

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

**ANALISIS JURIDICO DE LA TIPIFICACION DEL DELITO
DE APROPIACION INDEBIDA DE LOS TRIBUTOS**

TESIS

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

Por

CRISTOBAL NIJ TUQUER

Previo a Conferírsele el Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

y los Títulos Profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Agosto de 1999

**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. Saulo De León Estrada
VOCAL II:	Lic. José Roberto Mena Izeppi
VOCAL III:	Lic. William René Méndez
VOCAL IV:	Br. José Francisco Peláez Cordón
VOCAL V:	Ing. José Samuel Pereda Saca
SECRETARIO:	Lic. Héctor Aníbal De León Velasco

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
TECNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. José G. Alfredo Cabrera Martínez
Vocal:	Lic. Jorge Mario Monzón Chávez
Secretario:	Lic. César Landelino Franco López

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Jorge Luis Granados Valiente
Vocal:	Lic. Moisés Ulfrán De León Estrada
Secretaria:	Licda. Crista Ruiz Castillo de Juárez

NOTA: "Únicamente 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).

199
Jm



Guatemala, 19 de Abril de 1999.

JL

Licenciado:

JOSE FRANCISCO DE MATA VELA

Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y SCQ: 0=ABR.1999

Universidad de San Carlos de Guatemala.
SU DESPACHO.

RECIBIDO

Horas: 14 Minutos: 40

Oficial: [Signature]

Estimado Licenciado:

De conformidad con la providencia de fecha 17 de marzo, del año en curso, se me nombra Asesor de Tesis de Bachiller: CRISTOBAL NIJ TUQUER, del Tema Titulado: ANALISIS JURIDICO DEL DELITO DE APROPIACION INDEBIDA DE LOS TRIBUTOS, en sustitucion del Licenciado: AMILCAR VELASQUEZ ZARATE.

He de manifestarle, que el trabajo se realizó bajo mi inmediata Direccion, orienté al estudiante respecto de las fuentes Bibliográficas a utilizar e indigué la técnica adecuada para la investigación, haciéndole las sugerencias e indicaciones que considere pertinente, mismas que el interesado supo captar y realizar.

En mi opinion, creo qu el trabajo de Tesis, reune suficiente criterio y requisitos, para que pase al Revisor, ya que el mismo constituye, no sólo una serie de opiniones, sino también un trabajo técnico Jurídico de Investigación. Es importante hacer mención que en la actualidad son muy pocos los estudios y críticos del Derecho Penal Tributario Guatemalco. Por lo que considero, que el trabajo es interesante, y que servira de fuente de consulta para una futura opinión y análisis.

Sin otro particular, me suscribo de usted;

Atentamente,

LIC. RIGOBERTO RODAS VASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Universidad de San Carlos de Guatemala, Carrera 12
Unidad 4, Centro Histórico

339

6 de agosto de 1999



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

- 9 AGO: 1999

RECIBIDO
Horas: 13 Minutos: 35
Oficial: *[Signature]*

Licenciado José Francisco De Mala Veta
Decano, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor Decano:

De conformidad con lo ordenado por usted, revisé al Bachiller CRISTÓBAL NIJ TUQUER, en su trabajo de tesis titulado "ANÁLISIS JURIDICO DE LA TIPIFICACION DEL DELITO DE APROPIACION INDEBIDA DE LOS TRIBUTOS".

Por lo cual le informo lo siguiente:

- Revisé al estudiante CRISTOBAL NIJ TUQUER, en la elaboración de su tesis, sugiriendo y proponiendo los posibles cambios que pudiesen ayudar al desarrollo del tema.
- Hice observaciones al método de investigación para adecuarlo a los objetivos propuestos en su tema.

Por todo ello, considero que el trabajo realizado puede ser discutido en el correspondiente examen Público de Tesis.

Respetuosamente

[Signature]
Lic. Edgar Enrique Lemus Oreñana
REVISOR

EELO/scgf

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

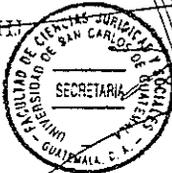
Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



[Handwritten signature]

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES: Guatemala, dieciocho de agosto de mil novecientos noventa
y nueve.-----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del
trabajo de tesis del bachiller CRISTOBAL NIJ TUQUER intitulado
"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA TIPIFICACION DEL DELITO DE
APROPIACION INDEBIDA DE LOS TRIBUTOS". Artículo 22 del
Reglamento de Exámenes Técnico Profesional y Público de



[Large handwritten signature and scribbles over the stamps]

DEDICATORIA

A Dios, que me dio la oportunidad de estudiar.

AGRADECIMIENTOS

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

Por darme la oportunidad en la época más crítica de la represión
que sufrió nuestra Alma Mater (1980-1985)

A MIS CATEDRATICOS (Asesor y Revisor)

Lic. RIGOBERTO RODAS VASQUEZ

Lic. EDGAR ENRIQUE LEMÚS ORELLANA

Por su valiosa asesoría conocimientos y consejos de esta tesis .

A LOS LICENCIADOS:

OSCAR LEONEL DE LEON CUELLAR Y

PEDRO CHIRIX OLCOT

Amigos solidarios.

AGRADECIMIENTOS ESPECIALES

A mis amigos: Carlos Rompich Culajay

Felix Chávez Chajón (Q.E.P.D)

Por sus oportunos consejos y palabras

A mis padres: Manuel Nij Guarnuch y Guillerma Túquer Patzan de Nij

Ejemplo de honradez, esfuerzo y apoyo.

A mi esposa: Rosa Elizabeth Báil López

En quien encontré el apoyo necesario para seguir adelante.

A mis hijos: Selena del Kocio, Stefy Graff Christopher Ronaldhito.

Quienes me brindan alegría amor, y cariño.

A mis Hermanos: Agapito, Estefanía, Angustina, Nolberto, Andres y Agustin

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION.....	i
CAPITULO I	
A. DERECHO TRIBUTARIO.....	1
1. Nociones Generales.....	1
2. Concepto.....	2
3. Tributo.....	3
B. ANTECEDENTES HISTORICOS.....	3
1. Tributación en el Mundo Antiguo.....	4
2. Tributación en la Epoca Precolombina.....	4
3. Tributación en la Epoca Colonial.....	5
4. Establecimiento de un sistema de Administración Tributaria.....	5
5. Tributación en la Reforma Liberal de 1871.....	6
6. Tributación de la Epoca Actual.....	6
C. LOS TRIBUTOS Y SU IMPORTANCIA.....	6
1. Derecho Tributario Formal.....	7
2. Derecho Tributario Material.....	7
3. Derecho Procesal Tributario.....	8
4. Derecho Internacional Tributario.....	8
5. Derecho Constitucional Tributario.....	8
6. Derecho Penal Tributario.....	9
D. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	9
1. Principio de Eficiencia.....	9
2. Principio Jurídico Tributario de Productividad.....	9
3. Principio de Economía.....	9
4. Principio de Justicia y Equidad.....	10
5. Principio de Igualdad.....	10
CAPITULO II	
A. SUJETOS DE RELACION TRIBUTARIA.....	11
1. Sujetos Activos.....	12
2. Sujetos Pasivos.....	12
3. Cumplimiento de la Obligación.....	13
4. Legislación Tributaria.....	15

B. DEBERES FORMALES DE LAS PERSONAS COMO CONTRIBUYENTES	16
1. Deberes.....	16
2. Prescripción.....	18
C. ELUSION Y EVASION TRIBUTARIA	18
1. Elusión Tributaria.....	18
2. Naturaleza.....	18
3. Noción Acerca de la Elusión.....	19
4. Características.....	19
D. EVASION TRIBUTARIA	21
1. Naturaleza.....	21
2. Noción Acerca de la Evasión.....	21
3. Características.....	22
4. Evasión Organizada por la ley.....	23
5. Evitación Tributaria.....	25

CAPITULO III

A. ANALISIS DEL DELITO DE APROPIACION INDEBIDA DE TRIBUTOS	27
1. Definición.....	27
2. Concepto.....	27
3. Delito de Apropiación indebida de Tributos.....	28
4. Elementos Positivos del delito.....	28
5. Elementos personales.....	30
6. Elemento Material.....	30
B. EL BIEN JURIDICO TUTELADO	30
1. Agentes de Percepción y Retención.....	31
2. Agentes de Percepción.....	31
3. Agentes de Retención.....	31
C. PENALIDAD EN EL DELITO DE APROPIACION DE TRIBUTOS.....	32
1. Clases de penas.....	32
2. Infracciones y sanciones tributarias.....	32
3. Infracción tributaria.....	32
4. Sanción Tributaria.....	33
D. DEL ANALISIS JURIDICO REALIZADO	34
1. Consideraciones previas.....	34

2. ASPECTOS PARA ESTABLECER EL DELITO DE APROPIACION...	36
a. POR SU UBICACION.....	36
b. EN RELACION A SU TERMINOLOGIA.....	36
c. EN CUANTO A SU PUNICION	36
CONCLUSION.....	39
RECOMENDACIONES.....	41
BIBLIOGRAFIA.....	43

INTRODUCCION

El tema Tributario, en Guatemala, sobre el cual se hace un estudio y Análisis en relación al Delito de Apropriación Indevida de Tributos, en la actualidad, es de suma importancia, ya que en nuestro medio afecta en gran medida la Actividad Financiera del Estado, lo cual incide en la sociedad en general, reduciendo los ingresos al fisco y este trae como consecuencias, que los programas de desarrollo social se disminuyen y las posibilidades de mejoramiento de vida de los sectores más necesitados.

El proceso de paz y el fortalecimiento de la democracia en nuestro país, se basa en dos presupuestos fundamentales: El régimen de Derecho y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población, este se materializa en la prestación de los servicios públicos, por ello el Estado requiere recursos económicos. La tributación y lo relativo al poder tributario del Estado, aporte del Marco Constitucional y de los compromisos adquiridos en el contexto de los Acuerdos de Paz. Estos significa cumplir con la población entera, llevando beneficio a esa colectividad, y eso se logra mediante programas respaldados económicamente, y por ello llevar adelante el saneamiento de las Finanzas Públicas, ejerciendo un estricto control sobre el pago de los impuestos, y con ese propósito empezar por las acciones penales, contra quienes contrarían las normas tributarias, apropiándose de los tributos del pueblo.

Si el estado, ejerce un control de los ingresos al fisco, y aplica la ley sin distinción alguna, donde corruptores y corruptos, fuesen juzgados acorde a la acción Penal respectiva, triplicaría sus ingresos fiscales, y así evitar que los delincuentes económicos se apropien de los tributos (dinero) del pueblo, que en gran medida se da en la actualidad.

El trabajo está desarrollado en tres capítulos; los dos primeros se refieren al Derecho Tributario: Nociones generales, concepto, Antecedentes Históricos, como se tributaban en las distintas épocas. Su importancia y las clases de Derecho tributario existentes. Asimismo: los principios tributarios de eficiencia, productividad, de economía, justicia, equidad, igualdad etc.

El segundo capítulo: relacionado al derecho tributario, en nuestro medio, realice un estudio de los Sujetos de Relación Tributaria: quienes son los sujetos activos, así como los sujetos pasivos; el cumplimiento de su obligación tributaria. También es importante dejar escrito y plasmado leyes fiscales objeto de la materia. Deberes formales de las personas como contribuyentes, en el momento prescribe esa obligación tributaria. Seguidamente, el estudio de la Elusión y Evasión tributaria, las que se manifiestan dolosamente y las que se dan por ignorancia o desconocimiento de la ley tributaria, sus características, naturaleza, el porqué existe una gran cantidad de contribuyentes que evade los impuestos con base a la ley, así como la evitación tributaria.

Y por último, en forma detallada: realice el Análisis del Delito de Apropiación Indevida de Tributos; su definición, doctrinariamente, concepto del delito, sus elementos positivos, elementos personales, elemento material. El bien jurídico tutelado; lo que lesiona el delinciente económico, el momento de apropiarse de los tributos, y debido a ello, deviene una sanción, una pena, y por lo mismo, las clases de penas que se pueden aplicar a estos sujetos.

Este capítulo contiene un análisis jurídico-doctrinario del delito de Apropiación Indevida de tributos en cuanto a su tipificación del bien jurídico tutelado, sus elementos y su punición. Para efecto, fue interesante hacer un enfoque sobre las Infraacciones y Sanciones tributarias según la ley de la materia, previstas para los responsables. Como estudiante de leyes y como ex - empleado del Ministerio de Finanzas Públicas, dentro de mis pocos conocimientos adquiridos, he tratado de realizar el presente trabajo de tesis en forma objetiva y crítica, aunque dista mucho de la excelencia académica, pero me deja satisfecho.

CAPITULO I

DERECHO TRIBUTARIO

NOCIONES GENERALES:

El accionar del Estado, tiene como fin; el bien común de toda la población, mediante la prestación de los servicios públicos, realizando para ello diversos tipos de actividades, que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin; al conjunto de estas actividades se le da el nombre la explotación del patrimonio del Estado, tributos, contratación de empréstitos (deuda externa), de los Bonos, (deuda interna) , de la administración de los bienes del Estado; y de la Erogación o Gasto Público, para el funcionamiento y de la prestación de servicios públicos.

Específicamente, la obtención de ingresos provenientes del Sistema Tributario, el objeto y campo de estudio del Derecho Tributario, del derecho a exigir los tributos a las personas naturales o jurídicas sujetas a su potestad tributaria y estas, la obligación de "contribuir al gasto público en la forma prescrita por la ley." ¹ Desarrollándose esta mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnico Administrativo de tipo tributario que eviten arbitrariedades, evasión y abuso de poder, por parte del fisco e incumplimiento por parte de los sujetos de la relación tributaria.

Con relación a esta doctrina jurídica la denominación Derecho Tributario es uniforme: la doctrina italiana y la brasileña, usan esta denominación, mientras que la alemana prefiere la expresión Derecho Impositivo, los franceses y los ingleses, se refieren a Derecho fiscal, siendo este término el que ha adquirido resonancia Internacional por corresponder al nombre de esta disciplina en el Derecho Anglosajón y a la denominación de una prestigiada Institución en la materia Internacional Fiscal Association.

En América Latina, predomina la denominación Derecho Tributario y la principal institución especializada en esa 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 Tributario. En Guatemala, se ha usado el término Derecho Fiscal, desde finales del siglo XIX, y las disposiciones relativas están contenidas en Decreto Constitucional del General Justo Rufino Barrios (código fiscal de la República).

El derecho Tributario, comprende dos partes: La primera parte o parte General es donde encuentran incluidas las normas aplicables a todos los tributos y cada uno de los tributos establecidos; teóricamente se le considera la más importante, pues 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.

La Constitución Política de la República contiene en forma definida el aspecto tributario así como también el código Tributario, que le dió 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.²

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 (Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA; Impuesto Sobre La Renta ISR) etc. 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) EA-BID y consecuentemente por nuestro código Tributario.

² Arts. 239 y 243 de la CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA - GUATEMALA

DERECHO TRIBUTARIO: Para el tratadista: NARCISO AMOROS: 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

TRIBUTO: Impuesto, contribución, u otra obligación, fiscal, gravamen, carga, servidumbre, obligación, (reconocimiento feudal del señor, por su vasallo) ⁴

En Guatemala, se contempla, según el ordenamiento jurídico Tributario, la tributación así: **IMPUESTOS; ARBITRIOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES.** La tributación es necesaria como un patrimonio del Estado, para atender las situaciones más urgentes de desarrollo colectivo y representa la mayor parte de sus recursos, porque del aporte de todos, constituyen los servicios públicos de educación, salud, etc.. El Tributo pues es la relación tributaria que constituye la cantidad de dinero o equivalente que deben de pagar los sujetos pasivos, en virtud de la potestad coercitiva del Estado.

ANTECEDENTES HISTORICOS:

Conforme el programa de Educación Fiscal, que en forma conjunta proyectaron los Ministerios de Educación Pública y de Finanzas Públicas, por medio del Acuerdo Gubernativo No. 542-94, contenido en el folleto Impreso en el Centro Nacional de Impresiones Seguridad (CENAMISE) de 1995, durante el Gobierno del Licenciado RAMIRO DE LEON CARPIO, relata la historia de la tributación en Guatemala. El tributo es tan antiguo, como la sociedad misma; Todas las sociedades han tenido una modalidad u otra forma de tributo y no podría ser de otra manera.

TRIBUTACION EN EL MUNDO ANTIGUO:

En las comunidades más antiguas, el impuesto, adoptó principalmente la forma de **DE GUERRA**, las tribus nomadas luchaban permanentemente para despojarse entre sí de la riqueza que tenían. De alguna manera el servicio personal, particularmente el Militar, era en su forma de imposición. Surgió la Agricultura, aparece el impuesto Directo, que por lo general es la forma de **DIEZMO**, décima parte de las cosechas, aunque la guerra, siguió como principal de ingresos. Los primeros impuestos en dinero aparecen en Egipto y Persia, lugares en donde surgió también el primer impuesto indirecto, el de Aduanas. En Egipto, se llevó una administración y contabilidad muy detallada de los impuestos, la cual quedó registrada en los papiros. En Roma, en la época del imperio, se desarrolló un sistema impositivo muy complejo a tal grado que prácticamente no existe ningún tributo moderno que no tenga su equivalente en el tributo Romano.

TRIBUTACION EN LA EPOCA PRE COLOMBINA:

Las sociedades precolombinas de América, también conocieron los tributos en el período clásico; de los mayas. Las grandes masas de agricultores de maíz, no solamente tenían que sostenerse a sí mismo, si no también a su supremo Gobernante; llamado **HALACH VINICH**, a los jerarcas (jefes) locales y al clero. Adicionalmente la clase baja de la sociedad maya, tributo a los **HALACH VINICH**, (hombre verdadero), daba presentes a los principales y ofrecía en especie a los dioses a través de los sacerdotes. Los sacrificios y el tributo, consistía en toda clase de verduras, tejidos, aves, sal y pescado seco, cacao, incienso, miel, cera, collares de jade y coral, conchas, etc. La forma de tributos consistió en el trabajo de los esclavos, pueblos conquistados mediante la guerra.

El Lic. **JULIO GOMEZ PADILLA**, lo calificó de Esclavismo Generalizado del Tributarario de producción.⁶

5 ANALES DE LOS CAKCHIQUELES

6 GOMEZ PADILLA, JULIO, INTRODUCCION A LA ECONOMIA

TRIBUTACION EN LA EPOCA COLONIAL:

El tributo en Centro América en la época colonial, se inició con la explotación y ~~esclavitud~~ indiscriminada de los indígenas, por parte de los conquistadores, mediante el sistema conocido como la Encomienda. El Quinto Real, impuesto de la quinta parte de la producción. El repartimiento (de la explotación indígena). La cuarta parte de la fuerza de trabajo indígena, laboraba para las tierras de la Corona (actualmente, trabajos en caminos rurales, alimentos por trabajo). Así los varones de 18 a 50 años de edad, pagaban al rey tributos por 2.00 pesos.

A principios del siglo XVII, se comenzó a cobrar impuestos a la población no indígena, (actualmente, poderosos no pagan impuestos) controlan el poder tributario.

ESTABLECIMIENTO DE UN SISTEMA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA:

La recaudación de impuestos en el siglo XVII, fue muy desordenada, ya que eran ampliamente evadidos, por lo que Corona, encargó al Cabildo de Guatemala, su recaudación y fijó arbitrariamente el monto anual que debía tributársele. El gobierno Español, logró finalmente establecer un sistema de Administración tributaria a mediados del siglo XVII, con lo que pudo cobrar efectivamente la Alcabala. Aunque a finales de ese siglo, se aplicó el impuesto del ALMOJARIFAZGO, que era una tasa del 5% que se cobraba sobre bienes que venían fuera del imperio.

En virtud de esta breve historia de la tributación, nos enfoca hacia la experiencia Guatemalteca, en este tema, se abordó la situación hacendaría en el período relativamente corto, que va desde la independencia de Centro América en 1821, hasta el que antecede a la Revolución del 44, cuando fue obligado a renunciar el General Jorge Ubico. Luego de 30 años de Gobierno conservador y tiránico un retorno a los más anhelados deseos de un pueblo colonial, los sistemas impositivos en los años inmediatos a la revolución del año de 1871, se podía reconocer dos grandes grupos de impuestos: Los Públicos y los Eclesiásticos los primeros El Aguardiente y tabaco; y el segundo: Los diezmos y las contribuciones, con fines religiosos y de beneficencia.

LA REFORMA LIBERAL DE 1871:

Se implementó una reforma tributaria que incluyó el recorte del Gasto público, incremento de los impuestos y las reestructuraciones de la deuda interna. Aquí se graban los bienes inmuebles urbanos y la creación del impuesto del café, se intenta el impuesto indirecto. El impuesto de la Dictadura Liberal relacionada al cultivo y exportación del café, favoreció a la Finanzas Públicas (12 reales por persona, por servicio personal de obras públicas).

EPOCA ACTUAL:

Luego del resumen histórico de la creación de impuestos en Guatemala, desarrolló una síntesis hacia la época actual. La administración tributaria se encuentra ante un reto, que circunscribe en la obtención de recursos tributarios a efecto de que el Estado, pueda ejecutar gastos indispensables para proporcionar los servicios, que por ley le corresponde. El objetivo principal de la administración tributaria moderna, es el mejoramiento y de la calidad del servicio ofrecido, haciéndolo eficiente y más organizado.

LOS TRIBUTOS Y SU IMPORTANCIA:

La importancia dentro de la política Fiscal del Estado de Guatemala, puede resumirse en el esfuerzo y en el saneamiento de las Finanzas Públicas, limitando el Déficit Fiscal, a la disponibilidad del financiamiento externo y elevando en cuenta corriente a un poder público promediar por lo menos del 3% del PIB, entre 1994 y 1995, como ejemplo. Así se planteó la necesidad de elevar la carga tributaria. Además el impulso de Auditorías fiscales con la continuación de las reformas administrativas en las dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas y la consecución de los servicios aduanales. Además se ha iniciado la descentralización fiscal.

Según esos objetivos se logrará la profundización del programa de Modernización tributaria y del programa de racionalización del gasto público.

La Superintendencia de la Administración tributaria SAT, inició sus actividades en octubre de 1998, implementando algunas modificaciones tanto en la estructura de sus dependencias respectivas, así como de su personal técnico, capacitándolos para enfrentar la relación contribuyente- fisco, en el país. Prueba de ello, es que se ha tenido a la vista los expedientes del personal que laboró en la Dirección General de Rentas Internas, recurriendo a la contratación de algunos empleados, que han sido incapaces en el servicio, a veces se han contratado a personas, que han sido técnicos en la evasión de Impuestos y eso mismo, contribuye con la Apropiación indebida de los tributos, en mención.

Aunque la Superintendencia ha planificado objetivos claros y aparentemente efectivos, pero el desconocimiento en la materia de fiscalización de los ingresos al fisco, los hace inefficientes.

La persecución penal, contra los evasores al fisco, hasta el momento se perfila como una solución al delito de Apropiación Indebida de los Tributos y hasta podría significar resultados positivos para el saneamiento de las Finanzas Públicas.

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL:

Se ocupa de todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto, en sus diferentes aspectos; analiza especialmente la determinación del tributo, pues su objeto es establecer concretamente que suma de dinero, es la que adeuda cada contribuyente o sujeto pasivo y como esa suma llega a ingresar a las arcas del fisco. Esta actividad de determinación de la cuantía del tributo debe enmarcarse a los principios de equidad y justicia tributaria.

DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL:

Contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria mediante la configuración del hecho imponible y como se extingue esa obligación (pago, compensación, confusión, condenación, también llamada remisión y prescripción), examina cuales son sus diferentes elementos a saber: sujeto, objeto y causa, por último privilegio y garantía.

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

Contiene normas que regulan las controversias de todo tipo que surgen entre sí. (El f los sujetos pasivos o contribuyentes) ya sea con relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir ante la Administración tributaria, para ej forzosamente su crédito para aplicar o hacer aplicar sanciones y los procedimientos a que el pasivo se debe ajustar, para reclamar las cantidades pagadas en forma indebida o en exceso. cuestiones en la vía administrativa, dejando siempre margen a que sea el órgano jurisdic correspondiente, el que determine en última instancia la validez de lo resuelto en toda controver

Las disposiciones procesales en materia tributaria están contenidas en el Dto. 6-5 congreso de la República de Guatemala, (Código Tributario) aunque subsisten n procedimentales dentro de las leyes tributarias específicas, pero son las menos.

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

Estudia las normas que corresponden aplicar en los casos en que diversos Estados, entr contacto con ocasión de hacer valer su potestad tributaria, ya sea para evitar problemas de múltiple tributación Internacional, para coordinar métodos y esfuerzos, para la evasión fis organizar mediante la tributación formas de cooperación entre países industrializad desarrollados y a los países en vía de desarrollo.

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO:

Contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala, y de aquellos país que estas existen (Gobiernos Constitucionales y no de Facto, ahí es por medio de Dtos. Leyes).

DERECHO PENAL TRIBUTARIO:

Regula jurídicamente, lo relacionado a las infracciones tributarias y sanciones. Y como siempre el sujeto pasivo actúa conforme a la ley; le corresponde el análisis; de su conducta y de las normas aplicables en caso de violaciones a las disposiciones tributarias.⁷

PRINCIPIO DE EFICIENCIA:

Consiste en cobrar adecuadamente el impuesto, fijar límite a la discrecionalidad en cuanto al cobro coactivo, señalando al efecto, una suma, o un plazo para cobrar a los contribuyentes morosos y a la vez sería interesante suprimir los Juzgados de lo Económico Coactivo, por Juzgados de Primera Instancia Tributaria y con ello dirimir todos los procesos de esta manera y que se ajusten a la garantía Constitucional del debido proceso, evitando los peligros de los privilegios del fisco.

PRINCIPIO JURIDICO TRIBUTARIO DE PRODUCTIVIDAD:

Es el que todo impuesto que se crea, no grave al contribuyente, hasta desalentarlo en su productividad y Economía Privada.

PRINCIPIO DE ECONOMIA:

Las leyes tributarias deben emanar de la legítima autoridad, es decir de quien tenga la facultad legislativa en una nación independiente y soberana.

Se le considera a este principio, como la limitación de la potestad tributaria del Estado para establecer y exigir tributos. En nuestro medio esta contemplado en la Constitución Política de la República y en el código Tributario, este principio, cuestión que ha alcanzado alcances significativos.⁸

⁷ GIULLIANI FONROUGE, CARLOS M. DERECHO FINANCIERO Pag 67

⁸ Arts 171, 239 CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA Y Arts 3 y 5 del CODIGO TRIBUTARIO DE GUATEMALA

PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD:

Conforme este principio, la carga tributaria ha de respetar la justicia distributiva o sea a guardar la debida proporción con la capacidad económica del ciudadano, en nuestro caso, contradictorio, tal como sucede con el Impuesto sobre el Valor Agregado IVA, que se traduce una elevación de precios que afectan a los consumidores, los cuales no tienen la misma capacidad económica.

PRINCIPIOS DE IGUALDAD:

EL Estado; al establecer tributos; no puede atender discriminaciones subjetivas. Los Tributos deben afectar a las personas, no por ellas mismas, si por ciertas situaciones objetivas, 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, se religión.

CAPITULO II

SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

El estudio de los sujetos de la obligación tributaria debe partir de un acuerdo sobre la naturaleza de dicha obligación. En este sentido, debemos de recordar que la obligación tributaria, es legal, de Derecho Público, cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero. En términos técnicamente precisos, diremos que la obligación (ex - lege) de Derecho Público y de contenido pecuniario.

Lo que este tema trata de estudiar, no son los sujetos de relación jurídica Tributaria, sino los sujetos de la Obligación tributaria, es más restringido, que el de relación jurídico tributario, ya que aquella, sólo constituye el núcleo central de esta y se integra por crédito del público y la deuda del sujeto pasivo de la imposición. Uno de los criterios básicos en los que se inspira nuestro ordenamiento sistemático de la materia consiste en aislar la obligación tributaria Stricto- Sensus, de todas las demás obligaciones y derechos, que integran la relación jurídico tributario.

El proceder así facilita considerablemente el examen de los sujetos, ya que lo único que nos corresponde estudiar son las personas que ocupen la obligación, la posición acreedora y la posición deudora.

En principio puede afirmarse con las salvedades que se haran en el momento oportuno, que el problema de los sujetos activos de la obligación y de los sujetos pasivos se refiere al mundo de los deudores. De la naturaleza ex - lege, de la obligación tributaria se desprende que solo la ley puede ofrecer los criterios que sirven para la determinación, tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo.

SUJETOS ACTIVOS:

Conceptualmente; después de cuanto se ha advertido, no hay duda que designamos sujeto activo al acreedor de la presentación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria. El sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de un crédito.

Con referencia a los sujetos activos o acreedores, las cuestiones esenciales que se plantean son las cuatro siguientes:

- Fijación por ley del sujeto activo
- La relación entre sujeto activo del poder tributario, sujeto activo de la obligación tributaria.
- La naturaleza de los auxiliares de los sujetos activos dentro de la obligación tributaria
- Determinación del sujeto en cada tributo.

SUJETOS PASIVOS:

Definido el sujeto de la obligación tributaria, como el ente que asume una posición acreedora en dicha relación jurídica, es decir el titular del crédito tributario es lógico, que definan el sujeto pasivo, como la persona natural o jurídica que se sitúa en posición deudora de la expresa obligación, es decir el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria en favor del ente público acreedor.

Sujeto pasivo y sujeto activo son: Por tanto en una primera aproximación, términos equivalentes a los acreedores y deudor. En consecuencia relacionados en términos económicos sujetos pasivos de la imposición; son en definitiva, las personas que soportan la carga tributaria relacionados a sus rentas y sus patrimonios. En términos jurídicos; sujetos pasivos, son las personas que asumen una posición deudora, en el seno de la obligación tributaria.

En el derecho penal moderno: sólo el ser humano puede ser sujeto de activo del delito. ¹⁸ Sólo el posee la facultad de razonar con conciencia y voluntad, como dice Carrara: El hecho delictivo requiere siempre de una voluntad y una inteligencia, facultades que sólo el hombre posee.

El artículo 239, inciso a, de la Constitución Política de la República, establece el hecho generador de la relación tributaria, relacionado al principio de Legalidad. También en su inciso b, de las exenciones y en el inciso c, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el público acreedor del tributo.

Sujeto pasivo: Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o de responsables.

CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION:

La Administración tributaria; es la encargada de administrar los distintos impuestos que por efecto legal se establecen; ya que el fin de la administración tributaria es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación fiscal consistente en que todos los contribuyentes determinen y paguen su obligación tributaria en forma exacta, oportuna y voluntaria. Lo que caracteriza el cumplimiento voluntario es la espontaneidad con que el contribuyente la determina y cumple, esto es inmediar una acción directa de la administración para lograrla. Debe señalarse que una política fiscal adecuada, sentará las bases para el crecimiento económico que es la precondition para el exitoso combate a la pobreza.

¹⁸ DE MATA VELA, JOSE FRANCISCO Y HECTOR ANIBAL DE LEON VELAZCO, DERECHO PENAL GUATEMALTECO
¹⁹ Arts 14, 17 y 19 DEL CODIGO TRIBUTARIO Dto 6 - 91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

El principio de Capacidad de Pago: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Fiel efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago. prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo es gravado de más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. ¹¹

LOS TRIBUTOS: Son las prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de obligación tributaria.

"CONTRIBUYENTES" Obligado por deuda propia, son contribuyentes las personas individuales prescindiendo de su capacidad de pago legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la Obligación tributaria.

Los contribuyentes o responsables están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales, así como al pago de intereses y sanciones pecuniarias. El Código tributario establece: Agente de Retención: Responsables en calidad de Agente de recepción y de Percepción, personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuarse retención o percepción del tributo correspondiente. ¹²

11. Artículo 243 CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

12. Artículo 9, 20, 21, 23 DEL CODIGO TRIBUTARIO Dec 6-91 CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

Artículo 358-C. del Código Penal y de sus reformas, establece: Comete delito de apropiación indebida de Tributos, quien actuando en calidad de agente de Retención o Percepción en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos.

LEGISLACION JURIDICA TRIBUTARIA:

No ha existido una recopilación de leyes tributarias, tanto en las organizaciones o dependencias encargadas de dicha actividad, así como en el Ministerio de Finanzas Públicas, Organismo Judicial, bibliotecas, etc. Instituciones, que a veces poseen de alguna manera gran parte de las leyes tributarias.

Nuestro ordenamiento jurídico Tributario Guatemalteco (CÓDIGO TRIBUTARIO) establece en su artículo 1 y 2, Fuentes: Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en su orden jerárquico así:

1. DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES
2. LEYES, TRATADOS Y LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES QUE TENGAN FUERZA DE LEY.
3. LOS REGLAMENTOS QUE POR ACUERDO GUBERNATIVO DICTE EL ORGANISMO EJECUTIVO.

Actualmente, se aplica con fundamentación jurídica: Las leyes que a continuación se enumeran:

1. CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.
2. CODIGO PENAL Dto. 17-73 (REFORMAS Dtos. 103-96 y 30-97)
3. CODIGO PROCESAL PENAL Dto. 51-92 Y SUS REFORMAS
4. CODIGO TRIBUTARIO Dto. 6 - 91
5. LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL Dto. 2-89
6. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Dto. 26 - 92 REFORMA 61-94

7. LEY SOBRE EL VALOR AGREGADO IVA. Dto. 27-92 REFORMAS 60-94 Y 142 - 96
8. LEY CONTRA LA DEFRAUDACION ADUANERA Dto. 58-90
9. IMPUESTO UNICO SOBRE INMUEBLES Dto. 63 - 87
10. LEY DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACION DE VEHICULOS Dto. 70 - 94
11. LEY DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE BEBIDAS ALCOHOLICAS CERVEZAS Dto. 32-95.
12. LEY DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIA
13. LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLA ESPECIAL PARA PROTOCOLO Dto. 37 - 92
14. LEY ORGANICA DEL MINISTERIO PUBLICO.
15. LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA SAT.
16. LEY QUE EXCLUYE LA EXCUSA ABSOLUTORIA EN CASOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y A LOS EMPLEADOS PUBLICOS.

Todos los decretos, del Congreso de la República de Guatemala, incorporados a mismos, sus respectivos reglamentos.

MANUAL DE INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS (DGRI - 1994)

OTROS: DICTAMENES, OFICIOS, CIRCULARES Y DISPOSICIONES INTERNAS

DEBERES FORMALES DE LAS PERSONAS COMO CONTRIBUYENTES

DEBERES:

Nuestro ordenamiento Tributario, enumeran los que deben cumplir el contribuyente además de la obligación tributaria. Los deberes formales son aquellos actos, que como su nombre lo indica; son de pura forma o de tramite diferentes al pago y que facilitan la tarea de determinación

recaudación, fiscalización e investigación, que realice la Administración Tributaria, son de carácter obligatorio, por lo que su cumplimiento es susceptible de ser sancionado con multa (artículo 94 del Código Tributario). Este mismo artículo, menciona la obligación de inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos necesarios dentro de los cuales se encuentra el domicilio fiscal, lugar que el contribuyente o responsable designe para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos de sus relaciones con el fisco y para que este pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias.

Artículo 36 del Código Tributario: Establece: que el pago extingue la obligación y desarrolla que pueden realizarse por medio de un tercero, consistiendo o no el obligado. Debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique. Incluso se permite la posibilidad de medios de pago diferentes al efectivo, o el equivalente mediante cheques y como ya desarrollamos antes los tributos, excepcionalmente en especie.

Es importante mencionar cuando fui empleado del Ministerio de Finanzas Públicas, tuve la oportunidad de analizar el pago por medio de cheques, documento con el cual se llegó a defraudar y estafar al fisco, cantidades millonarias, durante varios años y aun en la actualidad (por falta de fondos) en vista que los cheques certificados o de caja, sólo son aceptados en algunos impuestos.

La condonación, es una figura importante; en materia de tributos, ya que procede de conformidad con la ley o sea por el congreso de la república (Mayoría absoluta de Diputados); y también por el presidente de la república de Guatemala (Multas y Recargos pueden ser exonerados o remitidos) según el artículo 183 inciso r. de la Constitución Política de la República. Esto viene a favorecer a las grandes empresas.

PRESCRIPCION:

Los artículos 47 y 53 del código Tributario, establece: De manera más técnica y favorable que en las leyes específicas, entre otros aspectos por la reducción del plazo de 5 años. Plazo fijado para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias liquidadas, intereses, multas y exigir su cumplimiento, así como el pago a los contribuyentes responsables. En igual plazo los contribuyentes deben ejercer su derecho de repetición, en cuanto lo pagado en exceso o indebidamente por concepto de tributos, intereses, recargos, multas. El código aludido norma también la prescripción especial, para el caso de los contribuyentes responsables que no hayan registrado ante la Administración Tributaria, cuyo plazo se amplía a 10 años.

Los plazos contarán a partir de la fecha de vencimiento de la obligación.

ELUSION Y EVASION DE LOS TRIBUTOS**ELUSION TRIBUTARIA****NATURALEZA**

Dentro de los procedimientos jurídicos de repulsa o resistencia del contribuyente se presenta este como tangencial con los procedimientos económicos. La Elusión, debe situarse entre los procedimientos económicos y jurídicos, de resistencia o repulsa al impuesto en una consideración amplia. La Elusión es sustancialmente un fenómeno económico. Significa un cambio de conducta para evitar el hecho imponible y produce en muchos casos los efectos económicos propios de los procedimientos de esta naturaleza. El eludir un impuesto significa que este no se satisface por completo porque aun los efectos económicos derivados de la elusión se ignoran dentro del ámbito objetivo personal del Impuesto. Es clásico y existe en todos los países la diferenciación entre la Elusión y Evasión. A lo sumo en la elusión podríamos hablar de resistencia de personas amenazadas por el impuesto, pero sobre las cuales este aun legalmente no descargaba ni legalmente descargara.

NOCION ACERCA DE LA ELUSION:

Se considera como elusión (tax avoidance) aquellos actos por los cuales las personas que realizan ordenan su conducta de tal modo que satisfacen menos impuestos de los que hubieran tenido que satisfacer de no haber mediado tal conducta. Esta conducta se considera legalmente correcta, a menos que una regla especial dictada al efecto la considere o declare ilegal. Esta noción de la elusión en cierta forma se basa en el principio de la libertad de todo individuo para ordenar su conducta en la forma que estime conveniente, pero sin embargo este principio no está recibido clara y expresamente en la Legislación Anglosajona, que es la que podríamos considerar como la más amplia en materia de la Evasión fiscal que después estudiaremos.

CARACTERISTICAS:

PROCEDIMIENTO JURIDICO: La elusión reduce al mínimo los supuestos de aplicación. Solamente una interpretación literal de la ley tributaria permite aumentar las hipótesis de elusión, pues significa que habría que calificar así todos aquellos casos que respetando la letra de la ley no lo hicieron de su espíritu. En EE.UU. e Inglaterra, se tiende a reducir los casos de Elusión procurando que se dicten normas tributarias dentro de los que se utilizan para resistir o repeler un tributo.

NO PERMITE EL ABUSO DE FORMAS JURIDICAS: La realidad de esta características, además de ser lógica y aceptable para cualquier persona dotada de preparación jurídica es también consecuencia obligada de la existencia del fraude o evasión fiscal. Si nosotros admitiéramos dialecticamente la posición contraria, toda esta preocupación nuestra para distinguir entre la elusión y el fraude fiscal no sería posible.

Los problemas que se plantean están en la determinación de lo que ha de entenderse por abuso de formas jurídicas.

COMO UNA CONDUCTA DE ABSTENCION: Consiste en que el hecho tributario no produzca, pues desde un plano jurídico la elusión no puede tener como finalidad preferent exclusiva el dejar de pagar un impuesto normalmente la elusión se produce en una abstención en hacer del presunto contribuyente.

CONCEPTO:

Es el acto de sustracción, parcial o total del pago del tributo valiéndose para ello de esca legales o aparentemente legales. Constituye uno de los problemas más dificultosos de comproi por ser una evasión por abuso de las normas jurídicas o sea con apariencia de legalidad. No t ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una Elusión. Para ello es neces: distorsionar la norma jurídica.¹⁴

EVASION TRIBUTARIA

NATURALEZA:

Partimos de la consideración jurídica de la Elusión y la Evasión fiscal y por lógica tenemos que hacer participar de esta consideración a la evasión, pues aquí no encontramos que el problema que en la Elusión existía por ser una noción que era tangente con otra de carácter económico. La evasión en esta aceptación nunca puede ser jurídica legal ya que es de su esencia el aparecer como un procedimiento ilícito para dejar de satisfacer el impuesto. Se acepta la naturaleza jurídica de la evasión, estimado que en su realización se tiene en cuenta formas jurídicas.

Precisar la naturaleza de la evasión es un tanto difícil, aunque la mayoría de los casos se usa o se abusa de formas jurídicas y porque todas ellas suponen conculcar en la letra y en espíritu las normas tributarias, entrando en la eficacia de las normas tributarias (resistencia o repulsa ante el impuesto).

NOCION ACERCA DE LA EVASION :

La exposición que se ha hecho de la evasión fiscal, hace que este aparato concreto quede verdaderamente sin contenido, pues sería reinteración de las condiciones anteriormente tratadas. ¹⁵

El profesor de la Escuela de Derecho de la Universidad de HARVARD. OLIVEROLDMAN, en las reuniones de administración de los impuestos, en su potencia intitulada "COMO PREVENIR LA EVASION DEL IMPUESTO A LA RENTA" hace una descripción de los distintos medios que pueden servir a estos efectos, se refiere a la evasión como violación de la ley, la declaración en tiempo, no pagar en el plazo fijado, no declarar ingresos y deducciones en forma secreta y exacta y falta de declaración inexacta de otra manera podríamos decir que todo estaría autorizado, mientras las disposiciones sean legales o no lo prohiban.

El resultado concreto en el incumplimiento de la finalidad práctica de la norma Constituye a nuestro juicio el fundamento de cualquier noción que se quiera tener acerca del fraude fiscal.

CARACTERISTICAS:

EXIGENCIA DE LA NORMA APLICABLE: Muchos tratadistas coinciden en el fraude a la ley en sentido estricto. Al desarrollar este último aspecto, suele distinguirse la normativa conculcada o defraudada y normativa de cobertura. Admitiendo esta diferenciación el fraude de la ley tributaria, una como conculcada y la otra como cobertura.

EXISTENCIA DE UN HECHO O ACTO FRAUDULENTO: Sin hecho fraudulento no caracteriza por elementos positivos (presupuesto legal y configuración del tributo), indiferente (naturaleza jurídica y económica) y finalista (determinar el nacimiento de la obligación tributaria).

CONDUCTA DE LA PERSONA FRAUDULENTO: La intención o el propósito de defraudar es a nuestro juicio, un elemento más que permitirá enjuiciar con mucho acierto si encontramos con un hecho fraudulento. ¹⁶

Para el conocimiento fiscal del fraude a la ley, ha de referirse a la persona que ha de cumplir la obligación formalmente ante el fisco.

Por lo que es importante, establecer el concepto de Evasión; proveniente del latín "EVADERE", significa sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido. Así como en el derecho Penal, "EVASION" 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.

La evasión tributaria, lato sensu, es la sustracción lícita o ilícita, total o parcial, voluntaria o involuntaria, que hace el obligado.

EVASION ORGANIZADA POR LA LEY:

El tratadista DUVERGER, MAURICE, señala : que la evasión organizada por la ley se produce, cuando el legislador dispensa del pago del tributo. Si la dispensa, se produce por medio de excepción , no puede decirse que haya evasión, ya que la exención 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.

EXENCION: Es la situación del privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga obligación, o para regirse por leyes especiales. ¹⁸ Las exenciones tributarias obedecen a diverso tipo de razones, algunas económicas, otras sociales, políticas etc. Que el legislador considera atendibles.

Nuestro sistema tributario, es muy común, en el otorgamiento de excepción, algunos de orden constitucional, ejemplo: Las cooperativas, La universidad de San Carlos de Guatemala, Los Centros Educativos privados, Los bienes inmuebles de las Iglesias, Sindicatos, etc. Gozan del privilegio de exención en todo caso, para otorgar una exención deberán llenarse los requisitos que la ley establece para ello, dicha ley deberá establecer además si la excepción es total o parcial y en su caso el plazo de su duración.

El código tributario Guatemalteco: preceptúan en su artículo 62: El concepto legal Exención así: "EXENCION" es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Artículo 65 del mismo código Tributario: establece: en su párrafo final: Que en ningún caso la exención obtenida podrá transferirse a terceros por ningún título.

DUVERGER, MAURICE: sostiene que existe otro caso de Evasión organizada por la ley, cuando un impuesto que grava las rentas de determinado sector, se estructura con una base imponible inferior a la determinada para la generalidad. Aunque esta es una forma de evasión tributaria, por disminuir los ingresos tributarios del Estado, el cumplimiento que no paga por acogerse o encuadrarse en alguna manera en una exención, no es un evasor fiscal.

EVASION POR LAGUNAS LEGALES:

Llamada también "Evasión Legal" no lo es; lo que en realidad sucede es que el potencial contribuyente según el Legislador, para acomodar sus asuntos de forma tal, que evade el impuesto sin que, aparentemente, viola el texto o disposición legal Tributaria alguna.

Si el contribuyente aprovecha 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 prohíbe a un contribuyente arreglar lícitamente su negocio, a manera de pagar menos tributo; menos aún, 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 distorsión de la forma jurídica, disminuir o anular la obligación tributaria, nos hallamos ante una conducta llamada "Elusión fiscal" que de alguna manera se considera 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.

Ejemplo: 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 la venta a un tercero, lo cual es legalmente válido, pero que evade impuesto al valor agregado (IVA) que grava compra venta.

HECHO FRAUDULENTO:

Apariencia Legal: Al destacar este aspecto: se indica que la simulación, es en cierta forma, como elemento del fraude a la ley tributaria. Se pretende hacer una distinción clara de su formulación teórica, pero difícil comprensión en la práctica, considerando que en la simulación el hecho o acto no se quiere mientras que en el fraude a la ley, si se quiere y cuando llega el momento de análisis de los supuesto de probable fraude a la ley, nos encontramos con esta nota de la apariencia, que equivale a la admisión de la necesidad de que el hecho fraudulento sea consecuencia de actividades de simulación.

Si se fuerza la diferencia del fraude con la simulación sería muy difícil encontrar el primero, ya que la realidad y la experiencia nos enseña que en la materia tributaria surge siempre a través de una serie de actos de especial consideración, que merece dentro de este apartado el problema del ¹⁹abuso de formas.

EVITACION TRIBUTARIA:

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 contribuye 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, viajar etc. Con el único propósito de no pagar impuestos. Tampoco puede considerarse esta acti como Evasión Legal, aunque sabemos que el hombre puede hacer todo lo que legalmente no le prohibido.²⁹

En la actualidad esta forma carece de relevancia, debido a que el hombre, por natural gregario y ser social, no puede abstenerse de la relación con sus semejantes por el simple hecho no pagar impuestos; pero la evitación tributaria adquiere cierta importancia cuando surge co opción de determinados sectores económicamente poderosos, al Estado; cuando este deterr incrementar la carga tributaria a la promulgación de nuevas leyes impositivas, a lo cual los secte poderosos responden con amenazas de paralizar sus operaciones o cerrar sus empresas. evitación tributaria siempre y cuando sea real, no es posible cuantificarla.

CAPITULO III

ANALISIS DEL DELITO DE APROPIACION INDEBIDA DE TRIBUTOS

DEFINICION:

Este delito, doctrinariamente es conocido bajo diversas denominaciones: Los romanos formulaban un concepto de Apropiación indebida de los tributos en un título que apareje una obligación de devolverla, sin ánimo de lucro (*Animus lucrandi*) en calidad de agentes; acreedores; depositarios y sin apropiarse e invertir el dinero del legítimo dueño (*fisco*), los Látinos y los italianos le llamaban *OFFACIA* y *BELLETO*; que significaba afeites, o emplasto, simulando la honradez para inspirar confianza (abuso de confianza, engaño). Dar en confianza una cosa, dinero (el tributo) es permitirle a un sujeto la retención a que se haya obligado a devolver y consignarla a su dueño (*fisco*). La dolorosa apropiación de una cosa (dinero) ajena no entregada; es cuando el delincuente económico, posee materialmente la cosa sustraída.²¹

DELITO:

En un sistema jurídico, existen normas de tipo penal, las cuales incorporan una sanción que se aplica al sujeto que infrinja la prohibición contenida en la norma. Para referirnos a la noción del delito, algunos autores lo definen así:

Delito: Es un acto del hombre (positivo o negativo) legalmente típico, antijurídico, culpable a un sujeto responsable, en ocasiones, previa determinación de condiciones objetivas de punibilidad y a la cual se le impone una pena y/o una medida de seguridad.²²

Delito: Tipicidad; de la Antijuricidad y de la culpabilidad. La infracción de la norma, como base de la teoría del delito, una acción humana, que perjudica, es decir lesiona o pone en riesgo valores e intereses, bienes jurídicos protegidos por la ley.

21. SOLER, SEBASTIAN DERECHO PENAL ARGENTINO, B.A. Arg. T.I. Pág. 298

22. GOESEL KARL, REINE - ESTUDIO SOBRE EL DELITO, ALEMANIA Tomo Único.

Delito: Es una acción antijurídica, típica, sujeta a sanción penal. Un hecho jurídico, un hecho jurídico de naturaleza ilícita y culpable que se realiza típicamente.²³

DELITO DE APROPIACION INDEBIDA: DE TRIBUTOS

CONCEPTO:

El delito de apropiación indebida de tributos, recibe denominaciones distintas, del cual desprende: el delito de Organización de personas que se dedican a la defraudación y evasión de impuestos, ilícito que contraria las normas fiscales. Evasión dolosa, contribuyente en forma voluntaria, constituye con ánimo de defraudar al fisco por todos los medios posibles. Evasión culposa, esta situación no existe el ánimo de Defraudar al fisco, se da por ignorancia o negligencia del sujeto pasivo de la relación jurídico tributario.

Nuestra legislación Penal vigente; Dto 17-73 y de sus reformas Dto. 103-96 ambos Congreso de la República. Artículo 5 adicionado al artículo 358-C del código Penal: Precepto Apropiación indebida de Tributos: comete el delito de Apropiación indebida de tributos que actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después transcurridos treinta días hábiles, contados a partir de la notificación del requerimiento por enterarlos. El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente impuesto percibido o retenido.

Si el delito fue cometido por persona extranjera se le impondrá además de la pena, expulsión del territorio nacional.

ELEMENTOS POSITIVOS DEL DELITO:

Por la naturaleza del tema; objeto de análisis, mencionaremos sólo los elementos positivo

- a) **LA ACCION O CONDUCTA HUMANA:** Es la conducta humana en su forma de manifestarse, en forma voluntaria o involuntaria, ya sea que esa manifestación sea positiva o negativa, que produzca modificación exteriorizada, mediante una situación o una omisión, y que dicha conducta este contenida en la ley.

Esta conducta debe ser, de una persona humana, el de manifestarse cuando evade en forma dolosa; voluntariamente, se apropia de los tributos y en forma culposa; por desconocimiento o negligencia descuida su obligación tributaria.

- b) **LA TIPICIDAD:** El tipo legal, es la abstracción concreta, que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se considera en la ley, como delito, o sea que es la acción antijurídica prevista en la ley, que va acompañada de una sanción penal. El tipo Penal de Defraudar, evadir, y de apropiarse del pago de los tributos, en detrimento de los ingresos fiscales.

- c) **ANTI JURICIDAD:** Lo opuesto en contra del derecho, la relación de oposición entre conducta humana y una norma legal. La conducta que transgrede las normas tributarias.

Esa conducta, como un acto, material; (apropiarse de dinero) significa una conducta contraria a la sociedad.

- d) **LA CULPABILIDAD:** Es una actuación consciente de la voluntad de un individuo y que da lugar a una situación de reproche. La fuerza motivadora, de lucrarse con el dinero de los tributos de parte del contribuyente, su intención (dolo) a veces se transforma en la ambición, esa culpa.

- e) **LA IMPUTABILIDAD:** Es imputable todo individuo que posee el tiempo de la acción antijurídica, las condiciones físicas y psíquicas, necesarias determinadas en la ley, para poder actuar en contra de esa ley. Es entendido que el actuar del contribuyente, es para defraudar, evadir y apropiarse los impuestos, sabiendo que es penada la manifestación de su conducta ilícita.

- f) **LA PUNIBILIDAD:** Es la situación en que se encuentra el individuo quien por haber cometido un hecho delictivo, se hace acreedor de un castigo previsto en la ley. El contribuyente (sujeto

pasivo) de la obligación tributaria, desafía la norma y comete el ilícito tributario de Apropiación indebida de tributos, enterado de la pena y la sanción contemplada en la ley.²⁴

ELEMENTOS PERSONALES:

- a) **SUJETO ACTIVO:** Sujeto activo de la obligación tributaria es Estado o el ente público acreedor del tributo.
- b) **SUJETO PASIVO:** Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.²⁵

ELEMENTO MATERIAL:

Constituido por el sujeto activo; haya percibido del contribuyente o responsable de la obligación tributaria, dinero en concepto de tributos conforme a la ley, es decir dinero que tuvo llegar en poder del sujeto activo.

EL BIEN JURIDICO TUTELADO:

Dentro de la esfera del derecho penal, este es un elemento importante, en algunos delitos bien jurídicamente protegido, es la vida, la libertad, el honor, el patrimonio. Etc. En el presente caso, se protege el patrimonio del Estado de Guatemala.

El bien jurídico tutelado es el patrimonio que el Estado pretende proteger a través de distintos tipos penales, interés lesionado. El jurista: Raul Zafaroni, se refiere al bien jurídico tutelado: como la relación de disponibilidad de un individuo, con un objeto protegido por el Estado que revela interés, mediante la tipificación penal de conducta que le afectan.

²⁴ FERNANDEZ CARRASQUILLA, JUAN "DERECHO PENAL FUNDAMENTAL" Edición TEME 2da Edición Bogotá, C.E. Volumen: I

²⁵ Artículo 17-18 del Código Tributario de Guatemala (Dto. 6-91) del Congreso de la República de Guatemala

Todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido (objeto jurídico y el delito de Apropiación indebida de los tributos, no es la excepción. en una forma genérica. el Estado trata de proteger con él: su disponibilidad económica o lo que es mismo decir su Actividad Financiera. La denominación de los delitos fiscales, comprenden elementos: delito y cuales son los bienes del fisco conculcados. (fiscus; significa: CESTA DE MIMBRE, lo que los romanos usaban para guardar el dinero) actualmente se utilizan los conceptos de Erario Nacional, Tesoro Público.²⁶

AGENTES DE PERCEPCION Y RETENCION

Agentes de Percepción: Los agentes de percepción en materia tributaria son los contribuyentes que perciben del consumidor, los impuestos que la ley establece; para luego de su retención. deben de pagarlos a las cajas fiscales respectivas y en las cajas receptoras de los bancos del sistema. Percepción de los frutos constituye uno de los modos de adquirir el dominio sobre los mismos. por el poseedor de BUENA FE: y se los retuvo cuando ya era poseedor de mala FE: por eso mismo está obligada a responder o a restituirlos.²⁷

Agentes de Retención: Retención: Detención, Conservación, memoria, facultad que corresponde al tenedor de una cosa ajena, para conservar la posesión de la misma, hasta el pago de lo debido por razón de ella.²⁸

El artículo 28 del código tributario: establece: 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 deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Artículo 29 del código mencionado: indica: Efectuada la retención o percepción, es el único responsable ante la Administración tributaria, por el importe retenido o percibido, es el agente de retención o de percepción.

²⁶ RIVERA SILVA, MANUEL. "DERECHO PENAL FISCAL" México Ed Porrúa
²⁷⁻²⁸ OSORIO MANUEL "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES"

PENALIDAD EN EL TIPO DEL DELITO DE APROPIACION INDEBIDA DE TRIBUTOS:

Se refiere a la sanción que se le impone a la persona que comete el delito de Apropiación indebida de tributos y en el estudio y análisis que se realiza, podemos mencionar que nuestra legislación Penal vigente establece: Que la sanción al sujeto, es con prisión de uno a cuatro años o multa equivalente al impuesto percibido o retenido.

CLASES DE PENA:

De conformidad con el código penal vigente, en sus artículos 41 y 42, establece: Principales: la de muerte, la de Prisión, arresto y la multa. Penas Accesorias: Inhabilitación absoluta, inhabilitación especial, comiso, y pérdida de los objetos e instrumentos del de expulsión de extranjeros del territorio nacional, pago de costas y gastos procesales y publicación de la sentencia.

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS:

El código tributario Dto. 6-91 del Congreso de la República establece en su artículo Aplicación: Será aplicable a las infracciones y sanciones, estrictamente en materia tributaria, lo que dispongan las normas especiales que establezcan las leyes que regulan cada tributo.

Se ha pretendido unificar en el código tributario, todo lo relativo a infracciones y sanciones tributarias existentes: en la actualidad varias leyes que establecen infracciones y sanciones en materia, ejemplo: Ley de Timbres fiscales y de papel Especial de Protocolos Dto. 37-92 Congreso de la República de Guatemala (no habilitar los timbres fiscales y darle varios usos sancionado el sujeto penalmente.

INFRACCION TRIBUTARIA:

El estudio descriptivo de las infracciones en mención debe de analizarse las normas reguladoras de cada tributo y la ley Penal tributaria, que las contiene, las mismas puede clasificarse atendiendo a diversas circunstancias. (gravedad, el medio y el bien jurídico tutelado)

Infracción tutelada: es toda acción u omisión de particular que trae como consecuencia, de ~~dejar de~~ hacer lo que la ley ordena, o de efectuar la que la misma prohíbe

SANCION TRIBUTARIA:

Teniendo el Estado, la facultad de exigir coactivamente determinadas sumas de dinero a los particulares. También debe contar con los medios de defensa para hacer cumplir sus disposiciones. El estado puede reprimir imponiendo castigo que perjudican al infractor, retribución del mal causado y que tiendan a prevenirlo contra sanciones futuras. Estas son las sanciones represivas, como ejemplo: Las privativas de libertad personal, dichas sanciones son de naturaleza penal. Los de carácter Civil (recargos e intereses)

En síntesis: Con una mayor función fiscalizadora y Penal, y con un código tributario más eficiente y más desafiante a los evasores del fisco, habrá mayor equilibrio en los ingresos a las arcas del Tesoro Nacional, para no recurrir al endeudamiento público.

Con un sistema fiscal simple y previsible, así como por una equidad en los gravámenes, con eficiencia y transparencia, hará que el derecho tributario se encamine por los objetivos planteados.

Ya es el momento de poner un hasta aquí a los privilegios fiscales para no dar lugar a un paraíso de la Evasión y de ver el problema tributario desde el punto de vista objetivo . Es necesaria y fundamental una política reorientada a un control efectivo y de lograr metas programadas. En este trabajo de tesis, es oportuno señalar, que no siendo la Apropiación indebida de tributos, la única causa de la apremiante situación económica del Estado, no debe ser la regulación penal; de esta conducta; como la única salida a la grave crisis tributaria, sino sólo como una forma de disminuir el incumplimiento en el pago de los impuestos.

Para superar la crisis fiscal, en materia de Apropiación indebida de los tributos, es necesario la reforma de la Administración, austeridad en el gasto público, una estricta reducción de la Burocracia estatal, descentralización geográfica de la Administración tributaria y su imperiosa

necesidad del combate a la corrupción a todo nivel, aplicando sanciones a corruptos y corruptos. Porque no podemos hacernos de la vista fácil ante el enorme porcentaje de Apropiación de tribu

DEL ANALISIS JURIDICO REALIZADO (CONSIDERACION PREVIA)

Del estudio realizado y de los antecedentes: el sistema tributario Guatemalteco, caracterizado por un alto índice de Apropiación indebida de tributos; y que en la actualidad no ha sido resuelto a pesar de las reformas al código Penal, que creó la figura del Delito de Apropiación indebida de tributos lo cual hace imprescindible la reacción y aplicación de una nueva ley tributaria, que sancione la conducta ilícita en este caso, aunque de por sí es complicado y difícil para tal objetivo se requiere combatir la impunidad, al amparo del control que ejerce el poder tributario políticamente. Es necesario darle un nuevo giro a la estructura tributaria, basada en los actuales momentos, relacionando con los impuestos y castigando drásticamente a los sujetos que cometen este ilícito.

Tomando decisiones profundas, tendientes a superar los obstáculos que en materia tributaria se refiere y que inciden en forma directa o indirectamente en la captación de impuestos, los cuales son muchísimos y que a mi criterio son: La indefinición, el desorden y la falta de claridad en la legislación tributaria vigente; la poca capacidad de la administración tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora y la impunidad imperante, aunado con la deficiencia del sistema de justicia en el país, y que resume así:

PRIMERO: Es necesario el estudio y reordenamiento de la legislación tributaria actual haciéndola más clara y comprensible, cada ley tributaria debe ser lo más simple y sencillo posible limitándose a establecer en ella: el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo. Etc. Dejar los procedimientos y sanciones al código tributario, el que a su vez debe ser clara en conceptos constitucionales tales como: impuesto confiscatorio, doble o múltiple tributación, tributación especial; debe simplificarse y unificarse las distintas clases de formularios

diligencias administrativas para el pago de los impuestos, a manera de facilitar al máximo el cumplimiento de las obligaciones tributarias 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 ya que para esto debe incrementarse la cantidad de Auditores fiscales, debiendo darse a dichos auditores, capacitación y actualización en materia legal tributaria. Porque en la actualidad, la mayoría de auditores fiscales son empíricos y sin ninguna preparación técnico jurídico a nivel superior, y con ello demuestra una clara incapacidad del ente fiscalizador, para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de todos los contribuyentes.

SEGUNDO: Es importante el fortalecimiento del Ministerio Público y del Organismo Judicial, como órganos encargados de la Administración de justicia en el país, acompañado de un gran esfuerzo de estos, para perseguir y castigar los casos más notorios del ilícito Penal tributario en mención a fin de devolverle al contribuyente la confianza para el pago de sus obligaciones con el fisco.

TERCERO: Es imprescindible la información de órganos técnicos que se encargan de la adecuada preparación de proyectos e iniciativas de ley, para ser aprobadas por el Congreso de la República. Esta deficiencia se nota en la inadecuada formulación de leyes cargadas de indefiniciones, ambigüedades y contradicciones, resultando inoperantes, a veces hasta inconstitucionales.

Para la configuración del delito de Apropiación indebida de tributos: es recomendable que la administración tributaria cuente con la asesoría de especialistas en Derecho Penal Tributario y Derecho Constitucional Tributario; y que el Congreso de la República, previo a emitir la ley tributaria, nombre una comisión específica de investigación del problema del delito tributario, a fin de garantizar que la ley Penal Tributaria a emitirse se ajuste a la realidad financiera del Estado y no viole principios penales tributarios y Constitucionales básicos, que la hagan recurrible de Inconstitucionalidades, como ha sucedido con algunas leyes anteriores

ASPECTOS PARA ESTABLECER EL DELITO DE APROPIACION EN CUANTO A SU UBICACIÓN

Ya que en delito tributario el bien jurídico tutelado lo constituye la actividad financiera Estado; la que difiere sustancialmente del patrimonio privado, que es el bien jurídico tutelado en delitos contra el patrimonio contemplado en nuestra legislación Penal sustantiva Dto. 17-73 Congreso de la República título VI, libro segundo. Por otra parte el sujeto pasivo del de tributario es el Estado y particularmente la Administración Pública, por lo que a mi criterio ubicación del delito tributario dentro de los delitos contra el patrimonio es poco técnica, y consid que el delito tributario es materia de ilícitos que se deben enmarcar ampliamente.

EN RELACION A SU TERMINOLOGIA:

Es fundamental, que se recomiende a los técnicos encargados de la elaboración anteproyectos de leyes tributarios: distingan ampliamente las figuras delictivas de EVASION DEFRAUDACION, ELUSION Y APROPIACION DE TRIBUTOS; o sea que el Organismo Legislativo, previo a la apropiación de leyes en materia tributaria someta a consideración Instituto de Ciencias Penales y al Colegio de Abogados; ya que estas Instituciones que gozan prestigio en Guatemala; los sometan a consideración, con el fin de garantizar que esas leyes, se operantes, eficientes, y funcionales.

EN CUANTO A SU POSICIÓN:

La ley penal, que contempla el delito de Apropiación de Tributos; establece: prisión de un a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido y en el caso de personas jurídicas las sanciones son aplicables a sus representantes legales. Asimismo, si es reincidente, se impondría una multa y el cierre temporal de la empresa.

En cuanto a la prisión establecida: no la considero adecuada, según mi modesta opinión. criterio, este delito, es de impacto social, por las cantidades millonarias que no ingresan a las arcas

del fisco y su penalización debe ser de quince a veinte años de prisión. Por último: mi criterio en este trabajo de tesis es que lo más urgente es reformar el código : Penal y Código tributario relacionados al tema; del delito tributario (APROPIACION INDEBIDA DE TRIBUTOS) para que en lo posible la recaudación de impuestos triplique sus ingresos por los conceptos del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) y del Impuesto Sobre la Renta (ISR), para que no suceda lo contrario, que existe Apropiación indebida de tributos del triple, de lo que se recauda.

DE LAS REFORMAS: El artículo 358-C del Código Penal, haciéndola más clara y que la prisión sea de quince a veinte años de prisión, y no de uno a cuatro años que actualmente contempla.

Los artículos 84 y 94 del código tributario Dto. 6-91 el cual no establece ni siquiera sanciones penales, es muy ambigua y poco clara. En vista que nuestro código Tributario, es de contenido administrativo en gran porcentaje, y en conceptos penales es muy vaga. Por lo que es necesario sus reformas, haciéndola más efectiva, introduciéndole aspectos penales y en forma clara. Unificando los tipos penales de Defraudación, Evasión y Apropiación de Tributos.

CONCLUSIONES

1. El delito de defraudación tributaria, en correlación con el delito de apropiación indebida de tributos, es eminentemente doloso, pues la persona que lo comete, ha previsto en forma deliberada el resultado dañoso de defraudar al fisco, mediante la disminución o anulación del pago de la obligación tributaria.
2. La evasión fiscal o tributaria, es un tipo ilícito, consciente en la disminución ilegítima de los ingresos del fisco, perjudicando el patrimonio del estado, colocando al margen de la ley, al sujeto pasivo, por la falta de una legislación penal tributaria más eficaz, para su aplicación, en contra de los contribuyentes que se apropian e los tributos.
3. La escasa estructura administrativa y el control, en cumplimiento de las obligaciones tributarias, en favor del patrimonio estatal, debe superarse con capacitación de los recursos humanos, para una administración con éxito.
4. La comisión del delito de apropiación indebida de tributos; atenta contra la actividad financiera del estado, disminuyendo los recursos económicos para el programa de obras públicas.
5. El derecho penal común, y el derecho penal tributario, en correlación, restringe la acción del sujeto, en aras de la preservación del bien común, ya que regula todo lo concerniente a las infraestructuras y delitos tributarios y sus respectivas sanciones.

RECOMENDACIONES

1. Modernización de la Dirección de Asuntos Jurídicos, con capacitación al mas alto nivel de sus recursos humanos (desde auxiliares, hasta profesionales, Directores) así como de su estructura administrativa.
2. Que el ejercicio de la acción penal, contra los contribuyentes defraudadores, evasores, sea sin contemplación alguna, y sin privilegios, ejercida por la dependencia que le corresponde dicha acción.
3. Depuración de funcionarios públicos, que tienen amplia relación con la corrupción, en las distintas esferas de la administración de los tributos y así desarticular a los que se apropian del dinero del pueblo.
4. Divulgación de una cultura fiscal para una mejor orientación en el pago de sus impuestos.
5. Que la comisión legislativa, encargada de crear leyes tributarias, sean las más capaces y si es posible especialistas en materia penal tributaria, para una legislación tributaria moderna y acorde a las necesidades del pueblo, castigando y sancionando a los que se apropian de los tributos, sin distinción de clases. (Delincuentes de cuello blanco -WRITE COLLAR CRIME).

BIBLIOGRAFIA

1. LIBROS

AUTORES EXTRANJEROS

CREUS, CARLOS: DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. Buenos Aires, Argentina. Astrea. 1981

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. DERECHO FINANCIERO ARGENTINO; Buenos Aires. Depalma. 1986 3ª. Edición.

RIVERA SILVA, MANUEL: DERECHO PENAL FISCAL. Mexico-Porrúa. 1984

DALTON, HUGH: PERJUICIOS DE FINANZAS PÚBLICAS: Buenos Aires-Argentina DEPALMA 1985

MORGAIN MANAUTOU, EMILIO: INTRODUCCION AL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.

VILLEGAS, HECTOR B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO. TOMO I Buenos Aires Argentina. Edición DEPALMA.

BARBERO, MARINO: DELITOS SOCIOECONOMICO - Madrid España - edición Madrid 1985.

MARTINEZ, LISANDRO: INTRODUCCION AL PATRIMONIO ECONOMICO. Bogotá - Colombia 2ª. Edición 1985.

MARTINEZ PEREZ, CARLOS: EL DELITO FISCAL. Madrid España Edición Montecorro 1982.

SOLER, SEBASTIAN: DERECHO PENAL ARGENTINO. Buenos Aires - Editora Argentina Tomo I 1992

GARCIA B, HORACIO A. DERECHO TRIBUTARIO PENAL. Buenos Aires - DEPALMA Argentina 1985.

2. AUTORES GUATEMALTECOS:

DE LEON VELASCO, HECTOR ANIBAL Y DE MATTA VELA, JOSE FRANCISCO
DERECHO PENAL GUATEMALTECO. Editorial Llerena, Actualizada y Ampliada
CASTILLO GONZALEZ, JORGE MARIO: DERECHO ADMINISTRATIVO Guatemala
Impresos Industriales, 1984.

TESIS:

BREVE ESTUDIO Y ANALISIS CRITICO DE APLICACIÓN DE LA
RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN MATERIA TRIBUTARIA. De León I
Corona Angélica. Editorial: Mayté -Guatemala, 1992.-

LA EVASION FISCAL DE LA CONTRATACION MERCANTIL
PARTICULARMENTE EN LA COMPRA DE VEHICULOS. Alvarez Arce
Carlos: 19994 Editorial Cifuentes Castellanos, Guatemala 1983.

DICCIONARIOS:

DICCIONARIO DE DERECHO USUAL: CABANELLAS, GUILLERMO, TOLDO
Editorial Heliasta Buenos Aires - Argentina.

DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES -AL
Editorial Heliasta- 1974.

DICCIONARIO DE DERECHO: DE PINA, RAFAEL Y DE PINA VARRA: RAFAEL
Editorial Porrúa S.A. Imprenta Aldina Mexico D.F. 1986.

LEYES:

CONSTITUCIÓN POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

CODIGOS: PENAL Y PROCESAL PENAL

CODIGO TRIBUTARIO

LEY ORGANICA DEL MINISTERIO PUBLICO

LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE LA ADMINISTRACION
TRIBUTARIA S.A.T.

LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL.

DICTAMENES, OFICIOS Y CIRCULARES.

MANUAL DE INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS DRI-1994