con lo expuesto en esta investigación, ya que consideran que ahora se da una vía libre a la Superintendencia de Administración Tributaria para criminalizar estructuras complejas de planificación, a pesar de que estas no implican una simulación. El cincuenta por ciento de los participantes afirman que la derogatoria de dicha norma fue positivo y coinciden con la mayor parte de los argumentos vertidos por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala dados en la sentencia en cuestión.

Para concluir, el argumento vertido por la Corte de Constitucionalidad para declarar la inconstitucionalidad de la norma anti evasiva en cuestión no tiene asidero legal, constitucional ni convencional. Incluso, pone de manifiesto el desconocimiento de la propia doctrina legal sentada por el mismo tribunal respecto a la obligatoriedad de garantizarse el debido proceso en los procedimientos administrativos. Adicionalmente y en referencia al segundo de los aspectos para considerar, el fallo que se está criticando ignora también el papel que la jurisdicción contenciosa administrativa tiene en el Estado de derecho.

Como lo indica Bechara (2015), el Estado constitucional de derecho se fundamenta en la necesidad de limitar el poder público y establecer los mecanismos de control necesarios para garantizar la justicia. Derivado de ello surge el rol relevante que tiene la jurisdicción contenciosa administrativa, como una instancia jurisdiccional que controla la actuación de la administración pública. Es decir, los actos de la administración pública no son definitivos y en aras de no vulnerar el principio de separación de poderes, las actuaciones vertidas en los procedimientos administrativos están sujetas a un control jurisdiccional.

En el capítulo segundo de este trabajo se discutió sobre la crítica dada al derecho administrativo sancionador desde la óptica de la separación de poderes, pero se concluyó que dicho principio no se vulnera por el control posterior

jurisdiccional al cual están sujetos los actos administrativos. El proceso contencioso administrativo es el mecanismo de control previsto por la Constitución para controlar los actos de la administración pública ante el poder judicial del Estado. En especial, se pretende controlar la sujeción del poder público a la ley, conforme con el principio de legalidad y así evitar las arbitrariedades (Jiménez, 2012).

En el caso que nos atañe, aún en el supuesto en que la administración tributaria actuare de forma arbitraria al calificar y reaccionar ante los actos de simulación en materia tributaria, ello no sería fundamento suficiente para derogar dicha atribución. Conseguirlo y sobre todo con base en los argumentos dados por la Corte de Constitucionalidad, evidencia que no fue tomado en consideración el papel otorgado por la Constitución Política de Guatemala al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, como también de los principios que caracterizan al Estado constitucional de derecho.

Por el contrario, actualmente ante estas situaciones de evasión, la administración tributaria únicamente tiene habilitado el proceso penal para de forma indirecta procurar el pago de los tributos evadidos. Esto implica en que un órgano jurisdiccional, cuya competencia y experiencia no está enfocada en el régimen tributario, sea el que decida si existe o no una situación constitutiva del delito de defraudación, con los riesgos y las consecuencias negativas correspondientes en perjuicio del contribuyente.

4.5. La naturaleza y alcance del delito de defraudación tributaria

Corresponde en este momento analizar la naturaleza y el alcance del delito de defraudación tributaria, ya que indirectamente se ha convertido en el único medio disponible para que la administración tributaria promueva el combate de los actos de evasión fiscal, así como también aquellos que desafortunadamente a pesar de ser constitutivos de fraude de ley, ante la aparente falta de una norma general anti elusiva, son considerados también por la administración tributaria como evasivos y, por tanto, contrarios al ordenamiento jurídico.

Antes de todo, conviene considerar que la defraudación tributaria es un tipo penal previsto por el ordenamiento jurídico guatemalteco. En congruencia con el principio de legalidad y taxatividad, el Código Penal en su artículo 358 "A" lo tipifica de la siguiente manera:

Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Para comprender de mejor manera el alcance de este delito, es importante identificar los principales elementos que constituyen su tipificación. Ello obedece a la taxatividad que debe respetarse en el derecho penal, la cual se encuentra estrechamente relacionada con el principio de legalidad y por derivación la prohibición del empleo de la analogía. Así, la interpretación en materia penal requiere un mayor enfoque en la literalidad del texto, sin que ello implique no tomar en consideración el contexto de las normas como también considerar que las normas deben interpretarse conforme con las disposiciones constitucionales.

De esta manera, como primer punto se entiende que el delito requiere indispensablemente el empleo de algún mecanismo de engaño y astucia para con ello, provocar que incurra en error la administración tributaria en el ejercicio de su función aplicativa y fiscalizadora. Este engaño puede ser producido por el contribuyente, por medio de la simulación, la ocultación, el ardid o cualquier otra forma para alcanzar dicho objetivo. Los actos de simulación, por tanto, forman parte de los verbos rectores que pueden dar lugar a este delito.

Respecto a este elemento, uno de los puntos que resalta a la vista es que la simulación se prevé como elemento para la tipificación de la defraudación tributaria. Esto puede ser útil para confirmar que la Superintendencia de Administración Tributaria, en ejercicio de su función aplicativa de los tributos, sí puede calificar un acto como constitutivo de simulación. Sin embargo, al no estar facultada para

reaccionar una vez identificado, se ve motivada a presentar la correspondiente denuncia penal.

Por otra parte, el elemento del engaño es tan relevante que, para algunos tratadistas, la única diferencia entre este delito y la estafa es la especial protección que se pretende respecto al ordenamiento tributario y la actividad recaudadora del Estado (Muñoz y García, 2010). Dado que la actividad financiera del Estado y, en concreto la obtención de la mayor parte de sus recursos, depende del régimen tributario; es razonable que exista un tipo penal idóneo y adecuado para que, en última instancia, se aplicable en las situaciones que implican una grave trasgresión al ordenamiento normativo.

Otro elemento importante para resaltar es la especial condición con la que debe contar el sujeto activo del delito de defraudación tributaria. Si bien el tipo penal no lo indica expresamente, es razonable inferir que el sujeto activo en este delito debe ser el contribuyente o responsable, toda vez que son los únicos sujetos inmersos en la obligación tributaria y que provocarían que incurra en error la administración tributaria en cuanto a la determinación o pago del tributo.

Lo anterior es sin perjuicio que, en el caso de las personas jurídicas, serán responsables penalmente los empleados, representantes legales o funcionarios que hayan intervenido en el acto de defraudación en beneficio de la entidad, la cual debe tener la calidad de contribuyente o responsable. Aspecto que coincide con el artículo 38 del Código Penal que establece los parámetros para encuadrar la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

El otro de los elementos importante para resaltar en cuanto a la tipificación de este delito es la necesidad que el referido engaño ocasione detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. Con ello la doctrina ha clasificado a este delito como un delito de resultado. Los delitos de resultados son aquellos, en los que, para su consumación, necesariamente debe obtenerse un resultado, el cual en el caso concreto es el detrimento patrimonial para el Estado derivado de la recaudación tributaria (Zaffaroni, 2006). Caso contrario, no se puede responsabilizar al contribuyente por el delito, o al menos no en su manifestación consumada.

En cuanto a la necesidad que el engaño sea respecto a la determinación de la obligación tributaria o el pago de los tributos, esto se ha tomado como una justificación para considerar al delito de defraudación tributaria como un tipo penal en blanco. Estos tipos son aquellos en los cuales la conducta antijurídica no se encuentra completamente definida en el tipo dado por el legislador, por lo que para darle su correcto alcance es indispensable acudir a otras disposiciones normativas de carácter extrapenal (Amuchategui, 2012).

Los tipos penales en blanco no atentan con el principio de legalidad y taxatividad sobre el que se fundamenta el derecho penal democrático, siempre y cuando cumplan ciertos requisitos. Entre estos, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en los expedientes acumulados 2240 y 2351-2004, ha fijado los siguientes:

[...] que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza o, como señala la citada STC 122/1987, se dé la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía de tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada. (2006, p. 24)

En el delito de defraudación tributaria, el reenvío se justifica por la especial naturaleza del tipo y su íntima relación con el ordenamiento jurídico tributario. En cuanto a los otros requisitos, el tipo penal contempla de forma clara y expresa la sanción prevista, así como la concreción de los verbos rectores para tipificar la conducta prohibida.

En el caso del delito de defraudación tributaria, por su naturaleza, este reenvío a normas extrapenales se suple con el ordenamiento tributario. En concreto, para comprender en que consiste la determinación de la obligación tributaria, conviene acudir a las definiciones auténticas dadas a ambos términos por el

legislador en el Código Tributario. El artículo 14 del Código Tributario en su parte conducente señala:

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 [...].

De este concepto es que se infiere la especial circunstancia en la cual debe encontrarse el sujeto activo del delito que se está analizando, lo cual ha sido suficiente para considerarse como un delito de naturaleza especial, ya que no cualquier persona puede cometerlo. Respecto a la determinación, el artículo 103 del mismo cuerpo normativo la define como:

La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme con la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de esta.

Un aspecto relevante de la determinación de la obligación tributaria es que esta suele ser efectuada por el mismo contribuyente a través de la declaración de los tributos. Es más, en la mayoría de los tributos, es el propio contribuyente quien determina la obligación tributaria (Alveño, 2013). La función de la Superintendencia de Administración Tributaria, por tanto, se enfoca principalmente en la verificación y fiscalización de dicha determinación, para formular los ajustes tributarios si la determinación efectuada por el contribuyente no fuere acorde a los parámetros legales.

Por dicha situación, el contribuyente tiene la posibilidad de emplear mecanismos de engaño para de forma dolosa determinar erróneamente la obligación tributaria. Así, se le induce al engaño a la administración tributaria, lo que desemboca en una disminución fraudulenta de la carga impositiva y el correspondiente detrimento patrimonial para el fisco. Con esto se infiere también

que la defraudación tributaria es un delito eminentemente doloso, toda vez que requiere la combinación del elemento cognitivo y volitivo en cuanto a emplear el engaño, ardid o simulación para provocar el error de la administración tributaria (Amuchategui, 2012).

Más del sesenta por ciento de los profesionales participantes en las entrevistas consideran que las estructuras de planificación fiscal, propiamente dichas, no pueden ser tipificadas como parte de los verbos rectores del delito de defraudación tributaria. Sin embargo, coinciden en el sentido que el empleo del engaño, la simulación, el ardid y maniobras para ocultar la realidad económica y darle una apariencia contraria a la realidad sí son elementos constitutivos de la evasión tributaria, así como del delito de defraudación tributaria.

Adicionalmente, el criterio preponderante al cual los participantes acudieron para distinguir una estructura de planificación fiscal de un mecanismo de evasión fiscal fue el empleo de la ocultación, la simulación y el dolo con el propósito de inducir en engaño a la Superintendencia de Administración Tributaria y causar una apariencia contraria a la realidad con el único propósito de evitar el pago de tributos. Cabe mencionar que la mayoría de los participantes sostienen que aún si la estructura de planificación fiscal implica prácticas elusivas, ello no es ilícito, toda vez que la ilusión difiere de la evasión la cual sí es ilícita por implicar contravenciones a la norma tributaria a través del empleo del engaño.

El dolo en el delito de defraudación tributaria, sin perjuicio de la antijuridicidad, es el elemento característico para diferenciarlo de los actos cometidos en fraude de ley y que a su vez justifica la inclusión de la simulación como parte de sus verbos rectores. El dolo se pone de manifiesto por la utilización de maniobras fraudulentas para engañar, simular u ocultar la realidad económica a la administración tributaria. Su naturaleza no puede ser, por tanto, negligente o ignorante y difiere sustancialmente del fraude de ley, toda vez que este último no pretende engañar ni ocultar la realidad, sino más bien evitar activar el hecho generador al optar por otra alternativa creada deliberadamente por el contribuyente para tal propósito.

A manera de cierre, se justifica que los casos que implican una grave trasgresión al ordenamiento jurídico tributario sean sancionados por el derecho penal, lo cual es acorde al carácter de *ultima ratio* de este. En la defraudación tributaria, dado que se induce al error a la administración tributaria a través del ardid, la ocultación y mecanismos de engaño, todos de naturaleza antijurídica; es patente el riesgo para el sistema tributario y la actividad financiera del Estado si no se sancionan estas conductas reprochables.

El problema se da cuando la administración tributaria, de forma arbitraria debido a la ausencia de parámetros objetivos y claros, o bien por ignorancia del alcance de sus atribuciones; les atribuye a otras conductas que no son antijurídicas las características de actos de evasión fiscal. Así, se genera el riesgo que tales conductas, lícitas por naturaleza, sean criminalizadas por la autoridad impositiva ante su incapacidad de combatir las a través de otros medios. En tal sentido, conviene tratar los parámetros que pueden emplearse para diferenciar entre ambos tipos de conductas del contribuyente, los cuales se encuentran en las cláusulas generales antielusivas, de las cuales carece el sistema tributario guatemalteco.

4.6. Parámetros para diferenciar entre la planificación fiscal y el delito de defraudación tributaria

La administración tributaria, en ejercicio de su función de aplicación, fiscalización y recaudación de los tributos necesita reaccionar ante las prácticas elusivas y evasivas. Tolerar tales actos sin reacción alguna no solo implicaría un detrimento para la actividad financiera del Estado, sino también una vulneración a los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria. Esto porque tales prácticas son contrarias al deber general de contribución y su tolerancia fomentaría beneficiar aquellos contribuyentes con mayor capacidad financiera para controlar estructuras evasivas o elusivas a costa de los contribuyentes que no la tienen.

Pero esta función no debe ser ejercida de manera arbitraria, ya que, a diferencia de la postura maquiavélica, el fin loable no justifica el empleo de medios arbitrarios que afecten a los contribuyentes. Mucho menos en el Estado

constitucional de derecho actual, cuyo mayor postulado consiste en la limitación del poder público para garantizar los derechos de los habitantes del Estado. Por estas motivaciones, el ejercicio de la función pública debe estar sujeta a límites, los cuales a su vez sirven de parámetros objetivos que encausan dicho ejercicio.

Tres cuartas partes de los entrevistados consideran que la actuación de la Superintendencia de Administración Tributaria no se fundamenta en parámetros objetivos para diferenciar entre una estructura de planificación fiscal del delito de defraudación tributaria. Además, señalan que esta situación se agrava en el caso de estructuras complejas de planificación fiscal. También coinciden que la falta de conocimientos, capacitación y presiones organizacionales a las cuales sujetos los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria para alcanzar metas de recaudación es un factor que también influye negativamente y propicia el empleo de criterios subjetivos y antitécnicos.

Los límites están dados por principios generales del derecho, que por su relevancia se encuentran también inmersos en el texto constitucional. Así, en congruencia con el constitucionalismo moderno y el Estado constitucional de derecho, el fin principal de toda Constitución es limitar el poder a través de sus principios y normas de ejecución inmediata. Entre tales principios, por su estrecha relación, se resaltan el principio de legalidad, el principio de certeza y seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad. Por tanto, estos son los principios rectores que deben servir de guía para la administración tributaria en el ejercicio de las funciones que le han sido encomendadas por Constitución.

El principio de legalidad es el primero que se trata en este apartado. Su fundamento constitucional se haya en el artículo 154, el cual indica que los funcionarios públicos se encuentran sujetos a la ley y no son superiores a ella. El principio sirve como garantía para el administrado, quien puede conocer de manera anticipada, los límites de la actuación de la administración pública y así adaptar su conducta conforme con dicha actuación. Respecto a este principio, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en el expediente 2561-2014, ha sentado doctrina legal en el siguiente sentido:

Ello implica, como lo ha sostenido este Tribunal, que la función pública debe realizarse de acuerdo con un marco normativo, puesto que todo acto o comportamiento de la autoridad en cualquier ramo debe estar sustentado en una potestad que le confiera el ordenamiento jurídico vigente y, de ahí que si el funcionario público es depositario de la autoridad no puede hacer con esta potestad conferida sino lo que el ordenamiento jurídico le permite, entonces aquello que realice fuera de ese marco expreso de funciones y atribuciones o bien arrogándose las que la ley asigne a otro funcionario o entidad no puede sino configurarse como un acto arbitrario que necesariamente debe ser declarado inválido. (2015, p. 19)

El principio de legalidad encausa la actuación de la administración pública en el marco normativo vigente en el Estado. Sirve como guía toda vez que no le permite desviarse de dicho marco so pena de invalidar su actuación a través de la posterior declaratoria por medio de la garantía constitucional que sea *ad hoc*. Conforme con el principio de legalidad, el marco normativo vigente en Guatemala le ha atribuido a la administración tributaria no solo la función aplicativa del régimen tributario, sino también la función de fiscalización y de recaudación.

De todo lo anterior se infiere que la administración tributaria, al calificar un acto como evasivo, debe fundamentarlo en el marco legal que le permite su actuación. La calificación es un acto implícito a la función aplicativa del régimen tributario y que precede a la interpretación de la norma jurídica. Sin embargo, pese a que estas funciones son establecidas por ley, la manera en que se ejercen también debe estar sujeta a límites, ya que de lo contrario se le estaría dando un efecto meramente formal y parcial al principio de legalidad y no el verdadero alcance que le corresponde conforme con el ideal del Estado de derecho.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, no son del todo claros los parámetros normativos a través de los cuales debe efectuar la administración tributaria la calificación de aquellos actos constitutivos de evasión tributaria. Para un sector, la administración tributaria no está facultada para distinguir entre un acto de economía de opción, un acto elusivo y un acto evasivo; dada la ausencia de normas

generales en la legislación tributaria para el combate de la elusión y evasión fiscal. Si bien para el autor sí existen tales normas, está claro que existe aún controversia al respecto.

Ante esta falta de claridad y consenso, el principio de legalidad por sí solo no es suficiente como parámetro de actuación para la administración tributaria para diferenciar entre un acto de planificación fiscal y uno evasivo, por lo que se abordará la importancia del principio de certeza y seguridad jurídica. No obstante, previo a ello y por la incidencia que tiene para la investigación, se considera oportuno resaltar los argumentos del autor respecto a la actual atribución que tiene la administración tributaria para detectar y reaccionar ante los actos elusivos y evasivos sin trasgredir el principio de legalidad.

En cuanto a la elusión tributaria, dado que la característica esencial de esta situación es su ausencia de ilicitud, pero si la concurrencia de un abuso del principio de buena fe; la administración tributaria no puede sancionar estas situaciones, pero si calificarlas. Para ello, debe actuarse en consideración de la naturaleza de estas situaciones a la luz de la institución del fraude de ley y, conforme con el principio de legalidad y en aplicación del artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial, proceder a aplicar la norma que ha sido en encubierta con las consecuencias correspondientes en cuanto a gravar la realidad económica que se ha pretendido eludir. Por tanto, a juicio del autor, sí existe una norma general antielusiva que permite el combate a la elusión fiscal sin vulnerar el principio de legalidad.

Con relación a la simulación tributaria, no debe olvidarse que esta es de carácter ilícito por implicar el uso del engaño, la falsedad u ocultación en perjuicio de la administración tributaria. En ejercicio de su función calificadora, este elemento de licitud debe ser suficiente para distinguir la simulación de los actos cometidos en fraude de ley y cuya forma de lidiar ya se ha señalado. Respecto a esta situación, si bien el Código Tributario ya no cuenta con el artículo 16 "A", el cual era una norma general anti evasiva, este cuerpo normativo aún cuenta con el artículo 15, que en su parte conducente señala:

Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.

Puede considerarse que esta norma lleva inmerso el efecto de inoponibilidad hacia la administración tributaria de los actos y negocios jurídicos efectuados por terceros. Por tanto, si bien no es la norma idónea, si es un mecanismo anti evasivo con el que cuenta la administración tributaria para reaccionar ante los actos calificados como simulados, sin que ello implique un atropello al principio de legalidad. No obstante, respecto a esta situación en concreto, el principio de proporcionalidad será de mayor utilidad, según se tratará seguidamente.

El principio de legalidad en límite idóneo para encuadrar la actuación del poder público, del cual la administración tributaria forma parte. Pero, por sí mismo puede no ser eficaz, sobre todo ante la aparente ausencia de normas generales anti evasivas y elusivas en el Código Tributario. De esta manera, las alternativas ejercidas por la administración tributaria también deben ser congruentes con el principio de certeza jurídica, toda vez que el administrado debe saber de forma anticipada y estable cómo es el proceder de esta entidad gubernativa.

Respecto al principio de seguridad y certeza jurídica, este encuentra su sustento constitucional en el artículo 2, toda vez que uno de los deberes del Estado es garantizar la seguridad a los habitantes, la cual también abarca la seguridad jurídica. Así, la Corte de Constitucionalidad en la sentencia dictada en el expediente 2836-2012, ha sentado doctrina legal en este sentido.

El valor seguridad abarca también la seguridad en materia jurídica, la que este Tribunal ha considerado que consiste en la confianza que debe tener el ciudadano hacia el ordenamiento jurídico, incluido el de carácter tributario, dentro de un Estado de derecho; es decir, que el conjunto de leyes, coherentes e inteligibles, garanticen seguridad y estabilidad, tanto en su redacción como en su interpretación. (2012, p. 14)

El principio de seguridad jurídica, por tanto, es otro límite en la actuación de la administración tributaria que, conjugada con el principio de legalidad, le da la confianza al contribuyente para saber de qué forma procederá la administración tributaria respecto a la calificación de sus estructuras de planificación fiscal. Empero, a consideración del autor es con base en el principio de proporcionalidad como efectivamente se logra limitar el poder de calificación de la administración tributaria, principalmente por la ausencia parámetros normativos más claros que distingan entre un acto de planificación fiscal y un acto constitutivo de defraudación tributaria.

Como se ha indicado en la sentencia dictada en el expediente 4785-2017, el principio de proporcionalidad se ha convertido en un principio general y universal del derecho con aplicación esencial para el derecho constitucional, toda vez que limita las intrusiones injustificadas del poder público en la esfera de los derechos de los habitantes del Estado y restringe dichas intrusiones a la proporción estrictamente necesaria para garantizar otro derecho o valor constitucional, pero sin afectar severamente el derecho que se limita. En otras palabras, el principio promueve la convergencia de los diversos derechos y principios constitucionales (Corte de Constitucionalidad de Guatemala, 2018).

Para facilitar la aplicación del principio de proporcionalidad en el actuar del poder público, la Corte de Constitucionalidad a través de su jurisprudencia y doctrina legal ha establecido una prueba al amparo de la cual se puede evaluar si un acto de poder es o no proporcional. Para el efecto se establece lo indicado en el expediente 1061-2020:

El primero de los requerimientos del mencionado test consiste en establecer si la disposición normativa contiene una o más finalidades constitucionales o en este caso, convencionales, [...] A) Idoneidad Este factor del test de proporcionalidad consiste en establecer si el medio empleado es el adecuado para la consecución de la finalidad constitucionalmente prevista. [...] B) Necesidad: en este requisito podrá establecerse, básicamente si el legislador pudo hallar una mejor vía para la consecución de las finalidades que se han puesto en evidencia [...] C) Proporcionalidad (en sentido estricto): este último

paso permitirá verificar si la intromisión en la esfera íntima referida en este fallo tiene el suficiente equilibrio con la finalidad que se procura. (2020, p. 21)

El principio de proporcionalidad, por tanto, permite limitar un derecho fundamental, siempre y cuando sea para alcanzar un fin constitucional, pero sin que ello implique una limitación innecesaria ni desproporcional de tal derecho. En este sentido, la calificación que ejerce la administración tributaria de aquellos actos constitutivos del delito de defraudación tributaria debe efectuarse con base en el principio de proporcionalidad, para evitar limitar de forma innecesaria y desproporcional aquellos derechos fundamentales como lo son la libertad de acción y la autonomía de la voluntad, los cuales son el sustento de los actos de planificación fiscal.

Pero, los actos de planificación fiscal al no ser constitutivos de ilícitos tributarios y por ser una manifestación de la economía de opción, únicamente pueden limitarse a través de la emisión de disposiciones legales generales que restrinjan o eliminen estas alternativas de las cuales el contribuyente puede valerse para mejorar su carga tributaria. En virtud de la separación de poderes, no corresponde, por tanto, a la administración tributaria limitar a los contribuyentes el ejercicio de su libertad de acción y autonomía de voluntad.

Por otra parte, en lo que se refiere a los actos constitutivos de fraude de ley, toda vez que la calificación de estos si corresponde a la administración tributaria, esta atribución debe ejercerse conforme con los principios ya indicados, se incluye el principio de proporcionalidad. El objetivo es evitar que la autoridad impositiva proceda de forma innecesaria y desproporcional ante dichas situaciones. Por ello, la atribución que tiene la administración tributaria, frente a estos actos, es proceder a la aplicación de la norma que se ha eludido, toda vez que por su naturaleza el acto no implica una trasgresión al ordenamiento normativo. Esta solución, es conforme con el principio de proporcionalidad, al ser la respuesta adecuada y necesaria y además porque se realiza sin afectar más allá de lo estrictamente necesario a la esfera de derechos del contribuyente.

Por último, frente a los actos que implican un engaño, dolo o simulación, si bien implican una trasgresión al ordenamiento jurídico, en aplicación al principio de proporcionalidad, la promoción de denuncias penales solo debe efectuarse en aquellas situaciones que ameriten la intervención del derecho penal. Sobre todo, si se considera el principio de *ultima ratio* que caracteriza a esta materia. Caso contrario, la aplicación de la norma general prevista en el artículo 15 del Código Tributario debería ser suficiente, en especial si se toma en cuenta que la función de la autoridad tributaria se circunscribe a la administración del régimen tributario y no al ejercicio de la acción penal.

En conclusión, si bien el ordenamiento jurídico guatemalteco cuenta con disposiciones normativas que pueden coadyuvar a la Superintendencia de Administración Tributaria para combatir la elusión y evasión fiscal, existen serias críticas en cuanto a la aplicación de estas, desde la perspectiva de los principios de legalidad y seguridad jurídica. Por lo tanto, la incorporación de cláusulas antielusivas al sistema jurídico tributario guatemalteco disminuiría el planteamiento de las denuncias de la Administración Tributaria, dada la ausencia de límites y parámetros objetivos que la legislación y jurisprudencia guatemalteca establecen para determinar si una estrategia de planificación fiscal es lícita o por el contrario constituye un ilícito tributario.

CONCLUSIÓN

De la investigación se concluye que actualmente el sistema tributario guatemalteco carece de cláusulas generales antielusivas, tanto en su legislación, como en su jurisprudencia. Esta situación provoca, por una parte, la ausencia de parámetros normativos objetivos que permitan a la autoridad tributaria calificar como elusivas aquellas formas artificiosas o inapropiadas que los contribuyentes emplean con el único propósito de disminuir la carga tributaria. No obstante, por exclusión, al no contar con dichos parámetros objetivos, la autoridad fiscal tampoco puede calificar las estructuras complejas de planificación fiscal lícitas y ello genera el riesgo de confundir ambas situaciones. Por otra parte, la ausencia de tales cláusulas limita la función de calificación y aplicación del régimen tributario que le corresponde por disposición legal a la administración tributaria, toda vez que no cuenta con normas idóneas que le faculten reaccionar ante la elusión fiscal. Así, la ausencia de dichas normas provoca que la autoridad impositiva busque otras alternativas legales para enfrentar la elusión fiscal, lo que a su vez genera el riesgo que dicha autoridad acuda a los órganos jurisdiccionales penales a través de denuncias por el delito de defraudación, al ser la única alternativa disponible. Desafortunadamente, ello no solo vulnera el principio de *ultima ratio* del derecho penal con el riesgo de limitar el derecho a la libertad que ello implica, sino que también afecta al contribuyente, quien no podrá solventar su situación a través de un procedimiento administrativo especializado ni el correspondiente proceso contencioso administrativo. Por lo que la incorporación de cláusulas antielusivas al sistema jurídico tributario guatemalteco disminuiría el riesgo del planteamiento de denuncias por parte de la Administración Tributaria respecto a los actos de planificación fiscal.

REFERENCIAS

- Alarcón, G. (2013). *La conciencia fiscal*. Recuperado de: https://www.researchgate.net/profile/Gloria-Alarcon-Garcia/publication/326425889_La_conciencia_fiscal/links/5b4cd7120f7e9b240fe4ef86/La-conciencia-fiscal.pdf
- Alarcón, L. (2014). Los confines de las sanciones: en busca de la frontera entre derecho penal y derecho administrativo sancionador. *Revista de Administración Pública*, (195), 135-167.
- Alcácer, R. (2011). Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008: el derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del tribunal constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (91), 353-379.
- Almagro, C. (2020). Fraude de ley y derecho tributario sancionador. *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, (16), 211-228.
- Alterini, A. (1995). *Derecho de obligaciones civiles y comerciales* (4.ª ed.). Argentina: Abeledo-Perrot.
- Alveño, M. (2013). *Derecho tributario guatemalteco*. Guatemala: Ediciones de Pereira.
- Amuchategui, G. (2012). *Derecho penal* (4.ª ed.). México: Oxford.
- Anguita, C. (2017). Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea. *Agencia Estatal de Administración Tributaria, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales*. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadelInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf
- Anzola, O. (1995). Naturaleza jurídica del ilícito tributario. *Revista de Derecho Público*, (63-64), 61-77.

- Arjona, A. y Rubio, M. (2002). El análisis económico del derecho. *Precedente*, 2002, 117-150, Recuperado de <https://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/precedente/article/view/1985>
- Bacigalupo, S. (2009). Límites entre el ahorro fiscal y la defraudación punible: las actuaciones en fraude a la ley tributaria. *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, 11-33. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6119883.pdf>
- Barreiro, M. (2019). La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español? *Studi Tributari Europei*, 9, 1-15.
- Bechara, A. Z. (2015). El debido proceso: una construcción principalista en la justicia administrativa. *En Justicia*, (28), 88-104. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.17081/just.20.28.1040>
- Boetsch, C. (2016). *La norma general anti elusión análisis desde la perspectiva del derecho privado*. Chile: Ediciones Universidad Católica de Chile.
- Bonilla, E. (2014). La cultura tributaria como herramienta de política fiscal: la experiencia de Bogotá. *Revista Ciudades, Estados y Política*, 1(1), 21-35.
- Bosque, M.B. (2019). *La planificación tributaria como instrumento idóneo para maximizar los beneficios económicos* [tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar]. Repositorio Institucional UASB -DIGITAL.
- Caamal, E., Cortes, I. D., Solís, K.G. (2019). La planeación fiscal como estrategia para la toma de decisiones. *Revista Académica de Investigación TLATEMOANI*, (30), 187-206.
- Calvo, J. (2007). Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿Dos conceptos semejantes en la ley general tributaria? *Revista Crónica Tributaria*, (123), 11-39.
- Cano, T. (2001). *Non bis in ídem*, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el derecho administrativo sancionador. *Revista de Administración Pública*, (156), 191-249.

- Carré De Malberg, R. (1998). *Teoría general del Estado*. México, Distrito Federal: Fondo de la Cultura Económica.
- Carvajal, B. (2010). Alcance y limitaciones del debido proceso en el procedimiento administrativo. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, (4), 7-21. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5137225.pdf>
- Castañeda, V.M. (2015). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes. *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, LX (224), 103-132.
- Chavez, A. (2015). Las cláusulas generales antielusivas en América Latina y los intereses de los contratantes en la causa del contrato. *Advocatus*, (31), 375-397. Recuperado de <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/4373>
- Congreso de la República del Perú. (22 de junio de 2013). Texto Único del Código Tributario. *Diario El Peruano*.
- Contreras Ortiz, R. (2004). *Obligaciones y negocios jurídicos civiles: parte general*. Guatemala: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar.
- Contreras, A. N. (2016). *La importancia de la planificación fiscal empresarial en Guatemala* [tesis de maestría, Universidad Rafael Landívar]. Repositorio de la Universidad Rafael Landívar de Guatemala, campus central.
- Cordero, E. (2012). El derecho administrativo sancionador y su relación con el Derecho penal. *Revista de Derecho*, XXV (2), 131-157.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2006). Sentencia del siete de septiembre de dos mil seis. Expedientes acumulados 2240 y 2351-2004.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2008). Sentencia del diez de diciembre de dos mil ocho. Expedientes acumulados 3171 y 3221-2006.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2012). Sentencia del dieciocho de diciembre de dos mil doce. Expediente 2836-2012.

- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2013). Sentencia del doce de noviembre de dos mil trece. Expedientes acumulados 1079, 2858, 2859, 2860, 2861 y 2863-2011.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2018). Sentencia del tres de septiembre de dos mil dieciocho. Expediente 4785-2017.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2020). Sentencia del treinta de enero de dos mil veinte. Expediente 3978-2019.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2020). Sentencia del veintidós de septiembre de dos mil veinte. Expediente 1061-2020.
- Domínguez, F. y López, J. (2003). *Planificación fiscal con el impuesto lineal*. Departamento de Economía Pública, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Zaragoza.
- Echavarría, R. (2013). Consideración sobre las fronteras de la defraudación típica. El problema del fraude de ley en el delito de defraudación tributaria. *Revista Nuevo Foro Penal*, 9(80), 117-134.
- Entrecanales, J. (2014). *El fraude de ley en el derecho tributario*. Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia de Comillas, Madrid. Recuperado de: <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/535/1/TFG000485.pdf>
- Garat, M. P. (2014). La constitucionalización del derecho tributario. Las potestades y deberes de fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico. *Revista de Derecho*, 9(9), 133-160.
- García Berro, F. (s.f.). Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. *Revista Española de Derecho Financiero*, (145), 41-95.
- García Novoa, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. España: Marcial Pons.

- García Novoa, C. (2005). Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español. *Themis: Revista de Derecho*, (51), 159-169.
- García Pérez, M. (1998). El objeto del proceso contencioso-administrativo. *Jornadas de Estudio sobre la Jurisdicción Contencioso-administrativa*, 47-80.
- García, C. (2019). Los delitos fiscales y aduaneros en el proyecto del código penal. *Revista Electrónica del Departamento de Derecho Económico y Empresarial, Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires*, Vol.5, No. 8, 5-109.
- García, M. (2011). *Planificación fiscal*. (Separata temática). Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP).
- Giuliani, C. (2004). *Derecho financiero* (9.^a ed.). Volumen I. Argentina: La Ley.
- Giuliani, C. (2005). *Derecho financiero* (9.^a ed.). Volumen II. Argentina: La Ley.
- Gómez Coteró, J. J. (2013). *La simulación tributaria análisis jurídico y sociológico* [tesis de doctorado, Universidad Panamericana]. Repositorio de la Universidad Panamericana de México.
- Gómez, Y. M. (2018). *La moral tributaria factor importante para reducir la evasión* [tesis de especialización, Universidad Jorge Tadeo Lozano]. Repositorio de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas.
- Gutiérrez Bengoechea, M. (2016). *El fraude de ley en el derecho tributario*. Dipartimento di Economia della Seconda Università degli Studi di Napoli.
- Hallivis, M. L. (s.f.). *Interpretación de la materia tributaria en México*. (Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio). Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.
- Hayek, F. (2008). *Los fundamentos de la libertad* (8.^a ed.). España: Unión Editorial.
- Hernández, I. (2016). *La cláusula antiabuso como técnica de combate a la elusión* [tesis de maestría, Universidad Panamericana]. Repositorio digital de la Universidad Panamericana. Recuperado de <https://scripta.up.>

edu.mx/bitstream/handle/20.500.12552/2238/154433.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Hidalgo de Camba, A. (2009). Aspectos generales de la planificación tributaria en Venezuela. *Revista Comercium et Tributum*, II(1), 31-47.

Hinojosa, J., Luque, M. A., Martín, J., Márquez, F., Navarro, F., Roldán, A. y Pérez, J. (2012). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. España: Atelier Libros Jurídicos.

Hobbes, T. (1990). *Leviatán o la materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil*. Valencia, España: Universidad de Valencia.

Jefatura del Estado del Reino de España. (5 de enero de 2018). Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado.

Jiménez, R. (2012). Los principios del proceso contencioso administrativo. *Revista de Derecho Administrativo*, (11), 21-33.

Lago, J. M. (2015). Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad. *Ars Iuris Salmanticensis*, 3, 55-73.

Lalanne, G. A. (2005). *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario*. Recuperado de: https://www.academia.edu/28849721/ECONOMIA_DE OPCION_Y_FRAUDE_DE_LEY_EN_EL_DERECHO_TRIBUTARIO

Landa, C. (2002). El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional. *Pensamiento Constitucional*, 8(8), 445-461.

Lay, J. A. (2015). El aspecto constitucional del tributo. *LEX*, (16), 279-314.

Liu, R., Sotelo, E. y Zuzunaga, F. (2012). Norma XVI: calificación, elusión de normas tributarias y simulación. *Ius et Veritas*, 22(45), 396-419. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12012>

Locke, J. (2017). *Ensayo sobre el gobierno civil*.

Magasich, A. (2016). *La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno* [tesis de doctorado,

Universitat de Barcelona]. Repositorio Digital de la Universitat de Barcelona,
Recuperado de
http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/112462/1/AMA_TESIS.pdf

Maquiavelo, N. (2009). *El príncipe*.

Martín, J. (2017). La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Crónica Tributaria*, (163), 123-145.

Martínez Cohen, R. (2007). El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, (XXIX), 351-378.

Mena, R. P. , Narváez, C. I. y Erazo, J. C. (2019). La planificación tributaria como herramienta financiera para la optimización de los recursos empresariales. *Visionario Digital*, 3(21), 6-34.

Ministerio de Hacienda de Chile. (31 de diciembre de 1974). Código Tributario. *Diario Oficial de Chile*.

Monterrey, J. y Sánchez, A. (2015). Planificación fiscal y gobierno corporativo en las empresas cotizadas españolas. *Revista de la Hacienda Pública Española*, 214(3/2015), 55-89.

Monterroso, G. (2019). *Fundamentos financieros y finanzas públicas*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.

Monterroso, G. (2019). *Fundamentos tributarios*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.

Muñoz, F. y García, M. (2010). *Derecho penal parte general* (8.ª ed.). España: Tirant lo Blanch.

Naranjo, V. (2003). *Teoría constitucional e instituciones políticas*. Colombia: Temis.

Navarro, M. (2018). *Normas generales antielusión: naturaleza jurídica y sanción* [tesis de doctorado, Universitat de Barcelona]. Repositorio Digital de la Universitat de Barcelona. Recuperado de http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/122617/1/MPNS_TESIS.pdf

- Nettel, A. y Rodríguez, L. G. (2018). El derecho administrativo sancionador en el ámbito disciplinario de la función pública. *Revista Misión Jurídica*, 11(14), 111-124.
- Nuño, I. y Puerta, F. (2016). Derecho administrativo sancionador. Principios de la potestad sancionatoria. *Revista Gabilex*, 8 (12), 23-48.
- Ossandón, M. M. (2007). El sujeto activo en los delitos tributarios. *Revista de Derecho (Valparaíso), Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, (XXVIII), 155-187.
- Palao, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. España: Lex Nova.
- Patiño, R. A., Mendoza, S. T., Quintanilla, D. A., y Díaz, J. (2019). Evasión tributaria, una revisión. *Revista Activos*, 17(1), 167-194.
- Peralta, C. E. (2015). Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas*, 138, 89-134.
- Pérez Royo, F. (2008). *Derecho financiero y tributario: parte general*. España: Civitas.
- Picón, J. L. (2002). Interpretación económica de las normas tributarias vs. Calificación económica de los hechos, verdades y mentiras. *Derecho y Sociedad*, 18, 99-103.
- Rebollo, M., Izquierdo, M., Alarcón, L. y Bueno, A. (2005). Panorama del derecho administrativo sancionador en España. *Revista de Estudios Socio Jurídicos* 7(1), 23-74.
- Rezzoagli, B.A. (s.f.). *Ilícitos tributarios diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal* (Sistema de Universidad Abierta). Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de México.

- Riggi, E. (2010). *Interpretación y la ley penal un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. España: Atelier Libros Jurídicos.
- Ríos, J. O. (2014). El debido proceso en el procedimiento administrativo. *Revista Jurídica Derecho de la Universidad Mayor de San Andrés*, 1(1), 31-42.
- Rodríguez Estrada, M. A. (2016). *La impunidad en el delito de defraudación tributaria* [tesis de maestría, Universidad de San Carlos de Guatemala]. Repositorio de la Biblioteca Central.
- Román, C. (2010). El castigo en el derecho administrativo. *Derecho y Humanidades*, 1(16), 155-171.
- Ruíz, V. (2006). *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. España: Aranzadi.
- Sainz De Bujanda, F. (s.f.). *Estado de derecho y Hacienda Pública*.
- Salvador, P. , Azagra, A., y Fernández, A. (2004). Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos. *InDret*, (3), 1-33. Recuperado de <https://www.coursehero.com/file/46483584/Autonomia-privada-fraude-de-ley-e-interpretacion-de-los-negocios-juridicos-INDRETpdf/>
- Samhan, F. (2012). El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. *Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*, (17), 3-27.
- Sánchez, I. (2013). *Planificación fiscal*. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo, Argentina.
- Silva, J. M. (2018). Sobre la atipicidad penal de las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria. *Revista de Derecho Penal Tributario*, (21), 1-50.
- Siota, M. (2010). *Analogía e interpretación en el derecho tributario*. España: Marcial Pons.
- Somma, A. (2015). *Introducción al derecho comparado*. España: Universidad Carlos III de Madrid. Recuperado de <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/20259>

- Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario* (2.^a ed.). Argentina: Depalma, Temis y Marcial Pons.
- Villanueva, W. (2017). Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. *Revista Ius et Veritas*, (54), 244-259.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7.^a ed.). Argentina: Depalma.
- Villegas, R. (2017). *Teoría de la Constitución*. Guatemala.
- Vizcardo, S. J. (2015). El tratamiento del ilícito tributario desde la óptica del derecho penal y del derecho administrativo sancionador. *Alma Máter*, 2(2), 87-100.
- Wahn, R. (2011). Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto. *Revista de Estudios Tributarios*, (5), 53-64. Recuperado de <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41129/42670>
- Yáñez, F. (2014). Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. *Revista de Estudios Tributarios*, (11), 233-250. Recuperado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40726/42286>
- Zaffaroni, E., Alagia, A., y Slokar, A. (2006). *Derecho penal parte general* (2.^a ed.). Argentina: Ediar.