UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

LA EVASION FISCAL EN LA CONTRATACION MERCANTIL Y PARTICULARMENTE EN LA COMPRAVENTA DE VEHICULOS, EN PERJUICIO DEL ESTADO. PERIODO DE 1994 A 1995

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JUAN CARLOS ALVAREZ ARRIAGA

Previo a Optar al Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

y a los Títulos de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Julio de 1997

JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

)ECANO	Lic. José Francisco De Mata Vela
/OCAL I	Lic. Saulo De León Estrada
/OCAL II	Lic. José Roberto Mena Izeppi
/OCAL III	Lic. William René Méndez
/OCAL IV	Br. Homero Iván Quiñónez Mendoza
/OCAL V	Br. Joaquín Enrique Pineda Gudiel
;ECRETARIO	Lic. Héctor Aníbal De León Velasco

TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN TECNICO PROFESIONAL

'rimera Fase:

'residente:	Lic. Edgar Mauricio García Rivera
/ocal:	Lic. Luis Alberto Zeceña López
;ecretario:	Licda. Greta Monzón de Morales

;egunda Fase:

'residente:	Lic. Saulo De León Estrada
/ocal:	Licda. Elizabeth García Escobar
;ecretario:	Dr. Erick Orlando Ovalle Martínez

IOTA: "Unicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis". (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

Luis César López Permouth
ABOGADO Y NOTARIO
OFICINA JURIDICA

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA
20 JUN. 1997
RECIBIDO
Hora 15 Minutos 15
OFICIAL

Guatemala, 18 de junio de 1,997.

2703-97

ñor Decano de la
cultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
iversidad Autónoma de San Carlos de Guatemala,
Despacho.

ñor Decano:

atención a proveído que transcribe la providencia sin número de fecha de febrero del corriente año, en mi calidad de Consejero de Tesis l Bachiller JUAN CARLOS ALVAREZ ARRIAGA, en torno al tema "LA EVASION SCAL EN LA CONTRATACION MERCANTIL EN PERJUICIO DEL ESTADO, PERIODO L AÑO 1994 a 1995", dictamino:

Que el trabajo, hecho con mucho entusiasmo, presenta elementos valiosos en cuanto a la materia tratada; no obstante, hubo inconvenientes para agotar lo problematizado en los planes de trabajo y de tesis.

Debido a lo anterior, al haberse insistido básicamente en la compraventa de vehículos, se sugirió el cambio de título al siguiente: "LA EVASION FISCAL EN LA CONTRATACION MERCANTIL, Y PARTICULARMENTE EN LA COMPRAVENTA DE VEHICULOS, EN PERJUICIO DEL ESTADO. PERIODO DE 1994 a 1995". Los criterios del sustentante se respetan.

r lo anterior, y llenando los requisitos básicos para esta clase de abajo, se estima que, previa la revisión de mérito, el mismo puede rvir de base para su discusión en el Examen Público de Tesis.

Sin otro particular, atentamente,

LUIS CESAR LOPEZ PERMOUTH
ABOGADO Y NOTARIO

c. archivo

LP/ymhdep

SIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA

LTAD DE CIENCIAS
IDICAS Y SOCIALES
d Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES: Guatemala, veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y siete.

Atentamente, pase al LIC. JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ, para que proceda a Revisar el Trabajo de Tesis del Bachiller JUAN CARLOS ALVAREZ ARRIAGA y en su oportunidad exita el dictamen correspondiente.

alhj.

LICENCIADO
Juan Francisco Flores Juárez
ABOGADO Y NOTARIO

2870-97

Guatemala, 4 de julio de 1,997.

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA
9 JUL. 1997
RECIBIDO
Hora 10 Minutos
OFICIAL

LICENCIADO
JOSE FRANCISCO DE MATTA VELA
DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES.

SEÑOR DECANO:

He revisado el trabajo de tesis del bachiller JUAN CARLOS ALVAREZ ARRIAGA intitulado "LA EVASION FISCAL EN LA CONTRATACION MERCANTIL EN PERJUICIO DEL ESTADO, PERIODO DEL AÑO 1994 a 1995" y en torno a dicha revisión me permito manifestarle:

a) Que el trabajo de mérito es una investigación que -tal y como lo señala en su dictamen el asesor de la misma Licenciado LUIS CESAR LOPEZ PERMOUTH- observa los requisitos básicos establecidos reglamentariamente para las mismas, cuestión que impone su discusión en el examen público de rigor:

b) Comparto el cambio en el título sugerido por el Licenciado LOPEZ PERMOUTH y las razones que fundamentaron esta sugerencia que fué atendida por el sustentante.

Saludo al Decano respetuosamente:

JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ.

Juan Francisco Flores Juárez
ABOGADO Y NOTARIO

Corporación de Abogados
Avenida La Reforma 8-60, zona 9
Edificio Galerías Reforma - Oficina 803 - 8o. piso Torre I - Teléfonos: 3311521 - 3310622

ERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA

ULTAD DE CIENCIAS
IDICAS Y SOCIALES
d Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES; Guatemala, diez de julio de mil novecientos noventa y siete.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del Bachiller JUAN CARLOS ALVAREZ ARRIAGA intitulado "LA EVASION FISCAL EN LA CONTRATACION MERCANTIL Y PARTICULARMENTE EN LA COMPRAVENTA DE VEHICULOS, EN PERJUICIO DEL ESTADO. PERIODO DE 1994 a 1995". Artículo 22 del Reglamento de Exámenes Técnico Profesional y Público de Tesis. ----------

alhj.

ACTO QUE DEDICO

A DIOS

Ser Supremo que me dió el entendimiento y perseverancia al fructificar mi pensamiento con su sabiduria.

A MIS PADRES

José Trinidad Alvarez Tórtola
Josefa Arriaga de Alvarez

Que con su amor y esfuerzo he logrado alcanzar la realización de mis ideales.

A MIS HERMANOS

Ana Maria, Maria del Carmen, Aura Marina, Manuela, Rosa Alba, Sergio Guillermo y Julio René.

A MI ESPOSA

Lucrecia Bonilla de Alvarez

A MI HIJO

Carlos Enrique Alvarez Bonilla

A MI SOBRINOS

Vivian Paola Esther, Julio René y José Roberto

A MI CUÑADA

Anabella de Alvarez

A MIS AMIGOS

En Especial a Otto Muñoz y Familia

A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

INDICE

CAPITULO V

INTRODUCCION:

La presente investigación pretende ofrecer a los Abogados y Notarios un marco de referencia útil que les permita tomar conciencia del papel que como agentes de retención desempeñan en los actos de Contratación Mercantil.

Al elaborar la presente investigación se considero el problema de la Evasión Fiscal en la Contratación Mercantil en Perjuicio del Estado, desde el punto de vista de los actos que la motivan, la legislación vigente que regula el régimen tritbutario y la participación directa que tiene el Notario en los Actos Mercantiles donde por ley se requiere su participación.

En Guatemala el problema del agravamiento fiscal hace necesario el análisis de las causas y efectos que provoca el actuar del contribuyente; causas producto de la mínima Educación Tributaria, falta de moral y conciencia tributaria, corrupción estatal e incumplimiento de programas de desarrollo producto de la desviación de fondos públicos, mismas que tienen como efecto directo fomentar casos de Evasión y Defraudación Tributaria.

La tributación en el medio Guatemalteco, más que un requerimiento legal y obligatorio es el producto de una cultura tributaria formada a pulso entre la Administración Tributaria Estatal y el Contribuyente, esto como producto de la desconfianza que se ha tenido por parte del contribuyente por la falta de publicidad de las Entidades de Gobierno donde se indique a la población en qué se invierten sus tributos, aunado a esto el Estado propicia que se den los casos de Evasión o Defraudación Tributaria, debido a que no existe un encuadre Jurídico Legal entre las leyes de observancia general y las leyes tributarias específicas.

El campo de acción donde se desenvuelve el profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales y la legislación tributaria vigente, le permite satisfacer las necesidades de su cliente, además le permite realizar su labor con total apego a lo que establece la ley, utilizando los medios que en materia tributaria estas le proporcionan.

Es preciso dejar claro que el Abogado y Notario para satisfacer las necesidades de su cliente, no debe olvidar la obligación legal que tiene con el Estado, puesto que si bien cuenta con Fe Pública, es un intermediario del Estado en los actos de Contratación Mercantil, razón por la cual su actuación debe estar acompañada de la Moral y Etica que lo distingue y lo hace miembro de tan prestigiado gremio.

El contenido de este trabajo consta de cinco capitulos estructurados asi: el Capitulo I presenta un panorama general sobre teoría de los impuestos, su origen y su finalidad; el Capítulo II se presentan definiciones, generalidades propias de la evasión fiscal; en el Capítulo III se detallan las generalidades mas importantes sobre lo que es la Defraudación Fiscal y sus diferencias con la Evasión Fiscal; en el Capitulo IV se detallan las formas especiales de la Evasión Fiscal en la Contratación Mercantíl y la participación del Notario; en el Capítulo V se presenta un ejemplo práctico de la investigación realizada, a traves del ánalisis de documentos donde se da la Evasión Fiscal en la Contratación Mercantíl haciendo énfasis en los Contratos de Compraventa Mercantíl y Compraventa de vehículos automotores.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas del estudio realizado.

CAPITULO I

1. TRIBUTACION

1.1 DEFINICIONES

Varias han sido las definiciones que se han emitido en relación a lo que es tributo.

- Guiliani Fonrouge define el TRIBUTO como "Una prestación obligatoria comunmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".

- Dino Jarach dice: "El Tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente), el Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".

- Héctor B. Villegas expone que: "Tributos son las prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".

- El proyecto del Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91, Capitulo III, establece en el Articulo 9o.- CONCEPTO. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

1.2 TEORIAS DE LA TRIBUTACION.

1.2.1 TEORIA DE LA UTILIDAD MARGINAL: (SAX).

Para este autor, la riqueza de los contribuyentes podría ser gravada por el impuesto solo cuando su erogación fuese más útil para los gastos públicos que para el empleo que el contribuyente podría ser de ella por su cuenta para satisfacer sus necesidades.

A los fines de esta comparación, SAX recurre a la noción del valor. Cada individuo realiza una valoración de sus necesidades creando una escala en orden de importancia. Del mismo modo, el Estado realiza una valoración de los servicios públicos para saber que parte de sus riquezas es justo que entreguen los particulares, según el propio valor subjetivo que estos asignan al servicio público.

1.2.2 TEORIA DE LA ILUSION FINANCIERA: (AMILCARE PUVIANI).

Esta teoría explica asi el comportamiento de la clase gobernante: Esta minoria dominante, buscando siempre la línea de la menor resistencia opuesta por la clase dominada, trata, mediante la creación de ilusiones financieras, de ocultar a los ciudadanos la verdadera carga tributaria que sobre ellos recae (por ejemplo, mediante impuestos a los consumos disimulados en los precios) y, al mismo tiempo, de exagerar los beneficios que ofrece mediante la prestación de servicios.

El tratadista Griziotti, hace enfasis a esta Teoría al decir: no sólo el Estado es una realidad, sino que el Estado fuerte es una necesidad primordial para buenas finanzas tempestivas, suficientes y que distribuyan cargas justas entre los particulares.

1.2.3 TEORIA ECONOMICA: (BASTIAT Y SENIOR).

Los autores de esta teoría BASTIAT Y SENIOR han considerado que la actividad financiera no es otra cosa que un caso particular de cambio, por lo cual los tributos vienen a resultar las retribuciones a los servicios públicos.

El autor Frances Juan Bautista Say, afirma que cuan un valor ha sido pagado por el contribuyente esta perdi para él, y cuando el valor es gastado por el gobierno pierde para todos, no ofreciendo ventajas para colectividad. Es decir que el Estado sustrae bienes a l particulares que los utilizarían mejor y m productivamente.

1.3 ORIGEN DE LOS TRIBUTOS.

El origen de los tributos se da a principios del sig XIII debido a la ambición de los reyes y nobles, que con objeto de incrementar su patrimonio y adquirir nuev riquezas, se mantenían en constantes guerras con s vecinos. Como en algunos casos las guerras se prolongab demasiado, las finanzas del rey se veian disminuidas, lo q se hizo necesario la petición y colaboración de los nobl para el sostenimiento del reino y sus ejercitos. Al alcanzar dicha colaboración se impone la contribuci obligatoria para el subdito, la cual posteriormente agrega a los vencidos en la guerra y crean impuestos q deben ser pagados por estos.

Un ejemplo concreto se da en la conquista de Roma por los germanos, quienes conservan lo conquistado, y se dedican a repartir la tierra, arrebatando a los romanos las dos terceras partes de sus posesiones que son distribuidas, en una mínima porción, entre los clanes y familias, y en la mayor parte entre los jefes militares. Estos últimos la entregan a perpetuidad a sus guerreros a cambio de un tributo en especie y privándolos del derecho a vender o ceder la tierra. Las grandes extensiones dadas como recompensa a los más importantes jefes militares que continuaban sujetos al poder supremo del rey, toman el nombre de feudos, denominación que tiene su origen en la antigua lengua tudesca, donde la voz "od" que significa bienes raíces precedida de "fee", recompensa, forma la palabra "feod", feudo, que según su etimología quiere decir: bienes raíces concedidos como recompensa.

Por las manifestaciones llevadas a cabo en Europa sobre la recaudación de tributos y la creación de los feudos, en Guatemala se empiezan a implementar los modelos de exigencias y esclavitud. De ahi que en el siglo XVII, XVIII, con el régimen de trabajo forzado llamado "Repartimiento de Indios", se empieza a aplicar las medidas europeas de recaudación. Con la implementación del repartimiento de indios, los maseguales (trabajador que creaba la producción) entregan al cacique (nobleza intermedia), que era la renta pagada en especie al gran propietario feudal, el rey.

El indio fue uno de los mecanismos más eficaces para obtener riquezas, el de mayor importancia ya que no existian metales preciosos, sino que mano de obra, fuerza de trabajo lo que generaba el tributo, el cual se pagaba por medio de especies, era libre y no estaba reglamentado; posteriormente se establece "el mandamiento", el cual introduce el elemento salario como compensación al trabajo ejecutado y se reglamenta la tributación que consistia en el pago de 2 pesos de renta sobre la tierra y lo pagaban quienes tenían 18 a 50 años de edad.

Con el fin de darle mayor ingreso a la corona española, se crean las alcabalas (recargo que se hacia por la compraventa de mercancías) la sisa (impuestos de emergencia) asi como el diezmo (impuesto para la iglesia). Con la implementación del sistema capitalista en europa, se crea el impuesto, el cual es producto de una legislación y pagado actualmente por todas las capas sociales del pais.

1.4 FINALIDAD DE LA TRIBUTACION.

El Estado como un ente destinado a la atención de los intereses generales de la población, necesita obtener recursos para poder cumplir determinadas necesidades públicas, tales como: Educación, salud, administración de la justicia, seguridad, defenza del territorio, comunicación, etc. Es decir que la finalidad de la tributación es la

obtención de recursos monetarios para el cumplimiento y demanda de los fines sociales. Sin embargo su aplicación y fines sociales no se cumplen a cabalidad debido a la ineficacia de los mecanismos de control a cargo de la administración pública, y dichos recursos son desviados para otros fines, tales como; el pago de salarios al aparato burocrático.

1.5 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS.

La legislación guatemalteca a través del Código Tributario, describe el tributo como "las prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". Dichos tributos los clasifica en:

1.5.1 IMPUESTOS.

Varios escritores, tratadistas especializados en las doctrinas jurídicas han elaborado principios teóricos a próposito del establecimiento de los impuestos, principios que han sido emitidos en función de los mismos, ya que es ésta la figura tributaria más estudiada, los cuales han sido descritos con ligeras adaptaciones y que se aplican en general para todos los tributos.

El Decreto 6-91 Código Tributario Guatemalteco, en s artículo 11 define como impuesto: "El tributo que tiene com hecho generador, una actividad estatal general r relacionada concretamente con el contribuyente."

Según Kohler en el diccionario para contadores, defir como impuesto o contribución "El cargo o gravamen exigibl por una unidad gubernamental sobre los ingresos o bienes c una persona física ó jurídica, en beneficio común".

1.5.1.1 OBJETIVOS DEL IMPUESTO.

Muchas veces se plantean las preguntas siguientes sobı los impuestos: Que es lo que se va a gravar? Que factore se van tomar en cuento a repartir la carga tributaria?, la anteriores interrogantes la contestan la mayoria c trátadistas afirmando que el objetivo del impuesto es materia sobre la cual recae la obligación de pagar c impuesto. Esto ha sido tradicionalmente aceptado, pero del ser aplicado en el sentido que el objetivo primordial de impuesto es involucrar la definición del hecho generador sea la situación en la cual debe ubicarse una persona pa: estar obligada al pago del impuesto. Por otra parte c objeto del impuesto se ha dividido en tres materi imponibles siguientes:

a) La Renta:

Se puede considerar en el sentido amplio como los cobros de las personas individuales, personas jurídicas o gobiernos, en un período determinado de tiempo, que se derivan del trabajo propio o de la propiedad de los factores de la producción.

b) El Capital:

El Capital, esta representado por los bienes producidos disponibles en un momento determinado para la satisfacción de las necesidades futuras y sobre el cual recae el impuesto.

c) El Patrimonio:

Son los bienes tangibles e intangibles adquiridos por las personas individuales, jurídicas, los cuales son obtenidos por cualquier motivo y sobre el cual pueder recaer el impuesto.

La anterior división ha sido la tradicional en el Derecho Tributario pero por los constantes cambios sociales, económicos, etc., se ha agragado dos nuevas materias que son: Los Actos Formales (compra venta, la permuta) y el Consumo.

1.5.1.2 CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS.

Dentro de las particularidades principales de los impuestos se pueden considerar las siguientes:

a) Debe satisfacer necesidades y servicios públicos indivisibles.

b) Se destinan a gastos de interes general.

c) Es una prestación en dinero.

d) Recae sobre las personas individuales y personas jurídicas.

e) El contribuyente lo paga a sabiendas que su cobro puede ser forzado.

f) Se establece en forma coercitiva, basandose en normas y preceptos constitucionales, tomando en cuenta principios de igualdad, generalidad y uniformidad.

1.5.1.3 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

La clasificación más importante, por la incidencia que su inclinación pueda tener en la estructura de los sistemas tributarios de los paises del mundo, y por algunas circunstancias inciden o pueden ser causa de Evasiones Tributarias es la de:

a) Impuestos Directos:

Son los impuestos que gravan directa y personalmente al sujeto pasivo (persona obligada al pago) y que generalmente afecta la renta, el capital y el patrimonio. Se establecen en virtud de hechos reales como: la persona, la propiedad, la renta, etc..

Dentro de los impuestos más comunes en nuestro medio se tienen; Impuesto sobre la renta, cuota anual de sociedades, impuesto unico sobre inmuebles, impuesto de circulación de vehículos, impuesto sobre inscripción de sociedades.

b) Impuestos Indirectos:

Son los que gravan el consumo y/o gasto, la producción, el comercio interior y exterior, la distribución y ciertos actos mercantiles. Como ejemplo podemos mencionar: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Aguardiente y Licores Preparados, Impuesto sobre Alcoholes y Vinos, Impuesto sobre Cigarrillos, Impuesto sobre Importaciones y Exportaciones, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

La diferencia existente entre los Impuestos Directos e Indirectos oscila en cuanto al hecho de que los segundos son facilmente trasladados al consumidor final, en tanto que los primeros no.

1.5.2 ARBITRIOS.

Es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

1.5.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

En el artículo 17 del modelo de Código Tributario para América Latina, se encuentra la siguiente definición: "Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación."

El Código Tributario Guatemalteco Decreto 6-91 en su artículo 13 define como Contribución Especial y Contribución por mejoras: "Al tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales".

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como limite para la recaudación el gasto total realizado y como limite individual para el contribuyente el incremento del valor del inmueble beneficiado.

Dentro de las contribuciones especiales que se han dado en nuestro medio podemos citar las siguientes:

a) Decreto 58-91 Ley de Impuesto Extraordinario y Bonos de Emergencia 1991.

b) Decreto 68-91 Ley Extraordinaria de Regularización Tributaria.

CAPITULO II

2. EVASION FISCAL O TRIBUTARIA

2.1 DEFINICIONES

- "Delito que atenta contra la administración pública, como bien jurídicamente protegido, y que consiste en el quebrantamiento de una detención legal, mediante violencia en las personas o fuerza en las cosas".1

- La Evasión Fiscal o Tributaria consiste en la disminución ilegitima de los ingresos, mediante una conducta ilícita y que el caso más frecuente de esta infracción, que puede revestir la forma dolosa, es decir intencional, es la omision de pago.

- Consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata de trasladarlo a un tercero para que lo pague como en el fomento de la traslación, sino que de no pagarlo en forma absoluta, nadie lo cubre, privando al Estado de su ingreso.

- "Todo acto de omisión que violando disposiciones legales en el ámbito de un país o en la esfera internacional produce la eliminación o disminución de la carga fiscal". (GIULIANI FONROUGE).

---

1 OSSORIO, MANUEL, DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES. EDITORIAL HELIASTA, BUENOS AIRES, ARGENTINA 1981.

2.2 GENERALIDADES

La evasión es un figura ilícita y consiste en la disminución ilegitima de los ingresos tributarios, mediante una conducta ilícita, el elemento subjetivo puede ser, indudablemente, la culpa bajo su forma habitual de negligencia en el cumplimiento de las obligaciones pero puede también revestir la forma intencional, o sea dolosa, siempre que éste no tenga las características del fraude.

El caso mas frecuente de esta infracción es la omisión de pago, la cual queda consumada cuando se comprueba la falta de pago el otorgamiento de la exención o ventaja fiscal.

La Evasión puede decirse que es un fenómeno de tipo financiero que consiste en sustraer u omitir el pago de impuestos, privando al Estado de su ingreso.

Para Ernesto Flores Zavala, la Evasión "consiste en eludir el pago del impuesto" 2 se trata de que no se pague en ninguna forma el impuesto, en otras palabras el tributo no llega al Estado, nadie lo paga.

---

2 FLORES ZAVALA, ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. PAG. 280.

En la Evasión no hay impuesto, no hay pago al Estado, no existe rendimiento fiscal del impuesto establecido.

Para Manuel Andreozzi, la evasión "es el acto llevado a cabo para no cumplir la obligación tributaria creada por la ley, y está constituída por dos elementos:

1.- La determinación de no cumplirla, y

2.- El acto u omisión del acto cuya finalidad es eludir total o parcialmente el pago del tributo mediante una maniobra". 3

2.3 CARACTERISTICAS

a) Omisión del pago de una obligación tributaria por persona alguna, ocasionando el perjuicio de disminución de sus ingresos.

b) Hay Evasión tributaria no sólo cuando, como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.

c) La Evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco. No hay evasión fiscal por parte de quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo.

---

3 ADREOZZI, MANUEL. OB. CIT. PAG. 219.

d) Toda Evasión es antijurídica, es decir que viola disposiciones legales.

e) Se produce por parte de los que están obligados legalmente.

f) Que exista una acción u omisión, o sea toda conducta del hombre consistente en un hacer o no hacer, realizar o no determinada actividad que está obligado a efectuar, es decir, a ejecutar o no la prestación determinada por la ley.

g) Que la acción determine una disminución ilegitima de los ingresos tributarios al Estado.

h) Que esa conducta sea por culpa del contribuyente, ya sea por negligencia o por mala fe.

La Evasión es una figura totalmente prohibida y sancionada, debido al perjuicio que causa al Estado por un contribuyente que se coloca al margen de la ley, no cumpliendo con la finalidad del tributo, al disminuir el pago adeudado al Estado por medio de actos ilícitos.

La evasión fiscal debe combatirse debido a las siguientes razones:

1) Por constituir violación a la ley.

2) Porque permite que los transgresores se coloquen en una situación de privilegiados a pesar de que están haciendo es burlándose de la ley.

La tributación es obligatoria y de carácter general, por lo que no debe quedar a criterio de los contribuyentes si pagan o no el impuesto.

La finalidad del impuesto es dar cobertura a las necesidades colectivas, si se evade el pago del impuesto, lo que se hace es evitar que el Estado cumpla con su fín fundamental.

2.4 FORMAS DE EVASION

2.4.1 EVASION LEGAL O LICITA:

Consiste en evitar el pago del impuesto utilizando procedimientos legales.

2.4.2 EVASION ILEGAL O ILICITA:

Se da cuando se violan normas tributarias, para eludir el pago del impuesto.

2.4.3 EVASION DOLOSA:

Es aquella por la cual, el contribuyente, en forma voluntaria, consciente y con ánimo de defraudar al fisco, evita por todos los medios posibles, el pago del impuesto.

2.4.4 EVASION CULPOSA:

En esta situación, no existe el ánimo de defraudar a fisco. Se da sobre todo por ignorancia o neglegencia de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

2.4.5 EVASION POR OCULTAMIENTO:

Se da generalmente no declarando el hecho imponible e los impuestos para cuya determinación se exige l presentación de una declaración tributaria.

2.4.6 EVASION POR ALTERACION:

En la alteración se muestra el presupuesto del hecl con un ropaje jurídico diferente al que ciertamente corresponde según el derecho privado.

2.4.7 EVASION POR SIMULACION:

Consiste en, sin que sea indispensable ocultar alterar el hecho imponible, el hecho generador como Negoc Jurídico privado es revestido de formas jurídicas q muestran a aquel que le subyace como si correspondiera a u realidad económica diferente.

Además de las formas ya mencionadas la evasión puede revestir formas más sofisticadas, que vienen a constituir el llamado FRAUDE A LA LEY FISCAL, que es un acto querido por los contratantes y que viola mandatos legales imperativos, o sea que el negocio fraudulento es necesariamente ilícito.

2.5 REGULACION LEGAL EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA

En la actual legislación, el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, contempla en el Artículo 680 el "INCUMPLIMIENTO DE LAS LEYES FISCALES.: Los efectos de los contratos y actos mercantiles no se perjudican ni suspenden por el incumplimiento de leyes fiscales, sin que esta disposición libere a los responsables de las sanciones que tales leyes impongan".

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemla, en su Sección Segunda, Infracciones Tributarias, en el Artículo 69 Concepto."Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la Administración Tributaria, en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en otras leyes tributarias".

Artículo 70 Competencia. "Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal" (primer parrafo), y por último el Artículo 71 Infracciones Tributarias. Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

A pesar de existir un marco legal por parte de las Autoridades Gubernamentales y especialmente las responsables de la Administración Tributaria, con el afan de buscar la eficacia en los procesos recaudación tributaria se han fomentado campañas publicitarias de moral y conciencia tributaria a través de las cuales se pretende impactar y lo mas importante fomentar la Educación Tributaria en contribuyente común, haciendole saber la necesidad de sus contribuciones en beneficio de la sociedad en general.

La conciencia tributaria no es un valor en sí, innato como una cualidad del ser humano, sino un efecto de reflejo del mundo que lo rodea; no es una acción, sino una reacción, la cual no va dirigida necesariamente hacia una actuación positiva, más bien hacia evitar acciones negativas en su contra, o en sentido menos egoista, hacia la comunidad.

Kurt Miehler, asesor del Ministerio de Finanzas de la República Federal de Alemania, establece que la conciencia tributaria se formará, estará presente o se perderá, en la medida en que el ciudadano acepte o no la comunidad (el Estado), o responda positivamente de él, o lo niegue total o parcialmente.

Apunta Miehler que si este prerrequisito no se llena, "las medidas de educación frente al ciudadano son inútiles, al máximo se logrará un éxito momentáneo y a la larga será dañino. Apelaciones al ciudadano serán escuchadas, pero también burladas, los controles serán evadidos y las sanciones percibidas como injustas.

El contribuyente deshonesto se convierte ante la opinión pública en el rebelde astuto o valiente en contra de la autoridad estatal, el contribuyente honesto en el tonto, el esclavo del Estado autoritario. La negativa y la

resistencia a pagar impuestos se entiende entonces com estado de necesidad supralegal o como acto de defens legítima".... "inclusive si el contribuyente sospecha de despilfarro de los fondos recaudados, será de efecto catastróficos sobre la conciencia tributaria. El Estad tiene en sus propias manos el contribuir efectivamente a mejoramiento de la moral tributaria de la población a travé de la utilización ahorrativa y adecuada de los recurso recaudados..." 4

Y ese apunte del señor Miehler, tan semejante a l realidad guatemalteca, es también aceptada en una form realista por muchas autoridades de nuestro país, quiene coinciden en que el éxito de la reciente reforma fiscal d finales de 1994, dependerá más de la moral tributaria de l población, y también reconocen que esa moral dependará e gran medida de las acciones gubernamentales. Esto opinab el ex ministro de Finanzas Públicas, Richard Aitkenhea Castillo, sobre las posibilidades de éxito de la recient reforma fiscal:

".....es importante también ver cómo está la mora tributaria del pueblo. El guatemalteco ha demostrado qu cuando quiere, hace pagos bastante elevados en su impuestos, y cuando no existe esta moral, disminuye su pagos. Esto es quizás lo más importante del éxito o fracas

4 CIAT "EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLICACIONE TRIBUTARIAS", INST. DE ESTUDIOS FISCALES, MADRID 1986. PAG 234-236.

de la recaudación de 1995: cómo está la moral tributaria del guatemalteco y que compromisos, tanto de los tributantes hacia el gobierno, como del gobierno hacia ellos, se pueden obtener. La reforma va a depender más de la moral tributaria de los guatemaltecos, que de su capacidad coercitiva. El ánimo de la población será más positivo en la medida que la gente muestre un grado de satisfacción con la labor del gobierno, y habrá una mayor moral cuando se mire el futuro con optimismo..." 5

El sistema tributario guatemalteco con frecuencia se ve afectado debido a que los legisladores, lejos de provocar una simplificación del sistema jurídico tributario, por carecer de conocimientos técnicos y de fijar criterios de redacción y elaboración de las leyes, lo complican dando lugar a diferentes interpretaciones de un mismo precepto legal, que confunde a los contribuyentes así como a los propios funcionarios de la administración tributaria.

Este ejemplo lo ha sufrido el contribuyente en Guatemala, de forma por demás evidente en la última reforma fiscal, ya que lejos de establecer nuevas leyes sistemáticamente estructuradas, se produjo una confusión enorme con la inserción de textos sin un enlace adecuado con los textos que quedaron vigentes de las leyes reformadas.

---

5 "DIARIO SIGLO VEINTIUNO DEL 22 DE ENERO DE 1995. PAG. 5 ENTREVISTA DE EDUARDO WEYMANN.

Esto, sin contar la total desorganización y vacíos de interpretación que ha dejado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Reglamento, la suspensión temporal de algunos artículos, decretada por la honorable Corte de Constitucionalidad en las resoluciones de los primeros meses del año 1995, como la creación de las nuevas leyes de Impuesto Anual a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, y la ley referente al Impuesto Sobre Productos Financieros ambas creadas para modificar la reciente reforma fiscal, las modificaciones anuales al Impuesto Sobre Circulación de Vehículos de acuerdo a las variaciones de precios de vehículos publicados de conformidad a lo que establece el artículo 12 del Acuerdo Gubernativo 111-95, artículo 1 Decreto Ley 27-84 y artículos 55 y 56 del Decreto 27-92.

Además, se le dio muy poca difusión a la reforma tributaria, ya que se publicó en el Diario Oficial solamente siete dias antes de entrar en vigencia, obviamente todos estos factores complican la adecuada comprensión del sistema tributario, lo que se convierte en una reducción considerable en el cumplimiento voluntario de las obligaciones del contribuyente.

El Subdirector de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos de Chile, Gonzalo Sepúlveda, en su intervención en la XVIII Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios -CIAT-, celebrada en Colombia en 1984, señalaba que una de las principales causas de la evasión la constituye la calidad y el grado de eficiencia de la administración tributaria para detectar la evasión .

Sepúlveda establece que "dada una probabilidad de detección o de ser descubierto, a mayores sanciones, menor será el atractivo de evadir", en tanto que "a menores sanciones, mayor será el incentivo de evadir".6

De nada servirá el efecto de las posibles sanciones, si la probabilidad de detectar la evasión es cercana a cero, y es aquí donde una administración tributaria que no tiene una disponibilidad adecuada de elementos humanos debidamente capacitados en leyes tributarias y técnicas de fiscalización, así como elementos materiales adecuados, contribuye con la mala calidad a fomentar la evasión tributaria.

En Guatemala, como en muchos paises de América Latina, este factor de la calidad de la Administración Tributaria

6 CIAT "EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLICACIONES TRIBUTARIAS", INST. DE ESTUDIOS FISCALES, MADRID 1986 PAG. 155.

Como puede observarse en el cuadro anterior el 38% de rubros de ingresos programados no cumplieron con la meta programada, en el caso particular de los Ingresos Tributarios el Déficit presupuestario fue de 421,645,295.36.

El efecto que produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias provoca que el gobierno no pueda cumplir con las obligaciones contraidas con la población (Salud, Educación, Seguridad, etc.).

2.6 ASPECTOS GENERALES SOBRE LA EVASION FISCAL.

La Evasión Fiscal o Tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisiones violatorias de disposiciones legales.

Toda Evasión Fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica. La pugna de la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita con prescindencia de que el derecho privado no le atribuya consecuencias jurídicas.

Hay Evasión Tributaria no sólo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.

2.7 CRITERIO PERSONAL SOBRE LA EVASION FISCAL.

La Evasión Fiscal es una figura ilícita y consiste: en la disminución ilegitima de los ingresos tributarios, mediante uma conducta ilícita y que el caso mas frecuente de esta infracción, que puede revestir la forma dolosa, es decir intencional, es la OMISION DE PAGO.

La Evasión es compresiva en todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta o simplemente omisiva.

La Evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco.

CAPITULO III

3. DEFRAUDACION FISCAL

3.1 DEFINICIONES

La defraudación es el ilícito penal tributario por excelencia, configurada por la realización de actos que inducen en error al fisco. Desde el punto de vista subjetivo la defraudación requiere, que el autor actúe con fraude, es decir, mediante actos que podrán tener distintas caracteristicas, pero que todos reponden a la noción de engaño al dannificado.

El Abogado Manuel Ossorio, define la defraudación: "como delito comprendido en el concepto genérico de estafa, pero algunas legislaciones como la Argentina, se cuidan de señalar casos especificos de estafa. Así, el delito se configura por defraudar a otro en la sustancia, calidad o cantidad de las cosas que se le entreguen en virtud del contrato o de un título obligatorio". 8

Fernando Sainz de Bujanda, expone que defraudación tributaria, se refiere a un tipo especifico de infracción tributaria, y que la defraudación "es aquel tipo de infracción que, en esencia, consiste en sustraer al ente

8 OSSORIO, MANUEL. OB. CIT. PAG. 209.

público la cuota tributaria y, en cuanto al procedimiento se caracteriza por el empleo del fraude". 9

3.2 CONCEPTO

La Doctrina como fuente del derecho, presenta el concepto de DEFRAUDACION: "como el causar una lesión en el patrimonio de un tercero en beneficio del agente mediante engaño, ardid, simulación o abuso de confianza y otra supercheria. Delito que cometen las personas que se sustraen al pago de los impuestos públicos". 10

3.3 ELEMENTOS

3.3.1 Elementos Personales:

a) Sujeto Activo:

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

b) Sujeto Pasivo:

El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

3.3.2 Elementos Reales:

La Evasión total o parcial de los tributos, su falta de

---

9 SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. OB. CIT. PAG. 214.
10 LA DEFRAUDACION ADUANERA Y EL CONTRABANDO. IGCPA. 9no. CONGRESO 1997.

pago, la violación de las normas y procedimientos con el objeto de procurar el lucro.

3.4 DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA.

A pesar que el Delito de Defraudación Tributaria se promulgó y entro en vigencia hasta finales del año 1994, el tema estaba en discusión desde mucho tiempo antes en las esferas de los Organismo Ejecutivo y Legislativo.

En el año 1993, el primero de los periodos de declive en las finanzas públicas por el lado de los ingresos, el proyecto se consideraba como una alternativa para combatir esa deficiencia en la recaudación de tributos.

El Primer considerando del proyecto de "DELITO DE EVASION DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS"11 -como se le denominaba entonces- establecia "..que la evasión tributaria merma los ingresos del Estado siendo por consiguiente causante de la disminución de la obra que el Estado debe realizar en beneficio de las clases desposeídas".

Ha sido pues claramente una alternativa del gobierno para frenar la baja en la recaudación presupuestada, la principal justificación que se ha tenido siempre para la

11 REVISTA AUDITORIA Y FINANZAS NO. 86, IGCPA, AGOSTO 1993. PAG. 25.

creación del Delito Fiscal, y que para el caso de Guatemala culminó con su promulgación como Reformas al Código Pena Decreto 17-73, contenidas en los Decretos números 67-94 68-94 del Congreso de la República, publicados el 29 d diciembre de 1994 y con vigencia a partir del 1 de febrer de 1995.

3.5 CARACTERISTICAS

Conforme a lo establecido en las Reformas al Decret 17-73, Código Penal de Guatemala en lo referente al Delit de Defraudación Tributaria encontramos las siguiente caracteristicas:

a) Omitir presentar las declaraciones o enterar lc tributos a que se está obligado.

b) No entregar al contribuyente el comprobante autorizad de ingresos fiscales.

c) Utilizar con fines distintos a los establecidos, biene importados bajo regimenes de exención.

d) Internar, vender o enajenar bienes importados si cubrir previamente los derechos de importación.

e) Inducir a cometer delitos tributarios.

3.6 REGIMEN LEGAL GUATEMALTECO

Supuestos jurídicos del Delito de Defraudacić Tributaria, contenidos en el artículo 2 del Decreto 67-9

del Congreso de la República: Comete el delito de defraudación tributaria, quien deliberadamente:

1. "Omita presentar las declaraciones o enterar tributos de cualquier naturaleza a que estuviera obligado de conformidad con la ley". Por considerar la Corte de Constitucionalidad este numeral notorio y susceptible de causar gravámenes irreparables en su aplicación, resolvió suspenderlo en resolución de fecha 16 de marzo de 1995.

2. "Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros". Con el decreto 58-96 Reformas al Código Tributario en su artículo 23 queda mas especificada la infracción administrativa y no generará confusión con el encuadramiento penal.

3. "Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos". Se derogó el artículo 84 del Código Tributario el cual tipificaba este acto como infracción administrativa y con la entrada en vigencia del decreto 67-94 encuandra lo que es un supuesto jurídico penal.

4. "Omita la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que debe hacerlo, o facture con menor valor al precio real de la venta con la misma

intención". La primera alternativa de este delito está estructurada muy similarmente a lo que es una infracción a un deber formal estipulado en el artículo 26 de las reformas al Código Tributario, decreto 58-96 del Congreso de la República en su numeral 4.

5. "Por razón del cargo que ocupa, omita la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado". Existen varias normas vigentes que indican encuadramiento a esta conducta de los servidores públicos antes de la creación de este supuesto; por ejemplo

a) Artículo 96 del Código Tributario, Decreto 6-91.

b) Artículos 419 y 422 Código Penal, Decreto 17-73.

c) Artículos 64 y 67 Ley del Servicio Civil, Decreto 1748.

d) Artículo 1 Ley de Responsabilidades, Decreto 1547.

6. "Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de excenciones y franquicias para fines distintos de los que le correspondan conforme tales excenciones o franquicias". Este era un supuesto de transgresión administrativa en el artículo 85 literal b derogado y éste mismo acto nació como supuesto de Delito de Defraudación Tributaria.

3.7 DIFERENCIA ENTRE EVASION FISCAL Y DEFRAUDACION FISCA

Es preciso exponer nuevamente que la Defraudación: "e

toda acción u omisión mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del cual pueda resultar perjuicio para la misma", mientras que la Evasión, utiliza violación de leyes tributarias, no obstante estar jurídicamente obligado a satisfacer el impuesto, disminuye ilegítimamente los ingresos tributarios (contra el Estado).

En la Evasión se utilizan maniobras para no efectuar el pago del tributo y en la Defraudación lo que se hace es inducir a error al fisco mediante engaño, ocultación, simulación, existiendo fraude.

No se puede dejar de mencionar que, además de existir diferencias sustanciales entre ambas, existen similitudes según entendemos en lo que expone el autor Giuliano Fonrouge, cuando indica que en Argentina, la evasión está incluida dentro de la infracción tributaria denominada defraudación:

1. Ambos actos son considerados como infracciones tributarias y penadas por la ley.

2. A conveniencia, las infracciones son cometidas por los contribuyentes.

3. El beneficio obtenido es a favor del contribuyente y r del Estado.

4. Las infracciones pueden ser cometidas por e contribuyente o sujeto responsable.

5. Como resultado de las acciones u omisiones se produc disminución ilegítimo del tributo, constituyendo por t tanto un ingreso menos para el Estado. 12

12 GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. OB. CIT. PAGS. 684, 68! 689, 691 Y 692.

CAPITULO IV

4. FORMAS ESPECIALES EN LA EVASION FISCAL EN LA CONTRATACION MERCANTIL.

En cuanto a las formas de Evasión, a criterio del ponente se dan las siguientes:

EVASION DOLOSA.

Es aquella en la cual, el contribuyente, en forma voluntaria, constituye y con ánimo de defraudar al fisco, por todos medios posibles, el pago del impuesto.

Asimismo, como Evasión Dolosa, tenemos la omisión de la entrega de comprobantes (facturas), en la compraventa local de mercaderias (se estima que se da un alto porcentaje dentro del comercio); el contrabando de mercaderias, la consignación de datos falsos o no proporcionar los mismos en las declaraciones juradas de renta, la declaración de valores menores en los bienes en los casos de compraventas, esto solo para citar algunos casos.

EVASION CULPOSA:

En esta situación, no existe el ánimo de defraudar al

fisco, se da sobre todo por ignorancia o negligencia del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

El contribuyente ignora que tiene la obligación de contribuir con el pago de ciertos impuestos, o sabiendolo, por negligencia deja de cumplir con sus obligaciones tributarias, siendo común la expresión justificativa de que no lo hacen porque el monto de sus impuestos van a parar al bolsillo de los funcionarios.

Este tipo de evasiones, más que todo omisiones, son sancionadas con multas y recargos (intereses) y el contribuyente se mantiene a la espera de que se emitan disposiciones legales que exoneren el pago de las multas y recargos, para ponerse al día en el pago de sus impuestos.

OMISIONES DEL FISCO:

La Evasión Fiscal, es favorecida por una deficiente administración tributaria, por la falta de controles efectivos, lagunas dentro de la ley, así como por los mecanismos engorrosos que desesperan al contribuyente y no le permiten las facilidades para el pago de sus impuestos.

Estas omisiones del fisco se reflejan concretamente, tanto en la falta de claridad de ciertas normas tributarias

por un lado, como por lo desajustado a la realidad de otras, que denotan una antiguedad que las hace poco o nada aplicables a las situaciones económicas actuales, sin que se hagan las reformas sustanciales para el efecto.

Se puede referir como casos concretos los siguientes: la ley del impuesto al valor agregado (IVA) original, era tan complicada y enredada, que para enmendarla se dieron en forma casi inmediata varias modificaciones y reformas y lo que es peor, para disfrazar otra gran cantidad de errores y no engrosar el número de modificaciones y reformas, se publicaron en el diario oficial una serie de "fe de erratas", para enmendar en el camino los errores cometidos.

La ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles, al referirnos a las "contribuciones sobre inmuebles", la cual debe ser objeto de una reforma total, e incluir dentro de la misma a los derechos de posesión que no tributan nada al fisco y a los cuales debe dedicarseles por lo menos, unos cuatro artículos dentro de una nueva ley.

El impuesto sobre la renta, de acuerdo con los alcances de la ley, sus reformas y otras disposiciones conexas, todas las declaraciones juradas de renta presentadas por los sujetos de gravamen deben ser objeto de verificación o revisión, clasificandolas conforme categorias señaladas con el objeto de detectar errores iniciales, omisiones, cálculos

incorrectos, deducciones no procedentes. etc..

4.1 INCUMPLIMIENTO EN LOS CONTRATOS MERCANTILES

El incumplimiento es, a contrario sensu del cumplimiento, la no entrega de la cosa debida o la no prestación del hecho prometido. Es una infracción o no realización de la prestación.

Caben dos posibilidades de incumplimiento: a) Que la prestación debida no se haya realizado en su totalidad; b) Que solamente se haya realizado en forma parcial, es decir, que se haya cumplido pero no exactamente.

El Código Civil Décreto 106 dispone que "el incumplimiento de la obligación por el deudor se presume por culpa suya mientras no pruebe lo contrario". (Artículo 1423) y establece que "la culpa consiste en una acción u omisión perjudicial a otro, en que se incurre por ignorancia, impericia o negligencia, pero sin propósito de dañar" (Artículo 1424). Estas disposiciones rigen en lo mercantil.

Al igual que en materia Civil, el incumplimiento de las obligaciones mercantiles afecta dos modalidades:

a) El Absoluto:

Esto es, la completa inactividad del sujeto que reporta el compromiso de hacer o de dar o, por el contrario, la realización de la conducta que se obligó a no desplegar, cuando se trate de obligaciones de no hacer.

b) El Relativo:

Que se presenta cuando el sujeto no cumple en los términos de lo convenido.

Como consecuencia del incumplimiento, el deudor se constituye en mora, cuyo efecto es, también materia mercantil, el de responsabilizarlo de los daños y perjuicios, además de seguir obligado al cumplimiento del acto o abstención que configura su principal compromiso.

La mora es un modo de infracción del deber de prestación, se le ha definido como "el retraso en el cumplimiento de la prestación imputable al deudor", en lo mercantil, la mora se constituye por el sólo vencimiento del plazo, sin que sea necesario requerimiento alguno (Artículo 677 Código de Comercio).

Constituida la mora, el deudor está obligado a pagar al acreedor, en concepto de daños y perjuicios en defecto de

pacto, el intereses legal sobre el valor de la cosa fijadc por las partes o establecido según las reglas legales (Artículo 678 Código de Comercio). Esto implica que puede pactarse una cláusula de indemnización de conformidad cor las disposiciones del Código Civil.

4.2 ELUSION FISCAL O TRIBUTARIA COMO MEDIO LEGAL DE LA EVASION FISCAL.

Según Guiliani Fonrouge, Rubén Gomez de Sousa y Rammón Valdez Costa, autores del Modelo del Código Tributario para América Latina, la llamada "Elusión" o "tax avoindance" es un "procedimiento legitimo por el cual se economizar impuestos mediante la utilización de formas, o la realización u omisión de actos ADMITIDOS EN DERECHO, evitando así que se cumpla el presupuesto de hecho previsto en la ley como generador de la obligación".

La Elusión es una actividad lícita, que consiste en evitar la actualización del hecho generador de los tributos a manera que ello evite el surgimiento de la obligación tributaria.

Como actividad lícita está tutelada por el artículo 1 de la Constitución Política, el cual dispone que "toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohibe".

La Elusión, consecuentemente, no puede castigarse en forma alguna; ya que ello significará vulnerar dicho precepto constitucional.

Siendo así, cualquier figura delictiva que de alguna manera, tipificara la elusión como delito seria inconstitucional y por lo tanto, suceptible de ser impugnada por lo distintos medios que para el efecto, establece nuesta Carta Magna.

"Se le conoce también como evitación fiscal, consistente en que el contribuyente evita realizar el hecho generador, el que constituye su capacidad económica sujeta a gravamen". 13

Chicas Hernández, expone que la Elusión "Consiste en el comportamiento del contribuyente por el que renuncia a materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen; porque el contribuyente evita siempre y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto del hecho de la obligación tributaria". 14

4.2.1 CARACTERISTICAS

Se pueden mencionar como características de la Elusión las siguientes:

13 RAYMUNDO ESCALANTE, CELSO. TRABAJO DE AUDITORIA. PAG. 19.
14 CHICAS HERNANDEZ, RAUL ANTONIO. OB. CIT. PAG. 134 Y 135.

a) Una inactividad o una abstención del contribuyente qu evita la realización del hecho generador de la obligaciones tributarias.

b) Se trata de mecanismos, procedimientos u omisiones de contribuyente.

c) Dichos actos son admitidos por el derecho, lo cua indica que no constituye una Infracción Tributaria.

d) Como un resultado de dicha conducta se obtiene un ausencia de impuesto.

Como ejemplo de ilustración podemos mencionar a un persona que rechaza su derecho hereditario porque los biene inmuebles que va a heredar tienen una deuda tributaria mayc a su valor real.

Desde el punto de vista doctrinario no es ur infracción tributaria, por no estar regulado en la ley, pc lo que se tratara de dar un concepto de Elusión considerando que es aquella conducta, procedimientos omisiones mediante las cuales el contribuyente obtiene a su

favor una económia patrimonial, al evitar que se realice e hecho generador que configura el monto de la deuda, sin se una infracción tributaria y por lo tanto no es sancionada.

Ahora bien, en otras legislaciones, expone Giuliani Fonrouge, que en el párrafo final del artículo 46 de la ley 11.683 de Argentina, se refiere a la conducta penal de la elusión de impuestos, al establecer que se "reprimirá como defraudación fiscal el declarar, admitir o hacer valer ante la Dirección General, formas y estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas para configurar la efectiva situación, relación u operación económica gravada por las leyes impositivas, cuando deba razonablemente juzgarse que ha existido intención de evitar la imposición justa". 15

Continua diciendo que para que la elusión fiscal signifique actitud punible, no basta el uso o formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, sino que es necesario que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, evitar que se aplique el tipo impositivo según una razonable apreciación.

Por lo tanto deben darse tres condiciones de punibilidad y son las siguientes:

1.- El uso de formas o estructuras jurídicamente inapropiadas.

---

15 GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. OB. CIT. PAG. 694.

2.- Debe de existir la intención deliberada de disminuír la carga tributaria.

3.- Debe existir razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo.

4.2.2 LA ILEGALIDAD DE LA LLAMADA ELUSION TRIBUTARIA:

Uno de los problemas más dificultosos es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la "económica de opción" (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices.

El dilema consiste en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales, constituye realmente una conducta antijurídica.

Importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses.

Pero esta indiscutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que les propocione mayores ventajas fiscales, no debe llevar a la conclusión de que en ningún

caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas puede llegar a constituir una conducta antijurídica, por el hecho de no estar esas formas prohibidas por el derecho privado.

No confundir la evasión tributaria por abuso en las formas (o "elusión tributaria") con la simpre "económia de opción" mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.

Para el autor Araújo Falcáo: "No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica".

Si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, es esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el

acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad del "ropaje jurídico" no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta ilícita aun cuando esa forma jurídica en si misma no sea prohibida por el derecho privado.

Debe tenerse en cuenta que la simulación civil puede ser absolutamente inocua en general o específicamente inocua desde el punto de vista tributario, no obstante causar daño en otro ordenes, en cuyos casos, evidentemente no existe evasión tributaria bajo la forma dolosa de la elusión y ni siquiera bajo la forma meramente omisiva.

La circunstancia de que los actos de elusión fiscal sean simulados no puede llevar la identificación entre elusión fiscal y simulación civil, ni a la utilización de las regulaciones civiles para combatir este tipo de evasión.

Uno de los grandes méritos prácticos que encierra el criterio interpretativo de la realidad económca, es el de proporcionar a los jueces la herramienta indispensable para prescindir de las formas simuladas sin necesidad de obligar al fisco a ejercer la compleja acción civil de simulación para lograr la anulabilidad del acto y sólo entonces poder descartar la forma jurídica abusivamente empleada.

Entiéndase por Simulación de acuerdo a lo contemplado en el Código Civil en los Artículos:

Art. 1284.- La simulación tiene lugar: 1o.- Cuando se encubre el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; 2o.- Cuando las parte declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; y 3o.- Cuando se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas.

Art. 1285.- La simulación es absoluta cuando la declaración de voluntad no tiene nada de real; y es relativa, cuando a un negocio jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadera carácter.

Art. 1286.- La simulación absoluta no produce ningún efecto jurídico. La simulación relativa, una vez demostrada, producirá los efectos del negocio jurídico encubierto, siempre que su objeto sea lícito.

Art. 1287.- La simulación no anula el negocio jurídico cuando no tiene un fin ilícito ni causa perjuicio a ninguna persona.

Art. 1288.- La acción de simulación es imprescriptible entre las partes que simularon y para los terceros perjudicados con la simulación.

Art. 1289.- Si la persona favorecida por la simulación ha transferido a otro sus derechos, la acción contra el tercero sólo será admisible si la transmisión tuvo lugar a título gratuito. Si la transmisión se operó a título oneroso, la revocación sólo será posible, si el subadquirente obra con mala fe.

Una cosa es ordenar los negocios en forma tal de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente, y otra cosa muy distinta es recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible distorsionándolo mediante simulaciones que alteran la vestidura jurídica normal.

Esta conducta es antijurídica porque está desaprobada por el derecho. El derecho dice que es ilícito realizar maniobras engañosas mediante manipulación en las formas jurídicas para evitar tributos, puesto que de ello resulta perjudicado un tercero (el fisco).

Dentro de la esfera del derecho privado, el uso de determinada forma puede en algún caso carecer de significación jurídica sancionatoria, pero tal circunstancia

no convierte el acto en licito, puesto que la utilización anormal de una forma jurídica con el ánimo de perjudicar al fisco, coloca al acto en situación de contraste con el derecho.

La elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica, concibiendo la antijuridicidad como algo único que tiene como caracteristica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin distinción de ramas.

No puede concebirse que un hecho sea antijurídico para una rama del derecho y no para otra. Lo que ocurre es diferente: la antijuridicidad de determinado hecho, puede producir consecuencias para algún sector del derecho y no para otro, la unidad de la antijuridicidad resulta de su incompatibilidad con el derecho, con prescindencia de sus consecuencias jurídicas para sus distintas ramas.

4.3 ETICA PROFESIONAL

Cuando en una profesión fallan los principios éticos que deben inspirar la actuación de sus miembros o cuando determinados profesionales no ajustan su conducta a tales canones morales, sin que, por otra parte, les sea llamada la atención en debida forma por lo propios órganos rectores de la profesión a que pertenecen, el desprestigio de la profesión comienza.

En Guatemala, la ética profesional aplicada al camp del Notariado se le ha conocido como Etica Notarial, aunqu una no descarta a la otra. En el fondo la ética es una.

4.3.1 LA ETICA

El Diccionario de la Lengua Española, la define como "Parte de la filosofía que trata de la moral y la obligaciones del hombre".

Al nombrar la filosofía, como ciencia que trata de l esencia, propiedad, causa y efectos de las cosas naturales la relacionamos con la filosofía moral que trata de bondad malicia de las acciones humanas.

La ética en general estudia normas de conducta, l bueno o lo malo en las actitudes de las personas.

4.3.2 LA ETICA PROFESIONAL

Al hablar de Etica Profesional la asociamos d inmediato a la conducta de un profesional la cual debe se intachable al respetar y observar normas de conduct profesional y la ley.

El Código de Etica Profesional en su Artículo 3 expresa:"BUENA FE. El Notario observará siempre el debe etico de la verdad y la buena fe"., el Artículo 39 norma 1

fidelidad que debe observar el Notario, hacia la ley y en todo documento que autorice, y el Artículo 40 Prohibiciones. Es preciso entrar a la parte esencial que estable: El Notario debe abstenerse de: f) omitir o demorar el pago de impuestos cuyo valor se le hubiese entregado o negarse a extender la correspondiente constancia; g) desfigurar los negocios jurídicos que celebren los interesados; h) autorizar contratos notarialmente ilegales.

4.4 PARTICIPACION PASIVA DEL NOTARIO EN LA CONTRATACION MERCANTIL

4.4.1 RESPONSABILIDAD FISCAL Y NOTARIAL

El Notario, como todo ciudadano, es un contribuyente con obligaciones con el fisco. Se constituye en un recaudador indirecto de los distintos impuestos que se generan de la autorización de actos y contratos en el ejercicio profesional.

Hay multiplicidad de relaciones originales entre el Fisco y el Notario, al recaudar el impuesto o al menos en las advertencias a los otorgantes de las obligaciones y cargas fiscales a que están sujetos.

La responsabilidad fiscal del notario es aquella que este tiene ante las cargas impositivas del Estado,

individualmente y con el deber que tiene de advertir a los otorgantes lo referente a las cargas fiscales derivadas de los actos o contratos en los que interviene, y evitar la evasión tributaria originada por la simulación, actuando como profesional liberal del derecho con funciones públicas.

La responsabilidad fiscal del notario inicia con el uso del Protocolo, puesto que para empezar a cartular debe comprar el papel sellado especial para Protocolo, el cual tiene un valor de un Quetzal por hoja, y constituye para el fisco un ingreso tributario.

El ejercicio de la profesión requiere del Notario una actitud ética puesto que en todo acto o contrato debe satisfacer al Estado en las cargas tributarias establecidas, y al mismo tiempo asesorar a su cliente en la forma que sea menos onerosa, sin que se incurra en Evasión o Defraudación Fiscal.

El Código de Notariado y las leyes que regulan especificamente lo relativo a la captación de impuestos para el fisco, estatuyen obligaciones anteriores y posteriores a la legalización del instrumento público.

Los siguientes son deberes fiscales inherentes a la autorización de un instrumento público.

a) Redactar el instrumento en papel especial de protocolo (Artículo 9 Código de Notariado).

b) Al referirse el Código de Notariado a los requisitos que deben contener los instrumentos públicos, al mencionar las advertencias de los efectos legales de dicho acto o contrato a los otorgantes y su deber de presentar el testimonio a los registros respectivos; se cumple con una obligación tácita referente al pago de los impuestos que corresponden (Artículo 29 numeral 11 del Código de Notariado).

Deberes posteriores a la autorización:

Los testimonios especiales deben enviarse al Archivo General de Protocolos, se compulsan en papel bond y se les debe adherir timbres fiscales (Artículo 5 numeral 6 de la Ley del Timbre).

Como responsabilidad fiscal posterior a la celebración de un instrumento público está el pago del impuesto que corresponde, en el testimonio que debe registrarse, este

mandato legal se encuentra en el artículo 16 numeral 1 de Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial pa Protocolos; el inciso 2 se indica que cuando se trata de documento proveniente del extranjero el impuesto debe s cubierto en el propio documento, previamente a protocolización y no ser esta obligatoria, antes de autenticación en el Ministerio de Relaciones Exteriores.

El Notario en materia fiscal, no tiene m responsabilidades que las referentes al Protocol testimonios, indices, actas notariales y avisos, los dem gravámenes impositivos, recaen directamente sobre l otorgantes.

El Notario debe tener conocimiento de las disposicion relativas a cubrir los gravámenes fiscales y con ello evit problemas y responsabilidades posteriores en la autorizaci de documentos que no llenen los requisitos fiscales debido como la inscripción en los registros o la inadmisibilidad determinado documento en un litigio por no llenar l requisitos tributarios a que esta afecto, que podrí convertirse en una responsabilidad civil y hasta penal.

CAPITULO V

5. DOCUMENTOS DE USO COMUN DONDE SE PRODUCE LA EVASION FISCAL EN LA CONTRATACION MERCANTIL Y FORMAS PARA EVITARLA.

5.1 CONTRATOS DE COMPRAVENTA MERCANTIL

5.1.1 CONCEPTO

La compraventa mercantil es la figura contractual que hace efectiva la mayor parte del tráfico comercial, ya que la actividad productiva, canalizada a través del comerciante intermediario, desemboca en el consumidor por medio de la compraventa. 16

Es un contrato por el cual el vendedor transfiere la propiedad de una mercadería o cosa mercantil al comprador, cuya obligación es pagar el precio.

5.1.2 CARACTERISTICAS

La compraventa mercantil es un contrato bilateral, oneroso conmutativo, consensual, principal y traslativo de dominio.

---

16 CONTRATOS MERCANTILES. APUNTES CURSO DE DERECHO MERCANTIL. COOPERATIVA DE SERV. VARIOS USAC.

5.1.3 ELEMENTOS

a) PERSONALES:

Los elementos personales de la compraventa son el vendedor y el comprador.

b) REALES:

Los elementos reales son la cosa y el precio.

c) FORMALES:

La forma del contrato de compraventa varía según la mercadería encajada. Si es un vehículo, la escritura pública es necesaria en la mayoría de casos; si se trata de un televisor, se hace en documento privado con firmas legalizadas; la compra venta de un pantalón, por una simple factura; la compra de un refresco, es verbal. No hay pues una fórmula general. Depende del negocio en particular.

5.2 REGIMEN LEGAL DEL CONTRATO DE COMPRAVENTA

El Código Civil Guatematelco regula de manera general la compraventa en los artículos del 1790 al 1851 estableciendose que por el contrato de compraventa, el vendedor transfiere la propiedad de una cosa y se compromete a entregarla, y el comprador se obliga a pagar el precio en dinero.

No obstante el referido Código, siguiendo la inspiración de los Códigos Civiles de Argentina y México, acepta que el contrato existe desde el momento que las partes convienen en la cosa y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado, (artículo 1791).

En cuanto a la forma de los contratos, el Código Civil, los regula en los artículos 1574 al 1578; y en cuanto al Registro de la Propiedad de dichos bienes, se regulan en los artículos 1124 al 1184 y 1214, en donde se establecen los requisitos para el faccionamiento y el cumplimiento de obligaciones registrales.

La compraventa mercantil se regula en los artículos 695 al 706 del Código de Comercio, la contratación es realizada por comerciantes, por lo que dicho conjunto de normas, aún cuando se desarrollan el contrato con la extensión debida, se aplican los principios filosóficos de verdad sabida y buena fe guardada, que protegen las rectas y honorables intenciones y deseos de los contratantes, sin limitar con interpretaciones arbitrarias sus efectos naturales.

En cuanto a las formalidades de los contratos, el artículo 671 del referido Código, establece que:

"Los contratos de comercio no están sujetos para s validez, a formalidades especiales. Cualquiera que sea l forma y el idioma en que se celebren, las partes quedará obligadas de la manera y en los términos que aparezca qu quisieron obligarse. Los contratos celebrados en territori guatemalteco y que hayan de surtir efectos en el mismo, s extenderán en el idioma español. Se exceptúan de est disposición los contratos que, de acuerdo con la ley requerirán formas o solemnidades especiales".

La parte final de la norma precitada, permite inferi que el legislador se cuidó de no provocar contradiccione con las normas Civiles para los casos en los que la ley, y estableció formalidades especiales para los contratos.

El contrato mediante factura que establecen las leye tributarias, se encuentra regulado en el artículo 673 de Código de Comercio, el cual dice que los contratos cuy medio de prueba consista en una póliza, factura, order pedido o cualquier otro documento similar suscrito por ur de las partes, si la otra encuentra que dicho documento r concuerda con su solicitud, deberá pedir la rectificacić correspondiente por escrito, dentro de los quince dias q sigan a aquél en que lo recibió, y se consideran aceptada las estipulaciones de este, si no se solicita la mencionac rectificación.

Si dentro de los quince dias siguientes, el contratante que expide el documento no declara al que solicitó la rectificación, que no puede proceder a ésta, se entenderá aceptada en sus términos la solicitud de este último.

Los dos párrafos anteriores deben insertarse textualmente en el documento y si se omiten, se estará a los términos de la solicitud original.

En la parte final de dicho artículo se establece que son aplicables a los contratos a que se refiere, las reglas establecidas en el artículo 672 de dicho código, el cual dice: "Que los contratos celebrados en formularios destinados a disciplinar de manera uniforme determinadas relaciones contractuales, se regirán por las siguientes reglas: 1o. se interpretarán, en caso de duda, en el sentido menos favorable para quien haya preparado el formulario, 2o. cualquier renuncia de derecho solo será válida si aparece subrayada o en caracteres más grandes o diferentes que los del resto del contrato, 3o. las cláusulas adicionales prevalecerán sobre las del formulario, aún cuando estas no hayan sido dejadas sin efecto".

5.3 INSTRUMENTOS LEGALES DEL CONTRATO MERCANTIL EN LA COMPRAVENTA DE VEHICULOS AUTOMOTORES.

En la regulación tributaria, se exige factura para la enajenación de vehiculos cuando el vendedor es contribuyente

al impuesto al valor agregado y escritura pública en los casos que no ser contribuyente, quedando por consiguiente, excluidas las formas de contrato verbales, por correspondencia, documentos privados o actas levantadas ante el alcalde del lugar cuando se dieran los supuestos a que hace referencia el Código Civil.

Otras transferencias de vehículos automotores diferentes a la compraventa, como la Donación entre vivos, permuta, y adjudicación, sufren la misma deformación, puesto que al conceptualizar el artículo, asi como numerales 1,5,8 y 9 del artículo 3 del Decreto 27-92 que para los efectos de dicha ley, se entendera por venta, todo acto o contrato que sirva para transferir a titulo oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo, incluyendo como tal, en el hecho generador, la permuta, donación entre vivos, las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, excluyendo únicamente las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso. Por lo que a continuación se tratará sobre la Factura.

5.3.1 FACTURA:

De conformidad a el Diccionario Enciclopédico de Derecho usual, factura en el sentido amplio, es el hecho, hechura, acción, ejecución.

En el Derecho Mercantil, es la relación de mercadería que constituyen el objeto de una remesa, venta u otra operación comercial. Cuenta detallada, según número, peso, medida, clase o calidad y precio, de los artículos o productos de una operación mercantil. Cuenta o importe de las mercaderias compradas y remitidas a los clientes o corresponsales.

Para Bollaffio y colaboradoes, por factura se entiende la nota o detalle de las mercaderias vendidas que el vendedor remite al comprador, con la precisa y detallada indicación de su especie, calidad, cantidad y precio; y con todas aquellas otras que puedan servir a ser necesarias tanto para individualizar las mercaderias mismas como para determinar el contenido y las modalidades de ejecución de un contrato.

Algunos mercantilistas, exagerando sin duda, la eficacia juridica de este documento, lo quieren caracterizar como tradición simbólica, y hasta como titulo representativo

17 CABANELLAS, GUILLERMO. DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE DERECHO USUAL.

de las mercaderias, lo que no acontece a la factura común.

La factura no constituye en si un recibo ni un intimidación de pago; aunque si, integra la constancia d una deuda pendiente. Pese a ciertas declaraciones impresa de algunos comerciantes, recibido el importe de la mercaderias facturadas, o pagadas en alguna otra forma, cab extender válido recibo en la factura, cualquiera que sea l salvedad que al pie conste, si la formula firmada e expresiva.

El Código de Comercio al referirse a los contrato mediante formularios, establece en el artículo 872, que "Lo contratos celebrados en forma destinados a disciplinar d manera uniforme determinadas relaciones contractuales, s regirán por las siguientes reglas: 1.- Se interpretarán, e caso de duda, en el sentido menos favorable para quien hay preparado el formulario; 2.- Cualquier renuncia da derech solo será válida, si aparece subrayada o en caracteres má grandes o diferentes que los del resto del contrato; 3.- La cláusulas adicionales prevalecerán sobre las del formulario aun cuando estas no hayan sido dejadas sin efecto".

De lo expuesto se infiere, que la factura si llena e cometido del contrato de compraventa entre comerciantes pero en ningún caso, entre particulares y comerciantes.

5.3.2 ESCRITURA PUBLICA:

El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual dice que: "Es el documento extendido ante un notario, escribano público u otro fedatario oficial, con atribuciones legales para dar fe de un acto o contrato jurídico cumplido por el compareciente y actuante o por las partes estipulantes".

El Código de Notariado hace en los Artículos 8 y 9 una distinción entre escrituras matrices, de las actas de protocolación, razones de legalización de firma y documentos que el notario registra de conformidad con esta ley y la obligatoriedad de extenderse en papel sellado especial para protocolos.

De lo anterior, se puede resumir que en Guatemala solo los Notarios en ejercicio puede escriturar y que la escritura es un instrumento público en el que se garantiza la perpetuidad, certeza y seguridad juridica, con las formalidades requeridas y con la fe del Notario y el registro del otorgamiento.

De lo expuesto se puede inferir que actualmente como vienen operandose los traspasos de vehiculos automotores en la Dirección General de Rentas Internas, existe una

18 CABALLENAS, GUILLERMO. OP. CIT.

incorrecta interpretación de las normas tributarias, creando incertidumbre y deformando los contratos, por lo que es reconmendable que instituciones como el Colegio de Abogados y Notarios, exijan las aclaraciones ante las autoridades administrativas correspondientes para lograr mantener un criterio uniforme sobre la aplicación de las normas tributarias, mercantiles y civiles en relación a la forma de los contratos, evitandose asi interpretaciones discrecionales.

5.3.3 OBSERVANCIA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS DEL CONTRATO DE COMPRAVENTA DE VEHICULOS AUTOMOTORES

La compraventa de vehículos automotores usados, se ha regulado en forma especifica en las leyes tributarias, dejando estas tareas al igual que lo hace el Código de Comercio, el Código Civil, en donde se desarrolla todo lo referante al negocio jurídico y solo trata aspectos muy especificos en relacion con las formas de pago de los impuestos fiscales, su fiscalización, recaudación, y la base imponible.

El Decreto Ley No. 27-84 del Gobierno de facto de Oscar Humberto Mejia Victores, estableció normas similares a las del Decreto Ley 21-82, para aplicarse en la compraventa de

vehículos automotores usados con el gravamen del impuesto al valor agregado, siendo en estas normas que fundamenta el Ministerio de Finanzas Públicas para aprobar los listados de precios minimos que elabora la Dirección General de Rentas Internas.

El Decreto 27-92 del Congreso de la República "Ley del Impuesto al Valor Agregado" establece en el Articulo 55 que: "En todos los casos de enajenación de bienes inmuebles y de vehiculos automotores, al tarifa del impuesto será la establecida en el artículo 10 de esta Ley".

El articulo 10 establece tarifa única de diez por ciento (10%) sobre la base imponible. El artículo 56 establece:"Base del impuesto. La base del impuesto la constituye el precio de la enajenación consignados en la factura o escritura pública respectiva.

En el caso de vehiculos automotores, cuando en el documento se consigne un valor menor del que se establece en los precios que se publican anualmente por acuerdo gubernativo, el impuesto de determinará con la aplicación de la tasa al valor establecido en dichos listados....." Y en lo referente a la forma de pago, el artículo 57 de la referida Ley, establece: "Que en el caso de vehiculos automotores, cuando el vendedor sea contribuyente, el impuesto se causará en el momento de emitirse la factura

respectiva. Cuando el vendedor no sea contribuyente de est impuesto, la enajenación deberá documentarse en escritur pública y el impuesto se pagará en efectivo por e adquirente en las cajas fiscales en los bancos autorizado para el efecto.

El Notario esta obligado a consignar en la razón fina del testimonio de la escritura pública correspondiente, e monto del impuesto que grava el contrato. Y se deber adjuntar fotocopia legalizada del recib correspondiente...."

5.4 EVASION FISCAL O TRIBUTARIA EN LA CONTRATACIO MERCANTIL (COMPRAVENTA DE VEHICULOS AUTOMOTORES)

5.4.1 DESNATURALIZACION DE LOS CONTRATOS DE COMPRAVENTA

Una de las figuras civilistas que mayor trascendenci alcanza es la desnaturalización del contrato, es l Simulación, la cual se hace con declaraciones de volunta reales y conscientes con acuerdo de las partes para engañar la apariencia del negocio jurídico es distinto de aquel qu realmente se ha llevado a cabo, por lo que se considera com un contrato ficticio que oculta su verdadera finalidad.

Esta figura puede desnaturalizar la compraventa d vehiculos automotores, puesto que, las consecuencias efectos que produce la aplicación de precios minimo

establecida por el Ministerio de Finanzas Públicas, trae aparejada, contratos diferentes de compraventa, que se utiliza para transferir en forma solapada la posesión de los vehiculos y no tributar las altas tasas de impuestos que encarecen los precios de los mismos.

5.4.2 EMISION DE MANDATOS ESPECIALES CON REPRESENTACION

Es asi como en la práctica se mantiene el procedimiento de establecer Mandatos Especiales con Representación para que el adquirente pueda transferir la propiedad del bien a terceros a nombre del vendedor, quien además de extender el Mandato, extiende documento, constancia de recibido el precio del vehículo en depósito para que el mandatario (comprador), se garantice, que no será revocado el mandato y ser perjudicado por el precio ya pagado y en la mayoria de casos se otorga con el mandato, simultáneamente la escritura de compraventa del mismo vehiculo para tener el comprador la certeza de que le mandato subsista, ya que de enajenarse dos veces por el vendedor se incurriria en estafa.

El acto antes referido, aún cuando se realiza con apego a las normas de derecho sustantivo, es causa de daño para la administración pública, por cuanto deja de percibir sumas considerables en concepto de pago de impuesto de la venta y

además esta practica, atenta contra la seguridad, abarcando lo relacionado con el tránsito, propiedad y seguridad peatonal, e incluso responsabilidad civil ante terceros.

5.5 CONTRADICCIONES LEGALES EN MATERIA TRIBUTARIA PARA LOS ACTOS DE CONTRATACION MERCANTIL

Violaciones a Principios de Legalidad, Capacidad de Pago y Autonomia de la Voluntad.

Además de las consecuencias y efectos que con lleva la imposición de precios minimos en la compraventa de vehiculos automotores usados ya analizadas, destaca también el hecho que dicha disposición es contraria a principios constitucionales, como se describe a continuación con la transcripción de las normas referidas:

5.5.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

El Artículo 239 de la Constitución Politica de la República de Guatemala, que "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a la necesidad del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, asi como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las

deducciones, los descuentos, reducciones, y recargos; f) las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación".

Como se demuestra con la norma precitada, el Ministerio de Finanzas Públicas no tiene la facultad de establecer la base imponible; y, siendo un Acuerdo Ministerial la que aprueba los listados de precios, éstas normas son nulas ipso jure, por ser contrarias al principio consagrado en la Constitución.

5.5.2 PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO:

El artículo 243 de la Constitución Politica de la República de Guatemala, establece que, "El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las

leyes tributarias serán estructuradas conforme al principi de capacidad de pago. Se prohiben los tributo confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.

Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hech generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado do o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario por el mismo evento o periodo de imposición. Los casos d doble o múltiple tributación al ser promulgada la present Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para n dañar al fisco".

Este otro principio es violado con el traspaso d vehiculos, por el hecho que los precios establecidos en lo listados por el Ministerio de Finanzas Públicas, no so acordes a la realidad, no se aplica lo justo y equitativo toda vez que los contribuyentes, pueden resarcirse de lo pagado por el Impuesto al Valor Agregado, mientras que e contribuyente nó; existe doble tributación, toda vez que s pago impuesto al valor agregado e impuesto de traspas establecido en el plan de arbitrios de la Policia Nacion por el mismo hecho generador, lo que constituye una dobl tributación.

5.5.3 PRINCIPIO DE AUTONOMIA DE LA VOLUNTAD:

La voluntad es el principio imperante en los reinos de Derecho Civil que ha proclamado la soberania de la volunt

le las partes en materia de contratación,19 que sin embargo, al imponerse precios para la compraventa de vehiculos automotores, esta se restringe al obligar a tributar por precios de venta, diferentes a los concebidos por la partes.

19 AGUIRRE GODOY, MARIO. OP. CIT. PAG. 18.

CONCLUSIONES

1. La finalidad de la tributación es proveer al Estado de los Recursos Financieros indispensables para satisfacer las necesidades de Educación, Seguridad, Justicia, Defenza del Territorio, comunicaciones, etc., en procura del bienestar de la sociedad en general, sin embargo estos fines frecuentemente se ven afectados por la ineficacia que presenta la Administración Pública para el manejo y control del sistema tributario nacional.

2. La evasión fiscal o tributaria es una figura ilícita consistente en la disminución ilegitima de los ingresos tributarios en perjuicio del Estado, colocando al margen de la ley al individuo responsable, sin embargo la legislación vigente carece de los instrumentos idoneos para su aplicación en contra del ente evasor, y por el contrario la Administración Tributaria actua en forma benevolente ante los evasores otorgandole los medios para solventar sin responsabilidad alguna, sus deudas a favor del Estado, tal es el caso de las famosas exoneraciones fiscales.

3. La Defraudación siempre supone la intención de causar daño con la ocultación de cualquier circunstancia de índole fiscal, tales como casos de omisión de declaraciones, percepción de tributos y destinarlos a distintos fines, induce al fisco a error en el derecho de recaudación de impuestos, no emitir facturas, etc., con la intención deliberada de sustraer en todo o en parte a una obligación fiscal, con el objeto de no pagar el impuesto recaido de acuerdo a la ley.

4. El artículo Quinto de la Constitución Politica de la República de Guatemala, dispone que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohibe, fundamento legal que permite al contribuyente a realizar actos que tiendan a disminuir su carga tributaria, tales como la Evasión Tributaria y la Simulación.

5. La escasa Estructura Administrativa y el mal control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a favor del Estado que se originan en las Compraventas Mercantiles particularmente en la compraventa de vehiculos automotores generan Evasión Fiscal, lo que en nuestro medio es común por lo sujetos que intervienen de una forma directa en la Contratación Mercantil, tanto por los sujetos como por el Notario que actuan dentro del Tráfico Mercantil que deban de cumplir con la obligación tributaria a favor del Estado.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda que el Ministerio de Finanzas Públicas con el fin de lograr una eficiencia tributaria promueva e imparte cursos de capacitación Fiscal y/o Tributaria dirigidos a profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales con el fin de concientizar la labor que estos desarrollan en un marco legal y como agentes indirectos en la retención de impuestos.

2. Que el Estado y particularmente la Administración Tributaria promuevan campañas publicitarias donde se de a conocer al contribuyente en que se invierten sus recursos, cuales son las necesidades reales de la población para su bienestar en la comunidad y el costo que esto representa y a la vez haga conciencia de la obligación que se tiene de acuerdo a la legislación vigente, así como sus repercusiones en casos de incumplimiento tanto a nivel social como personal.

3. Se recomienda al Colegio de Abogados y Notarios brindar el apoyo necesario al programa de Educación Fiscal del Ministerio de Finanzas Públicas, a efecto de educar, formar y fomentar al profesional de las ciencias jurídicas y sociales, de la importancia, legitimidad y efecto de los impuestos en la sociedad, ademas de propiciar un adecuado encuadre entre las leyes actuales que procuran por el cumplimiento de la obligación tributaria y su aplicación de forma correcta para los evasores que incurren en los casos de Defraudación Fiscal.

4. Se recomienda que el Colegio de Abogados y Notarios en forma conjunta con las Autoridades del Ministerio de Finanzas Públicas especificamente de la Administración Tributaria realicen un estudio la legislación tributaria vigente con el proposito de proponer los cambios a las mismas al Congreso de la República para buscar un encuadre jurídico con la intención de disminuir los medios legales de la Evasión Tributaria existentes en la actualidad.

BIBLIOGRAFIA:

1.- AGUILAR Carbajal, Leopoldo. Contratos Civiles, Tercera Edición, Editorial Porrua S.A. México 1982.

2.- ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino.

3.- ARGUETA Figueroa, Hugo. El Delito Tributario. Comisión Fiscal IGCPA Revista No. 98 1996.

4.- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasta, Argentina 1979, Tomos II-IV y V.

5.- DIAZ Bravo, Arturo. Contratos Mercantiles, Cuarta Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Arte y Ediciones Terra, 1994.

6.- RIVERA Molina, Angela Norma. La Deducción Tributaria, su Concepto, Naturaleza y Efectos Jurídicos. Tesis, 1993.

7.- RODRIGUEZ Alvarez, Zulma Lisbeth. La Actividad Notarial y la Modernización Tributaria. Tesis, 1994.

8.- RODRIGUEZ Labato, Raúl. Derecho Fiscal, Colección Textos Jurídicos Mexicanos, Editorial Sagitario, S.A. México 1983.

9.- SANCHEZ Medal, Ramón. De los Contratos Civiles, Editorial Porrua, S.A. México, 1984.

10.- URIA, Rodrigo. Tratado de Derecho Mercantil, Madrid, Imprenta Aguirre, 1969.

11.- VASQUEZ Mártinez, Edmundo. Instituciones de Derech Mercantil, Guatemala, C.A. Editorial Serviprens Centroaméricana, 1978.

12.- VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derech Financiero y Tributario, Tomo Unico, 5ta. Edición Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.

13.- VILLEGAS Lara, René Arturo. Derecho Mercantí Guatemalteco, Tomos I-II-III Colección Editoria Universitaria 1988.

LEYES:

1.- Código Civil, Decreto 106 del Congreso de la República

2.- Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de l República.

3.- Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de l República.

4.- Código Penal,Decreto 17-73 del Congreso de la Repúblic y sus Reformas.

5.- Decretos números 67-94 y 68-94 del Congreso de l República.