

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

ESTUDIO CRITICO DEL DECRETO 67-94
DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA
(DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA)



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

POR

MARCO ANTONIO GOMEZ ALVARADO

Previo a optar al Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Y a los Títulos de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Julio de 1996

U4
T(3131)
c. 4

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

- | | |
|------------|---|
| DECANO | Lic. José Francisco De Mata Vela |
| VOCAL I | Lic. Luis César López Permouth |
| VOCAL II | Lic. José Roberto Mena Izeppi |
| VOCAL III | |
| VOCAL IV | Br. Edgar Orlando Najarro Vásquez |
| VOCAL V | Br. Carlos Leonel Rodríguez Flores |
| SECRETARIO | Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt |

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
TECNICO PROFESIONAL

- | | |
|----------------|-------------------------------------|
| DECANO | |
| (en funciones) | Lic. Ronán Arnoldo Roca Menéndez |
| EXAMINADOR | Lic. Edgar Enrique Lemus Orellana |
| EXAMINADOR | Lic. Marco Tulio Castillo Lutín |
| EXAMINADOR | Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana |
| SECRETARIO | Lic. César Augusto Conde Rada |

NOTA: "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.)

Lemus Orellana & Asociados
ABOGADOS Y NOTARIOS
GUATEMALA

1163

Guatemala, 6 de mayo de 1996

SECRETARI
8 MAYO 1996
RECEBIDO
Horas
OFICIAL

Señor
Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt
Secretario
Pte.

Estimado Licenciado:

De conformidad con su Nota de fecha 29 de abril de 1995 informo a usted que he asesorado la Tesis del Bachiller MARCO ANTONIO GOMEZ ALVARADO Titulada ESTUDIO CRITICO DEL DECRETO 67-94 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA (DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA).

De acuerdo al oficio he de manifestarle que el trabajo se realizó bajo mi inmediata dirección, orienté al estudiante respecto a las fuentes bibliográficas a utilizar e indiqué la técnica adecuada para la investigación documental e incluso modifiqué el título que originalmente había sido propuesto por el bachiller MARCO ANTONIO GOMEZ ALVARADO. Sugerencias que fueron aceptadas por el bachiller antes mencionado.

En mi opinión creo que el trabajo de Tesis elaborado, reúne con suficiente los requisitos para que pase al Revisor ya que el mismo constituye una novedosa opinión acerca de los problemas derivados de la Evasión y Elusión Fiscal desde el punto de vista Técnico Jurídico. Actualmente existe carencia de estudios profundos y críticas de Derecho Penal Tributario, por lo que considero, que el trabajo bajo por demás novedoso de un egresado de ésta casa de estudios, deberá ser fu de consulta para una futura opinión y análisis en ésta rama del derecho.

Sin otro particular se despide de usted,

Lic. Edgar Enrique Lemus Orellana
Asesor de Tesis.





[Handwritten signature]

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala. ocho de mayo de mil novecientos noventa y seis.

Atentamente, pase al LIC. HECTOR ANIBAL DE LEON VELASCO,
para que proceda a Revisar el Trabajo de Tesis del Ba -
chiller MARCO ANTONIO GOMEZ ALVARADO y en su oportunidad
emita el dictamen correspondiente.-----

[Handwritten signature]



[Large handwritten signature]

alhj.





FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Calle Universidad, s/n 12
Guatemala, Guatemala



1073-96

Guatemala, 18 de junio de 1,996.

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

18 JUN 1996
Hora: 10:30
OFICIAL

Licenciado
Juan Francisco Flores Juárez, Decano
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor Decano:

De conformidad a su Providencia de fecha ocho de mayo del presente año, me permito informar a Usted, que procedí a revisar el trabajo de Tesis del Bachiller MARCO ANTONIO GOMEZ ALVARADO, que se titula "ESTUDIO CRITICO DEL DECRETO 67-94 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA (DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA).

En cuanto a este trabajo le manifiesto que es uno de los más importantes que se han efectuado en los últimos tiempos, por ser materia del Derecho Tributario en relación con el Derecho Penal. De lo analizado, puede afirmarse que el Br. Gómez Alvarado hace un estudio profundo del Dto. 67-94 del Congreso, arribando en el mismo, a conclusiones que pueden incluso reiterar las reformas necesarias de la Legislación a que se refiere.

En consecuencia, soy de la opinión que el trabajo cumple con los requisitos que establece el Reglamento, por lo que puede aprobarse para que sirva de base al Examen Público de su autor.

Sin otro particular, con muestras de mi acostumbrado respeto y de mi más alta consideración y estima, me despidió de Usted.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Lic. Héctor Aníbal De León Velasco
REVISOR de Tesis de Grado

HADV/mhpp.

c.c. Archivo.

Anexo: Tesis que consta de ciento cincuenta y dos hojas, que incluyen Dictamen del Asesor y Nombramiento del Revisor.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES:
Guatemala, dos de julio de mil novecientos noventa y seis.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la
Impresión del Trabajo de Tesis del Bachiller MARCO ANTONIO
GOMEZ ALVARADO intitulado "ESTUDIO CRITICO DEL DECRETO -
67-94 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA (DELITO -
DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA)". Artículo 22 del Reglamento
para Exámenes Técnico Profesional y Público de Tesis.----

[Handwritten signature and scribbles]

alhj.



DEDICATORIA

A mi Señor y Salvador JESUCRISTO,
único digno de recibir la alabanza, la honra,
la gloria y el poder; dedico agradecido este pequeño triunfo.

AGRADECIMIENTOS

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

Por haberme proporcionado, en la época más adversa de
su historia reciente (1980-1985), la formación y los
conocimientos en las profesiones que hoy tiene a bien
otorgarme.

A los Asesores Docentes: Lic. Edgar Enrique Lemus Orellana
Lic. Héctor Aníbal De León Velasco
Lic. Jorge Alfonso Barrios Enríquez

Por su valiosa asesoría en la realización de esta tesis.

AGRADECIMIENTOS ESPECIALES

A mi Pastor y amigo, Hno. Angel Arturo Sulecio Mendoza

Por sus oportunos consejos y palabras de ánimo para
culminar con éxito mi carrera universitaria.

A mi madre, Herculía Alvarado Guevara

Ejemplo de honradez, esfuerzo y generosidad.

A mi fiel esposa, Lic. Angélica De León Estrada

En quien hallé el bien y alcancé la benevolencia de Dios.

A mis queridos hijos: Marco Antonio y Rocío del Alba

Por brindarme su alegría, amor e incondicional apoyo.

I N D I C E

Pág.

INTRODUCCION

i

CAPITULO I DERECHO TRIBUTARIO

1

A. . NOCIONES GENERALES Y TERMINOLOGICAS

1

1. Definición

2

2. Concepto

3

3. Autonomía

3

a. Criterios al respecto de su autonomía

3

B. . FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

4

1. La Constitución Política o Carta Constitucional

4

2. La Ley

5

3. Los Tratados y Convenios Internacionales

6

4. El Decreto-ley

6

5. El Reglamento

7

6. Otras Fuentes

7

C. DIVISION DEL DERECHO TRIBUTARIO

8

1. Derecho Tributario Material

8

2. Derecho Tributario Formal

9

3. Derecho Procesal Tributario

9

4. Derecho Penal Tributario

9

5. Derecho Internacional Tributario

10

6. Derecho Constitucional Tributario

10

D. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

10

1. Principio de Legalidad

10

2. Principio de Justicia y Equidad

11

3. Principio de Igualdad, Generalidad o Uniformidad

12

4. Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria

13

5. Principio de no-confiscación de Bienes

13

CAPITULO II DERECHO PENAL

15

A. Principios Generales del Derecho Penal

15

1. Definición

16

a. Desde el punto de vista subjetivo

16

b. Desde el punto de vista objetivo

16

C.	SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS CON EL DERECHO PENAL COMUN	34
1.	En Cuanto a las Infracciones	34
2.	En Cuanto a las Sanciones	34
3.	En Cuanto al Organó que las aplica	34
D.	REGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO	35
1.	La Infracción Tributaria	36
a.	Definición	36
b.	Concepto	36
c.	Clasificación	37
c 1.	Incumplimiento omisivo de la Obligación Tributaria	37
c 2.	Incumplimiento de la Obligación Tributaria Formal	38
c 3.	Incumplimiento Fraudulento de la Obligación Tributaria	40
2.	La Sanción Tributaria	41
a.	La Multa	41
b.	Los Intereses y Recargos	42
c.	El Cierre Temporal de la Empresa	43
CAPITULO IV . LA EVASION TRIBUTARIA		45
A.	EVASION TRIBUTARIA	45
1.	Nociones Generales	45
2.	Concepto	46
3.	Circunstancias Evasivas	47
a.	Evasión Organizada por Ley	47
b.	Evasión por Aprovechamiento de Lagunas Legales	48
c.	Falta de Adecuación de la Circunstancia Fáctica al Hecho Generador Establecido como Hipótesis Jurídica	49
B.	MODALIDADES DE EVASION TRIBUTARIA	49
1.	La "Economía de Opción"	49
2.	La Evitación Tributaria	50
3.	La Traslación Tributaria	51
4.	La Elusión Tributaria	52
C.	CARACTERISTICAS DE LA EVASION TRIBUTARIA	54
1.	Es Cuantitativa	54
2.	Es Nacional	54
3.	Es Netamente Dolosa	54
4.	Es Antijurídica	54
5.	Es Formal	55
6.	Es Multiforme	55

CAPITULO V
DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

A.	NOCIONES GENERALES	57
	1. Concepto	58
	2. Clasificación Legal	59
	3. Su Regulación Dentro del Ordenamiento Jurídico Guatemalteco	59
	4. El Bien Jurídico Tutelado	66
B.	ELEMENTOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA	67
	1. Elementos Personales	67
	a. Sujeto Activo	67
	b. Sujeto Pasivo	68
	2. Elemento Material	69
	3. Elemento Interno	69
	4. Elemento Externo	70
C.	LA PENALIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA	70
	1. Clases de Pena	70
	a. Penas Principales	70
	a 1. Pena Privativa de la Libertad	71
	a 2. Pena de Multa	71
	b. Penas Accesorias	72
D.	EXCUSA ABSOLUTORIA	73
E.	LA INDUCCION AL DELITO TRIBUTARIO	74
F.	PRESUPUESTOS PROCESALES	

CAPITULO VI
LINEAMIENTOS PARA UNA ADECUADA
REGULACION LEGAL DEL DELITO TRIBUTARIO

A.	CONSIDERACIONES PREVIAS	75
B.	DEROGATORIA DEL DYO. 67-94 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA	77
C.	ASPECTOS QUE DEBEN TOMARSE EN CUENTA PARA ESTABLECER EL DELITO TRIBUTARIO	77
	1. En Cuanto a su Ubicación	77
	2. En Cuanto a su Terminología	78
	3. En Cuanto a su Punicción	78
D.	MODELO DE UN ANTEPROYECTO DE LEY SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO	79
	CONCLUSIONES	85
	BIBLIOGRAFIA	87

INTRODUCCION

Tópicos como la evasión y la defraudación tributaria, sobre los cuales versa esta tesis, son de suma trascendencia y actualidad ya que su práctica, tan común en nuestro medio, no sólo afecta la Actividad Financiera del Estado sino también a la sociedad en general, debido a que el Estado, al ver reducidos sus ingresos, primeramente opta por la supresión de gastos de inversión y los destinados a la prestación de servicios públicos y a programas de asistencia social, en detrimento directo de la calidad de vida de los guatemaltecos, especialmente los de escasos recursos económicos.

El trabajo está desarrollado en seis capítulos, los primeros dos se refieren a una serie de nociones generales del Derecho Tributario y del Derecho Penal; su concepto, fuentes, división, clasificación, y los principios constitucionales que los rigen, a efecto de formar un marco teórico para tratar por aparte, en el Capítulo III, el tema del Derecho Penal Tributario, su ubicación dentro del ordenamiento jurídico y su pretendida autonomía, citando para el efecto las distintas teorías al respecto, para luego fijar mi posición sobre el particular. Al final de este capítulo realizo un estudio de las infracciones y sanciones en el Sistema Tributario guatemalteco, clasificando y analizando algunas de ellas.

En el Capítulo IV hago un enfoque del fenómeno de la evasión tributaria, considerando en forma breve algunos aspectos de índole moral que la motivan, y seguidamente un estudio de dicho fenómeno desde la perspectiva jurídico doctrinaria, describiendo circunstancias evasivas derivadas de la propia ley tributaria. Posteriormente hago un análisis de las formas que puede adoptar la evasión tributaria, tratando de diferenciar, con la mayor claridad posible, conceptos como "economía de opción", "evitación tributaria", "elusión tributaria", etc., ya que, a mi juicio, la confusión de dichos conceptos ha redundado negativamente en la redacción del Decreto 67-94 del Congreso de la República y, consecuentemente, del delito de defraudación tributaria.

El Capítulo V contiene un análisis jurídico-doctrinario del delito de Defraudación Tributaria, en cuanto a su tipificación, el bien jurídico tutelado, sus distintos elementos y su punición, haciendo además el análisis de las penas previstas para los responsables del mismo.

En la medida de mis limitados conocimientos como estudiante de leyes, he tratado de enfocar el tema en forma objetiva y crítica, adecuándolo a las circunstancias de nuestra realidad nacional, por lo que dentro del contenido de éste aparecen ideas y comentarios propios del autor, acerca de ciertas costumbres, usos y corruptelas en la Administración Tributaria y algunos casos, no particularizados, de evasión tributaria; pretendiendo con ello aportar ideas constructivas y evidenciar la necesidad de contrarrestar, mediante la creación de normas jurídico penales apropiadas, el no pago de impuestos, para lo cual me permito, en el Capítulo VI, me permito hacer una propuesta acerca de los lineamientos que a mi parecer, deben observarse para la adecuada regulación penal de la conducta evasiva, respetando eso sí, el más amplio y acertado criterio de los especialistas en materia penal, tributaria y constitucional.

Estoy consciente que mi trabajo dista mucho de la excelencia académica pretendida a su inicio, lo que queda para una futura oportunidad, pero me daré por satisfecho sin con el mismo contribuyo, en su mínima expresión, al corregimiento de algunos vicios del quehacer tributario, y si además lograra hacer conciencia en más de alguno, sobre la obligación moral y legal de pagar los tributos, me daré por más que satisfecho.

CAPITULO I

DERECHO TRIBUTARIO

A. NOCIONES GENERALES Y TERMINOLOGICAS

El accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población mediante la prestación de los servicios públicos, realizando para ello diverso tipo de actividades que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin; al conjunto de estas actividades se le da el nombre de Actividad Financiera del Estado la cual puede dividirse en tres fases:⁽¹⁾

1. La obtención de los ingresos, sean éstos provenientes de la explotación del patrimonio estatal, de los diversos tributos vigentes en el país (Sistema Tributario), de la contratación de empréstitos (deuda externa) o de la emisión de bonos (endeudamiento interno).
2. La administración de los bienes propiedad del Estado, incluyendo en esta la gestión o manejo de los ingresos obtenidos y
3. La erogación o gasto público, para el sostenimiento de las funciones y servicios públicos y otra serie de erogaciones a las cuales todo Estado moderno se ve obligado.

Es la primera fase, específicamente la obtención de ingresos provenientes del Sistema Tributario, el objeto y campo de estudio del Derecho Tributario, ya que si bien el Estado tiene derecho a exigir los tributos a las personas naturales o jurídicas sujetas a su potestad tributaria, y éstas la obligación de "contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley",⁽²⁾ esta actividad debe desarrollarse dentro del marco de la legalidad, mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnico-administrativos de tipo tributario, que eviten arbitrariedades y abusos de poder por parte del fisco e incumplimiento, defraudación y evasión por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Respecto a la terminología de esta doctrina jurídica, la denominación Derecho Tributario no es uniforme, la doctrina italiana y la brasileña usan esta denominación, mientras que la alemana prefiere la expresión Derecho Impositivo, los franceses e ingleses se refieren a Derecho Fiscal, siendo éste término el que ha adquirido resonancia internacional por corresponder al nombre de esta disciplina en el derecho anglosajón y a la denominación de una prestigiosa institución en la materia, la International Fiscal Association.

1. Ortega B., Joaquín. "Apuntes de Derecho Fiscal" Página 9

2. Artículo 133 literal d), Constitución Política de la República de Guatemala.

En América Latina predomina la denominación Derecho Tributario y la principal entidad especializada en la materia es el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. En nuestro medio es la Asociación Guatemalteca de Derecho Financiero y Tributario la dedicada al estudio del aspecto jurídico tributario. A mi parecer la denominación Derecho Tributario es la más adecuada por su carácter genérico y la considero más exacta que el término Derecho Fiscal, pues este último puede interpretarse como referente a toda la actividad estatal (económica, jurisdiccional, política, etc.), mientras que la primera se refiere sólo a los recursos tributarios.

En Guatemala se ha usado el término "Derecho Fiscal" desde finales del siglo XIX y las disposiciones relativas están contenidas en el Decreto Número 261, promulgado el 17 de junio de 1,881 por el entonces Presidente Constitucional, General J. Rufino Barrios (Código Fiscal de la República de Guatemala), el que continúa vigente a pesar de estar derogado en la mayoría de sus artículos.

La normativa que en materia tributaria imprimió la Constitución Política de la República, vigente a partir del 14 de enero de 1,986 dio un nuevo vigor al Sistema Tributario nacional y posteriormente, con la promulgación del Decreto 6-91 del Congreso de la República (Código Tributario) vigente a partir del 2 de octubre de 1991, quedó definitivamente establecida la denominación "Derecho Tributario", para referirse a las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado; aunque por las consideraciones ya hechas "Derecho Fiscal" y "Derecho Tributario" son usados hasta la fecha con análogos significados.

1. Definición.

El Derecho Tributario comprende dos grandes partes, la primera parte o parte general es donde se encuentran incluidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos establecidos; teóricamente se le considera la más importante, pues en ella están contenidos los principios de los cuales no se puede prescindir, en un estado de derecho, para lograr la coacción que significa el tributo, el cual debe estar regulado de forma tal que imposibilite la arbitrariedad o el abuso de poder.

En nuestro medio esta parte la encontramos en la Constitución Política de la República que contiene un marco bien definido en materia tributaria, aunque en la misma hay algunas disposiciones de carácter casi reglamentario que dificultan la recaudación tributaria, por ejemplo el artículo 18 que establece la "no prisión por deuda"; y los artículos 73, 88, 119 literales f) y k), y el 243 que regulan exenciones y deducciones a impuestos, incentivos fiscales, protección al capital el ahorro y la inversión y el principio de capacidad de pago, respectivamente. También encontramos esta parte general en el Código Tributario, que vino a darle dinámica a los principios tributarios constitucionales y a normar, en forma más o menos adecuada, las relaciones entre el Estado y los contribuyentes con ocasión de los impuestos.

La segunda parte o parte especial, contiene normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran el Sistema Tributario nacional, es decir el conjunto de leyes específicas de cada impuesto, verbigracia, ley del Impuesto Sobre la Renta, ley del Impuesto al Valor Agregado, ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles, etc., tomando ese conjunto como un todo. La codificación del Derecho Tributario toma muy especialmente en cuenta esta división la cual fue adoptada por el modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID y; consecuentemente, por nuestro Código Tributario.

2. Concepto.

El Derecho Tributario, lato sensu, es el conjunto de normas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

Para el tratadista Narciso Amorós "es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país". (3)

El artículo 1 del Código Tributario guatemalteco contiene un concepto legal de Derecho Tributario en la forma siguiente: Conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado. De los anteriores conceptos se colige que el Derecho Tributario se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, siendo fundamental destacar que además tiene como finalidad o preocupación característica, sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos.

3. Autonomía.

En cuanto a la autonomía del Derecho Tributario no existe acuerdo, pues los tratadistas adoptan posiciones divergentes, las cuales se pueden sintetizar en:

a) Los que niegan categóricamente la autonomía del Derecho Tributario y siendo así lo subordinan al derecho administrativo considerándolo una rama de éste; basándose en el argumento de que la actividad del Estado es una función administrativa, que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas, afirman que el Derecho Tributario carece de autonomía científica y lo consideran un capítulo del Derecho Administrativo. Esta corriente adquiere particular relevancia en que, no sólo la sostienen renombrados administrativistas como: Alessi, Gaetano, Vita, sino también destacados especialistas en Derecho Tributario, entre ellos, Giannini, Micheli, Hensel, Blumenstein y otros.

3. Amorós, Narciso. "Derecho Tributario" Página 64.

b) Los que estiman que el Derecho Tributario forma parte del Derecho Financiero. Esta posición adquiere importancia debido a que muchos autores y enciclopedistas de las ciencias jurídicas, consideran al Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario, como sinónimos. A este respecto cabe considerar que, según fue expuesto en la parte inicial de este trabajo, la Actividad Financiera del Estado es mucho más amplia y abarca otras disciplinas jurídicas, mientras que el campo del Derecho Tributario es más específico y se limita a regular la captación de ingresos provenientes del Sistema Tributario. En nuestro medio esta es la posición predominante ya que, didácticamente, existe unidad entre Derecho Financiero y Derecho Tributario; siendo aquel parte del *pensum* de estudios de abogacía y notariado, mientras que éste es un capítulo de dicho curso.

c) Quienes consideran y afirman que el Derecho Tributario depende del Derecho Privado (civil y comercial), y le conceden solamente un "particularismo exclusivamente legal", esta es la posición menos acertada ya que, el ser como en ella se argumenta, significaría que el legislador tributario al crear regulaciones fiscales expresas, derogaría normas civiles o mercantiles, pero si no lo hace, seguiría rigiendo la norma de derecho privado sobre la norma tributaria, lo cual no puede ser. Esta posición es sostenida por el autor francés Geny.

d) Finalmente los que afirman que el Derecho Tributario es autónomo, tanto material como sustantivo, didáctica y científicamente. Autores como Trotobas y De la Garza, Jarach y García Belsunce, adoptan este criterio, que consideran como la autonomía científica del Derecho Tributario.

A mi criterio y en virtud de que el Derecho Tributario responde a principios generales, campo de acción, definiciones, conceptos e instituciones propias, independientes de las desarrolladas en otras disciplinas y campos del derecho, debe concedérsele la calidad de disciplina autónoma, dentro del derecho público y, consecuentemente, comparto el criterio de la autonomía científica del Derecho Tributario material y sustantivo, lógicamente con las limitaciones que impone la unidad del derecho como un todo.

B. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Entendiéndose el término "fuentes del Derecho Tributario" como los medios determinantes para el surgimiento de normas jurídico-tributarias, o sea como maneras de creación e imposición de las mismas, podemos enumerar las siguientes fuentes:

1. La Constitución.

Es la fuente fundamental de normas tributarias en los Estados de derecho, entendiéndose como norma constitucional la que proviene de un órgano especializado, en nuestro medio la Asamblea Nacional Constituyente. Nuestra

Constitución Política es fuente de Derecho Tributario pues contiene un marco bien definido en esta materia, aunque conteniendo algunos errores que han pasado inadvertidos y que más adelante se analizarán. Dicha Constitución presenta aspectos novedosos en materia tributaria, siendo el más notorio la eliminación de la regla "solve et repete",⁽⁴⁾ en ella se establece además el principio de legalidad en materia tributaria desarrollando su contenido; ordena la eliminación de la doble y/o múltiple tributación y manda que el Sistema Tributario se base en los principios de justicia y equidad, además restringe el contenido de las normas reglamentarias a disposiciones complementarias a la ley, tendientes exclusivamente a regular y facilitar el cobro administrativo de los impuestos; evitándose así la posibilidad de "legislar" por medio de reglamentos o disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley.

Por su parte el Código Tributario desarrolla estos principios constitucionales, estableciendo en su artículo 2 que: son fuente del ordenamiento jurídico-tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

Con el mismo objetivo, el párrafo final del artículo 3 del citado Código preceptúa que: son nulas ipso-jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Se busca con tales artículos que ningún precepto reglamentario viole o restrinja garantías constitucionales en materia tributaria.

2. La Ley.

Que, en sentido formal, es la manifestación de la voluntad del Estado emitida por los órganos a los cuales la propia Constitución delega la tarea legislativa, en Guatemala es el Congreso de la República quien tiene en forma exclusiva dicha función.

Como ya quedó apuntado, las leyes no pueden vulnerar los principios tributarios básicos establecidos en la Constitución Política de la República, pues el orden de jerarquía normativa hace a ésta preeminente, si no se respetan dichos principios la ley puede ser declarada inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad y, en consecuencia, perder su vigencia total o parcialmente; tal es el caso de las retenciones del 8% con carácter

4. Antes del 14 de enero de 1986 para impugnar resoluciones administrativas había que pagar el 20% del Impuesto impugnado y para ocurrir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo pagar el otro 80% (Regla Solve et Repete). A partir del 14 de enero de 1986 y de conformidad con los artículos 28, párrafo final, 221, segundo párrafo, de la Constitución Política de la República, dicha regla quedó eliminada, quedando derogado el artículo 16 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo.

de pago definitivo del Impuesto Sobre la Renta, sobre las rentas pagadas o acreditadas a contribuyentes domiciliados en el país, establecidas en el Artículo 65 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta.⁽⁵⁾

3. Los Tratados y Convenciones Internacionales.

Debido al auge del Derecho Tributario Internacional, los tratados y convenciones internacionales han adquirido extraordinaria importancia como fuente del Derecho Tributario; problemas como la doble o múltiple tributación internacional, unificación de aranceles, exenciones diplomáticas, etc., se solucionan mediante tratados y convenciones entre dos o más países. Es un tanto discutible si los tratados y convenios internacionales son fuente directa o indirecta del Derecho Tributario, se dice que son fuente indirecta porque su validez depende de una ley nacional que los apruebe.

Lo que es incuestionable es que los tratados y convenciones internacionales, son fuente del Derecho Tributario, así lo establece el artículo 2 numeral 2, del Código Tributario, condicionando su validez a que tengan fuerza de ley, lo que debe entenderse por, su aprobación por parte del Congreso de la República. Lo que da lugar a confusión es si existe jerarquía entre la ley ordinaria interna y los tratados y convenciones internacionales, ya que por falta de técnica legislativa, fueron ubicados en un mismo numeral.

4. El Decreto-Ley.

La facultad de sancionar la ley es exclusiva del Congreso de la República y no es admisible, en épocas de normalidad constitucional, que el Ejecutivo tome dicha atribución. En algunos países se autoriza que, en casos extraordinarios de necesidad o urgencia nacional, el poder Ejecutivo dicte Decretos-leyes que regulen aspectos tributarios, lo cual no sucede en nuestro país en donde los Decretos-leyes son emitidos durante gobiernos de facto y, para que conserven su carácter de ley, deben ser reconocidos como válidos por la Asamblea Nacional Constituyente que decreta y promulga la Constitución Política que regirá al país, al volver al régimen de legalidad.⁽⁶⁾ En conclusión, los Decretos-leyes no constituyen fuente directa del Derecho Tributario, aun y cuando se emitan en regímenes de facto que, en tal circunstancia, se hacen ley, debido a que tienen que ser reconocidos como válidos al volverse al régimen constitucional.

5. Sentencia de la Honorable Corte de Constitucionalidad de fecha 28 de septiembre de 1995, publicada en el Diario Oficial el 13 de octubre del mismo año.

6. Artículo 16, Título VIII, Disposiciones Transitorias y finales de la Constitución Política de la República de Guatemala.

5. El Reglamento.

Son las disposiciones emanadas del Organismo Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes emitidas por el Congreso de la República, la organización, funcionamiento y ejercicio de las facultades propias de la Administración Pública y, en materia de impuestos, la Administración Tributaria. El reglamento tiene relevancia como creador de normas jurídico-tributarias pues algunas leyes condicionan su vigencia a la emisión del reglamento respectivo; desafortunadamente en nuestro medio, aunque la ley tributaria ordena que el Ministerio de Finanzas Públicas emita el respectivo reglamento, antes de la entrada en vigencia de dicha ley, no sucede así, emitiéndose posteriormente a esta, lo que se hace con el fin de corregir deficiencias de la ley, lo cual considero incorrecto.

La facultad de emitir reglamentos corresponde al Presidente de la República, ⁽⁷⁾ pero éste la delega en otros órganos, por regla general el Ministerio relacionado con la ley emitida. Es importante recalcar que las disposiciones reglamentarias no pueden ni deben alterar el espíritu de la ley, de ser así serán nulas ipso-jure, ya que el artículo 239 de la Constitución Política así lo establece y el Código Tributario en su artículo 3, párrafo final, complementa dicho artículo; no obstante la Administración Tributaria, al emitir los reglamentos a leyes tributarias, por desconocimiento de la jerarquía normativa o por cualquier otra circunstancia, hace que éstos contradigan, en algunos casos, las normas de la ley; por ejemplo: el artículo 40 del Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), establece que en el caso de las escrituras públicas, el pago deberá hacerse siempre en efectivo cuando el impuesto a cubrir sea mayor de tres mil quetzales, mientras que el artículo 57 de la aludida ley preceptúa que, en el caso de escrituras públicas, el impuesto se pagará por medio de timbres fiscales o en efectivo, sin fijar límite alguno, en tal caso debe obviarse la norma reglamentaria y pagar el impuesto, a conveniencia del notario, en efectivo o en timbres fiscales, sea cual fuere el monto de éste, pues el reglamento es jerárquicamente inferior a la ley.

6. Otras Fuentes.

Otro tipo de disposiciones administrativas como circulares, instructivos, oficios, manuales, etc., no son fuente del Derecho Tributario. A este respecto algunos tratadistas sostienen que esta clase de disposiciones son sólo de observancia interna para la Administración, y no obligan a los particulares, menos aun si contienen órdenes apartadas de la ley, no debiendo aplicarse aun siendo favorables a los contribuyentes.⁽⁸⁾

No obstante la adecuada regulación al respecto, la Administración

7. Artículo 183 literal e), Constitución Política de la República de Guatemala.

8. Guilliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero" Página 67.

Tributaria, al aplicar e interpretar las leyes tributarias utiliza criterios no jurídicos, discrecionales y, por que no decirlo, arbitrarios, ya que mediante circulares, oficios, dictámenes y un Manual de Interpretación de Normas Tributarias, emite criterios antojadizos e ilegales, tales como: otorgamiento de exenciones, formalismos burocráticos, graduación en la aplicación de multas, etc.; y que no decir de los "legisladores de ventanilla", que obligan al contribuyente a cumplir con una serie de engorrosos trámites para aceptar un pago, como: llenar a máquina y sin errores los formularios, adjuntar documentos que la ley no exige, sacar fotocopia de recibos anteriores, pasar a verificación, a tomar visto bueno y otros, todo lo cual lejos de facilitar la recaudación, la dificultan aun más, lo que hace que tales disposiciones carezcan de valor jurídico y, teóricamente, no deben obligar a los contribuyentes a observarlas, por establecer obligaciones específicas apartadas de la ley.

La doctrina, la jurisprudencia, los usos y la costumbre, así como los principios generales del derecho, no son fuente directa del Derecho Tributario, ya que su aplicación como tal, contraviene el principio de legalidad en materia tributaria, constitucionalmente establecido.

C. DIVISION DEL DERECHO TRIBUTARIO

El punto central del Derecho Tributario es la relación jurídico-tributaria principal (obligación tributaria sustancial), que se distingue de las restantes relaciones jurídicas por su objeto: el tributo.

Si se toma el tributo como nucleo de análisis, encontramos en el derecho objetivo múltiples y variadas normas jurídicas pertenecientes a distintas ramas del derecho, que tienen como factor común estar referidas al tributo. Esto significa que debe comprenderse dentro del campo del Derecho Tributario todas estas normas reguladoras, no sólo de la relación jurídico-tributaria principal, sino de otras relaciones jurídicas que de alguna manera se vinculan a ella (delimitación constitucional de la potestad tributaria, regulación de infracciones, de controversias, de conexiones internacionales, de actividades administrativas fiscalizadoras e investigadoras, de imposición de penas por incumplimiento, etc.). Esto da lugar a la división del Derecho Tributario y a las secciones correspondientes que cada división estudia.

1. Derecho Tributario Material.

Contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Se ocupa de como nace la obligación tributaria, mediante la configuración del hecho imponible y como se extingue esa obligación (pago, compensación, confusión, condonación también llamada remisión y, prescripción); examina cuales son sus diferentes elementos, a saber: sujeto, objeto, fuente y causa, por último privilegios y garantías.

2. El Derecho Tributario Formal.

Se ocupa de todo lo concerniente a la aplicación de la norma materia al caso concreto, en sus diferentes aspectos; analiza especialmente la determinación del tributo, pues su objetivo es establecer concretamente qué suma de dinero es la que adeuda cada contribuyente o sujeto pasivo y cómo esa suma llega a ingresar a las arcas estatales. Esta actividad de determinación de la cuantía del tributo debe enmarcarse dentro del principio de legalidad constitucionalmente garantizado, adecuándolo a los principios de equidad y justicia tributaria.

3. El Derecho Procesal Tributario.

Contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que surgen entre el fisco y los sujetos pasivos o contribuyentes, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir la Administración Tributaria para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones y los procedimientos a que el sujeto pasivo se debe ajustar para reclamar las cantidades pagadas en forma indebida o en exceso.

Todas estas cuestiones deben ser resueltas, prima facie, en la vía administrativa, dejando siempre margen a que sea el órgano jurisdiccional correspondiente el que determine, en última instancia, la validez de lo resuelto en toda controversia. Las disposiciones procesales en materia tributaria están contenidas en el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario, aunque aun subsisten normas procedimentales dentro de las leyes tributarias específicas, pero son las menos.

4. El Derecho Penal Tributario.

Regula jurídicamente lo que se relaciona con las infracciones tributarias y sus sanciones. Como no siempre el sujeto pasivo actúa conforme a la ley, corresponde el análisis de su conducta y de las normas aplicables en caso de violaciones a las disposiciones tributarias, así como también las penalidades aplicables al transgresor o transgresores.

Esta división es puramente temática, pues como más adelante se tratará, considero que el Derecho Penal Tributario forma parte del Derecho Penal común, siendo la diferencia notoria que éste puede ser de orden administrativo, con la aplicación de multas, intereses y recargos, según el caso; o bien aplicado por el órgano jurisdiccional con penas privativas de libertad, cuando se cometen actos que no son catalogados en la ley como infracciones sino como delitos, cuando se adoptan conductas tipificadas por la ley penal como tales.

5. El Derecho Internacional Tributario.

Estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversos Estados entren en contacto con ocasión de hacer valer su potestad tributaria, ya sea para evitar problemas de doble o múltiple tributación internacional, como para coordinar métodos y esfuerzos para evitar la evasión fiscal y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación y colaboración entre países industrializados o desarrollados y los países en vía de desarrollo.

6. El Derecho Constitucional Tributario.

Tiene como objetivo el estudio de normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria. Está contenido en las Cartas Constitucionales o Constitución Política de aquellos países en que éstas existen. No puede hablarse de derecho constitucional tributario en países con regímenes autoritarios o de fuerza, que son regidos por Decretos-Leyes.

El Derecho Constitucional Tributario también se ocupa de la limitación y coordinación de potestades tributarias entre las distintas esferas de poder, en los países con régimen federal de gobierno, es decir entre el gobierno federal y el gobierno estatal.

. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

Es notorio que los Estados modernos exigen coactivamente contribuciones especiales o tasas a determinados ciudadanos, beneficiarios directos de unos servicios públicos divisibles y, a la vez exige impuestos a todos los ciudadanos, para cubrir los costos indivisibles de los servicios públicos, con el objeto de llevar a cabo acciones estatales de tipo económico-social (subsidios, inversión pública, intereses y amortización de la deuda pública, etc.).

Esta potestad tributaria del Estado, proveniente de su poder imperio, debe ser disciplinada y delimitada mediante principios y normas contenidas en la Constitución Política de los países en donde éstas existen, principios y normas que deben ser desarrolladas en las distintas leyes tributarias dinarias; dichos principios son a saber:

1. Principio de Legalidad.

Conforme este principio, las leyes tributarias deben emanar de la legítima autoridad, es decir de quien tenga la facultad legislativa en una esfera independiente y soberana. A este principio se le considera la limitación de la potestad tributaria del Estado para establecer y exigir tributos; consiste en prescribir en la Constitución Política o Carta Constitucional de determinado país, que sólo mediante una ley, pueden establecerse tributos, esto significa que los elementos esenciales que

determinan el monto de la obligación tributaria, estarán en la ley todos, éstos elementos son: hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias.

El principio de legalidad también se conceptúa como el consentimiento de los tributos, consentimiento que deben dar los obligados a su pago por medio de sus representantes ante el Estado (en Guatemala, Diputados al Congreso de la República).

En nuestro medio este principio está plasmado en los artículos 171 literales a) y c), y 239 de la Constitución Política de la República, y desarrollado en los artículos 3 y 5 del Código Tributario guatemalteco, especialmente en su artículo 5 que consagra el principio *Nullum Tributum Sine Lege* y, para tal efecto, establece que por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. Lo anterior implica la sujeción de la Administración Tributaria a un criterio restrictivo de interpretación de los elementos fundamentales de las leyes tributarias; este principio es muy similar al utilizado en el derecho penal en lo que respecta a la tipificación de las figuras delictivas y sus respectivas penas.

2. Principio de Justicia y Equidad.

Conforme este principio, la carga tributaria ha de respetar la justicia distributiva, o sea ha de guardar la debida proporción con la capacidad económica del ciudadano, cosa que no sucede en nuestro medio, debido a que por la estructura del Sistema Tributario guatemalteco, se da la traslación de la carga impositiva; tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que se traduce en una elevación de precios que afectan directamente a los consumidores, los cuales no tiene todos la misma capacidad económica, violándose así éste principio; también se viola este principio cuando el Estado recarga sobre los contribuyentes que si cumplen con el pago de sus impuestos, los montos que deja de percibir por motivo de evasión o fraude de otros.

Según algunos autores, este principio incluye también la progresividad del tributo, o sea imposiciones superiores a la proporcionalidad de modo creciente, a efecto que a medida que aumente la capacidad económica del obligado, aumente también la carga tributaria.

A mi juicio, este principio también incluye la justicia en el empleo de los tributos, lo cual se refleja en el uso que se da a la recaudación tributaria.

Considero que es injusto que la recaudación tributaria se utilice para mantener una excesiva burocracia y el pago de "asesores" y "tecnócratas" que

no cumplen ninguna función específica en la Administración Pública, en donde se encuentran enquistados por nepotismo, amistad o compadrazgo político con altos funcionarios del gobierno de turno; según cifras obtenidas sólo el 11% de los ingresos del Estado se canalizan hacia programas de inversión social y el resto está destinado a funcionamiento, que en su mayoría lo absorben los sueldos y salarios.⁹⁾ La injusticia es mayor aun si los impuestos se utilizan en acciones ilícitas e inmorales, como el enriquecimiento personal de gobernantes y funcionarios, o cuando se hacen grandes erogaciones en gastos militares innecesarios.

La inversión del recaudo tributario debe darse a conocer con claridad y transparencia a la ciudadanía en general, la que debe tener conocimiento de los negocios del Estado, a modo de ganar su confianza y voluntad de contribución. El principio de justicia y equidad se encuentra establecido en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República, mientras que la forma de administrar e invertir los ingresos públicos, está regulado en los artículos 240 y 241 de la misma Constitución.

El artículo 232 de la misma ley suprema, faculta a la Contraloría General de Cuentas a establecer un régimen de control y fiscalización de los gastos públicos, y el artículo 155 constitucional, establece la responsabilidad civil de los empleados y funcionarios públicos, desafortunadamente en nuestro medio, esta última disposición, es sólo un elemento decorativo, sin mayor positividad.

3. Principio de Igualdad, Generalidad o Uniformidad.

El Estado, al establecer tributos, no puede atender discriminaciones subjetivas. Los tributos deben afectar a las personas no por ellas mismas sino por ciertas situaciones objetivas, de hecho o de derecho. Al señalar el Estado el hecho generador de la obligación tributaria, no puede indicar que afectará sólo a determinadas personas en razón de su nacionalidad, raza, sexo, religión, situación económica, social o política; o cualquiera otra que atente contra el principio de igualdad constitucionalmente garantizado. Este principio está consagrado en el artículo 4 de la Constitución Política que establece: "En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades...".

5. Este año se destinan para el pago de:	
Sueldos y Salarios :	Q 4,857 millones
Deudas del Gobierno con sus acredores (deuda flotante)	Q 1,260 millones
Vencimiento de Certificados y sus Intereses (deuda interna)	Q 3,038 millones
Compromisos de deuda (aparte de la deuda flotante)	Q 1,778 millones
Aportes constitucionales a las Municipalidades	Q 1,116 millones
TOTAL:	Q12,049 millones

Siendo el presupuesto general de ingresos y egresos de la nación de Q11,106,685,037.00 se espera para este año una ampliación presupuestaria para cubrir lo estimado.

FUENTE: DIRECCION TECNICA DEL PRESUPUESTO. MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Guatemala 19/IV/1996.

4. Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria.

Conforme este principio, ninguna ley tributaria puede aplicarse con efecto retroactivo, hacia el pasado, en perjuicio de persona alguna; o sea que es ilícita la aplicación de la ley tributaria a situaciones acaecidas con anterioridad a su vigencia.

Este principio se localiza en el artículo 15 de la Constitución Política de la República y, en materia tributaria, está desarrollado en artículo 66 del Código Tributario. Es de hacer notar que este principio acepta una excepción, la aplicación retroactiva de la ley tributaria en materia penal, por equiparación con la ley penal común (Derecho Penal Tributario), cuando con ello se beneficia al contribuyente, siempre que no afecten resoluciones o sentencias firmes.

5. Principio de No confiscación de Bienes.

Este principio se manifiesta mediante la prohibición de la doble múltiple tributación y los impuestos o multas confiscatorias.

Aunque constitucionalmente no se estableció que es un impuesto o multa confiscatorios, teóricamente se entiende que un impuesto confiscatorio cuando absorbe la mayor parte o la totalidad de los ingresos del contribuyente, pero no se estableció un porcentaje límite para calificar la naturaleza confiscatoria de un impuesto. En cuanto a la multa se entiende que es multa confiscatoria la que excede del cien por ciento del impuesto omitido, pero tampoco se estableció así. Dicha situación pudo haberse superado si se hubiese establecido dicho porcentaje en el Código Tributario, promulgado posteriormente, lo cual no se hizo, perdiéndose de esta forma la valiosa oportunidad de subsanar el inadvertido lapsus en la Constitución.

En el artículo 243 párrafo final, de la Constitución Política de la República, se reconoce tácitamente la existencia de la doble o múltiple tributación, pero que ha de ser eliminada progresivamente para no dañar al fisco, disposición que pareciera ser un reconocimiento de la violación del principio de justicia tributaria, antes analizado.

Este principio admite como excepción, la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente, para el pago de impuestos o multas insolubles, lo que significa que el Estado, en determinado momento, puede llegar a apropiarse, total o parcialmente, de los bienes de los particulares que han caído en morosidad, para hacerse pago de impuestos, multas, intereses y recargos que se hubieren acumulado por falta de pago. Este principio y relacionado con él, se encuentra regulado en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política de la República y el 174, 175 y 178 del Código Tributario guatemalteco.

CAPITULO II

DERECHO PENAL

A. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL

El derecho es, sin duda alguna, una de las más antiguas manifestaciones del conocimiento humano, surgido allá en los albores de la humanidad cuando, como producto de la convivencia y del trato diario de unos con otros, se dieron actitudes que dañaban o atentaban contra la convivencia y sobrevivencia del grupo, hubo necesidad de regular la conducta de los seres humanos, con el fin inmediato de asegurar la convivencia y sobrevivencia de la incipiente humanidad; lo cual, más adelante, dentro del complicado devenir histórico de la sociedad, llegaría a conocerse con el nombre de Derecho Penal.

Las ideas penales han evolucionado a la par de la sociedad, por esta razón la función de castigar ha tenido diversos fundamentos y concepciones, acordes con las ideas de la época; las cuales pueden dividirse en: época de la venganza privada, época de la venganza divina, época de la venganza pública, período humanitario, etapa científica y época moderna.⁽¹⁰⁾

La historia del Derecho Penal está llena de conflictos, no existe aun acuerdo ni en lo referente a su denominación ya que mientras algunos autores lo denominan Derecho Penal, otros le han llamado Derecho Criminal, Derecho de Castigar, Derecho Represivo, Derecho Sancionador, Derecho Reformador, Derecho de Previsión, Derecho Protector de los Criminales, Derecho Protector de la Sociedad, Derecho de Lucha Contra el Delito o Derecho de Defensa Social; muchas de estas denominaciones se han descartado pues no corresponden a la concepción actual de esta disciplina jurídica, ya que la evolución de la sociedad ha revelado la necesidad de adoptar ciertas medidas de carácter esencialmente preventivo, tendientes a combatir la criminalidad (Medidas de Corrección y Medidas de Seguridad).

Las denominaciones que han subsistido y siguen siendo válidas en la actualidad son: Derecho Penal que hace alusión a la pena y es la más aceptada en nuestro medio, aunque no por ello la más adecuada, si se toma en cuenta que hoy no sólo se trata de castigar al delincuente sino se busca rehabilitarlo, reeducarlo y regenerarlo, para devolverlo a la sociedad como un elemento útil; y Derecho Criminal, que es la denominación más usada en Europa, especialmente en Francia (Droit Criminel) e Italia (Diritto

10. De León Velasco, H. Anibal y De Matta Vela, J. Francisco. "Curso de Derecho Penal Guatemalteco" Página 16 y sgts.

Criminal) y es, aunque pareciera anticuada, la más adecuada, en razón que "crimen" es sinónimo de "delito", por lo que Derecho Criminal responde en mejor forma a la conceptualización de la ciencia jurídica cuya razón de ser es el delito y no la pena.

1. Definición.

La tradicional definición bipartita del Derecho Penal, desde el punto de vista subjetivo y desde el punto de vista objetivo, sigue siendo útil para definir esta disciplina jurídica.

a. Desde el punto de vista subjetivo. (Jus Puniendi).

Se define como la potestad del Estado mediante la cual declara punibles determinados hechos a los que impone penas o medidas de seguridad, es entonces la expresión del poder exclusivo del Estado para ejercer la violencia legítima, ya que la violencia penal no es sino un aspecto de aquella, también se define como la potestad del Estado, como único ente soberano, de determinar delitos, señalar, imponer y ejecutar las penas correspondientes o las medidas de seguridad en su caso.

b. Desde el punto de vista objetivo (Jus Poenale).

Es el conjunto de normas jurídico-penales que regulan la actividad punitiva del Estado, o sea la parte del ordenamiento jurídico que determina las características del hecho delictivo e individualiza al sujeto que lo realizó, al que impone por su hecho una pena y/o medida de seguridad. Este conjunto de normas determinan en abstracto los delitos, las penas y las medidas de seguridad, actuando a su vez como un dispositivo legal que limita la facultad de castigar del Estado, de ahí que algunos tratadistas le hayan denominado a esta disciplina jurídica Derecho Protector de los Criminales; esta limitación se concreta a través del principio de legalidad en materia penal, contenido en los artículos: 17 de la Constitución Política de la República; 1 y 2 del Decreto 51-92 y 1 del Decreto 17-73, ambos Decretos del Congreso de la República (Código Procesal Penal y Código Penal, respectivamente).

Ambas nociones integran el concepto comunmente admitido de Derecho Penal. Mas la evolución de la sociedad ha revelado la necesidad de adoptar ciertas medidas de combate a la criminalidad (Medidas de Corrección y Medidas de Seguridad), las cuales son de carácter esencialmente preventivo; la gran importancia adquirida por esta clase de medidas, tanto en la doctrina como en los ordenamientos jurídico-penales de diversos países, obliga a incluirlas en la definición de Derecho Penal, la cual quedaría de la siguiente forma: Derecho Penal subjetivo es el derecho del Estado a definir los delitos y a determinar, imponer y ejecutar las penas y demás medidas de lucha contra la criminalidad y en sentido objetivo como el conjunto de normas establecidas por el Estado que determinan los delitos, las penas y las medidas de corrección y de seguridad con que aquellas son

sancionadas". (11)

Algunos tratadistas consideran que el jus poenale emana del jus puniendi y que, en esencia, ambos son uno; lo que si es cierto es que ambas definiciones guardan una estrecha interdependencia entre sí.

2. Naturaleza Jurídica.

A efecto de establecer la naturaleza jurídica del Derecho Penal, es necesario averiguar el lugar donde éste nace y su ubicación científica dentro de las diversas disciplinas jurídicas, cuestionarse luego si el Derecho Penal pertenece al derecho privado, al derecho social o al derecho público, que son los tres campos en los cuales se le ha querido situar. El hecho que el Derecho Penal haya surgido como una necesidad social, o que procure la defensa social contra el delito, no lo ubica dentro del derecho social, como han argumentado sin mayor trascendencia algunos autores, situándolo junto al Derecho de Trabajo y el Derecho Agrario; tampoco el hecho que algunas normas de tipo penal necesitan obligatoriamente la intervención de los particulares para su aplicación, tal es el caso de los delitos de acción privada, justifica el ubicarlo dentro del derecho privado, además de que la época de la venganza privada como forma de aplicar el Derecho Penal y reprimir el delito, ha quedado históricamente superada y no cabe dentro de la concepción del Derecho Penal moderno, por lo que cualquier caso de venganza privada que actualmente pudiera darse, sería totalmente ilegal y un absurdo dentro de una sociedad civilizada y jurídicamente organizada.

Como ya quedó señalado, solamente al Estado como único ente soberano le corresponde la facultad de determinar delitos, establecer y aplicar las penas o medidas de seguridad correspondientes y, siendo ésta una actividad eminentemente pública, puede afirmarse categóricamente que el Derecho Penal es de naturaleza jurídica pública y, consecuentemente, constituye una rama del derecho público interno que tiende a proteger intereses individuales y colectivos (públicos o sociales).

3. Su relación con otras disciplinas jurídicas.

a. Con el Derecho Civil.

El Derecho Penal guarda con el Derecho Civil una íntima conexión, antiguamente el Derecho Penal estaba en gran parte inmerso dentro del Derecho Civil; en el derecho romano algunos de los hechos que actualmente se tipifican como delitos, eran regulados por el jus civile; en el derecho germánico el Wergeld, base de la penalidad en estos pueblos, es la indemnización pagada por el transgresor a la familia de la víctima del delito o sea que la reparación del daño del delito tenía carácter de pena.

11. Cuello Calón, Eugenio. "Derecho Penal" Página 8.

Con el correr del tiempo el Derecho Penal se desligó del Derecho privado y se convirtió en una disciplina autónoma, como lo es hasta hoy, no obstante esta autonomía, el Derecho Penal sigue guardando una estrecha relación con el Derecho Civil, lo cual es comprensible si se considera que ambos aspiran al mismo fin que es, regular las relaciones de los hombres entre sí y proteger sus recíprocos intereses y, para asegurar su respeto mutuo, establecen normas prohibitivas o imperativas cuya infracción da lugar a la aplicación de sanciones.

Otra prueba de esta estrecha relación es que el Derecho Penal tiene por fin la protección de bienes jurídicos que son a la vez protegidos por el Derecho Civil; de la misma manera las legislaciones penales contienen normas delictivas construidas con base en aspectos civilísticos (patrimonio, estado civil, tutela, etc.).

En nuestro medio, el Código Civil en su Libro V, Título VII, artículos 1645 y subsiguientes, se refiere a las obligaciones que proceden de hechos y actos ilícitos (delito doloso o culposo), partiendo del principio que toda persona responsable penalmente de un delito, lo es también civilmente. Esta responsabilidad civil también está regulada en los artículos del 112 al 122 del Código Penal guatemalteco.

b. Con el Derecho Internacional.

Al igual que con el Derecho Civil, el Derecho Penal con el Derecho Internacional guarda una estrecha relación. Debido a lo fácil de las comunicaciones en la sociedad moderna y las crecientes relaciones internacionales, se va dando a la delincuencia un alcance internacional, especialmente en cierto tipo de delitos como la trata de personas, el contrabando, el narcoterrorismo, la aereopiratería y otros, todo ello obliga a los Estados a buscar la cooperación entre sí para contrarrestar dichos delitos; con lo cual se va formando una legislación creada con base en tratados, acuerdos y convenciones internacionales que es similar en todos los países signatarios, de donde va creciendo la formación jurídica llamada Derecho Penal Internacional.

Instituciones netamente penales como la extradición, el reconocimiento de sentencias dictadas por Tribunales extranjeros, son también manifestaciones de esta estrecha relación.

c. Con el Derecho Político.

Una de las misiones más importantes del Derecho Penal es la protección de la organización política del Estado, lo cual influye no sólo en las normas de carácter político, sino también en las de orden común, es como encontramos normas penales denominados delitos políticos⁽¹²⁾ a

¹² Artículo 385 del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala (Código Penal).

través de los cuales se manifiesta la protección al orden constitucional y el orden político interno del Estado, así como delitos comunes tendientes a tutelar el mismo bien jurídico.

Otro aspecto en el cual se evidencia la relación existente entre el Derecho Penal y el Derecho Político es que, históricamente, la transformación de las leyes penales va estrechamente ligada a los cambios en la organización política de determinado estado. La sustitución de antiguos regímenes por gobiernos constitucionales y democráticos ha introducido grandes innovaciones en el campo del Derecho Penal, aboliéndose ciertos delitos y creándose otros; surgiendo así la legislación penal de tipo liberal e individualista. Además, el espíritu del moderno Derecho Penal, legalista y garante de los derechos y dignidad de la persona, surgió mayoritariamente de un acontecimiento eminentemente político como lo fue la Revolución Francesa y el consecuente movimiento constitucionalista que ésta originó.

d. Con la legislación comparada.

Del análisis y comparación de los códigos y leyes penales de países que van a la vanguardia en materia de legislación penal, se obtiene uno de los medios más adecuados para la reforma de la legislación penal interna, adoptando aquellas normas e instituciones que hayan alcanzado mayor efectividad en la lucha contra la criminalidad; es así como se manifiesta la relación existente entre el Derecho Penal y la legislación comparada.

Dicha actividad debe ser técnica y no un mero copiar o imitar leyes foráneas, como desafortunadamente ha sucedido en nuestro país en casi todo el texto de nuestra ley penal sustantiva, no habiéndose tenido ni siquiera el cuidado de utilizar, al describir los tipos penales, una terminología acorde a nuestra realidad, copiándose términos propios de la idiosincrasia de otras sociedades, tales como "concubina", "platero", "emolumentos", "garitos", "doncella", "algazares", "rondas", etc., o como el caso de las faltas contenidas en el Libro Tercero Título Único de nuestro Código Penal, donde se copian casi literalmente las faltas que aparecen en el Código Penal español del año 1928.

Esta actividad supone un estudio científico y sistemático de la legislación penal de otros estados, con el objetivo que el Derecho Penal, sustantivo o adjetivo, de los países en donde aun subsisten ideas, instituciones o normas penales obsoletas, sean actualizadas conforme a ideas penales modernas y de vanguardia.

e. Con el Derecho Constitucional.

En un estado de derecho, tanto el Derecho Penal como cualquiera otra institución jurídica, debe tener su fundamento en la Constitución Política

o Carta Constitucional, pues es éste el andamiaje jurídico sobre el cual descansa todo el ordenamiento legal ordinario, estableciéndose así una insoslayable relación entre el Derecho Penal con el Derecho Constitucional.

Esta relación queda de manifiesto en que, es precisamente dentro de la órbita del Derecho Constitucional donde se establecen los principios y garantías básicas, a las cuales se debe ajustar, obligatoriamente, sus preceptos el Derecho Penal; los distintos cambios en las leyes penales ordinarias, responden a los cambios en la organización política y filosofía del Estado en un momento determinado, aspectos delimitados en su ley suprema o Constitución Política.

B. GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA PENAL

Etimológicamente la palabra garantía deviene de "garante" que significa suministrar seguridad, protección o defensa. Estas garantías constitucionales son la consolidación fundamental de un Estado de derecho e instrumentos jurídicos que tutelan el libre y seguro desenvolvimiento del ciudadano en la sociedad, los cuales son de observancia general y aplicables a otras ramas del derecho, como el Civil, Procesal Civil, Laboral, Tributario, etc., pero aplicables con más ahínco al Derecho Penal y al Procesal Penal; estas garantías se encuentran diseminadas tanto en las normas de máxima jerarquía como lo es la Constitución Política de la República, en donde se encuentran establecidas a modo de hacer imposible su violación o transgresión, y desarrolladas en los Códigos Penal y Procesal Penal. Estas garantías o principios pueden enumerarse en la forma siguiente:

1. Principio de Legalidad.

Es considerado como la piedra angular del sistema jurídico penal, tiene como principio fundamental la máxima latina "nullum crimen nulla poena sine lege", que comprende la garantía mediante la cual ninguna persona podrá ser penada por hechos que no estén expresamente calificados como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración. Esta máxima contiene una doble garantía individual; una criminal o sea no ser penado más que por hechos previamente definidos por la ley como delitos o faltas (nullum crimen sine previa lege poenali), y otra penal de no ser castigado con penas, ni en clase ni en medida, diversas a las establecidas previamente por la ley (nulla poena sine previa lege).

Como actualmente las Medidas de Seguridad tienen, legal y doctrinariamente, una importancia y extensión similar a las penas, debe entenderse que también les es aplicable este principio como garantía penal, en consecuencia, nadie podrá ser sometido a medidas de seguridad diversas a las establecidas en la ley, ni su duración excederá a la prefijada por ésta, a no ser que por la finalidad buscada, sea necesaria la imposición de una Medida de Seguridad por tiempo indefinido.

Este principio no sólo tiene el rango de garantía política del ciudadano, de carácter nacional; sino también el de garantía universal del ser humano, como derecho del hombre,⁽¹³⁾ que lo protege contra la arbitrariedad de los juzgadores en los distintos sistemas penales.

En nuestro medio este principio de legalidad se halla expresamente establecido en el artículo 17 de la Constitución Política de la República y desarrollado en el artículo 1 del Código Penal guatemalteco; confirmación de este principio también lo encontramos en el artículo 7 de la ley penal citada, que garantiza la exclusión de la analogía en la creación de figuras delictivas y sanciones. Por su parte el artículo 1 del Decreto 51-92 del Congreso de la República (Código Procesal Penal) también recoge este principio en forma clara y categórica. Con respecto a las Medidas de Seguridad, este principio se encuentra desarrollado en el artículo 84 del Código Penal y el artículo 505 del Código Procesal Penal.

2. La garantía del debido proceso.

Es la más general y esencial de las garantías constitucionales ya que reúne en sí misma las características esenciales de las demás garantías, por lo tanto implica a todas las demás. Conforme esta garantía, ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales ni secretos, ni con procedimientos que no estén preestablecidos legalmente, así también, según lo considera el notable tratadista J. Couture, esta garantía se refiere al hecho de que nadie debe ser despojado de sus bienes, posesiones y derechos, sino mediante juicio seguido en los tribunales, el que se cumplan todas las formalidades esenciales del procedimiento.

Según Couture, se viola esta garantía cuando el procedimiento no es judicial sino policial o administrativo o bien cuando, siendo judicial, se lleva a cabo en jurisdicción voluntaria.

En Guatemala esta garantía se encuentra establecida, junto al derecho de defensa, en el artículo 12 de la Constitución Política de la República que preceptúa que: **nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido...**", dicha garantía es desarrollada principalmente por nuestro Código Procesal Penal, especialmente en su artículo 2 (nullum proceso sine lege) y del 3 al 21, que establecen las formalidades y requisitos que deben observarse en la substanciación del proceso penal.

13. Declaración de los Derechos del Hombre. Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.) 10 de diciembre de 1,948.

A pesar de la adecuada prescripción de esta garantía y el carácter de premacia constitucional que le corresponde, en la realidad no pasa de ser derecho vigente carente de positividad y su inobservancia ha hecho de Guatemala un país caracterizado por las ejecuciones extrajudiciales y violencia institucional; la impunidad a todo nivel es notoria y esto ha dado lugar a que la población quiera "hacerse justicia por su propia mano", lo cual viola flagrantemente el principio del debido proceso ya aludido, ya que toda persona, por muy graves que hayan sido los delitos que hubiere cometido, tiene derecho conforme a este principio a un proceso penal, en donde se le garanticen sus derechos y se le den las consideraciones que como persona le corresponden, a la cual el Estado debe protección.⁽¹⁴⁾

3. La garantía de petición.

El derecho de petición, consagrado constitucionalmente como garantía, puede manifestarse en varios aspectos, en materia administrativa, en materia tributaria, en materia política, etc., pero por la naturaleza del presente título, sólo se considerará esta garantía en materia penal.

El derecho de petición en materia penal se traduce como el ejercicio de la acción penal, o de acudir ante los órganos jurisdiccionales competentes, para lo cual también se garantiza constitucionalmente que, toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Poder Judicial, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos. El derecho de petición y la acción penal funcionan en la misma forma, en ambos no se cuestiona si el petitente tiene o no razón para poner en movimiento el aparato jurisdiccional, porque siempre le asistirá el derecho a dirigirse a la autoridad y ésta queda obligada a tramitar y resolver conforme a la ley de petición planteada o la acción penal iniciada; es decir que el órgano jurisdiccional no puede, bajo ninguna circunstancia, negarse a aceptar las peticiones, sino aceptarlas y resolverlas de conformidad con las leyes vigentes.

Esta garantía se encuentra establecida en los Artículos 28, 29, 30 y 31 de la Constitución Política de la República y desarrollada en los Artículos 297, 302 y 303 del Código Procesal Penal guatemalteco.

4. Garantía de igualdad ante la ley.

El proceso penal produce, por la transgresión de una norma jurídica penal, un conflicto de intereses, siendo necesaria la intervención del

Artículo 1, Constitución Política de la República de Guatemala. Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.

Estado para resolver este conflicto, en forma coactiva y absolutamente imparcial. A simple vista pareciera que, en el proceso penal, la parte acusadora tuviera mayores ventajas que el acusado, más cuando el ejercicio de la acción penal le corresponde al Ministerio Público o sea al Estado mismo, pero esto no es así; primeramente porque cuando el Ministerio Público ejerce la acción penal actúa como parte del proceso y no como autoridad del Estado y en segundo lugar, porque está garantizado constitucionalmente que no sea así, ya que ambas partes, acusado y acusador, tienen ante la ley iguales derechos y obligaciones conforme este principio, y sus derechos no pueden ser violados o conculcados injustificadamente.

Esta garantía constitucional se encuentra regulada en la Constitución Política de la República y desarrollada en el Código Procesal Penal guatemalteco; pero como garantía fundamental y esencial encuentra su asidero legal en los artículos 4 y 5 de la citada Constitución, que preceptúan, en primer lugar el quizá más importante de los principios, al consagrar en el artículo 4 que: En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades...”, otra libertad regulada en la Constitución y que reafirma el trato igualitario de los seres humanos es la garantía establecida en el artículo 5 citado, sobre la libertad de acción.

5. Garantía de defensa.

La “defensa” es un instituto propio del Derecho Penal, en sentido general se refiere al derecho que asiste a toda persona de mantener el equilibrio y respeto a todos sus derechos y libertades constitucionalmente garantizadas y, en caso de ser despojado de ellos o inminentemente despojado de alguno de ellos, defenderlos.

La defensa en materia penal tiene características propias, una de ellas es que como el titular de dicha garantía carece, en la mayoría de los casos, de los conocimientos técnicos para hacer valer su defensa, se hace indispensable la figura del profesional del derecho para auxiliarle y aconsejarle sobre la mejor forma de hacer valer su derecho de defensa; otra de ellas es que el imputado, dentro de un proceso, pueda defenderse por sí mismo, para lo cual “el tribunal lo autorizará sólo cuando no perjudique la eficacia de la defensa técnica,”⁽¹⁵⁾ y en el caso de que una persona, por su condición económica no pueda proveerse de defensor, el juez le designará uno de oficio a costa del Estado.

En nuestro medio, esta garantía es constantemente violada directa e indirectamente, y puesta en riesgo por la misma ley adjetiva penal, ya que si de conformidad con dicha ley, solamente los Abogados colegiados activos pueden ser defensores, la única razón por la cual el juez puede autorizar la

15. Artículo 92, Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala (Código Procesal Penal)

autodefensa es ser el imputado Abogado colegiado activo, si no lo es y el juez autoriza que se autodefienda, se violaría flagrantemente esta garantía constitucional.

Lo mismo sucede en el caso de los defensores de oficio, que aunque son Abogados colegiados, la mayoría de ellos son noveles e inexpertos en el arte de la defensa en juicio, lo que aunado al exceso de casos que le son asignados a cada uno (actualmente hay sólo veintinueve abogados defensores de oficio en toda la República, para más de treinta mil casos en proceso), menoscaba su capacidad y aptitud para ejercer una defensa técnica y efectiva.

Finalmente considero que también vulneran esta garantía los "guizaches", que son personas que se dedican a tramitar casos penales sin tener los conocimientos técnico-jurídicos y la ética profesional para el ejercicio de la noble profesión de Abogado defensor.

En Guatemala, esta garantía está consagrada en el artículo 12 constitucional y, en materia penal, desarrollada en los artículos 20 y del 92 al 106 del Código Procesal Penal.

C. FUENTES DEL DERECHO PENAL

En sentido amplio se considera "fuente" al manantial de donde brota algo, jurídicamente se refiere, en forma figurada, al lugar donde nace, se origina o emana el Derecho Penal. Estas fuentes los tratadistas las clasifican para su estudio en:

1. Fuentes directas.

Son aquellas que por sí mismas crean normas penales con carácter obligatorio. Estas fuentes pueden dividirse a su vez en fuentes directas de producción, que en nuestro medio la constituye el Congreso de la República y, fuentes directas de cognición o sea las leyes penales propiamente dichas.

a. La Ley.

Es la única fuente de Derecho Penal, por cuanto sólo ésta puede tener el privilegio de crear figuras delictivas y sus penas o medidas de seguridad. El hecho que sólo la ley sea la única fuente de Derecho Penal, no debe entenderse equivocadamente como que sólo el Código Penal sea la "ley penal", esta es sin duda la más importante, pero también son fuente de Derecho Penal otra clase de leyes penales especiales que, aunque no figuran dentro de dicho código, son de esta naturaleza, por ejemplo: el Título III, Infracciones y Sanciones, del Código Tributario, el Código Militar, la Ley

Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero, etc. También son fuente de Derecho Penal los Decretos-leyes emitidos por un gobierno de facto, los que son ley en su momento y posteriormente deben ser reconocidos como válidos por la Asamblea Nacional Constituyente que decreta y promulga la Constitución Política que regirá al país al volver al régimen constitucional, con lo cual son asimilados a leyes comunes.

2. Fuentes Indirectas

Estas sólo coadyuvan en la producción de nuevas normas jurídico-penales, incluso pueden ser útiles tanto en la interpretación como en la sanción de la ley penal, pero no son fuente directa pues por sí solas carecen de eficacia y obligatoriedad, entre esta clase de fuentes tenemos:

a. La Costumbre.

La constituye un conjunto de normas no escritas impuestas por el uso, esta fue en la antigüedad, cuando no existía el derecho escrito, fuente directa e inmediata del Derecho Penal y como tal, creadora de delitos y penas; más adelante, debido a la necesidad de certidumbre jurídica y al apareamiento del derecho escrito, la costumbre fue abandonada como generadora del Derecho Penal.

Así como la costumbre no puede ser aceptada como fuente del derecho punitivo, tampoco puede derogar las normas ya existentes, de lo contrario estaría en franca contradicción con el principio de legalidad ya analizado.

La Ley del Organismo Judicial (Decreto 2-89 del Congreso de la República), en su artículo 3 establece que: Contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario, asimismo los artículos 1 y 7 del Código Procesal Penal guatemalteco establecen el principio de legalidad y el de exclusión de analogía, que cierran el paso al uso de la costumbre como fuente del Derecho Penal y por sobre ellos gravita la garantía fundamental contenida en el artículo 17 de la Constitución Política de la República, conocido como principio de legalidad, con lo cual queda plenamente establecido que la costumbre no es fuente directa del Derecho Penal, en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

b. La Jurisprudencia.

Se define como el derecho introducido por los tribunales mediante la aplicación de las leyes, pero en sentido estricto se denomina así al criterio constante y uniforme en la aplicación del derecho, contenida en las sentencias de los tribunales de la nación.

La jurisprudencia no es fuente de Derecho Penal, es el medio de

plicarlo y, sobre todo, interpretarlo; pero no es el derecho mismo, comando en consideración que los Tribunales no tienen la función de crear el derecho sino sólo aplicarlo. En Guatemala, donde se excluye la analogía para crear figuras delictivas o aplicar sanciones, la jurisprudencia no puede ser fuente de nacimiento de normas jurídico penales.

c. La Doctrina.

También denominada "Derecho Científico", que se conceptúa como un conjunto de teorías, opiniones, y aun especulaciones, que en materia penal sustentan los doctos o especialistas en esta disciplina jurídica. A pesar de ser de suma importancia en el desarrollo del derecho penal, por cuanto constituye el llamado "Derecho Penal Científico Colectivo", surgido de los distintos Congresos Internacionales de Derecho Penal a donde asisten penalistas de distintos países a discutir sobre derecho penal, ésta no es aceptada como fuente directa del mismo, siendo aplicable solamente como fuente indirecta o de referencia, sobre los avances de las ciencias penales, planteando la necesidad de reformar o crear instituciones jurídico penales, a fin de actualizar la ley penal interna a las exigencias de un cambiante Derecho Penal Científico.

d. Los Principios Generales del Derecho.

Estos sólo suelen ser considerados como fuente supletoria del derecho, pero esto sólo respecto al Derecho Civil, no al Derecho Penal; en el campo penal estos principios constituyen los valores máximos a los que aspiran las ciencias jurídico penales, como lo son: la justicia, la equidad y el bien común,⁽¹⁶⁾ pero deben estar concretados en preceptos o normas escritas, de no ser así no pueden ser exigidos ni aplicados, pues no serían coactivamente obligatorios, en virtud del carácter de legalidad estricto, en el que se halla el Derecho Penal.

La conducta humana que atente contra tales principios, pero que no se halle establecida en la ley penal como delito o falta, no puede ser penalmente sancionada, aunque moralmente quizás sí. En Guatemala, los jueces no pueden emitir fallos fundamentándose en principios de justicia, sino en preceptos legales, dejando estos principios sólo para la apreciación de pruebas y circunstancias favorables o adversas al imputado.

D. CLASES DE DERECHO PENAL

El Derecho Penal genuino es el que regula los actos que afectan

16. De León Velasco, H. Aníbal y De Matta Vela, J. Francisco. Op. cit. página 5.

directa e íntimamente a la comunidad, mismos que lesionan en forma grave los intereses colectivos e individuales y que, en su mayoría, son también de carácter inmoral y socialmente desaprobados, tales como: el asesinato, el robo, la estafa, etc., éste es el Derecho Penal por excelencia o Derecho Penal Criminal, el cual guarda una íntima relación con el Derecho Procesal Penal, también denominado Ley Adjetiva Penal, y con el Derecho Penitenciario o Ejecutivo, sin embargo, doctrinariamente, junto a éste existen una serie de derechos penales de características especiales, entre los cuales podemos enumerar:

1. Derecho Penal Administrativo.

Lo constituye un conjunto de normas o disposiciones administrativas que, bajo la amenaza de una sanción, tratan de garantizar el cumplimiento de un deber, de los particulares a la Administración Pública.

Bajo este tipo de normas caen los hechos sancionados sólo a título preventivo, por constituir un peligro para el orden público y la seguridad general o individual. Algunos autores incluyen dentro de éste al Derecho Contravencional o Derecho de Policía, pero éstos caen dentro de la esfera de las reglas del Derecho Penal común, puesto que las contravenciones de policía constituyen verdaderos delitos.

La delimitación entre ambos derechos es muy sutil e imprecisa, y los esfuerzos por trazarla han sido, hasta la fecha, infructuosos. La diferencia básica entre ambos estriba en que, mientras el Derecho Penal material, protege valores como la vida, la libertad, el patrimonio, etc., el penal administrativo, como su nombre lo indica, protege derechos administrativos relativos a la Administración Pública.

2. Derecho Penal Disciplinario.

Esta clase de derecho penal proviene del ejercicio de la potestad disciplinaria del Estado, cuyo fin es corregir a sus funcionarios y empleados infractores de los deberes y obligaciones que su reglamentación profesional les impone. Es de naturaleza penal pues su aplicación conlleva la imposición de males (correcciones disciplinarias), en caso de ejecución de faltas.

El campo del Derecho Penal Disciplinario es más limitado que el del Derecho Penal común, pues sólo tiende a mantener a los funcionarios en la observancia de sus deberes. Además del Derecho Penal Disciplinario de los Funcionarios y Empleados Públicos, existe otra clase de derecho penal disciplinario constituido por un conjunto de sanciones contenidas en la reglamentación de determinados organismos o instituciones, corporaciones públicas o reconocidas por el Estado, para el mantenimiento de la disciplina interna y normal funcionamiento de los mismos, por ejemplo: el Reglamento

Interno de una Cárcel, sanciones académicas como suspensión, expulsión y otras que se aplican en los centros educativos públicos. También existe el Derecho Penal Disciplinario que pertenece al derecho de familia, reconocido y regulado por el Estado.

3. Derecho Penal Tributario.

Es el conjunto de normas y principios jurídicos cuya finalidad es caracterizar y sancionar las violaciones a las normas tributarias.

El Derecho Penal Tributario forma parte del Derecho Penal común, se encuentra regulado en diversas leyes tributarias y es sancionatorio de las infracciones contra las finanzas públicas, con ocasión de la relación jurídico-tributaria.

En nuestro medio, esta clase de derecho lo encontramos regulado en el Título III (Infracciones y Sanciones), Artículos del 66 al 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (Código Tributario) y, en forma disgregada, en algunas otras leyes tributarias, tal es el caso de las Infracciones y Sanciones establecidas en los artículos 29 y 30 del Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala (Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos).

4. Derecho Penal Especial.

Así como los anteriores, existen otras clases de Derecho Penal de carácter muy especial, por ejemplo el Derecho Penal Laboral, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Industrial, Derecho Penal Corporativo, Derecho Penal de Imprenta, etc., cuyo campo de acción está incluido dentro del Derecho Penal común, ya que el simple hecho que sus normas regulen infracciones a normas especiales no es razón suficiente, ni legal ni doctrinariamente, para concedérseles una pretendida autonomía.

El artículo 9 del Decreto 17-73 del Congreso de la República (Código Penal), le da validez a este tipo de normas penales especiales, asimilándolas al Derecho Penal común, pues establece que: las disposiciones de dicho código se aplicarán a todas las materias de naturaleza penal, reguladas en otras leyes, en cuantos éstas, implícita o expresamente, no dispongan lo contrario.

CAPITULO III

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

A. NOCIONES GENERALES.

Es evidente que las normas tributarias procuran tipificar al máximo situaciones particulares tales como: hecho generador de la relación tributaria, base imponible y tipo impositivo, exenciones, deducciones, descuentos, reducciones, etc., de acuerdo a la equidad y la justicia tributaria; pero esto no es suficiente para garantizar el adecuado funcionamiento del Sistema Tributario. Debido a que no todos los integrantes de una sociedad y sujetos pasivos de la obligación tributaria cumplen en forma constante y espontánea con las obligaciones sustanciales y formales que las normas tributarias les imponen, el Estado, previendo tal falta de cumplimiento, se ve en la necesidad de establecer normas de carácter punitivo que configuren en forma específica cuales son las distintas transgresiones que pueden cometerse, y establecer las sanciones que correspondan a cada caso; surgiendo así lo que la doctrina contemporánea denomina "Derecho Penal Tributario".

1. Definición.

El Derecho Penal Tributario es la disciplina jurídica que se encarga de la regulación legal de todo lo concerniente a la infracción y a la sanción tributaria, correspondiéndole el análisis de las normas aplicables en caso de violación de las disposiciones tributarias, así como también las penalidades aplicables a los transgresores.

Siendo la infracción tributaria un serio ataque al normal desenvolvimiento de la Actividad Financiera del Estado, obliga a éste a no permanecer indiferente ante tal ataque, reforzando su potestad tributaria con una serie de normas que, bajo la amenaza de una sanción, obligan a los miembros de una sociedad a contribuir con prestaciones en dinero, directas o indirectas, llamadas "tributos".

En cuanto a su denominación, al Derecho Penal Tributario también se le ha llamado "Derecho Penal Financiero" o "Derecho Penal Fiscal"; teniendo dichos términos análogos significados, si se considera que su denominador común es el proteger intereses de la hacienda pública, aunque como ya quedó establecido en el capítulo relativo al Derecho Tributario, y por las mismas razones, la denominación más correcta es la usual en nuestro medio que es;

Derecho Penal Tributario".⁽¹⁷⁾

2. Su ubicación dentro del ordenamiento jurídico.

El asunto de la ubicación científica del Derecho Penal Tributario entro del campo de las ciencias jurídicas, ha constituido un complejo problema doctrinal, no habiéndose obtenido hasta el momento un acuerdo en al sentido, sino todo lo contrario, distinta clase de criterios que han undamentado y dado lugar al surgimiento de diversas teorías al respecto, entro de las cuales cabe mencionar las siguientes:

a. Teoría Tributarista.

Los exponentes de esta teoría sostienen que el Derecho Penal tributario es simplemente un capítulo del Derecho Tributario. Giuliani onrouge, uno de ellos, afirma que el Derecho Tributario debe considerarse como un todo orgánico con aspectos diversos, interconectados y no separados ntre si, por lo cual estima que las Infracciones y Sanciones Tributarias ertenece a una misma categoría jurídica ilícito-fiscal.

En consecuencia el citado autor sostiene que todo lo relativo a nfracciones y Sanciones Tributarias derivan del propio poder tributario del estado y que, no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y us vinculaciones con los principios generales del derecho común, su ingularidad no permite la aplicación del Código Penal, a no ser que la ley tributaria remita expresamente a dicho código.

b. Teoría Penalista.

Los autores que propugnan por esta teoría sostienen que el Derecho enal Tributario es parte integrante del Derecho Penal común, afirmando que a represión de las infracciones tributarias corresponde a éste, tomando como argumento que el legislador penal y el legislador fiscal tienen como eta el mismo objeto que es: restringir la libertad de acción del individuo n aras del bien común y la protección de intereses superiores de índole oral.

El profesor español Sainz de Bujanda sostiene que existe identidad ustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. La nica diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las ontenidas en otras leyes, entre las cuales se incluyen las tributarias, es e tipo formal ya que, según él afirma, no hay una línea divisoria ustancial entre una y otra. Concluye este autor en que: sentada la idea de nidad del Derecho Penal, hay que reconocer que el Derecho Penal Tributario o es sino una parte de éste.

7. Ver página 4, supra.

c. Teoría Penal-contravencional.

Esta tercera posición estima que el Derecho Penal Tributario se halla en el campo del Derecho Penal-contravencional y no dentro del Derecho Penal común. Según estos teóricos existe un Derecho Penal general que regula jurídicamente, en forma integral, el poder represivo del Estado, o sea la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los responsables de infracciones punibles. Sin embargo este Derecho Penal general, atendiendo a la naturaleza jurídica particular de las infracciones contenidas en él, admite la siguiente división: el Derecho Penal común, Criminal o Delictual, que regula la punibilidad de la infracción que ataca directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos; y el Derecho Penal Contravencional o Administrativo que regula la punibilidad de la infracción al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social, este a su vez puede subdividirse en: Derecho de Policía, Derecho Económico-Financiero, Derecho Disciplinario y Derecho Penal Tributario.

Con base en esta clasificación, se puede representar esquemáticamente la división del Derecho Penal enunciada, la cual resulta interesante por la ubicación que en ella se hace del Derecho Penal Tributario, desligándolo del Derecho Penal común.

a. Derecho Penal común Criminal o Delictual.

DERECHO
PENAL GENERAL

b. Derecho Penal Contravencional o Administrativo.

1. Derecho de Policía.
2. Económico y Financiero
3. Disciplinario.
4. Penal Tributario.

d. Teoría Autonomista.

Esta teoría surge en contraposición a las anteriores, pretendiendo dar al Derecho Penal Tributario una autonomía legal y doctrinaria, independizándolo tanto del Derecho Penal Común como del Derecho Tributario;

conceptualizándolo como aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a los integrantes de una colectividad a contribuir con ciertas prestaciones financieras destinadas a la satisfacción de necesidades de la misma colectividad.

Sostienen sus defensores que el Derecho Penal común tutela derechos individuales o intereses sociales, sin distinción; en cambio el Derecho Penal Tributario tiene como objeto exclusivo proteger el interés público y social. Esta teoría carece de una sustentación jurídico doctrinaria sólida y además conlleva la atomización del Derecho Penal y del Derecho Tributario, por lo que es la menos aceptable, pues tiende a desvirtuar la idea de unidad de las disciplinas jurídicas, penal y tributaria.

e. Posición del Autor.

Acepto, dentro del contenido de este trabajo, la posición que fija el Derecho Penal Tributario como parte integrante del Derecho Penal común por considerar, en mi modesta opinión, que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito, habiendo identidad sustancial entre ambos; pues no pueden establecerse diferencias notorias entre delito y contravención, lo que descalifica la teoría penal-contravencional ya enunciada.

También creo erróneo tratar de diferenciar el delito de la infracción por la intensidad de la pena, sea en cuanto a su calidad o cantidad; lo que no puede aceptarse científicamente pues la sanción no pertenece a la esencia del hecho sino es algo externo y posterior a él, la sanción o pena es consecuencia del delito o infracción, pero no es el hecho mismo; de esto se colige que puede existir infracciones o contravenciones penadas con prisión y delitos que sólo se sancionen pecuniariamente, sin que esto altere la esencia delictual o contravencional de las infracciones.

Dentro del Sistema Tributario guatemalteco no se nota mucha preocupación por este tema, evidenciándose una aplicación mixta, ya que existen infracciones tributarias cuya sanción corresponde a la Administración Tributaria y otras al órgano jurisdiccional penal, lo que refuerza la posición asumida por el autor, pues el mismo Código Tributario marca la identidad esencial entre delito e infracción al establecer que: "si se cometieren delitos tipificados en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes en el ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar el hecho a la autoridad judicial competente."⁽¹⁸⁾

18. Artículo 90, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (Código Tributario).

B. CARACTERÍSTICAS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Conforme la posición adoptada en este trabajo de tesis, las características del Derecho Penal Tributario tienen gran similitud con las del Derecho Penal común, aunque presentando algunas muy especiales como son:

1. Es normativo.

El Derecho Penal Tributario al igual que el Derecho Penal común, está compuesto de normas jurídico-penales que contienen mandatos y prohibiciones encaminadas a regular determinada conducta humana en la sociedad.

El Derecho Penal Tributario norma el "deber ser" y no el "ser" en virtud de que norma la conducta humana en atención a un fin que se considera valioso, como lo es el bien común.

2. Es de carácter positivo.

Esta deviene del carácter fundamentalmente jurídico del Derecho Penal Tributario, ya que su aplicación se limita a aquellas normas prohibitivas que el Estado ha promulgado como tales, atendiendo al principio de legalidad "nullum crimen sine lege".

3. Es de observancia general.

Esta característica está limitada a que el Derecho Penal Tributario será de observancia obligatoria, y aplicable sólo a aquellos que son sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria y sujetos al control fiscalizado de la Administración Tributaria.

En algunos casos, como el de los contribuyentes de hecho, no es necesario que el infractor esté sometido al ente fiscalizador ya que, según esta característica, el Derecho Penal Tributario resulta ser de observancia general y obligatoria para todos los habitantes de la república sin discriminación por motivo de raza, color, sexo, nacionalidad, posición social o económica, o cualquiera otra.

4. Es esencialmente sancionador.

Esta característica es propia del Derecho Penal y, al igual que éste el Derecho Penal Tributario tiene como objetivo castigar, reprimir, imponer una pena, como consecuencia de la inobservancia o violación de la ley tributaria, con el fin de evitar un futuro incumplimiento. Esta pena retributiva puede ser una sanción pecuniaria (multa) o bien una pena restrictiva de la libertad individual.

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS CON EL DERECHO PENAL COMÚN

Existen muchas semejanzas entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal común, por ser aquél parte de éste, pero aun así, al analizarlos enidamente, pueden encontrarse algunas diferencias tales como:

1. En cuanto a las infracciones.

Podemos decir que el Derecho Penal Tributario, por las infracciones agrupa, es sustancialmente contravencional, en cuanto a que las racciones tributarias no son delitos propiamente dichos sino más bien travenciones; no obstante cabe señalar que hay infracciones fiscales que stituyen verdaderos delitos, como el caso del contrabando, que se uentra regulado por una ley específica (Ley contra la Defraudación y el trabando Aduanero, Decreto 58-90 del Congreso de la República), siendo echo Penal Tributario. De este carácter contravencional de la infracción butaria surgen las más notorias diferencias con el Derecho Penal común.

2. En cuanto a las sanciones.

Aunque las sanciones que aplica el Derecho Penal Tributario son daderas penas, consecuencia de la transgresión cometida, consistentes en disminución de bienes jurídicos; puede diferenciarse a éstas en que el echo Penal común aplica penas de prisión o de arresto, mientras que el echo Penal Tributario sólo sanciona en forma pecuniaria a través de la osición de multas. Por ser las sanciones impuestas por el Derecho Penal butario de igual naturaleza que las que aplica el Derecho Penal común, men obligatoriamente que sujetarse a los principios de legalidad, icidad, exclusión de analogía y retroactividad, que son principios ales constitucionalmente garantizados.

3. En cuanto al órgano que las aplica.

Encontramos en este aspecto que el Estado, en uso de su jus puniendi, el único que tiene la facultad de aplicar las penas y ejecutarlas, pero el ejercicio de tal función delega a sus órganos la facultad de aplicar has penas, ya sea al órgano jurisdiccional (punición) o bien la ministración Tributaria como ente fiscalizador (sanción).

En última instancia siempre será el órgano jurisdiccional el cargado de ejecutar la sanción, ya que el hecho que la Administración butaria imponga una sanción no implica que el sancionado, ligatoriamente, deba pagarla; sino tiene el derecho de impugnarla, primero la vía administrativa (procedimiento administrativo tributario) y

y luego en la vía judicial (procedimiento económico-coactivo).

Lo mismo sucede con la Administración Tributaria ante la negativa del sancionado de hacer efectiva la multa impuesta, ya que puede acudir a la vía judicial (económico-coactiva), para que la misma le sea pagada, siendo el juez correspondiente el que determinará la procedencia o improcedencia de la sanción impuesta, por lo que puede decirse que, en última instancia, siempre será el órgano judicial, actuando con la delegación del *jus puniendi* del Estado, el que haga efectiva la imposición de las sanciones administrativas con ocasión de infracciones tributarias.

D. REGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

En Guatemala, de acuerdo con el artículo 17 de la Constitución Política de la República, para que las infracciones a las normas tributarias puedan ser castigadas por el Estado, se requiere que previamente una ley describa dichas conductas, declarándolas ilegales y señalando la sanción correspondiente.

Al final de dicho artículo se establece que "no hay prisión por deuda", de donde se colige que la deuda contraída con la multa tributaria, en ningún caso puede dar lugar a la privación de la libertad del infractor, aunque éste no la pague, ya que las multas deben cobrarse a través de los tribunales competentes y conforme los procedimientos establecidos.

Por mandato constitucional,⁽¹⁹⁾ el único órgano que tiene la facultad de emitir leyes es el Congreso de la República; es por ello que en materia tributaria hay diversas leyes que regulan lo relativo a infracciones y sanciones, siendo las principales los Decretos 6-91 y 58-90, ambos del Congreso de la República (Código Tributario y Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduanero, respectivamente), que contienen las figuras y las penas correspondientes.

Pese a que se pretendió unificar en el Código Tributario todo lo relativo a infracciones y sanciones tributarias, existen aun leyes tributarias que establecen infracciones y sanciones en esta materia; por ejemplo la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos (Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala), que en su Título VI, Capítulo I, artículos 29 y 30, contiene infracciones atinentes a la materia de Timbres Fiscales y sus correspondientes sanciones.

Por su parte el Decreto 17-73 del Congreso de la República (Código

19. Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: a) Decretar, reformar y derogar las leyes. Constitución Política de la República.

Penal), norma lo relativo a delitos de índole tributario y, a partir del 1 de febrero de 1,995, en forma más específica, la figura penal del delito de Defraudación Tributaria, en dicha fecha cobró vigencia el Decreto 67-94 del Congreso de la República, que adicionó al aludido Código los artículos del 273"A" al 273"F" que lo tipifican.

En nuestro Sistema Tributario se observa que hay sanciones a infracciones tributarias que son aplicadas por la Administración Tributaria o sea que son administrativas (y a mi criterio penales), y otras aplicadas por el órgano jurisdiccional penal.

1. La Infracción Tributaria.

Para hacer un estudio descriptivo de las infracciones tributarias bastaría analizar las normas reguladoras de cada tributo y la ley penal tributaria que las contiene; las mismas pueden clasificarse atendiendo a diversas circunstancias como: su gravedad, el medio utilizado para realizarlas, el bien jurídico tutelado, etc., o cualquier otro criterio técnico de los que normalmente se emplean en la dogmática jurídica de la infracción o del delito lo cual, por la naturaleza del presente trabajo, no haré; sólo definiré en forma general lo que es la infracción tributaria y posteriormente enumeraré las infracciones tributarias más comunes.

a. Definición.

En sentido amplio se entiende como infracción tributaria la inobservancia de las obligaciones materiales o formales, nacidas de la relación jurídico-tributaria.

"Infracción Tributaria es todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley ordena o efectuar lo que la misma prohíbe".⁽²⁰⁾

El Código Tributario guatemalteco, en forma similar a como se desarrolla el Código Penal, regula una parte general y una parte especial para determinar las infracciones tributarias y sus correspondientes sanciones. Dicha regulación la encontramos en el Código Tributario, en su Capítulo I, artículos del 68 al 83 la parte que contiene los principios generales, conceptos, definiciones, responsabilidad, concurrencia de infracciones, etc., y en su Capítulo II, Parte Especial, Sección Primera la parte especial que describe las infracciones y sus sanciones, artículos del 87 al 95 del mismo Código.

b. Concepto.

El artículo 69 del Código Tributario guatemalteco establece un

20. Morgala Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Pg. 330.

concepto legal de lo que es "Infracción Tributaria" así: 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 éste código y en otras leyes tributarias.

Dicho concepto es bastante completo y no necesita mayor comentario pero se hace necesario diferenciar de este concepto la evasión, la elusión y la defraudación tributarias, las cuales se analizarán en capítulos siguientes.

c. Clasificación de las Infracciones Tributarias.

c 1. Incumplimiento omisivo.

Esta infracción consiste básicamente en la simple omisión del pago de los tributos, dentro de los plazos establecidos por las leyes tributarias específicas. Esta infracción está regulada en el artículo 71 numeral 4, del Código Tributario guatemalteco, el cual hace clara referencia a la omisión de pago de tributos, lo que difiere de la omisión o incumplimiento de las obligaciones formales.

La infracción omisiva es aplicable al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria u obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. A este respecto cabe señalar que tienen la calidad de contribuyente las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal según el derecho privado y las personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifique el hecho generador de la obligación tributaria. Y tienen la calidad de responsables los obligados por cuenta ajena o sea la persona que sin tener la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste, por ejemplo: el gestor de negocios o el fiduciario, el albacea, etc.

La responsabilidad por representación, en cuyo caso la responsabilidad no afecta el patrimonio propio del que la ejerce, tal es el caso de los padres, tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces, los representantes legales de las personas jurídicas, los mandatarios respecto de los bienes que administran y dispongan y los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores. Dicha responsabilidad se limita al valor de los patrimonios que se administran, salvo que los representantes hubiere actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

La infracción analizada también le es aplicable, además de al contribuyente, a los agentes de retención, en el caso del Impuesto Sobre la Renta y a los Agentes de Percepción, en el caso del Impuesto al Valor Agregado.

El modelo de Código Tributario para América Latina (CTAL OEA/BID) considera a infracción omisiva y la denomina **contravención** y al no pago de tributos ora, la cual opera de pleno derecho; consecuentemente nuestro Código tributario también recoge dichas disposiciones.

El incumplimiento omisivo de la obligación tributaria es una infracción prevalentemente objetiva, para la cual sólo basta el hecho del no pago para que se configure tal infracción, no obstante que dicha conducta pueda deberse a un error excusable, siendo así la responsabilidad es inexistente pues éste constituye eximente de la responsabilidad penal.

El eximente de responsabilidad del infractor puede aducir dos formas: a incapacidad legal y absoluta del obligado y el caso fortuito o fuerza mayor, en cambio, si hubiere un ardid para no pagar, se cae dentro del campo del delito tributario, pues hay una conducta dolosa; si se configura la culpabilidad en cualesquiera de sus formas, sin que se presente algún eximente, se configura la infracción y, consecuentemente, la sanción correspondiente.

c 2. Incumplimiento de la obligación tributaria formal.

Siendo que los ciudadanos, contribuyentes o no, están sometidos a una serie de deberes tendientes a posibilitar y facilitar la debida actuación estatal en cuanto a la recaudación tributaria, sea en su función fiscalizadora o propiamente recaudadora, el incumplimiento de estos deberes constituye una infracción tributaria penada por la ley.

Al igual que la infracción omisiva de la obligación tributaria, ésta es predominantemente objetiva, por lo cual la sola violación de la norma formal constituye la infracción, aun y cuando dicha infracción no cause eliminación o disminución del pago de determinada cantidad de dinero al fisco (no firmar una declaración jurada, por ejemplo); tampoco importa determinar si el infractor actuó en forma intencional (dolo) o si lo hizo por negligencia, impericia o ignorancia (culpa). No obstante si se probase, lógicamente por parte del infractor, que hubo circunstancias excepcionales de imposibilidad material o de error de hecho o de derecho, la infracción no se configura, ya que pese a prevalecer su objetividad, no puede prescindirse totalmente de su elemento subjetivo.

El modelo C.T.A.L. en su artículo 118 dice que: constituye incumplimiento de los deberes formales, toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viola las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice su fiscalización por la autoridad administrativa.

Por su parte el Código Tributario guatemalteco, influido por dicho modelo, acoge dicho criterio en su artículo 94 que en su párrafo inicial dice: Constituye infracción a los deberes formales, toda acción u omisión

que implique el incumplimiento de lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias, aunque no perjudique directamente los intereses fiscales.

Seguidamente, aunque con cierto grado de confusión y ambigüedad, dentro de dicho Código se establecen doce tipos de infracciones a los deberes formales sin perjuicio de las establecidas en otras leyes tributarias, de las cuales menciono algunas por carecer éstas de fundamento lógico jurídico y su poca objetividad, así también porque presentan problemas en su aplicación, dependiendo tal aplicación de la discrecionalidad de la Administración Tributaria y la aplicación de las sanciones correspondientes.

En el numeral 5 del citado artículo se establece que constituye infracción a los deberes formales: omitir el aviso de la suspensión de las actividades cuando ésta excediere de tres meses o del cese definitivo de las mismas, dentro de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que ocurrieron esos hechos; el caso es que no hay ley que regule "suspensión temporal de las actividades", por lo que tampoco hay forma de determinar a partir de que fecha ocurrió dicha suspensión, siendo así la Administración Tributaria no podrá imponer esta sanción. A mi parecer la única forma en que dicha sanción podría aplicarse es en el caso de las Empresas Individuales o Jurídicas que presentan declaraciones juradas anuales del Impuesto Sobre la Renta "sin movimiento" y no acreditan haber dado el referido aviso, pero no se hace así, por lo que hay una gran cantidad de contribuyentes y empresas que presentan sus declaraciones juradas anuales "sin movimiento" sin tener ninguna consecuencia por ello.

Así también el numeral 8 del citado artículo establece que corresponde al tipo de infracción a los deberes formales y materiales: asentar operaciones en los libros y registros contables después del plazo fijado para hacerlo en las leyes respectivas. lo que es sancionado con una multa de hasta quinientos quetzales; ahora bien, la Administración Tributaria impone esta sanción por no tener al día el libro de compras y ventas del Impuesto al Valor Agregado, sea contribuyente normal o pequeño contribuyente, libros que a mi juicio, no son libros o registros contables, lo cual argumento con base en el Código de Comercio que establece cuales son los libros contables,⁽²¹⁾ la propia Administración Tributaria reconoce tácitamente que el libro de compras y ventas no es contable al no exigir que éste sea autorizado por el Registro Mercantil, siendo sólo habilitado por la Dirección General de Rentas, por lo que sostengo que dicho libro es de control para efectos tributarios, pero no contable, por lo que no es aplicable la sanción analizada y en consecuencia ilegal la multa impuesta.

En el caso de los libros de contabilidad, la aplicación de dicha sanción es oscura, debido a que no existe ley que fije plazo para asentar

21. 1. Inventarios, 2. De primera entrada o Diario, 3. Mayor o Centralizador, 4. De Estados Financieros; Artículo 368 del Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala - (Código de Comercio).

operaciones en libros y registros contables; la Administración Tributaria tomando como base los principios de contabilidad generalmente aceptados (que no son ley), impone esta sanción en forma discrecional; a este respecto existe el Decreto 2450 de la época del presidente Jorge Ubico, que fija la obligación de tener al día los libros contables, a la fecha en que se presente la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, o sea que se daría el atraso en una contabilidad cuando haya transcurrido más de un año sin que se asienten las operaciones en los libros correspondientes.

Finalmente cabe considerar que la Administración Tributaria viola flagrantemente la ley tributaria en la aplicación de sanciones ya que, conforme el párrafo final del artículo 94 ya indicado, para la imposición de sanciones se tomarán en cuenta las circunstancias personales del contribuyente y los agravantes y atenuantes que concurrieren en cada caso, lo que no se hace; sino que por medio de "circulares" se establece una tabla fija para imponer sanciones por presentación extemporánea de declaraciones juradas, tomando en cuenta el tiempo de atraso y no a las circunstancias que la ley establece, esto debido a la ineffectividad del control y fiscalización de la Administración Tributaria.

c 3. Incumplimiento fraudulento de las obligaciones tributarias, materiales o formales.

En este tipo de infracción es requisito sine qua non, la intención deliberada de dañar al fisco (elemento subjetivo) y la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, de la obligación de pagar los tributos (elemento objetivo). Dichas maniobras deben estar siempre encaminadas a inducir a error a la Administración Tributaria, pretendiendo que dicha acción sea tomada como legal, y de allí la mayor gravedad de esta infracción que se traduce en una sanción más severa. Doctrinariamente se conoce a esta infracción como defraudación fiscal y en algunos países, entre ellos el nuestro, ha pasado a constituir un delito y como tal, sancionado con pena de prisión.

El modelo de C.T.A.L. en su artículo 98 define la defraudación así: "comete defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier forma de engaño, induce a error al fisco, del cual resulta, para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción del tributo."

En Guatemala, la defraudación tributaria estuvo debidamente regulada, hasta el 31 de enero de 1995, en el artículo 84 del Código Tributario, como una infracción y como tal sancionada administrativamente; a partir del 1 de febrero del mismo año, dentro de la política fiscal adoptada por el Estado guatemalteco, tendiente al incremento de la recaudación tributaria, dicha conducta pasó a constituir un delito, mal llamado "delito fiscal", siendo incluido en el Código Penal guatemalteco al cual se adicionaron, para tal efecto, los artículos del 273"A" al 273"C" por medio de la emisión de los

Decretos 67-94 y 68-94, ambos del Congreso de la República, figura que será analizada, en este trabajo, en un capítulo aparte.

2. La sanción tributaria.

Teniendo el Estado la facultad de exigir coactivamente determinadas sumas de dinero a los particulares, también debe contar con medios de defensa para hacer cumplir sus disposiciones. Para ello el Estado puede reprimir imponiendo castigos que perjudiquen al infractor, en retribución del mal causado y que tiendan a prevenirlo contra sanciones futuras. Estas son las sanciones represivas o penas, como por ejemplo, las privativas de la libertad personal.

Aunque todas las sanciones son de naturaleza penal y, consecuentemente, penas; algunas de ellas sólo tratan de privar al infractor de lo ilícitamente obtenido, tratando de reparar el daño causado y reestablecer el orden alterado, haciéndolo volver al estado en que se encontraba antes de la infracción. Hay también sanciones compensadoras de carácter civil, como lo son los intereses y los recargos.

a. La multa.

Es una pena de tipo patrimonial que recae sobre la fortuna del agente, la multa fiscal se diferencia de las sanciones meramente compensatorias porque va más allá de tratar de restablecer la situación anterior a la infracción, privando al infractor del fruto de su ilicitud, sino lo priva también de algo suplementario que afecte su propio peculio, ésto a manera de castigarlo o reprimirlo.

Doctrinariamente se ha aceptado el carácter retributivo y reparatorio de la multa y, en cierta forma, también por la ley, al establecer la prohibición de multas confiscatorias y que las multas en ningún caso podrán exceder al valor del impuesto omitido. (22)

La multa fiscal (tributaria) difiere de la multa penal pues no sigue el principio de personalidad de ésta. En materia penal común no hay duda que la multa como pena es estrictamente personal lo cual, a criterio de algunos autores, debiera también ser seguido por la multa tributaria, sin embargo caracterizados especialistas sostienen que la multa tributaria tiene por fin castigar los bienes del infractor, que fue beneficiado por la infracción, en consecuencia es el patrimonio de éste el que debe sufrir la pena. Lo importante de la impersonalidad de la multa es que, debido a ello, es aplicable a personas jurídicas, a terceros y que en algunos casos no se extingue por la muerte del infractor.

22. Artículo 41 de la Constitución Política de la República y Artículo 94 párrafo final del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (Código Tributario)

Nuestros legisladores, sin tomar en consideración el principio de personalidad de la multa, la regularon en una forma mixta; ya que le dan el carácter de personal al establecer en el artículo 75 del Código Tributario que la muerte del infractor extingue la responsabilidad por infracciones y sanciones tributarias; circunstancia que no es aplicable a los representantes, en el caso de las personas jurídicas. Así también la multa tributaria, de conformidad con el artículo 24 de dicho Código, puede transmitirse por sucesión, y cumplidas por el administrador o albacea de la herencia, herederos o legatarios.

b. Los intereses y recargos.

Como ya quedó apuntado, éstos son más de naturaleza civil que penal y pueden resarcir a la Administración Tributaria de los daños y perjuicios ocasionados por el incumplimiento en el pago de los tributos.

El artículo 58 del Código Tributario, establece los intereses resarcitorios de la siguiente forma: "El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.

Por su parte el artículo 59 del mismo Código establece que, los intereses resarcitorios en favor del fisco se computarán a partir del día fijado por la ley para pagar el tributo y que en ningún caso se cobrarán intereses resarcitorios por más de dos años.

De conformidad con el artículo 221 de la Constitución Política de la República, existe también otra clase de intereses en materia tributaria, denominados "intereses punitivos" los cuales deben pagarse cuando se acuda al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, siempre y cuando exista una ley que obligue al recurrente a pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso contencioso-administrativo presentado.

Con la misma tasa y hasta por el plazo de dos años, se establecen también intereses en favor del contribuyente o responsable, los cuales se devolverán sobre el total o saldo que resulte a favor de éste, de la cuenta corriente tributaria; ⁽²³⁾ esta es una novedad que no ha pasado de ser sólo

23. Artículo 61 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (Código Tributario).

una norma vigente carente de positividad debido a la inexistencia de la cuenta corriente tributaria, establecida por el Código Tributario como parámetro para el cálculo de dichos intereses.

Los recargos, como sanción adicional a la multa, estuvieron vigentes hasta el 30 de septiembre de 1984, y estaban regulados en el artículo 32 del Decreto Ley 72-83 (Ley del Impuesto al Valor Agregado, hoy derogada), en el caso de mora en el pago de dicho impuesto. En la actualidad los intereses constituyen recargos, de conformidad con el artículo 97, párrafo final, del Código Tributario.

c. El cierre temporal.

Esta sanción tributaria es inexistente en el Sistema Tributario guatemalteco, probablemente por su carácter atentatorio contra el derecho de libertad de industria, comercio o trabajo, garantizado en la Constitución Política de la República.⁽²⁴⁾

Esta sanción puede catalogarse como una pena accesoria, consistente en la inhabilitación especial, mediante la cual puede imponerse la suspensión para el ejercicio de una actividad comercial determinada, cuya realización depende de una autorización o licencia especial, en el caso de los comerciantes individuales y personas jurídicas es la "patente de comercio" respectiva, la cual es extendida por el Registro Mercantil de la República. El cierre temporal de una empresa se justifica por el abuso en el ejercicio del comercio pero, como ya quedó apuntado, en Guatemala esta sanción penal tributaria no existe.

24. Artículo 43. Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Constitución Política de la República.

CAPITULO IV

LA EVASION TRIBUTARIA

A. EVASION TRIBUTARIA

1. Nociones generales.

La evasión de impuestos siempre ha provocado encendidos debates y fuertes críticas en cualquier país del mundo, no sólo entre conocedores sino también de la ciudadanía en general, que en última instancia es la que soporta en mayor proporción la carga tributaria y las consecuencias de su evasión. Cada grupo humano ve e interpreta esta conducta desde su particular punto de vista, sea éste moral, político, económico o jurídico. Desde la perspectiva moral se cree que la evasión de los tributos se debe al egoísmo natural del hombre, manifestado en su desmedido afán por las riquezas materiales, primero por obtenerlas y luego por conservarlas y aumentarlas, que lo hace reacio a dar parte de su peculio para contribuir con los gastos del Estado, que busca el bienestar de toda la comunidad.

El Pastor Evangélico Angel Arturo Sulecio Mendoza considera que el no pago de los impuestos es consecuencia del relajamiento de la fe y de la creencia que el mismo Dios ordena "Pagad a todos lo que debeis: al que tributo, tributo; al que impuesto, impuesto; al que respeto, respeto; al que honra, honra", ya que en Guatemala no se pagan debidamente los impuestos, y ésto lo hacen católicos, evangélicos, espiritistas, ateos, mormones, etc., todos roban de los impuestos por el amor al dinero, y la raíz de todos los males es el amor al dinero. El no pago de impuestos es una de las causas por las cuales los países no prosperan.⁽²⁵⁾

El Catecismo Romano también se pronuncia al respecto, incluyendo en el pecado de hurto el impago o defraudación de impuestos y tributos, y señala además: "este pecado no se perdona si no se restituye lo quitado".⁽²⁶⁾

Sean cuales fueren las causas o motivaciones de esta conducta, lo cierto es que hay una tendencia muy marcada en el obligado al pago de impuestos, que lo impulsa a usar diversos mecanismos, algunos válidos aunque no por ello legales, y otros abiertamente ilegales y atentatorios

25. Mensaje Pastoral "ARMONIZAR NUESTRA VIDA CON DIOS A TRAVES DE SU PALABRA", basado en la Epístola del Apóstol San Pablo a los Romanos, capítulo 13 versículos del 1 al 10. Guatemala, 17/1/1996.

26. Catecismo Romano. Parte Tercera. Capítulo VIII. Página 15.

contra los intereses del Estado, para evadirse del pago de los tributos a que está legal y moralmente obligado, lo que aunado a otros factores externos como: la corrupción administrativa a todo nivel, el saqueo y despilfarro del erario público por parte de los encargados de su administración, la impunidad, etc., da como resultado el fenómeno social llamado "evasión tributaria".

Desde el punto de vista jurídico, predominante en este trabajo, y doctrinariamente, la evasión fiscal ha sido definida con un extenso contenido, considerándosele multiforme y determinada por factores socio-económicos; siendo considerada no sólo como el no pago de impuestos, sino también como las distintas formas, mecanismos o técnicas empleadas por los evasores, tales como "elusión tributaria", "evitación tributaria", "evasión organizada por ley" y "defraudación tributaria".

2. Concepto.

Evadir, que proviene del latín "evadere", significa sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido. Así como en Derecho Penal "evasión" es la fuga del que está privado de su libertad, en Derecho Tributario "evadir" es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda. (27)

La evasión tributaria, lato sensu, es la sustracción lícita o ilícita, total o parcial, voluntaria o involuntaria, que hace el obligado, sea persona natural o jurídica, de las contribuciones a las que está legalmente comprometido a prestar al Estado; siendo así la evasión tributaria abarca toda forma de no pago de impuestos, sea ésta con apariencia de legalidad o infringiendo abiertamente normas tributarias, dentro de este último caso se encuentra el delito tributario, que en nuestro medio toma el nombre de Defraudación Tributaria.

Algunos tratadistas, a los cuales me adhiero, rechazan la existencia de la llamada "evasión legal" de los tributos, ya que ésta tendría que efectuarse sin transgredir norma legal alguna, lo cual es imposible. Comparto ampliamente este criterio, pues considero que el asunto de la aparente "legalidad" de la evasión tributaria, es más bien problema de incapacidad de la Administración Tributaria, para fiscalizar el adecuado cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, de todos los contribuyentes; no siendo posible al Auditor Fiscal comprobar fehacientemente que un contribuyente sustrajo total o parcialmente del impuesto a pagar, ante lo cual no puede formular ajustes o reparos y, menos aun, imputarle una conducta evasiva.

27. Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario" Tomo I, Pg.326.

3. Circunstancias evasivas.

Doctrinariamente se consideran circunstancias evasivas las siguientes:

a. Evasión organizada por ley.

Según Duverger, se produce este supuesto cuando el legislador dispensa del pago del tributo a determinada categoría de personas.

Si la "dispensa" se produce por medio de exención no puede decirse que haya evasión, ya que la exención tributaria surge de la propia ley, debido a que el legislador no trata de convertir en contribuyente a alguien que aparentemente pareciera no serlo; el contribuyente eximido, al encuadrarse objetivamente en la circunstancia fáctica indicada por la ley para tener derecho a la exención, queda fuera del mandato de pago.

"Exención es la situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales."⁽²⁸⁾ Las exenciones tributarias obedecen a diverso tipo de razones, algunas económicas, otras sociales, políticas, etc., que el legislador considera atendibles.

En el Sistema Tributario guatemalteco es muy común el otorgamiento de exenciones, algunas de las cuales son de orden constitucional, como es el caso de la Universidad de San Carlos de Guatemala, el de los centros educativos privados, los bienes inmuebles de las entidades religiosas, algunas otras entidades como los sindicatos, asociaciones no lucrativas, los partidos políticos, los agentes consulares acreditados ante el Gobierno de Guatemala, las cooperativas, y otros; gozan de exención tributaria de conformidad con leyes tributarias ordinarias; en todo caso, para otorgar una exención deberán llenarse los requisitos que la ley establece para ello, dicha ley deberá establecer además, si la exención es total o parcial y, en su caso, el plazo de su duración.

El artículo 62 del Código Tributario guatemalteco contiene un concepto legal de lo que es exención en la siguiente forma: "Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley". Por su parte el artículo 65 del mismo código, en su párrafo final, establece que en ningún caso la exención obtenida podrá transferirse a terceros por ningún título.

Duverger sostiene que existe otro caso de evasión organizada por la ley, cuando el impuesto que grava las rentas de determinado sector, se

28. Ossorio, Manuel. "Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales", Página 303.

estructura con una base imponible teórica inferior a la determinada para la generalidad.

Aunque esta es una forma de evasión tributaria, por disminuir los ingresos tributarios del Estado, el contribuyente que no paga por acogerse o encuadrarse de alguna manera en una exención, no es un evasor fiscal.

b. Evasión por aprovechamiento de lagunas legales.

Aunque también se le menciona como "evasión legal", no lo es; lo que en realidad sucede es que el potencial contribuyente aprovecha las lagunas legales, consecuencia de la negligencia del legislador, para acomodar sus asuntos de forma tal que evada el impuesto sin, aparentemente, violar texto o disposición legal tributaria alguna.

Si el contribuyente aprovecha las oscuridades o lagunas de la ley para anular o disminuir el monto de la obligación tributaria, sin que nada se le pueda objetar legalmente, nos encontramos frente a una hipótesis de "economía de opción", perfectamente válida y justificable, puesto que ninguna ley puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios a manera de pagar menos tributos, o menos aun, obligarlo a arreglar sus negocios a modo de pagar más tributos. Si por el contrario, lo que se aprovecha es la deficiencia o liberalidad de la ley tributaria, logrando mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, disminuir o anular la obligación tributaria, nos hallamos ante la llamada "elusión fiscal", que de modo alguno puede considerarse como "evasión legal", dado que se trata de una conducta manifiestamente ilegal y premeditada, incurriéndose en el delito tributario; lo difícil y a veces hasta imposible, como ya quedó apuntado, es comprobar fehacientemente dicha conducta.

Ejemplos que ilustran este punto son: el caso del contribuyente que, ejerciendo una actividad comercial, simula que esa actividad no es comercial, como ocurre con el que dedicado a la venta de vehículos automotores, sólo otorga a sus compradores un "mandato especial con representación", autorizándolo para usar, conducir y disponer libremente del vehículo, incluso lo autoriza para venderlo a un tercero, lo cual es legalmente válido, pero se evade el impuesto al valor agregado que grava dicha compra-venta.

Otro caso es el que contablemente se conoce como "quebrar la renta", mediante el cual empresas, directa o indirectamente relacionadas "inflan" sus gastos, con el objeto de disminuirlos de su renta bruta y así pagar menos impuesto sobre la renta.

En el primer caso hay una distorsión de la realidad, lo cual no se torna "mas legal" por el simple hecho que la ley sea excesivamente amplia o no esté suficientemente clara en ese aspecto. En el segundo hay un abuso de la norma que permite la deducción de gastos; pero en ninguno de los dos casos es posible detectar y sancionar, debido a que no se puede limitar el

derecho constitucional de cada individuo de disponer libremente de sus bienes, y en el segundo caso, no hay forma de obligar a las empresas a facturar a determinados precios, siendo contraproducente para el libre mercado, establecer listados de precios oficiales.

c, Falta de adecuación de la circunstancia fáctica al hecho generador establecido como hipótesis jurídica.

La doctrina suele considerar esta situación como "evasión legal", pero al igual que en las anteriores considero que no lo es. Aquí el problema estriba en la no adecuación de la circunstancia fáctica (hecho real) a la hipótesis jurídica descrita en la ley tributaria como hecho imponible (hecho generador); situación que podría catalogarse como una exención por exclusión, pero no como evasión, o menos aún como "evasión legal".

Así por ejemplo, quien deja de ejercer una actividad comercial que estaba gravada en la ley tributaria con mayor proporción, para dedicarse a otra gravada con tributos menos severos, nada ha evadido, y no ha hecho otra cosa más que dejar de estar incluido en determinada descripción hipotética abstracta, para pasar a estar comprendido en otra, o bien, excluido totalmente. Se trata entonces del "encuadre" de la actividad de un potencial contribuyente en un hecho imponible diferente al que antes lo comprendía, pero no hay evasión, a no ser que haya maniobras fraudulentas para ello, o bien se trate de disfrazar la actividad realizada, para pagar menos; pero este no es el caso.

Si el contribuyente ha hecho desaparecer, en lo que a él concierne, el carácter de sujeto pasivo de la relación tributaria, voluntaria o involuntariamente, nada ha evadido, en todo caso ha evitado. Siendo así no puede sustraerse o evadirse de algo en lo cual no está incluido o detenido.

B. MODALIDADES DE EVASION TRIBUTARIA.

Habiendo sentado la premisa que no existe la "evasión legal" de los tributos, se consideran diversas modalidades que el sujeto obligado adopta para lograr su objetivo de sustraerse de su obligación, algunas de ellas con apariencia de legalidad.

1. La "economía de opción".

Doctrinariamente se conceptúa como la libertad que tiene un potencial contribuyente de elegir las formas jurídicas que le proporcionen más ventajas fiscales o sea menos gravosas; lo cual se considera perfectamente legal y válido, pues como ya quedó establecido, no puede obligarse a alguien, mediante un precepto legal o reglamentario, a adoptar o arreglar sus asuntos a modo de pagar más impuestos, o por el contrario, prohibirle

regresarlos a modo de pagar menos. Esta indiscutible libertad del contribuyente de elegir las formas jurídicas que el Derecho Privado pone a su alcance, y que le proporcionen más ventajas fiscales, no quiere decir que o haya casos en que la adopción de formas impropias o diferentes a las razonablemente aceptadas, constituya una conducta antijurídica y, onsecuentemente, perseguible.

La "economía de opción" ha encontrado sustentación en que importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido que las partes no tienen la obligación de elegir procedimientos más gravosos para sus intereses y también en que la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas a sus intereses, tributariamente hablando.

Debe distinguirse claramente la evasión tributaria por abuso de las formas (elusión), de la simple "economía de opción" la que no es evasión y es perfectamente legal y válida.

2. La evitación tributaria.

Se conceptúa como una conducta negativa del potencial contribuyente, mediante la cual se sustrae total o parcialmente de toda actividad que pueda someterlo u obligarlo al pago de tributos, es decir que constituye una simple "no cooperación" para sufragar los gastos que tiene el Estado.

Esta conducta es similar a la abstención de fumar, de consumir artículos suntuarios, de viajar, etc., con el único propósito de no pagar impuestos. Tampoco puede considerarse esta actitud como "evasión legal", aunque sabemos que el hombre puede hacer todo lo que legalmente no le es prohibido.⁽²⁹⁾

En la realidad esta forma carece de relevancia, debido a que el hombre, por naturaleza gregario y ser social, no puede abstenerse de la relación con sus semejantes por el simple hecho de no pagar impuestos; pero la evitación tributaria adquiere cierta importancia cuando surge como oposición, de determinados sectores económicamente poderosos, al Estado; cuando éste determina incrementar la carga tributaria o la promulgación de nuevas leyes impositivas, a lo cual los sectores económicamente poderosos responden con amenazas de paralizar o cerrar sus empresas, que además son fuentes de trabajo, o bien trasladar sus operaciones fuera del país. La evitación tributaria, siempre y cuando sea real, no es posible cuantificarla.

19. Artículo 5, Constitución Política de la República de Guatemala. "Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella."

3. La traslación tributaria.

En realidad esta no es una actividad que afecte al fisco en forma tan directa como la evasión misma, se incluye aquí por ser un fenómeno social muy marcado en nuestro medio y consiste en que, el sujeto pasivo de la obligación tributaria transfiere el impuesto a otro sujeto, conocido como contribuyente de hecho. Aquí el Estado, por el sólo hecho de la traslación, no sufre daño económico alguno, pues para él da lo mismo quien pague el tributo, ya sea el contribuyente de hecho o el de derecho, pero si se ve afectado pues se crea con la traslación una espiral inflacionaria que afecta el nivel de vida de toda la población y reduce la capacidad adquisitiva y el valor real de la moneda, en detrimento de la economía nacional y en favor de los comerciantes especuladores.

La traslación del tributo puede ser legal cuando la propia ley la autoriza, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado cuyo monto debe ir siempre incluido en el precio de venta o del valor de los servicios, y de esta manera trasladado al consumidor final; o bien la traslación puede ser ilegal, cuando la ley no la autoriza, pero el comerciante de todas formas incluye dentro del precio de los productos el coste del impuesto, con lo cual traslada lo que a él le corresponde pagar.

Un ejemplo claro del fenómeno de traslación ilegal, y constitutivo de delito tributario, es el caso de las personas que se dedican a traer vehículos usados del extranjero, para su venta en Guatemala; éstas personas están obligadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado a pagar el impuesto generado por tal importación (Artículo 3 numeral 3 del Decreto 27-92 del Congreso de la República), pero ingresando al país en calidad de "turistas" y mediante un "permiso" hacen circular el vehículo con placas extranjeras, poniéndolo inmediatamente a la venta a un precio más bajo que los del mercado local, haciendo la advertencia al potencial comprador que dicho precio es "sin impuestos" y que los mismos correrán a cuenta de él. Al estar efectuada la transacción, el vendedor pide al comprador su cédula de vecindad, número de identificación tributaria (N.I.T.), y sus datos personales, regresando a la Aduana fronteriza por donde ingresó, haciendo que la póliza de importación, solvencia aduanal y demás documentación, así como el pago del impuesto de importación del vehículo figuren a nombre del comprador local, con lo cual quien efectivamente efectuó la importación se libera del pago del impuesto respectivo y lo traslada al comprador local quien aparece como si él mismo hubiera traído el vehículo del extranjero; cuando lo legal es que el importador sea quien pague los impuestos y teniendo ya el vehículo toda la documentación nacional (placas, solvencia aduanal, tarjeta de circulación, calcomanía, etc.) hasta entonces pueda venderlo, ya sea extendiendo una factura o bien, notarialmente, mediante Escritura Pública, surgiendo así un nuevo hecho generador del Impuesto al Valor Agregado por la venta en el mercado local. Al hacerse de la manera fraudulenta, el fisco está dejando de percibir una etapa del impuesto al valor agregado y, en consecuencia, mermando sus ingresos tributarios.

El fenómeno de la traslación mas que tributario es financiero, pero

tiene íntima relación con la evasión tributaria y, a mi parecer, se constituye en ilícita, siendo el más perjudicado por la traslación, el consumidor final, quien por ser el último de la cadena no tiene a quien más trasladar el gravámen, llevando él en mayor proporción la carga impositiva.

4. La elusión tributaria.

Es el acto de sustracción, parcial o total, del pago del tributo, valiéndose para ello de escapes legales o aparentemente legales. Constituye uno de los problemas más dificultosos de comprobar, por ser una evasión por abuso de las formas jurídicas, o sea con apariencia de legalidad.

En la evasión hay violación expresa de normas tributarias, en la elusión, aparentemente, no la hay; por lo que es sumamente difícil establecer una demarcación entre una y otra, su diferenciación presenta aspectos complejos y sutiles matices, la cuestión total es determinar con exactitud si la circunstancia de que los contribuyentes recurran a estructuras jurídicas diferentes a las razonablemente aceptables, tenga como objetivo premeditado defraudar al fisco y, en consecuencia, constituir una conducta antijurídica, a mi juicio si existe este objetivo, tomando en consideración que penalmente hablando el dolo se presume; o sea la conducta premeditada del contribuyente que retuerce la norma para evadirse del pago de los tributos.

Algo que resulta problemático es confundir la "elusión tributaria" con la "economía de opción", pero el mayor problema es que la elusión es de difícil y hasta imposible fiscalización, comprobación y sanción, por su aparente legalidad. En la elusión, a diferencia de la evitación, el individuo si actúa y su actuar si origina el pago del tributo, lo que pretende es eliminar o al menos disminuir al máximo su importe.

El autor brasileño Araujo Falcao explica así el problema: "No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión. Para ello es necesario que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquella, de otra manera no hay elusión, puede haber "economía de opción", "evitación" o "traslación", en tanto no se produzca la manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica. Es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma, cuya utilización sólo se explique como la intención de evadir tributos."⁽³⁰⁾

30. Araujo Falcao, Amílcar de., citado por Villégas, Héctor B. Op. cit. página 329.

La obtención de ventajas fiscales mediante la adopción de ciertas formas jurídicas es posible y lícita siempre que se limite a configurar una economía de opción, un ejemplo sería el caso de varias personas que deciden constituir una sociedad anónima, pero al enterarse que bajo esa modalidad pueden deducir, de la renta bruta de la sociedad anónima, el mínimo vital personal de cada socio, ni tendrán derecho al crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios exclusivamente para su uso personal, durante el período impositivo; optan mejor por constituir tantas Empresas Individuales como posibles socios hay, o sea que su resolución por una forma jurídica distinta a la sociedad anónima, no es evasión.

Ahora bien, si este mismo grupo de personas, al notar que las Asociaciones con fines benéficos gozan de exención fiscal, resuelve constituirse como tal, cuando en la realidad ejercerán una actividad económica lucrativa, se configura la conducta ilícita; aun y cuando la figura jurídica (Asociación Benéfica), sea legalmente válida conforme al derecho privado.

En el primer caso los potenciales contribuyentes se limitan a elegir alguna entre diversas formas jurídicas igualmente legítimas que el derecho pone a su alcance (economía de opción), a diferencia del segundo caso (abuso de las formas). En la economía de opción el hecho de inclinarse por alguna de las formas alternativas no altera la sinceridad del acto, no hay oposición entre la forma externa seleccionada y la realidad querida. El *intencio juris* y la *intencio factis* coinciden entre sí. Por el contrario en el segundo supuesto existe determinada voluntad externa y otra diferente oculta, además el objetivo perseguido es engañar y defraudar a la Administración Tributaria.

El hecho que los actos de elusión fiscal sean simulados, no quiere decir que haya una identidad entre elusión fiscal y simulación civil, ni la utilización de regulaciones civiles para tratar de combatir este tipo de evasión, ya que la simulación civil puede ser totalmente inocua desde el punto de vista tributario, no obstante causar daño en otros órdenes, en cuyo caso no existe evasión tributaria bajo la forma dolosa de elusión, ni evasión omisiva.

En conclusión, una cosa es ordenar los negocios de forma tal de pagar menos tributos, eligiendo la forma jurídica más favorable y otra muy distinta es recurrir a artificiosas e ilegales manipulaciones de la ley tributaria; esta última conducta es antijurídica porque está desaprobada por el derecho. El derecho dice que es ilícito realizar maniobras engañosas para evadir tributos, pues con ello resulta perjudicado el Estado.

La elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica, concibiendo la antijuricidad como algo único que tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho, sin distinción de ramas pues no puede concebirse que un hecho sea aprobado por una rama del derecho y por otra no. De aquí el argumento sostenido al iniciar el tema de la

vasión tributaria, en el sentido de que no existe la evasión "legal" de los impuestos, ya que ésto equivaldría a decir que hay "delitos legales" o algo similar.

. CARACTERISTICAS DE LA EVASION TRIBUTARIA

Conceptuada la evasión como la disminución de un monto tributario, reducida en el ámbito de un determinado país, por parte de quienes están jurídicamente obligados a pagarlo, recurriendo a conductas fraudulentas, omisivas o violatorias de disposiciones jurídico-tributarias, podemos hallar en ella las siguientes características:

1. Es cuantitativa.

No sólo constituye evasión el no pago de la prestación tributaria sino también la disminución de ésta, cuando como resultado de una conducta fraudulenta hay disminución efectiva en el monto de la prestación en dinero.

2. Es nacional.

La evasión está circunscrita siempre a un determinado país, dentro del Sistema Tributario de éste y con sus leyes internas; razón por la cual queda excluido el concepto de "evasión tributaria internacional", en virtud de que no existen Estados supranacionales.

3. Es netamente dolosa.

La evasión tributaria comprende todas aquellas conductas fraudulentas que tengan como objetivo la eliminación o la disminución del monto tributario, prescindiéndose de que la conducta sea evasiva u omisiva. Los términos evasión fiscal y fraude fiscal no son sinónimos.

4. Es antijurídica.

Toda forma de evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, por lo cual dicha conducta es ilícita, sin perjuicio de que el derecho privado no le atribuya la misma calidad de ilicitud.

Generalmente la evasión involucra la violación de normas jurídicas, en tanto que la elusión supone "eludir" la incidencia del impuesto, aprovechando para esto los vacíos legales o abusando de las formas establecidas. En consecuencia en la evasión hay normas infringidas y en la elusión aparentemente no, pero ambas conductas son eminentemente antijurídicas como tales sancionables por la Administración Tributaria.

5. Es formal.

La evasión tributaria sólo puede producirse por aquellos que están jurídicamente obligados al pago de los tributos al fisco. No hay evasión tributaria para el contribuyente de hecho, que no ha sido calificado por la ley tributaria como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

6. Es multiforme.

Como ya quedó demostrado, la evasión adopta una serie de formas y circunstancias, algunas detectables y otras no, pero todas estas formas tienen en común el propósito deliberado de defraudar al fisco.

CAPITULO V

DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

A. NOCIONES GENERALES

Es innegable que en Guatemala el Sistema Tributario está caracterizado por un alto índice de evasión, habiendo llegado a estimarse por técnicos de la propia Administración Tributaria que la misma duplica el monto de lo efectivamente recaudado, que equivale a decir que es mucho más lo que se evade que lo que se paga.

Para afrontar dicho problema, el Estado reforzó su política criminal en materia tributaria, creando y promulgando la ley penal que tipifica la conducta evasora como delito, dándole el nombre de Defraudación Tributaria; lo cual parece incongruente con la realidad nacional ya que no vivimos en un verdadero estado de derecho y por consiguiente la aplicación de la ley no proporciona los resultados que de ello se esperan.

Al analizar nuestra situación, por un lado tenemos una Administración Tributaria deficiente en la recaudación de tributos, sumida en la corrupción e incapaz para efectuar las acciones fiscalizadoras necesarias para comprobar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, de todos los contribuyentes; y por el otro lado un sistema de justicia débil en la persecución y castigo de los evasores, lo cual pareciera un problema tautológico, puesto que un Estado con ingresos débiles e inseguros, es también débil e inseguro.

Por aparte, uno de los principios fundamentales en todo Estado moderno es establecer, dentro de la Constitución Política o Carta Constitucional, su derecho a obtener de los particulares, prestaciones en dinero mediante el Sistema Tributario. Estas prestaciones se consideran propiedad del Estado,⁽³¹⁾ derecho de propiedad muy distinto al derecho de propiedad privada de los particulares o sea el inherente a la persona humana, de lo que resulta poco afortunada la ubicación del delito de Defraudación Tributaria dentro de los delitos contra el patrimonio; contenidos en el Capítulo VI, Título VI del Libro II, Parte Especial, del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala (Código Penal), que desarrolla el derecho de propiedad privada particular, garantizado en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política de la República, el cual se fundamenta en el derecho de propiedad del individuo y no del Estado como ente colectivo.

31. Artículo 121 literal "g", Constitución Política de la República de Guatemala.

En este sentido considero más técnico ubicar dicha figura penal dentro de los delitos contra la Administración Pública cometidos por particulares, con una denominación apropiada a la conducta ilícita específica, por ejemplo: del Delito Tributario, la Defraudación Tributaria, la Evasión Tributaria, la Elusión Tributaria, etc.; el no haberlo hecho de esa manera evidencia que la creación de tales figuras penales es innecesaria; ya que pudo haberse utilizado en su lugar tipos ya existentes en la ley penal como: la apropiación y retención indebida, perjurio, caso especial de estafa y otros, para reprimir cualquier conducta evasora de impuestos.

A mi parecer, previo a promulgarse la ley penal en estudio, debió asegurarse el fortalecimiento del Estado de derecho, que debe iniciarse con el reforzamiento del Organismo Judicial y el Ministerio Público, como entes encargados de velar por el cumplimiento de la ley y disciplinar, por medio de su aplicación, las acciones ilícitas en materia tributaria.

De la misma manera debió hacerse con la Administración Tributaria, depurándola y haciéndola más eficiente, además de efectuarse un profundo estudio y reordenamiento de la legislación tributaria actual, la cual no es suficientemente clara y definida en muchos aspectos, sobre las cuales aun ni las propias autoridades tributarias tienen un criterio concreto y uniforme. El peligro está en que la aplicación de la ley penal tributaria no sea generalizada y sea el contribuyente con escasos recursos económicos el que corra el riesgo de ser sancionado drásticamente, en forma ejemplificante, y así justificar la creación del delito tributario, cumpliéndose así lo aseverado por el notable jurista chileno Eduardo Novoa Monreal que dijo: El Derecho Penal es el que posiblemente por mucho tiempo más seguirá siendo considerado "el derecho de los pobres", no en el sentido que les asegure sus intereses y derechos, sino en el bastante más dramático de que desata su furia preferentemente contra ellos.

1. Concepto.

El ilícito tributario ha recibido varias denominaciones, entre ellas "evasión ilícita", "evasión ilegal", "fraude fiscal", etc., el tratadista Giuliani Fonrouge lo llama "Ilícito Tributario". La denominación usada en nuestro ordenamiento jurídico penal es "Defraudación Tributaria".

El Delito de Defraudación Tributaria consiste en la sustracción, por parte del obligado, de parte o la totalidad de los ingresos que corresponden al Estado en concepto de tributos; configura la intencionalidad del obligado mediante la apropiación, la malversación, la ocultación, la simulación, o la falta de pago; o bien que, amparado bajo el régimen de exenciones o franquicias, utilice mercadería, bienes o productos, para fines distintos a los que le corresponden conforme dicho régimen.

Dentro de este ilícito pueden distinguirse tres formas de intencionalidad dirigidas a dañar los intereses tributarios del Estado, la

primera es la impostura (maniobras o actos engañosos), la segunda la frustración maliciosa de los indicados derechos estatales (insolvencia fraudulenta), y la tercera la ilegal apropiación de dinero que se retuvo o se percibió en nombre del Estado, sin hacérselo llegar a éste (apropiación y retención indebida de los Agentes de Retención y/o Percepción).

2. Clasificación legal.

El delito en referencia se encuentra clasificado dentro de los delitos contra el patrimonio, junto a delitos como el hurto, el robo, la usurpación, la estafa, la apropiación y retención indebidas, la usura y otros de igual naturaleza; ubicación que considero inadecuada por las razones expuestas en el punto A, de este mismo capítulo; imputándosele responsabilidad penal a los particulares (contribuyentes), profesionales, funcionarios, empleados públicos, depositarios, expertos o custodios, que ataquen con su conducta la Actividad Financiera del Estado, específicamente en la recaudación de tributos, siendo tipos genéricos la Defraudación Tributaria y la inducción al Delito Tributario (que no existe).

El delito de Defraudación Tributaria fue creado mediante el Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala de fecha 13 de diciembre de 1,994; y cobró vigencia a partir del 1 de febrero de 1,995. Con dicho decreto se modificó el nombre del Capítulo VI, Título VI del Libro II, Parte Especial, del Decreto 17-73 del Congreso de la República (Código Penal) de: "de las apropiaciones indebidas" a "de las apropiaciones indebidas y de la defraudación tributaria", adicionando a dicho Código los artículos del 273"A" al 273"F".

3. Su regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Esta acriminación penal, de reciente incorporación a nuestro ordenamiento penal sustantivo, está constituida por la Defraudación Tributaria, conducta que hasta el 31 de enero de 1995, carecía de relevancia penal delictual.

El Código Penal guatemalteco tipifica la Defraudación Tributaria en su artículo 273"A" en la forma siguiente:

Comete delito de defraudación tributaria quien deliberadamente:

1. Omite presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza a que estuviere obligado de conformidad con la ley.
2. Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros.
3. Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación

de impuestos.

4. Omita la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo, o facture con menor valor al precio real de la venta con la misma intención.
5. Por razón del cargo que ocupa, omita la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado.
6. Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos de los que le corresponden conforme a tales exenciones o franquicias.

Sin pretender hacer la exégesis del delito, o caer en una excesiva crítica, sino tratando de aportar ideas constructivas, procedo a analizar la forma poco técnica, ambigua y contradictoria en que fue configurado el delito de defraudación tributaria.

En primer lugar, al haberse usado la palabra "deliberadamente", dentro de la figura genérica del delito, se excluyó automáticamente la culpa o la preterintencional, por lo que puede afirmarse que el mismo no puede cometerse culposa o preterintencionalmente, sino sólo a título de dolo, aunque en materia penal, este se presume.

En el numeral 1 del citado artículo, erróneamente se configura la Defraudación Tributaria como "Omitir presentar las declaraciones o enterar los tributos..."; la conjunción disyuntiva "o" denota dos conductas o supuestos jurídicos distintos; siendo así, incurre en Defraudación Tributaria "quien omita presentar las declaraciones", aun y cuando de dicha presentación no resulte impuesto a pagar, lo cual desnaturaliza la figura tipo que es la sustracción, por parte del obligado, de todo o parte del impuesto; pero si no hay impuesto a pagar, no puede haber sustracción alguna.

Seguidamente se tipifica la "omisión de enterar los tributos", o sea la omisión de pago de tributos de cualquier naturaleza a que estuviere obligado de conformidad con la ley, de lo que se colige que se incurre en el delito al no pagar el Impuesto Unico Sobre Inmuebles, Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Impuesto de Timbres Fiscales, y otros, los que no llevan aparejada la obligación de presentación de declaración alguna, siendo así, la gran mayoría de guatemaltecos que por diversas razones, una de las cuales es la pobreza, no paguen impuestos, tendrían que ir a la cárcel.

Ahora bien, la omisión de pago es una forma típica de infracción tributaria, regulada y sancionada como tal en los artículos 88 y 89 del Código Tributario guatemalteco y la omisión de la presentación de declaraciones en el artículo 94 numeral 10 del mismo código; configurándose aquí lo que doctrinariamente se conoce como: validez temporal o ámbito de

validez temporal de la ley punitiva, dando lugar a la "sucesión de leyes".

La validez temporal de la ley penal cesa: ⁽³²⁾

1. Cuando una ley posterior expresamente deroga a la vigente, tácitamente la abroga.
2. Por llevar en el propio texto o en otra ley, de igual o superior rango, la fecha de su caducidad (leyes temporales).
3. Por haber desaparecido el objeto, circunstancia o privilegio que le dieron nacimiento (leyes excepcionales).

Por su parte el artículo 8 del Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala (Ley del Organismo Judicial) establece en su letra b): Que las leyes se derogan por leyes posteriores: parcialmente por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las nuevas leyes con las precedentes.

Con la aplicación de dicho principio y la norma legal citada, las normas penal tributarias contenidas en los artículos 88 y 89 (omisión de pago de tributos) y 94 numeral 10 (omisión de presentación de declaración o hacerlo fuera del vencimiento fijado para ello), del Código Tributario perdieron su validez al haber quedado tácitamente derogadas por el artículo 273"A" numeral 1 del Código Penal, a partir del 1 de febrero de 1995; cuando pasaron a ser, por asimilación, Defraudación Tributaria. Esta situación vuelve un verdadero problema debido a que, la Honorable Corte de Constitucionalidad, con fecha 16 de marzo de 1995, resolvió la suspensión provisional del Decreto 67-94 del Congreso de la República en su artículo en el inciso 1, que adiciona el artículo 273"A" al Código Penal consecuentemente, dicha suspensión hace inaplicable la ley penal que tipifica la omisión de presentación de declaraciones y la omisión de pago de tributos como delitos; no debiendo aplicarse tampoco las normas pena tributarias contenidas en los artículos 88, 89 y 94 numeral 10, del Código Tributario. El problema se complicaría aun más si el Tribunal Constitucional, al resolver en definitiva, declarara con lugar la acción de inconstitucionalidad planteada, ⁽³³⁾ en virtud de que con dicho fallo se derogaría en definitiva la ley penal, y siendo que por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado, se formaría un vacío legal de impredecibles consecuencias.

32. Palacios Motta, Jorge Alfonso. "Apuntes de Derecho Penal" Páginas 119 y 120.

33. Exp. No. 131-95 Of. 3o. Secretaría de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala referente a la acción de inconstitucionalidad parcial del Decreto 67-94 del Congreso de la República, planteada por el Abogado Fernando Linares Beltranena, en sus artículos 2 en el inciso 1 del artículo 273"A" que adiciona al Código Penal y 7 que adiciona el artículo 273"F" al mismo Código.

La Administración Tributaria, sin mayor preocupación por el asunto, continúa aplicando las sanciones por omisión de pago de tributos, retención de tributos y por omitir la presentación de declaraciones; sanciones que a mi juicio y conforme el análisis efectuado, carecen de fundamento legal.

Es importante hacer notar que la aludida acción de inconstitucionalidad se basa en el criterio que la obligación tributaria es una deuda, una obligación de carácter personal que se establece entre el Estado, en cualquiera de sus manifestaciones, entes autárquicos o autónomos, y los contribuyentes; asimilando la deuda tributaria con la deuda de carácter civil, tomando como referencia que el Código Tributario llama obligado por "deuda propia" al contribuyente y obligado "por deuda ajena" al responsable, con lo cual, a criterio del recurrente, se confirma que la obligación tributaria es una deuda, fundamentando su acción en que, siendo la obligación tributaria una deuda, el hecho de sancionar con prisión la omisión del pago de ésta, contraviene el principio constitucional que dice, "no hay prisión por deuda".

Aunque no comparto el criterio de sancionar con prisión la omisión del pago de tributos, tampoco comparto el criterio que la obligación tributaria sea una deuda similar a la que surge entre particulares, civilmente considerada. En primer lugar porque, si bien el Código Tributario denomina deudor al obligado, esto lo hace en los epígrafes de sus artículos 21 y 25, lo que de conformidad con el artículo 186 del mismo Código, no tiene validez interpretativa. En segundo lugar porque la obligación tributaria no puede considerarse una deuda, como la que se sucede entre particulares como consecuencia de una obligación contractual o cualquier otro negocio jurídico, ya que ésta es consensual, mientras que el adeudo tributario es impuesto por mandato legal y, de conformidad con el artículo 14 del Código Tributario, constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al Derecho Público y es exigible coactivamente. El anterior concepto legal es bastante completo y a través de él podemos ver la notoria diferencia entre la deuda civil y el adeudo tributario, en el que la voluntad y el consentimiento del obligado no tiene mayor relevancia, pues ésta proviene del poder imperio del Estado y pertenece al Derecho Público, lo que no sucede con aquella. Y, en tercer lugar, considero que cuando el legislador constituyente estableció el principio de "no prisión por deuda", no pretendió proteger a los evasores de impuestos, ya que de ser así se revocaría la autodestrucción del Estado, pues el no pago de tributos atenta directamente contra el Estado mismo y contra su fin supremo que es la realización del bien común; creo que con dicho principio se busca más bien proteger la libertad individual del deudor, en peligro por la voracidad de su acreedor, aunque la verdad es inexplicable que dentro del texto

constitucional subsista dicha disposición, ya que basta con establecer dentro de la misma Constitución el principio de legalidad en materia penal; siendo así y no existiendo el delito de "deuda", no hay ni habrá prisión por deuda.

Tomar como argumento dicho principio para omitir el pago de tributos es fomentar la irresponsabilidad e inmoralidad tributaria que ya bastante daño ha causado al país. En todo caso, si penar con prisión la omisión del pago de tributos es inconstitucional, también lo es el hecho de no contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley, pues éste es un deber constitucional, como lo es también el de obedecer las leyes, establecidos en los literales d) y e) del artículo 135 de la ley suprema.

Continuando con el análisis del citado artículo 273"A" vemos que en el numeral 2 del mismo se establece: "Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros". Inicialmente notemos que la acción es "percibido" y no "retenido", que aunque parecieran ser sinónimas, no lo son; percibir significa recibir, mientras que retener significa quedarse con parte o la totalidad de un sueldo, salario, honorario u otro haber; siendo así, esta modalidad de Defraudación Tributaria sólo pueden cometerla los Agentes de Percepción de Impuestos, no así los Agentes de Retención. Es importante entonces determinar esta diferencia, para lo cual acudimos al Código Tributario que, en su artículo 28 dice: Agente de retención o de percepción. Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agente de retención son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria.

En este precepto se conceptúa que es Agente de Percepción y que es Agente de Retención, marcando una clara diferencia entre ambos; interpretando dicha norma conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales,⁽³⁴⁾ podemos afirmar que ésta modalidad de defraudación

34. Artículo 10, primer párrafo, Decreto 2-89 del Congreso de la República. Ley del Organismo Judicial.

tributaria la cometen sólo los agentes de percepción del impuesto al valor agregado (iva), impuesto de bebidas alcohólicas, impuesto de cigarrillos y tabacos, impuesto de aguas gaseosas, y otros cuyo monto se perciba directamente del consumidor; no así los agentes de retención del impuesto sobre la renta, del impuesto sobre productos financieros, etc.

También pueden incurrir en esta modalidad del delito: los receptores fiscales de la Administración Tributaria o los Receptores de los Bancos del sistema y todos aquellos autorizados por la ley para percibir impuestos, multas, intereses y recargos, en representación o por cuenta de la Administración Tributaria. Este delito se consuma cuando el agente de percepción, vencido el plazo determinado por la ley para entregar a la Administración Tributaria lo recaudado, no lo hace; independientemente si dicha omisión tenga como finalidad buscar su beneficio propio, de una empresa o de un tercero.

En los numerales 3, 4 y 5 del artículo 273"A" que se analiza, se establecen conductas que no constituyen en sí defraudación tributaria, pero el legislador las equiparó a ésta, buscando con ello castigar la conducta maliciosa de aquellos que intencionalmente hacen incurrir en error al fisco, mediante la presentación de declaraciones engañosas, en su derecho de recaudación. Por la forma inadecuada en que fue tipificado el delito, no se excluyó de él el error involuntario, el cual es subsanable mediante la presentación de una rectificación a la declaración jurada y el pago de una multa por tal error. Para que se configure el delito debe haber una acción premeditada y dolosa, como sería el caso de las Empresas que llevan una "doble" contabilidad, una real y la otra con menos ingresos, siendo tomada como base ésta última para la determinación de la obligación tributaria.

El no extender factura en la realización de transacciones comerciales o el facturar con menor valor del precio real de venta, con la intención de defraudar al fisco, pareciera exceder de la figura tipo, pero hecha la equiparación por parte del legislador, esta conducta se hace ilícita. Es de considerar que esta forma del delito sólo pueden cometerla los contribuyentes inscritos en la Dirección General de Rentas Internas y que cuenten con facturas previamente autorizadas por ésta; no incurriendo en este ilícito los que no extiendan facturas al efectuar transacciones comerciales gravadas pero no estén inscritos en dicha Dirección General, pues el hecho de no estar inscritos los libera de la obligación de extender facturas autorizadas por no contar con ellas, y como el no estar inscritos no constituye delito, no hay responsabilidad penal para ellos, sólo incurrirían en una infracción tributaria consistente en la omisión de inscripción como contribuyente o responsable ante la Administración, dentro del plazo de 30 días hábiles posteriores a la fecha de inicio de actividades, la cual se sanciona con multa de Q500.00 sin perjuicio de pagar los impuestos respectivos por todo el tiempo que hubiere operado sin inscripción (artículo 94 numeral 1 del Código Tributario guatemalteco).

El numeral 5 del artículo que se analiza adolece de una pobre redacción que lo hace ambiguo, distorsionándose en él la figura tipo; dicho numeral establece que, comete delito de defraudación tributaria quien por razón del cargo que ocupa, omite la emisión y entrega al contribuyente del ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado. Considero que en esta disposición quiso decirse: quien por razón de el cargo que ocupa, omite la emisión y entrega al contribuyente del comprobante de ingreso fiscal debidamente autorizado; el supuesto consta de dos acciones, la primera la no emisión del comprobante de ingreso fiscal y la segunda la no entrega de mismo al contribuyente, debiendo ser el comprobante debidamente autorizado o sea el formulario utilizado como recibo de pago, que en algunos casos es declaración jurada y recibo de pago, el cual para ser entregado al contribuyente debe estar impreso por la caja receptora correspondiente y con el sello y la firma del Receptor. Esta modalidad de defraudación puede cometerla los Receptores Fiscales o Cajeros de la Administración Tributaria los pagadores receptores de los Bancos del Sistema autorizados para recibir en nombre de la Administración Tributaria impuestos, multas, intereses recargos y todos aquellos quienes por disposición legal, sean autorizados percibir impuestos por cuenta de la Administración Tributaria.

Y finalmente, en el numeral 6 del artículo 273 "A", si encontramos una forma típica de defraudación tributaria, que se da mediante la impostura: actos engañosos, se trata de la utilización de mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos a los que les corresponden conforme a tales exenciones o franquicias; esta disposición es aplicable solamente a las personas o entidades que gozan de exención del pago de impuestos, y el régimen de franquicias por importación.

El problema que se presenta en este caso es que la Administración Tributaria no ejerce una suficiente y adecuada fiscalización sobre tales entidades (Asociaciones y Fundaciones Benéficas, Cooperativas, Centros Educativos Privados, etc), pues se tiene la idea que carecen de interés para el fisco por su calidad de exentos; lo que hace casi imposible que se detecte y sancione este tipo de maniobras fraudulentas. Un caso muy común es el de los centros educativos privados que, amparados en el régimen de exención que constitucionalmente les favorece,⁽³⁵⁾ se dedican a la realización de transacciones comerciales, distintas a las propias del quehacer educativo, sin pagar los impuestos respectivos, tal es el caso de la venta de suéteres, chumpas, pants, material didáctico, equipo de computación importado mediante franquicia, etc., evadiendo el pago del impuesto al valor agregado que grava dicha actividad; la cual compran amparados en exención o franquicia y venden a precios mayores que en el mercado, precio que tiene incluido el IVA, el cual perciben y no entregan al fisco.

35. Artículo 73, parte final del primer párrafo, Constitución Política de la República.

3. El bien jurídico tutelado.

Dentro de la esfera del Derecho Penal, éste es un elemento sumamente importante, en algunos delitos el bien jurídico tutelado es la vida, la libertad, el honor, el patrimonio, etc., pero en el caso del delito de defraudación Tributaria no se tutela un bien de tipo individual sino se protege al Estado, específicamente su disponibilidad económica; razón que evidencia su inadecuada ubicación dentro de los delitos contra la propiedad individual.

Para el penalista guatemalteco Jorge Alfonso Palacios Motta, el bien jurídico tutelado es el interés que el Estado pretende proteger a través de los distintos tipos penales, interés que es lesionado o puesto en peligro por la acción del sujeto activo, cuando esta conducta se ajusta a la descripción legal.⁽³⁶⁾

El autor Raúl Zaffaroni al referirse al bien jurídico tutelado dice: el bien jurídico penalmente tutelado es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegido por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que le afecten.⁽³⁷⁾

No puede concebirse un delito que no pretenda la protección de un bien jurídico, todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido (un objeto jurídico) y el delito de defraudación tributaria no es la excepción; en una forma genérica el Estado trata de proteger con él su disponibilidad económica o sea su Actividad Financiera. Aun y cuando los recaudos tributarios tienen como fin la prestación de servicios públicos, que se ven disminuidos por la defraudación tributaria, no se tutela con él el bien común de la población, puesto que lo recaudado también sirve para otra clase de gastos (sueldos, subsidios, deuda pública, etc.), en forma enérgica puede decirse que el bien común como interés jurídicamente tutelado es protegido por cada uno de los delitos establecidos en el ordenamiento penal sustantivo.

36. Palacios Motta, Jorge Alfonso. "Apuntes de Derecho Penal" Parte II, Página 45

37. Zaffaroni, Eugenio Raúl. "Manual de Derecho Penal" Parte General Página 389.

B. ELEMENTOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

1. Elementos personales.

a. Sujeto Activo.

"Sujeto Activo es el autor responsable, agente o sujeto-agente, persona física o individual o persona jurídica que realiza la conducta típica".⁽³⁸⁾

No obstante que sólo el ser humano puede ser sujeto activo del delito, por ser éste el único poseedor de razón, conciencia y voluntad; en algunos delitos, entre ellos la Defraudación Tributaria, se acepta la participación de los entes colectivos como sujetos activos del mismo. El Código Penal guatemalteco, en su artículo 38 establece: "En lo relativo a las Personas Jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este Código para las personas individuales."; criterio bastante aceptable pues no viola el principio de personalidad de la pena, ni se castiga injustamente a los que no participaron en el hecho delictivo y, lo más importante, se protege al Estado y a la sociedad de los posibles ilícitos penales que puedan cometer las personas jurídicas.

Por la forma en que fue configurado el delito de defraudación tributaria, resulta dificultoso determinar con exactitud quienes pueden ser sujetos activos del mismo, la dificultad estriba en saber si es requisito indispensable para incurrir en dicho ilícito, que el sujeto se encuentre inscrito (como contribuyente, responsable o exento) en la Administración Tributaria; a mi parecer sí lo es, pero en el caso de la equiparación de conductas que no son propiamente defraudación tributaria sino el legislador las asimiló como tal, no lo es; por ejemplo: quien por razón del cargo que ocupa, no emita y entregue al contribuyente el comprobante de ingresos tributarios debidamente autorizado, no es necesario estar inscrito en la Administración Tributaria, sino ser empleado de la misma y ocupar un cargo que tenga como atribución percibir impuestos y extender comprobantes o recibos de pago o bien ser funcionario con similares funciones.

Debemos traer a cuenta, para poder distinguir perfectamente los elementos personales de este delito, lo que para el efecto preceptúan los artículos 18 y 21 del Código Tributario que respectivamente dicen: Sujeto Pasivo de la obligación tributaria. Sujeto Pasivo es el obligado al

38. Palacios Motta, Jorge Alfonso. Op. cit. Página 44.

cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. y el artículo 21 dice: Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal según el derecho privado, y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Mientras que el artículo 25 del mismo código preceptúa: Obligado por cuenta ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es asimismo responsable la persona jurídica sujeta por la ley al cumplimiento de las obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributo, en este último caso tenemos al Gestor de Negocios, los Bancos Fiduciarios respecto a sus fideicomisos, etc.

De conformidad con las normas citadas, en el caso del ilícito tributario, se invierten las calidades de sujeto activo y pasivo respecto de la obligación tributaria, de tal forma que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pasa a ser el sujeto activo del ilícito y viceversa, como veremos más adelante; concluyéndose en que: sólo pueden ser sujetos activos del delito las personas naturales o jurídicas inscritas en la Administración Tributaria y por extensión, los Receptores Fiscales o "Cajeros" de la Administración Tributaria o los de los Bancos autorizados por ésta para percibir impuestos y los gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de las Personas Jurídicas que participen directamente en el delito.

b. Sujeto Pasivo.

Es el titular del derecho o interés que jurídicamente protege el Derecho Penal. En todo delito siempre existirá un sujeto pasivo y en el delito tributario lo es el Estado de Guatemala, a efecto de determinarlo con exactitud, es conveniente remitirnos a lo que en tal sentido establece el artículo 17 del Código Tributario guatemalteco que dice: Sujeto Activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Por lo que con la inversión enunciada en el literal anterior, el sujeto activo de la obligación tributaria pasa a constituirse en sujeto pasivo del delito, siendo este el Estado.

Considero importante hacer la distinción entre sujeto pasivo del delito y sujeto pasivo del daño ocasionado por el delito o sea la víctima; ya que si bien el Estado es en este caso el sujeto pasivo, el sujeto pasivo del daño ocasionado por el delito resulta ser la sociedad guatemalteca, especialmente la población paupérrima, que es la más beneficiada con la prestación de los servicios públicos. Como en el caso del ilícito tributario el bien jurídico tutelado es la Actividad Financiera del Estado de Guatemala, resulta ser éste el sujeto pasivo de este acto delictivo.

2. Elemento Material.

El elemento material del delito de Defraudación Tributaria está constituido por los siguientes supuestos:

Que el sujeto activo haya percibido del contribuyente o responsable de la obligación tributaria dinero en concepto de tributos, de conformidad con una ley tributaria específica; o sea que el dinero tuvo que haber llegado a poder del sujeto activo en forma legal, de no ser así se cometería otro tipo de delito (apropiación y retención indebida, exacciones ilegales, estafa u otro), pero no defraudación tributaria; puesto que no se está en la obligación de enterar al fisco lo ilegalmente percibido.

Que haya una apropiación efectiva de los montos percibidos o bien se les de un uso diferente, esta apropiación se concretiza cuando, vencido el plazo establecido por la ley tributaria, el Agente de Percepción no los entere (entregue) en las Cajas Receptoras de la Administración Tributaria, e sólo hecho de no entregarlos supone la defraudación, independientemente del uso que se de a los montos percibidos; dichos usos pueden ser: que se apropie de ellos para su beneficio personal, que los utilice para el beneficio de una empresa o bien de un tercero, como podría suceder si lo recaudado, en vez de ingresarlo a las cajas receptoras de la Administración Tributaria, se aporte a una Asociación Benéfica, de Servicio Social o de cualquier otra naturaleza, circunstancia que no desvanece la defraudación.

La acción alrededor de la cual gira la figura tipo del delito de defraudación tributaria es la negativa del sujeto activo de enterar los tributos, de cualquier naturaleza, a la Administración Tributaria, mediante la omisión, el ardid, el engaño, la simulación, o bien induciéndola a error en su derecho de recaudación de impuestos. Este es uno de los delitos que junto al de Apropiación y Retención Indebidas, siendo de carácter doloso, tienen como fase original una acción válida y permitida por ley, convirtiéndose en ilicitud en el momento de no entregar lo legalmente percibido, al fisco.

3. Elemento Interno.

Está constituido por la voluntad del sujeto activo de apropiarse del dinero percibido, o bien darle un uso distinto para el cual este ha llegado a su poder. El elemento interno de este delito es el dolo, que en el caso particular se manifiesta en dos formas: el dolo específico o fin buscado por el agente al ejecutar el acto (animus lucrandi) y el dolo de propósito, que se origina en la mente del sujeto activo, con anterioridad a la ejecución del delito y la producción del resultado dañoso. Nuestro código penal lo denomina "delito doloso", siendo de esta clase el delito tributario analizado.

El elemento interno se manifiesta por la deliberación y la decisión

del sujeto activo de defraudar al fisco, si sólo existe el ánimo de defraudar pero no se consuma el acto de la defraudación, no habrá delito y por ende acción criminal que perseguir, puesto que la ley penal no establece ninguna sanción para dicha conducta, de aquí el porqué una de las características del elemento interno sea que por si mismo no constituye acción delictiva, es necesaria la concurrencia del elemento externo para que se configure el ilícito.

4. Elemento Externo.

Consiste en la realización de actos, por parte del sujeto activo, que tiendan a conseguir o producir un hecho típicamente antijurídico; esta conducta humana tiene que producir una alteración en el mundo externo, en el caso de la defraudación tributaria, debe haber una merma real en el ingreso tributario; si al que pretende defraudar al fisco no le es recibida la parte de los tributos que está enterando al fisco, sino en ese mismo instante le es requerida la totalidad de lo que efectivamente percibió, no se consuma la defraudación sino sólo habrá una tentativa. Para que éste delito se consuma debe existir un resultado dañoso concreto.

2. LA PENALIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

La penalidad se refiere a la sanción que se le debe imponer a la persona que comete un delito, en el presente caso la pena a imponerle al que haya sido legalmente declarado responsable de la comisión del delito de defraudación tributaria, de acuerdo con lo establecido en el párrafo final del artículo 273"A" del Código Penal guatemalteco, es de prisión de dos a seis años y multa igual al monto del impuesto omitido, de lo anterior se colige que esta es una pena mixta, compuesta por una pena de prisión y otra de multa. Ahora bien, por la forma en que fue configurado el delito de defraudación tributaria, en los casos de omisión de presentar declaraciones juradas, de las cuales no resulta impuesto a pagar, no será posible aplicar una pena de multa, puesto que no hay impuesto omitido. Debe tomarse en cuenta también que para la fijación de la pena, el juez debe observar lo establecido en el artículo 65 del citado código, en cuanto a la mayor o menor peligrosidad del culpable, sus antecedentes personales, el móvil del delito, etc.

1. Clases de Penas.

a. Penas principales.

De conformidad con el artículo 41 del Código Penal guatemalteco, son penas principales: la de muerte, la de prisión, el arresto y la multa.

"Pena principal es la que el código señala como correspondiente a cada delito. Se le denomina así porque a veces esa pena principal puede ir acompañada de otra accesoria",⁽³⁹⁾ de lo que se deduce que pena principal es la aplicable al responsable del delito, sin más requisito que el que se le haya declarado culpable de ese hecho delictivo por un juez competente. Al responsable del delito de defraudación tributaria se le debe imponer como penas principales la de prisión y la de multa.

a 1. Pena Privativa de la Libertad.

También llamada pena de prisión. Consiste en la remisión o arresto - del culpable de un delito a un centro de detención o cárcel (en nuestro medio "granja penal"), privándolo de su libertad de locomoción y movilidad. El fin de la pena privativa de la libertad individual es influir positivamente en el condenado, a fin de readaptarlo y devolverlo a la sociedad como un elemento útil.

A este respecto cabe señalar que, no obstante que la pena de prisión puede ser evitada por el agente, mediante el pago de una caución económica, la suspensión condicional de la pena, la conmuta de ésta si procediere o cualquiera otra medida sustitutiva, en Guatemala la pena no cumple con los principios del positivismo jurídico que le asignan fines de reeducación y readaptación social, lo que se evidencia en que los centros de prisión del país se han convertido en centros de perversión y la población reclusa en altamente peligrosa, con lo cual el responsable del ilícito tributario, además de poner en riesgo su integridad física, puede salir de la cárcel con una mentalidad más perversa que cuando ingresó; todo lo contrario a los fines de la ejecución de la pena que establece el moderno derecho penitenciario.

a 2. Pena de Multa.

Es una sanción consistente en el pago de cierta cantidad de dinero, la que es impuesta por el juez que conozca del caso; fijándola dentro de los límites señalados por la ley. Esta clase de pena tiene una importancia cada vez mayor dentro del derecho penal contemporáneo y de suma utilidad, en virtud del hacinamiento en los centros de prisión. Doctrinariamente se le considera idónea para cierto tipo de delitos, porque no degrada ni deshonra al culpable a quien además no se le separa de su círculo familiar y social, sin dejar por esto de causarle una aflicción.

Para el delito de defraudación tributaria se estableció como pena una multa igual al monto del impuesto omitido, la cual deberá aplicarse

39. Ossorio, Manuel. Op. cit. Página 558.

simultáneamente con la pena de prisión, o sea que éste delito está penado en forma mixta; buscando con ello resarcir al fisco del daño patrimonial que la defraudación le ocasionó.

Considero que no obstante que la pena de multa resulta ser una pena adecuada en el caso del delito tributario, resulta ser inocua para el de posición económica acomodada y, por el contrario, más infamante para el de escasos recursos económicos.

La multa es la sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial autorizada para imponerla. En materia tributaria esta multa no debe exceder del valor del impuesto omitido, de conformidad con el artículo 41 de la Constitución Política de la República, así también, cuando con motivo de la fiscalización que realice la Administración Tributaria, apareciere la comisión de un delito fiscal, ésta se abstendrá de imponer sanción alguna, quedando el caso a disposición del Tribunal competente y de este forma garantizar el principio "non bis in idem".

b. Penas Accesorias.

"Considérase accesoria la pena que por disposición legal expresa debe acompañar a otra que se impone en calidad de principal."⁽⁴⁰⁾

Las penas accesorias no gozan de autonomía en su imposición pues necesariamente van anexas a una principal, de lo contrario, por sí solas no pueden imponerse, las mismas pueden cumplirse al mismo tiempo que la principal o después de ésta.

El artículo 42 del Código Penal guatemalteco establece que: "Son penas accesorias: Inhabilitación absoluta; inhabilitación especial; comiso y pérdida de los objetos o instrumentos del delito; expulsión de extranjeros del territorio nacional, pago de costas y gastos procesales; publicación de la sentencia y todas aquellas que otras leyes señalen. Por su parte el párrafo final del artículo 273"A" del mismo código señala que: Cuando el responsable del delito de defraudación tributaria fuere una persona jurídica y la defraudación se hubiere cometido por más de dos veces en el mismo período fiscal, se impondrá a los representantes legales de ésta una multa equivalente al monto del impuesto omitido y el cierre temporal de la Empresa.

40. De Pina, Rafael y De Pina Vera, Rafael. "Diccionario de Derecho". Página 382.

b 1. Inhabilitación Especial.

Esta pena consiste en la prohibición de ejercer una actividad determinada (comercial o profesional), cuyo ejercicio depende de la autorización o licencia extendida por una autoridad competente. En el caso de los comerciantes la Patente de Comercio extendida por el Registro Mercantil; la inhabilitación especial procede cuando se infringen deberes propios de la actividad comercial o profesional efectuada, como lo es el pago de impuestos.

Llama la atención la pena accesoria establecida para el ilícito tributario consistente en "el cierre temporal de la Empresa por los plazos que establece el Código Tributario"; cuando el responsable del mismo resulta ser una persona jurídica y la defraudación tributaria se repitiere por más de dos veces en el mismo período fiscal, primeramente porque no existe como sanción tributaria o pena accesoria y en segundo lugar porque el Código Tributario no establece plazos para "cierre temporal". En todo caso la aplicación de dicha disposición violaría flagrantemente el principio "nulla poena sine lege" y atentaría contra la garantía de libertad de industria, comercio y trabajo, constitucionalmente garantizada.

D. EXCUSA ABSOLUTORIA

Dentro de la Teoría General del Delito y sus elementos integrantes, tanto de carácter sociológico como jurídico, las diferentes corrientes doctrinarias penales han concebido instituciones que modifican la esencia del delito como fenómeno sociológico. En referencia a los elementos de imputabilidad, antijuricidad o culpabilidad aparecen las llamadas causas eximentes, que operan directamente sobre cada uno de dichos elementos, por ejemplo: el trastorno mental transitorio, la legítima defensa o la fuerza exterior, cuyo fin último es suprimir la responsabilidad criminal del sujeto activo, aunque se hayan ejecutado todos los actos materiales del delito y producido el resultado mediante una relación de causalidad; así también se han incorporado las llamadas causas que extinguen la responsabilidad criminal o la pena, cuyo fin es suprimir las consecuencias que se deriven de la acción u omisión criminal, tales como: la amnistía, la prescripción, etc., dentro de éstas últimas se encuentra la llamada "eximente por cumplimiento".

De conformidad con el artículo 273"E" del Código Penal guatemalteco, en los delitos fiscales establecidos, el proceso deberá ser sobreesido en cualquier estado, antes que la sentencia quede firme, si el encartado satisficere debidamente al Fisco los impuestos evadidos, los intereses, multas y costas procesales causadas. Dicha circunstancia configura lo que doctrinariamente se denomina "eximente por cumplimiento" y puede dar lugar al sobreseimiento de la causa, con lo cual se exime de la pena al autor del delito, al que personalmente beneficia, y no obstaculiza la sanción de los coautores que no se encuentran bajo el amparo de la misma.

Lo criticable de dicha norma es la errónea denominación que se le dió a la excusa absolutoria establecida en ella, llamándosele "sobreseimiento", cuando lo más técnico y apropiado es denominarla "eximente por cumplimiento" y como consecuencia de ello, el sobreseimiento de la causa; siempre en el entendido que el cumplimiento se haga hasta antes que la sentencia quede firme.

E. LA INDUCCION AL DELITO TRIBUTARIO

"La inducción es el consejo o instigación destinados a provocar en una o varias personas la realización de un acto, generalmente delictivo".⁽⁴¹⁾

De conformidad con el artículo 273"C" del Código Penal guatemalteco comete este delito: El funcionario o empleado público o cualquier otra persona que induzca a cometer delitos tributarios; el cual es penado con prisión de tres a seis años y multa equivalente a la defraudación pretendida.

Conforme al texto del citado artículo este es un delito cometido por la simple inducción, aun y cuando la delito tributario no se lleve a cabo, siendo responsables en calidad de autores quienes fuercen o induzcan directamente a otro a ejecutar el delito; esta norma sigue el principio de autoría por inducción, la cual puede presentarse en dos formas independientes entre sí, la fuerza exterior que se imprime al agente, como ejemplo quien apunta con un revólver a otro, obligándolo a cometer un delito, o bien la fuerza síquica sobre éste, como puede ser la amenaza de un daño inminente o el reconocimiento de una dádiva o recompensa por el delito.

Como ya quedó dicho, este es un delito independiente de la defraudación tributaria, cabe señalar que lo correcto era denominarle "inducción al delito de Defraudación Tributaria" ya que el "delito tributario" no existe en la legislación penal guatemalteca y que el mismo sólo pueden cometerlo los funcionarios o empleados públicos, la ley es ambigua al establecer en el párrafo final "o cualquier otra persona", no especificando si la misma deba ser empleado de la Administración Pública o bien si se refiere a cualquier ciudadano, en cuyo caso la distinción de "cualquier funcionario o empleado público" estaría demás.

41. De Pina, Rafael y De Pina Vera, Rafael. Op. cit. Página 317.

CAPITULO VI

LINEAMIENTOS PARA UNA ADECUADA REGULACION

LEGAL DEL DELITO TRIBUTARIO

A. CONSIDERACIONES PREVIAS

De acuerdo con las acotaciones precedentes, el Sistema Tributario - guatemalteco está caracterizado por un alto índice de evasión. Hasta el momento esto no ha sido resuelto a pesar de las reformas al Código Penal que crearon la figura de la Defraudación Tributaria; lo cual hace imprescindible la creación y aplicación de una nueva ley penal tributaria que sancione la conducta evasiva; pero esto, de por sí complicado y difícil pues requiere derribar el muro de impunidad al amparo del cual las élites económicas han multiplicado su fortuna, no debe verse como la panacea al grave problema fiscal del Estado; es necesario además darle un nuevo giro a la estructura tributaria, basada en la actualidad en los impuestos indirectos que gravan los usos y la compra venta, castigándose con ello al consumidor final al disminuirle el poder adquisitivo de su salario, esto debe revertirse hacia el aumento de los impuestos directos que recaen sobre los ingresos de la persona y sus bienes; lo que se ajustaría más al principio de capacidad de pago, constitucionalmente establecido.

Deben tomarse también decisiones profundas, tendientes a superar los obstáculos que en forma directa o indirecta inciden negativamente en el recaudo tributario, los cuales son muchos, pero a mi parecer los más evidentes son: la indefinición, el desorden y la falta de claridad de la legislación tributaria vigente; la poca capacidad de la Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora y el notorio problema de la impunidad e ineficiencia del sistema de justicia del país.

Primeramente es necesario el estudio y reordenamiento de la legislación tributaria actual, haciéndola más clara y comprensible, cada ley tributaria deberá ser lo más simple y sencilla posible; limitándose a establecerse en ella: el hecho generador, las exenciones subjetivas y objetivas, el sujeto pasivo, la solidaridad, etc., dejando los procedimientos y sanciones al Código Tributario, el que a su vez debe ser aclaratorio de conceptos constitucionales tales como: impuesto confiscatorio, doble o múltiple tributación, impuesto, tasa, contribución especial, etc., y encuadrarse dentro de los principios tributarios constitucionales. Deben simplificarse y unificarse las distintas clases de formularios y trámites para el pago de los impuestos, a manera de facilitar al máximo el cumplimiento de las obligaciones con el fisco, tanto materiales como formales.

La Administración Tributaria debe implementar planes y programas de fiscalización de fondo y no sólo de "presencia" o "de gabinete", como actualmente lleva a cabo, pues estos sólo ven aspectos formales intrascendentes; para esto debe incrementarse la cantidad de Auditores Fiscales, debiendo darse a los mismos, capacitación y actualización en aspectos legales y tributarios. Según datos obtenidos, actualmente hay en toda la República 314 Auditores Fiscales, muchos de ellos empíricos, para fiscalizar a los más de 250,000 contribuyentes inscritos en los diversos impuestos.⁽⁴²⁾ Esto da una idea clara de la incapacidad del ente fiscalizador para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes.

En segundo lugar, es preciso el fortalecimiento del Ministerio Público y la Corte Suprema de Justicia, que son órganos encargados de la administración de justicia en el país, y un esfuerzo de éstos para perseguir y castigar los casos más notorios de corrupción, a fin de devolverle al contribuyente la confianza que lo que paga en impuestos no va a ir a parar a los bolsillos de funcionarios o empleados públicos venales, erradicándose así de la conciencia ciudadana la idea que la función pública es un medio de enriquecimiento personal.

Y, en tercer lugar, es necesaria la formación de órganos técnicos que se encarguen de la adecuada preparación de proyectos e iniciativas de ley, para ser aprobadas por el Congreso de la República; ésta deficiencia se denota en la inadecuada formulación de leyes cargadas de indefiniciones, ambigüedades y contradicciones, resultando inoperantes e inocuas.

Para la configuración del delito tributario es recomendable que la Administración Tributaria cuente con la asesoría de especialistas del derecho en los campos tributario, penal y constitucional; o bien el Congreso de la República, previo a emitir la ley respectiva, nombre una comisión específica de investigación del problema de la evasión tributaria, a fin de garantizar que la ley penal tributaria a emitirse se ajuste a la realidad nacional y no viole principios penales y tributarios básicos, que la hagan recurrible de inconstitucionalidad, como ha sucedido con la ley penal tributaria actual.

42. Actualmente hay 262 Auditores Fiscales para la ciudad capital y sus municipios, de éstos 28 laboran en el Departamento del Impuesto Sobre la Renta; 70 en el Departamento del Impuesto al Valor Agregado; 119 en el Departamento de Fiscalización y 45 en la Sección de Liquidación. En el interior de la República hay un total de 52 Auditores Fiscales, distribuidos de la manera siguiente: Quetzaltenango 15; Sacatepéquez 4; Escuintla 3; Suchitupéquez 3; Alta Verapaz, Chiquimula, Chimaltenango, Retalhuleu, San Marcos, Sololá, Huehuetenango, El Progreso e Izabal, tienen 2 cada uno y en el resto de departamentos sólo hay 1.

**B. LA DEROGATORIA DEL DECRETO 67-94 DEL CONGRESO
DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA**

En materia tributaria ninguna ley, incluyendo la ley penal tributaria, debe ser casuística o tener condicionantes o motivos eminentemente políticos, económicos o de cualquier otra naturaleza, como sucedió con la ley de Defraudación Tributaria; surgida como una solución a la grave situación financiera del Estado, esto da al contribuyente la sensación de "chantaje" y lo obliga a cumplir por miedo, lo que si bien tuvo su efecto al publicitarse penas de prisión para los culpables del delito de Defraudación Tributaria, una vez pasado dicho efecto, disminuye aun más el grado de colaboración de la ciudadanía.

Bien sabido es que el Estado está en "bancarrota", su situación económica es caótica y la necesidad de los servicios públicos apremia, pero ésto de ninguna manera justifica la creación del delito tributario, el que además se configuró en una forma antitécnica, confusa y, hasta cierto punto, inconstitucional. Por esto y por las otras razones ya expuestas, considero necesaria la derogatoria del Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala, que adicionó al Decreto 17-73 del mismo Congreso (Código Penal), los artículos del 273"A" al 273"F".

C. ASPECTOS QUE DEBEN TOMARSE EN CUENTA PARA

ESTABLECER EL DELITO TRIBUTARIO

1. En cuanto a su ubicación.

Ya que en el delito tributario el bien jurídico tutelado lo constituye la Actividad Financiera del Estado, la que difiere sustancialmente del patrimonio privado, que es el bien jurídico tutelado en los delitos contra el patrimonio contenidos en el Título VI, Libro Segundo, Parte Especial, del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala (Código Penal). Por otra parte, el sujeto pasivo del delito tributario es el Estado, y particularmente la Administración Pública, por lo que a mi juicio la ubicación del delito tributario dentro de los delitos contra el patrimonio, es poco técnica.

Considero que el delito tributario es materia de ilícitos contra la Administración Pública cometidos por particulares, por lo cual debe incluirse, mediante adición del Capítulo I"A", en el Título XIII, Libro Segundo, Parte Especial, del Código Penal guatemalteco.

2. En cuanto a su terminología.

Es recomendable que al emitirse la ley penal tributaria correspondiente, los técnicos encargados de la elaboración del anteproyecto de ley distingan perfectamente conceptos tales como "evasión tributaria", "defraudación tributaria", "elusión tributaria", "economía de opción", etc., o bien que el Organismo Legislativo, previo a su aprobación, someta a consideración del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, la ley a emitirse; con el fin de garantizar que en ella no se viole la Constitución Política de la República y evitar que dicha ley sea confusa, inoperante e infuncional.

Dentro de esta claridad debe establecerse con exactitud las formas del delito, no incluyendo como tal otras conductas delictuosas que no constituyen en sí tal delito, por ejemplo el caso de los cometidos por funcionarios y empleados públicos, que ya están tipificados en el Código Penal; ⁽⁴³⁾ siendo así, el funcionario o empleado público que omite entregar al contribuyente comprobante de ingresos tributarios y se apropie del dinero pagado, debe ser juzgado por el delito de peculado, malversación, fraude, etc., o cualquiera otro aplicable. Debe evitarse además confundir lo que es el ilícito tributario con lo que es un agravante; no regulándose como delito lo que constituye un agravante.

3. En cuanto a su punición.

Las sanciones correspondientes al delito de defraudación tributaria son: prisión de 2 a 6 años y multa igual al monto del impuesto omitido. En caso de Personas Jurídicas las sanciones son aplicables a sus representantes legales, lo que constituye una pena mixta; así también se establece que cuando la defraudación tributaria sea cometida por una Persona Jurídica, por más de dos veces en un mismo período fiscal, se impondrá una multa y el cierre temporal de la empresa.

En cuanto a la pena de prisión establecida, la considero adecuada pues contiene un margen de graduación que el juez puede tomar en cuenta en su aplicación; el problema se presenta en la poca probabilidad de que dicha pena sea aplicada ya que la misma ley penal por su ambigüedad, da lugar a que el agente haga uso de maniobras, tecnicismos y mecanismos legales para lograr evitarla.

Debe tomarse en cuenta que el poder persuasivo de la pena no radica tanto en la cantidad o intensidad de la misma, sino en la inminencia y certeza de sus efectos; pues de nada sirve establecer penas drásticas por

43. Artículos del 416 al 452 del Decreto 17-73 del Congreso de la República (Código Penal).

defraudar al fisco o evadir el pago de los impuestos si el evasor sabe de antemano que su aplicación es incierta y poco probable, al contar con los mecanismos para eludir su responsabilidad penal, por esta razón creo que debe evitarse al máximo establecer circunstancias que eximan al responsable, así como cualquier otra prerrogativa que pueda ser utilizada por el culpable.

De la misma forma, deben establecerse también con claridad las penas accesorias a aplicarse, para el caso de Personas Jurídicas reincidentes, puede establecerse la cancelación de la Patente de Comercio o la inhabilitación especial de sus representantes legales, para los extranjeros que evadan el pago de tributos, puede determinarse como pena accesoria su expulsión del territorio nacional; pero dichas penas accesorias deben quedar perfectamente establecidas y no como se hizo, al establecer el cierre temporal de la Empresa, sanción o pena accesoria inexistente, razón por la que el Código Tributario tampoco establece plazos para dicho cierre temporal.

**D. MODELO DE UN ANTEPROYECTO DE LEY
SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO.**

Artículo 1. Se adiciona el Capítulo I"A" al Título XIII, Libro Segundo, Parte Especial, del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala el cual queda así:

CAPITULO I"A"

DE LOS DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

COMETIDOS POR PARTICULARES

Artículo 2. Se adiciona el Artículo 417"A" el cual queda así:

Artículo 417"A" (Evasión Tributaria). Comete delito de evasión tributaria toda persona natural o jurídica que deliberadamente omite, total o parcialmente, el pago de los tributos a que está obligado, de conformidad con la ley, a prestar al Estado.

El autor de este delito será sancionado con prisión de dos a cuatro años y multa igual al monto del tributo evadido.

Artículo 3. Se adiciona el Artículo 417"B" el cual queda así:

Artículo 417"B" (Elusión Tributaria). Comete delito de elusión tributaria

toda persona natural o jurídica que, valiéndose de normas o figuras jurídicas civiles, mercantiles, o de cualquier otra naturaleza distinta a la tributaria, omite parcial o totalmente el pago de los tributos a que está obligado, por una ley tributaria específica, a prestar el Estado.

El autor de este delito será sancionado con prisión de tres a cinco años y multa igual al monto del tributo omitido.

Artículo 4. Se adiciona el Artículo 417"C" el cual queda así:

Artículo 417"C" (Defraudación Tributaria). Comete delito de Defraudación Tributaria la persona natural o jurídica que mediante simulación, ocultación, maniobra, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria, del cual pueda resultar perjuicio para ésta.

Son actos de defraudación:

1. Declarar importes, cantidades y datos falsos u omitir deliberadamente informaciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria, disminuyéndola o eliminándola.
2. Vender mercadería, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, o emplear los mismos para fines distintos de los que les corresponde, según la ley que conceda la exención o franquicia.
3. Elaborar o comerciar clandestinamente mercaderías gravadas. Se consideran comprendidas en estas acciones la sustracción a los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su alteración o destrucción, asimismo la alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de destino y falsa indicación de procedencia.
4. Acreditar en pago o reclamar para sí o para un tercero, créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado, originados en operaciones que no correspondan a la Empresa o persona individual, o no tengan relación directa con el proceso de producción, distribución y venta del contribuyente individual o Persona Jurídica acreedora.
5. Ocultar mercadería, objetos o productos gravados, provenientes del extranjero o ponerlos a la venta sin haber pagado los respectivos impuestos de importación.
6. Dedicarse a actividades comerciales sin estar debidamente inscrito en la Administración Tributaria.
7. No extender factura, ticket o cualquier otro documento, previamente autorizado o permitido por la ley, al efectuar operaciones gravadas.

El autor de este delito será sancionado con prisión de cuatro a seis años y multa igual al monto del impuesto defraudado.

Artículo 5. Se adiciona el Artículo 417"D" el cual queda así:

Artículo 417"D" (Apropiación y Retención Indebida de Tributos). Comete delito de Apropiación y Retención Indebida de Tributos la persona natural o jurídica que actuando en su calidad de Agente de Percepción o Agente de Retención de impuestos, no enterare en las cajas receptoras de la Administración Tributaria o en las instituciones autorizadas por ésta, dentro del plazo establecido por una ley tributaria específica, los impuestos percibidos o retenidos.

El autor de este delito será sancionado con prisión de cuatro a seis años y multa igual al monto del impuesto indebidamente apropiado.

El incumplimiento de la obligación de percibir o retener los tributos no libera al Agente de Percepción o de Retención de su responsabilidad penal por no enterar a las cajas receptoras de la Administración Tributaria o instituciones autorizadas por ésta, las cantidades que debió percibir o retener, salvo que acredite fehacientemente que el contribuyente efectuó dicho pago a la Administración Tributaria, en cuyo caso la pena se reducirá en una tercera parte.

Artículo 6. Se adiciona el Artículo 417"E" el cual queda así:

Artículo 417"E" (Penas accesorias). En los delitos establecidos en los artículos 417"A", 417"B", 417"C" y 417"D", fueren cometidos por una Persona Jurídica, las penas serán aplicadas a sus representantes legales conforme el artículo 38 de este Código. Cuando dichos delitos se repitieren por la misma persona natural o jurídica por más de tres veces, se sancionará además con el cierre temporal de la empresa o negocio por todo el tiempo que durare el proceso; en el caso de profesionales liberales se sancionará con la inhabilitación especial para el ejercicio de la profesión correspondiente, por el mismo tiempo, cuando el autor resultare ser una persona natural o jurídica extranjera, se sancionará con su expulsión del territorio nacional, previo pago de los impuestos evadidos, defraudados o apropiados y de las costas y los gastos procesales causados.

Artículo 7. Se adiciona el Artículo 417"F" el cual queda así:

Artículo 417"F" (Presupuestos procesales). En todos los casos de delitos tributarios, la acción penal será iniciada a instancias de la Administración Tributaria, después de haber agotado el procedimiento de cobro administrativo correspondiente sin que el contribuyente haya satisfecho los impuestos, multas, intereses y recargos adeudados al fisco.

En el caso de los delitos establecidos en el artículo 417"C" (numerales 3), 5), 6) y 7); y el artículo 417"D", la acción penal podrá ser iniciada por el Ministerio Público; también pueden provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, la persona agraviada con capacidad civil o su representante legal, que hubiere sido perjudicada con dichos delitos.

Artículo 8. Se adiciona el Artículo 417"G" el cual queda así:

Artículo 417"G" (Eximente por cumplimiento). En los delitos establecidos en los artículos 417"A", 417"B", 417"C" y 417"D", el pago que el sindicado realice a la Administración Tributaria de los impuestos adeudados, multas, intereses, recargos y costas procesales causadas, hará procedente el sobreseimiento del proceso, en cualquier estado que este se encuentre hasta antes que la sentencia de primer grado quede firme, a solicitud de la Administración Tributaria.

Dicho eximente no será aplicable cuando se trate de Impuesto al Valor Agregado y retenciones efectuadas del Impuesto Sobre la Renta o cuando dentro del proceso aparecieren como autores, cómplices o inductores, empleados o funcionarios de la Administración Tributaria.

Artículo 9. Se adiciona el Artículo 417"H" el cual queda así:

Artículo 417"H". El Auditor Fiscal o cualquier persona que hubiere denunciado la existencia de delitos tributarios al Ministerio Público, no está obligado a prestar fianza de calumnia y no quedará vinculado al proceso penal respectivo, salvo que decida actuar como querellante definitivo.

En esta forma concluyo el último capítulo de este trabajo de tesis, haciendo la salvedad que el anteproyecto de ley que al final de él se presenta, no trata de ser en realidad un "modelo" en el sentido estricto de la palabra, y menos aun la solución perfecta al problema de la regulación penal de la evasión tributaria, no siendo esa mi pretensión acepto que el mismo es sumamente defectuoso y modificable. Solamente trato con dicho anteproyecto de concretizar los conceptos, definiciones y elementos teóricos recopilados y analizados, a efecto de aportar ideas tendientes a subsanar los errores y deficiencias del Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala, ley creadora del delito de defraudación tributaria, haciendo de esta manera constructiva la crítica efectuada al mismo.

Para finalizar considero oportuno señalar que, no siendo la evasión tributaria la única causa de la apremiante situación económica del Estado guatemalteco, no debe verse la regulación penal de esta conducta como la única salida a la grave crisis fiscal, sino sólo como una forma de disminuir el incumplimiento en el pago de los impuestos y, en consecuencia, incrementar la recaudación tributaria.

Para superar la crisis actual es necesaria e impostergable la reforma administrativa del Estado, la que inevitablemente debe incluir una política de verdadera austeridad en el gasto público, la reducción drástica de la burocracia estatal, la descentralización geográfica de la Administración Tributaria y el combate a la corrupción a todo nivel, aplicándose sanciones ejemplificantes a corruptos y corruptores.

Es necesaria también la instauración de programas de educación tributaria, de observancia obligatoria en centros educativos oficiales y privados, con el fin de formar la moral y responsabilidad tributaria en los niños y adolescentes que mañana serán los ciudadanos llamados a contribuir con el pago de sus impuestos.

CONCLUSIONES

1. El Derecho Tributario es una disciplina jurídica autónoma, dentro del Derecho Público, que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas originadas por los tributos establecidos por el Estado.
2. El Derecho Penal Tributario es parte integrante del Derecho Penal común, pues ambos restringen la libertad de acción del individuo en aras de la preservación del bien común; y se encarga de la regulación legal de todo lo concerniente a las infracciones y delitos tributarios y sus correspondientes sanciones.
3. En Guatemala, el Derecho Penal Tributario está contenido en diversas leyes tributarias y en el Código Penal, siendo aplicado por la Administración Tributaria en el caso de infracciones tributarias sancionadas con multa y por el órgano jurisdiccional cuando se establece la comisión de delitos tributarios sancionados con penas de prisión.
4. La evasión tributaria es una conducta humana que puede asumir diversas formas, entre ellas la Defraudación Tributaria, la Apropiación y Retención Indevida de Tributos de los Agentes de Percepción y/o Retención, la Elusión Tributaria, la Insolvencia Fiscal Fraudulenta y otros.
5. En Guatemala sólo existe la tipificación de la evasión tributaria como delito, en la forma de Defraudación Tributaria, quedando fuera del alcance de la ley penal, una serie de conductas evasivas dolosas, lo que ha dado lugar a la llamada evasión "legal" de los tributos.
6. El delito de defraudación tributaria es eminentemente doloso, pues la persona que lo comete ha previsto en forma deliberada el resultado dañoso de defraudar al Estado, mediante la disminución o anulación del pago de la obligación tributaria.

7. Con la comisión del delito de Defraudación Tributaria se atenta contra la Actividad Financiera del Estado, que es el bien jurídico tutelado por este, por lo que su ubicación dentro del ordenamiento jurídico penal guatemalteco, debe hacerse dentro de los delitos contra la Administración Pública cometidos por particulares (Título XIII, Capítulo I, Libro Segundo, Parte Especial, del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal).
8. El sujeto activo del delito de Defraudación Tributaria sólo puede ser alguien que esté jurídicamente obligado a pagar un tributo al fisco, lo que es determinado por su inscripción como contribuyente o responsable en la Administración Tributaria, quedando fuera de dicho supuesto legal, el comerciante no inscrito o el contribuyente de facto.
9. No existe la llamada evasión "legal" del tributo, en consecuencia, toda forma de evasión es violatoria de disposiciones legales y como tal, antijurídica.
10. La "economía de opción" y la "evitación tributaria" no constituyen evasión, por lo que dichas conductas no pueden ser penalmente reguladas, ya que de ser así se limitaría el principio constitucional de libertad de acción que establece que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe.
11. La tipificación del delito de Defraudación Tributaria, contenida en el artículo 273"A" del Decreto 17-73, adicionado por el Decreto 67-94, ambos del Congreso de la República de Guatemala, es confusa e inadecuada, debido a que contiene, en el mismo artículo, siete supuestos jurídicos distintos, lo que puede inducir al juzgador a error en su aplicación.

BIBLIOGRAFIA

1. LIBROS

AUTORES EXTRANJEROS

Acosta Romero, Miguel
TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO
Primer Curso, 8a. Edición
México, Editorial Porrúa 1988.

Alamos Vera, Eduardo
DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO
Ediciones Universidad de la Frontera
Temaco, Chile, s/f.

Araujo Falcao, Amílcar de
EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA
Traducción del Portugués de Carlos M. Giulliani Fonrouge
Buenos Aires, Depalma 1964.

Bacigalupo, Enrique
MANUAL DE DERECHO PENAL, Parte General
Editorial Temis, Bogotá-Colombia 1989.

Cuello Calón, Eugenio
DERECHO PENAL (Parte General y Especial)
Tomos del I al IV, Editorial Bosch Barcelona 1971.

Curyurzúa, Enrique
DERECHO PENAL, Parte General
Tomo I, 2a. Edición, Editorial Jurídica de Chile-Santiago 1988.

Gimbernat Ordeig, Enrique
ACERCA DEL DOLO EVENTUAL EN ESTUDIOS DE DERECHO PENAL
2a. Edición ampliada. Editorial Civitas S.A. Madrid-España 1989.

Jiménez de Asúa, Luis
TRATADO DE DERECHO PENAL
Tomo V, Editorial Losada S.A. Buenos Aires-Argentina 1950.

Villegas, Héctor B.
CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO
3a. Edición, Buenos Aires De Palma 1984.

AUTORES GUATEMALTECOS

Calderón Morales, Hugo Haroldo
DERECHO ADMINISTRATIVO II
Primera Edición, Ediciones Mayté, Guatemala 1995.

Castillo González, Jorge Mario
DERECHO ADMINISTRATIVO
Guatemala, Impresos Industriales 1984.

De Leon Velasco, Héctor Aníbal y De Mata Vela, José Francisco
CURSO DE DERECHO PENAL GUATEMALTECO (PARTE GENERAL Y PARTE ESPECIAL)
2a. Edición. Editorial Artística, Guatemala C.A., enero 1989.

Echeverría S., Buenaventura
DERECHO CONSTITUCIONAL GUATEMALTECO
Tipografía Nacional, Guatemala 1944.

Hurtado Aguilar, Herán
DERECHO PROCESAL PENAL GUATEMALTECO
(Exposición de Motivos del Dto. 52-73 del Congreso de la República)
Editorial Landívar, Guatemala 1973.

Monzón Paz, Guillermo Alfonso
INTRODUCCION AL DERECHO PENAL GUATEMALTECO
Impresiones Gardisa, Guatemala 1980.

Palacios Motta, Jorge Alfonso
APUNTES DE DERECHO PENAL I y II
Serviprensa, Guatemala 1980.

2. DICCIONARIOS:

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA
Real Academia Española
Decimonovena Edición, Espasa Calpe S.A. 1970.

DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES
Ossorio y Florit, Manuel
Argentina, Editorial Heliasta 1974.

DICCIONARIO DE DERECHO
De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael
Editorial Porrúa S.A., Imprenta Aldina. México D.F. 1986.

DICCIONARIO DE DERECHO USUAL
Cabanellas, Guillermo
Tomo IV. Editorial Heliasta. Buenos Aires, Argentina

DICCIONARIO ABREVIADO DE SINONIMOS
Tercera Edición VOX Bibliograf S.A.
Impreso en Barcelona, España 1972.

3. TESIS:

REGULACION JURIDICA DE LA INFRACCION Y SANCION TRIBUTARIA
Mendía Paredes, Emilio
Editorial Mayté, Guatemala 1968.

REFORMAS TRIBUTARIAS EN GUATEMALA
Crozco Olivet, Ana María
Editorial Mayté, Guatemala 1980.

BREVE ESTUDIO Y ANALISIS CRITICO DE LA APLICACION
DE LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN MATERIA TRIBUTARIA
De León Estrada, Corona Angélica
Editorial Mayté, Guatemala 1992.

4. REVISTAS:

REVISTA DE LA FACULTAD DE CC. JURIDICAS Y SOCIALES
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Números I y II, enero a junio 1979.

REVISTA JURIDICA DEL ORGANISMO JUDICIAL
Publicación Semestral, julio-diciembre 1992.

5. SUPLEMENTOS:

SUPLEMENTO FINANCIERO
Publicación Semanal. Diario Prensa Libre 1994-1995.

6. DOCUMENTOS:

LA LEY PENAL, LAS FUENTES DEL DERECHO PENAL
Facultad de CC. Jurídicas y Sociales USAC. Guatemala 1980.

NOCIONES GENERALES SOBRE EL DELITO
Facultad de CC. Jurídicas y Sociales USAC. Guatemala 1980.

DIFERENCIA ENTRE EL DOLO EVENTUAL Y LA CULPA CONCIENTE
Enríquez Cojulún, Carlos Roberto
Serviprensa Centroamericana 1982.

7. LEYES:

CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA (y sus reformas)

Decreto 17-73* Código Penal

Decreto 51-92* Código Procesal Penal

Decreto 2-89* Ley del Organismo Judicial

Decreto 26-92* Ley del Impuesto Sobre la Renta

Decreto 27-92* Ley del Impuesto al Valor Agregado

Decreto 37-92* Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y
Papel Sellado Especial para Protocolos.

Decreto 58-90* Ley Contra la Defraudación y el Contrabando
Aduanero

Decreto 67-94* Ley del Delito de Defraudación Tributaria

Decreto 63-87* Ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles

Decreto 60-94* Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Decreto 61-94* Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Decreto 70-94* Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos

Terrestres, Marítimos y Aereos

Decreto 57-94* Reformas a la Ley del Impuesto Unico Sobre
Inmuebles

Acuerdo Gubernativo 624-92 Reglamento a la Ley del Impuesto
Sobre la Renta

Acuerdo Gubernativo 509-92 Reglamento a la Ley del Impuesto
al Valor Agregado

Acuerdo Gubernativo 737-92 Reglamento a la Ley del Impuesto
de Timbres Fiscales y Papel Sellado
Especial para Protocolos

Decreto 68-94* Ley que excluye la excusa absolutoria en casos
de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor
Agregado y a los empleados y funcionarios públicos

* Todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala.

8. OTROS:

MANUAL DE INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

Dirección General de Rentas Internas. 1994.

DICTAMENES

OFICIOS

CIRCULARES y

DISPOSICIONES INTERNAS, emitidas por la Dirección General de
Rentas Internas del Ministerio de Finanzas Públicas en cuanto
a la aplicación e interpretación de las diversas leyes tributarias.