

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

**HACIA UN NUEVO PLANTEAMIENTO DEL DELITO
DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA**

TESIS

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

Por ROMEO OTTONIEL GÁLVEZ VARGAS

**Previo a optar al Grado Académico de
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**Y a los Títulos de
ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, mayo de 1996

**PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central**

04
T(3115)
C.4

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

DECANO	Lic. Juan Francisco Flores Juárez
VOCAL I	Lic. Luis César López Permouth
VOCAL II	Lic. José Roberto Mena Izeppi
VOCAL III	Lic.
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. Jorge Luis Granados Valiente
EXAMINADOR	Lic. Rosalba Corzantes Zúñiga
EXAMINADOR	Lic. César Augusto Morales Morales
EXAMINADOR	Lic. Carlos Urbina Mejía
SECRETARIO	Lic. Oscar Emilio Sequén Jocop

NOTA: *"Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en Tesis" (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesional de Abogacía y Notariado y Público de Tesis)*

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

12 ABR 1995
RECEBIDO
Horas 17
OFICIAL



929-96 929-96

Guatemala,
25 de febrero de 1996

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

En cumplimiento a la designación recaída en mi persona, mediante resolución emitida por esa Decanatura, con fecha 9 de agosto de 1995, orienté al Bachiller ROMEO OTTONIEL GALVEZ VARGAS, en la preparación de la tesis finalmente intitulada "HACIA UN NUEVO PLANTEAMIENTO DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA".

Dicho trabajo, contiene un interesante análisis del Delito de Defraudación Tributaria (Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República) tanto desde el punto de vista legal como doctrinario, enfatizando en las incostitucionalidades y antitécnicismos de que adolecen estas disposiciones.

En virtud de cumplir con los requisitos reglamentarios correspondientes, dictamino favorablemente, en el sentido de que una vez revisada la tesis por el especialista respectivo, se autorice su impresión para que pueda ser materia de discusión en el Examen Público del autor.

Deferentemente,

CARLOS ALBERTO GODOY FLORIAN

Abogado y Notario
Consejero de Tesis

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, Centroamérica



Handwritten signature

ECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, abril dieciocho de mil novecientos noventa y
seis. -----

Atentamente, pase al LIC. MANUEL DE JESUS ELIAS HIGUEROS,
para que proceda a Revisar el Trabajo de Tesis del Bachi-
ller ROMEO OTTONIEL GALVEZ VAREAS y en su oportunidad --
emita el dictamen correspondiente. -----

Handwritten signature

Handwritten signature

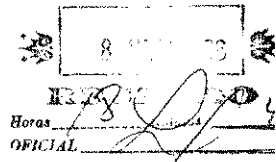
alhj.

LIC. MANUEL DE J. ELÍAS H.
7A. AV. 7-78, Z. 4, ED. C.A. OF. 903
TELS. 340885/6 3L4768 (FAX)



Guatemala,
6 de Mayo de 1995
UNIVERSIDAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
SECRETARÍA

Licenciado
JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ
Decano de la Facultad de CC. JJ. y SS.
Universidad de San Carlos de Guatemala,
presente.



Señor Decano:

En cumplimiento de la providencia de fecha dieciocho de abril del año en curso dictada por esa Decanatura procedí a revisar el Trabajo de Tesis del Bachiller RON OTTONIEL GALVEZ VARGAS titulado "HACIA UN NUEVO PLANTEAMIENTO DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA".

El Bachiller Gálvez Vargas en su Trabajo de Tesis empieza realizando un análisis a cerca de los Tributos, luego relaciona el Delito de Defraudación Tributaria en Nuestra Legislación para concluir en las Inconstitucionalidades y Antitecnicismos de las Normas que Regulan del Delito de Defraudación Tributaria en la cual incluye una propuesta de una nueva regulación de Delito de Defraudación Tributaria en el Código Penal Guatemalteco.

Coincidiendo con el señor Asesor de Tesis Licenciado Carlos Alberto Godoy Florián en el sentido de que en este Trabajo de Tesis su autor hace un interesante análisis del Delito de Defraudación Tributaria (Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República) y, al hacer el análisis del mismo, determina sus virtudes y deficiencias, pero no se queda simplemente en ese análisis, sino que hace una propuesta concreta de un nuevo Decreto que reformaría los referidos Decretos, y es aquí donde se torna interesante el trabajo del Bachiller Gálvez Vargas.

En tal virtud, señor Decano, considero que el trabajo cumple los requisitos mínimos que establece el reglamento de Examen Público de Tesis y Técnico Profesional por lo cual, soy de opinión que puede aprobarse ordenándose su impresión y servir de base para su discusión en el examen público de tesis.

Sin otro particular, me suscribo del señor Decano deferente servidor.

Lic. Manuel de J. Elías H.

REVISOR
PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
1 Biblioteca Central



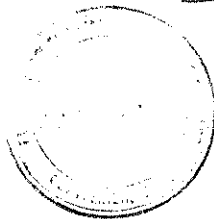
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, esq. 12
Guatemala, Centroamérica



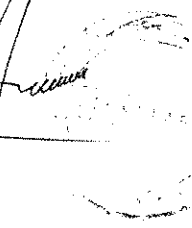
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES; Guatemala,
nueve de mayo de mil novecientos noventa y seis. _____

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión
del Trabajo de Tesis del Bachiller ROMEO OTTONIEL GALVEZ VARGAS,
intitulado "HACIA UN NUEVO PLANTEAMIENTO DEL DELITO DE DEFRAUDACION
TRIBUTARIA". Artículo 22 del Reglamento para Exámenes Técnico
Profesional y Público de Tesis. _____

[Handwritten signature]



[Large handwritten signature]



DEDICATORIA

A DIOS

A MI MADRE: María Luisa Asunción Vargas Aldana vda. de Gálvez

A MIS HIJOS: Oscar y Alejandra

A MI ESPOSA: Marissa Mont de Gálvez

*A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SA
CARLOS DE GUATEMALA*

*In Memoriam, a mi padre
Gilberto Gálvez*

INDICE

INTRODUCCION	1
CAPITULO I GENERALIDADES ACERCA DE LOS TRIBUTOS	2
I. DEFINICION DE TRIBUTO	2
II. PRINCIPIOS JURIDICOS TRIBUTARIOS	2
A. PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO O CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	6
B. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LA LEY	8
III. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS	10
A. LOS IMPUESTOS	11
1. Definición	11
2. Características	11
3. Elementos	11
a. El sujeto activo	11
b. El sujeto pasivo	11
c. Hecho generador o hecho imponible	11
B. LAS TASAS O DERECHOS	11
1. Definición	11
2. Características	11
C. CONTRIBUCIONES ESPECIALES	11
1. Definición	11
2. Características	11
CAPITULO II EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA	2
I. ANTECEDENTES Y NATURALEZA JURIDICA	
A. ANTECEDENTES	2
B. NATURALEZA JURIDICA	2

C.	DEFINICION DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA	29
D.	ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA	31
1.	Elemento objetivo	31
a.	Presupuesto	31
b.	Conducta típica	31
c.	Los sujetos del delito	33
2.	Elemento subjetivo	36
3.	El bien jurídico tutelado	37
II.	COMISION DEL DELITO	40
A.	ITER CRIMINIS	40
B.	AUTORIA Y PARTICIPACION	45
C.	ACTUACIONES EN NOMBRE DE OTRO	46
D.	LA DOCTRINA Y LA LEGISLACION	49
CAPITULO III INCONSTITUCIONALIDADES Y ANTITECNICISMOS DE LAS NORMAS QUE REGULAN EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA		54
I.	LA VERDADERA DEFRAUDACION TRIBUTARIA	54
A.	EN NUESTRA LEY	54
B.	DELINCUENCIA DE CUELLO BLANCO Y DELINCUENCIA ECONOMICA	58
C.	INEXISTENCIA DE UNA AUTENTICA CONCIENCIA TRIBUTARIA	61
D.	HACIA UNA NUEVA REGULACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA	64
1.	Localización legislativa	64
2.	Hacia una nueva regulación del delito de defraudación tributaria	65

3.	Propuesta de una nueva regulación delito de defraudación tributaria en el Código Penal Guatemalteco	66
	CONCLUSIONES	73
	RECOMENDACIONES	76
	APENDICE	77
	BIBLIOGRAFIA	81

INTRODUCCION

La necesidad de legislar sobre el delito fiscal es innegable. Guatemala es uno de los países de Latinoamérica donde existe mayor evasión tributaria. Las raíces de este problema derivan no solo de la cultura de impunidad que ha prevalecido en nuestra sociedad, sino también del enriquecimiento ilícito de muchos funcionarios que han hecho mal uso de los ingresos fiscales y que ha llevado a la insolvencia de las finanzas públicas con las consecuentes repercusiones en la economía nacional.

Según estudios recientes, la mayor evasión se produce en aduanas. Los ingresos por derecho de importación significan el 45% del total de ingresos tributarios. Le siguen, en su orden, las evasiones del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta. Se calcula que los contribuyentes suman en total 59,700, pero solamente un 6% de la población económicamente activa tributa o contribuye con el fisco, ocultándose la mayoría en la economía informal.

Esta situación es preocupante ya que el Estado ha dejado de cumplir con sus principales obligaciones y esto ha llevado a un círculo vicioso en donde el contribuyente busca diversas formas de evasión al no encontrar una contraprestación por su contribución al fisco.

Existen pues, incontables justificaciones para elevar a la categoría de ilícito penal, una conducta que en nuestro país se ha convertido en una práctica cotidiana.

El trabajo que se presenta, no se opone a la creación de este ilícito penal, sino que persigue que la Ley que lo regula tenga plena positividad. La forma como está regulado actualmente el delito de **defraudación tributaria**, ofrece dificultades, tanto para la administración tributaria en su función fiscalizadora, como para los órganos jurisdiccionales que son, en última instancia, quienes tienen la responsabilidad de aplicar la Ley.

El tema de la evasión fiscal tiene aristas sociales y económicas. Sobre esto no hay duda. Sin embargo, no se pretende con este trabajo hacer un estudio exhaustivo del tema tributario y sus

profundas implicaciones socioeconómicas, sino lo que se pretende es ofrecer un enfoque objetivo desde el punto de vista estrictamente jurídico. Con este propósito la investigación se centró en las inconstitucionalidades y antitécnicismos que adolecen los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República y un planteamiento sobre como subsanarlos. También se hizo un estudio de derecho comparado, pues lo que en nuestro país es una innovación, en otras legislaciones como la alemana, la mexicana y la española, es parte de un sistema legal con mayores antecedentes y que ha ido depurándose y adaptándose a la dinámica de sus economías y sus realidades sociales. La ley es la respuesta a las necesidades de una sociedad en un tiempo determinado. Es por esta razón que el sustentante considera que este modesto trabajo puede constituir un aporte para los legisladores, pues las reformas a esta ley son tan impostergables, como impostergable es mejorar la recaudación tributaria.

También se persigue que el problema sea ubicado en el contexto amplio de las relaciones jurídico tributarias para lo cual en el Capítulo Primero se aborda lo relativo a estas relaciones y las opciones generales de los tributos. Seguidamente el Capítulo Segundo se centra en un análisis jurídico doctrinario del tipo delictivo, para finalmente, en el Capítulo Tercero plantear una propuesta de lo que, a juicio del sustentante, debiera ser una legislación idónea. Para poder abordar estos temas, se partió de las siguientes hipótesis:

El bien jurídico que se pretende proteger mediante la creación del tipo de delito fiscal o delito defraudación tributaria es **LA ECONOMIA NACIONAL** y no el patrimonio genérico o particular, como se hizo mediante la adición efectuada en el Código Penal a través de los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República.

El delito de defraudación tributaria debe incluirse en el Capítulo I Título X del Libro II, Parte Especial del Código Penal referente a los delitos contra la economía nacional.

La omisión de declarar y la deuda tributaria como tipo de lo injusto, violentan los principios constitucionales de "presunción de inocencia" y "no hay prisión por deuda".

CAPITULO I

GENERALIDADES ACERCA DE LOS TRIBUTOS

I. DEFINICION DE TRIBUTO

De conformidad con el Código Tributario (Decreto 6-91 del Congreso de la República "Los Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". La doctrina ofrece una amplia gama de definiciones. Entre éstas destacan la de Giuliani Fonrouge, quien define el tributo como "una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho"¹ Para Dino Jarach el tributo es "una prestación obligatoria, pecuniaria, y coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo"². De las definiciones anteriores, se colige que los tributos son:

- A. **De carácter público.** Es decir que forman parte del derecho público (Artículo 1 del Código Tributario). Además son exigibles únicamente por el Estado. En la sociedad feudal los tributos eran exigidos por los señores feudales. Actualmente, los tributos son ingresos que el Estado percibe en virtud de su poder soberano.
- B. **Una prestación en dinero.** La mayoría de los autores coinciden en que los tributos son prestaciones en dinero o pecuniarias. La propia naturaleza monetaria de la economía exige que esta prestación deba pagarse en dinero. En la sociedad feudal los tributos podían consistir en prestaciones en especie. El Código

¹ Fonrouge, Giuliani. **DERECHO FINANCIERO**. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970. Pág. 151.

² Jarach, Dino. **EL DERECHO IMPONIBLE**. Ediciones Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires, 1943. Pág. 18.

Tributario en el artículo 9 especifica que "se trata de prestaciones eminentemente en dinero"

2. **Una obligación ex-lege.** Esto significa que la obligación emana de una ley. Aquí el principio de legalidad adquiere una dimensión muy importante: "*nullum tributo sine lege*". Este principio de legalidad está consagrado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, en donde se establece que corresponde con exclusividad al Congreso decretar toda clase de tributos.
3. **De carácter obligatorio.** Los tributos son obligaciones jurídicas que se caracterizan por la coactividad. Si el sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente) no cumple voluntariamente cumplirá coactivamente. Esta coacción emana de la propia ley. El artículo 14 del Código Tributario establece que la obligación tributaria es exigible coactivamente.
4. **Una relación personal, de derecho.** Se dice que es una relación personal porque se da entre dos sujetos: el sujeto activo (el Estado) que es el acreedor del tributo y el sujeto pasivo (el contribuyente) que es el deudor del tributo. El Código Tributario en el artículo 14 hace énfasis en esta relación personal al establecer que es de "carácter personal entre la administración tributaria [...] y los sujetos pasivos. Es una relación de derecho porque no obedece a la dinámica de las relaciones sociales sino que es una relación creada por la ley.
5. **Tienen la finalidad de proveer recursos al Estado para la realización de sus fines.** El Estado para poder cumplir con sus funciones requiere de recursos, especialmente financieros, para poder sufragar el gasto público.
6. **Deben ser justos.** Este es un principio constitucional. Los tributos deben guardar relación con la capacidad de pago del contribuyente. Este principio está plasmado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República que se comenta más

adelante.

II. PRINCIPIOS JURIDICOS TRIBUTARIOS

Uno de los conceptos jurídicos más discutidos en la ciencia del derecho es el de los principios generales que lo informa, no obstante que el derecho está cimentado en un conjunto de principios que son su base de sustentación, su cimiento, su apoyo, en un palabra son la estructura misma de la ciencia jurídica.

El maestro Guillermo Cabanellas en su Diccionario de Derecho Usual expone que los principios generales del derecho "son los dictados de la razón admitidos por el legislador como fundamento inmediato de sus disposiciones y en los cuales se haya contenido su capital pensamiento"³.

Sin embargo, Plá Rodríguez al definir lo que considera son los principios del derecho señala que "son líneas directrices que informan algunas normas e inspiran directa o indirectamente una serie de soluciones por lo que pueden servir para promover y encauzar la aprobación de nuevas normas, orientar la interpretación de las existentes y resolver los casos no previstos"⁴. El Tratadista César Albiñana considera que el estudio de cualquier sistema tributario ha de partir de unos principios para poder apreciar en qué grado lo observa y del examen de los instrumentos y técnicas que utilice para su aplicación. Mas se puede analizar un sistema tributario y las piezas que lo componen si no se cuenta con una pauta que descubra sus características, así como los criterios sociopolíticos y económicos que informan su estructura y su proyección sobre la realidad social".⁵

³ Cabanellas, Guillermo. DICCIONARIO DE DERECHO USUAL. Tomo III. Editorial Bibliográfica Omeba Sexta Edición. Buenos Aires 1968. Pág. 382

⁴ Plá Rodríguez, Américo. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO DEL TRABAJO. Ensayo Pág. 17

⁵ Albiñana García-Quintana, César. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda. Madrid 1979. Pág. 31

En nuestro país, es hasta la constitución política-vigente desde el 14 de enero de 1986, que los legisladores constituyentes se preocuparon por determinar los principios sobre los cuales se debe construir el sistema tributario al contemplar el título V " Estructura y Organización del Estado" denominado **Régimen Financiero**, los principios de **Capacidad de Pago, Legalidad y Reserva de la ley**.

El criterio de los legisladores constituyentes fue, posteriormente, contemplado por los legisladores del Código Tributario promulgado el 9 de enero de 1991, al establecer en el artículo 3 la materia privativa de los tributos reafirmando el principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República.

Asimismo, el artículo 4 del Referido Código establece los principios aplicables a la interpretación, disponiendo que "La aplicación, interpretación o integración de las normas tributarias, se hará conforme los principios establecidos en la Constitución Política, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en las normas de la Ley del Organismo Judicial".

Además en el artículo 5 que se refiere a la integración analógica, establece que "En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de este Código.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO O CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Este principio informa la exacción de los impuestos en cuanto al pago de éstos últimos que deriva de la mera titularidad de una capacidad económica expresada con uno y otros bienes o medios económicos, sin que, por tanto, exista prestación administrativa individualizada en favor del contribuyente. La fuente y el fundamento del impuesto radica precisamente en la capacidad económica o de pago.

La capacidad económica se presenta como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de los impuestos. De aquí que la renta y otros impuestos determinen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin tener en cuenta si el contribuyente es usuario o destinatario de bienes o servicios públicos. La capacidad económica se identifica con el bienestar económico, con el nivel de vida o con el poder adquisitivo del contribuyente, entre otros modos de referirse a ella. Y como formas materiales de representación de la capacidad económica se pueden mencionar: los factores de la producción en cuanto son fuentes de rendimiento o de producto que acreditan las correspondientes capacidades económicas; las explotaciones económicas que son representativas de capacidades económicas a efectos impositivos.

La renta personal se considera como la óptima representación de capacidad económica que se basa en el consumo familiar, concepto que no es por todo compartido.

También son representativos de capacidades económicas que amparan la exacción de los correlativos impuestos las transferencias de bienes y los incrementos de valor, entre otros. Asimismo, la renta y el patrimonio personales ocupan puestos relevantes como índices de capacidad económica aunque existen detractores del gravamen de la renta ahorrada y del patrimonio productivo. Menos aceptados son el consumo familiar y las transmisiones de bienes a título oneroso, aunque no faltan partidarios del gravamen del gasto o consumo en cuanto entre tratamiento impositivo implica un aliciente para el ahorro y por consiguiente inversión que sea real o financiera por parte de las unidades familiares.

Menos discutibles son los consumos de lujo, aunque sea opinable que bienes y servicios son representativos de altos niveles de bienestar material representativos de capacidad económica, tal vez porque se alojan en las familias de alto nivel de renta.

También es objeto de inacabables contiendas dialécticas el gravamen de las adquisiciones lucrativas de bienes, aunque las censuras se centran en el grado de progresividad con que son tratadas las herencias y donaciones.

Y así tantos otros supuestos de capacidad económica que se diseñan y se critican según la capacidad de valoración sociopolítica que prevalezca en cada comunidad y en cada época las prioridades sociales siempre estarán en conflicto con los sacrificios individuales que el egoísmo suele exagerar".⁶

El principio de capacidad de pago, está acogido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República el cual establece: "El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se 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 pagado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente constitución deberán eliminarse progresivamente para no dañar los intereses del fisco".

PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LA LEY

En la doctrina tributaria tradicional se concibe el principio de legalidad en forma muy estricta, en cuanto a las materias reservadas a la ley y que deben especificarse en ellas y estando impedido el Poder Legislativo de delegar sus facultades respecto de cualquiera de los elementos que conforman la obligación tributaria.

La enunciación elemental de este principio sería: "No hay obligación tributaria si la ley que la establezca: o en términos más precisos se le define en el sentido "que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca" (*nullum tributum sine lege*) el cual recoge la Carta Magna de Guatemala en el artículo 239 al haber establecido que "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria
- b) Las exenciones
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria
- d) La base imponible y el tipo impositivo.
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos
- f) Las infracciones y sanciones tributarias

Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo de tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación".

La consecuencia fundamental del principio es, entonces, que solo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos, especialmente el hecho imponible, que debe ser típico; criterio que también contempla nuestra Carta Magna al establecer que son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación, norma que en nuestro país se instituyó con dedicatoria, pues era costumbre de las autoridades administrativas fiscales que cuando emitían el reglamento de una ley tributaria modificaban el espíritu de la ley, la tergiversaban y hasta resultaban creando nuevos tributos, lo cual ahora ya no es posible, al haberse creado específicamente una norma constitucional que prohíbe dichas maniobras.

II. CLASIFICACION.

Doctrinariamente los tributos se clasifican en

- A. Los impuestos
- B. Las tasas y
- C. Las contribuciones especiales

No obstante la Constitución Política de la República y el Código Tributario incluyen a los arbitrios dentro de la clasificación de los tributos y omiten, erróneamente, a las tasas. Al respecto el Licenciado Hugo Argueta Figueroa advierte: "Cuando se propuso en una de las comisiones de la Asamblea Nacional Constituyente la estructuración amplia y adecuada del Principio de Legalidad Tributaria, se destacó la necesidad de sujetar a dicho principio los tributos técnicamente reconocidos, tanto por el Derecho Financiero como por la Ciencia de las Finanzas, a saber: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por un error, cuyos orígenes desconocemos, se excluyeron las "tasas" del artículo respectivo y, en su lugar, se incluyeron los "arbitrios". Esto resulta imposible, desde el punto de vista técnico, ya que la teoría tributaria, en todas partes del mundo, sólo reconoce tres clases de tributos: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. [...]La tasa, es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe pues, tener

un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. [...] Ahora bien, el arbitrio no existe como figura tributaria autónoma y lo que le da ese nombre específico, es únicamente su particularidad de ser un tributo cuyo sujeto activo en lugar de ser "el Estado" es "el Municipio".

En otras palabras, el arbitrio es el tributo decretado a favor de un Municipio y como tal puede asumir la forma de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial. Resulta adecuado entonces hablar de arbitrios-impuestos, arbitrios-tasas y arbitrios-contribuciones especiales, según sea la figura técnico jurídica que adopte el tributo establecido a favor de un municipio. Lo anterior demuestra que fue un error excluir las tasas del artículo constitucional que consagró el Principio de Legalidad e incluir, a saber con qué criterio, a los arbitrios que como ya dijimos, no tienen autonomía conceptual, ni son tributos con características propias, distintas a las que caracterizan a los impuestos, tasas y contribuciones especiales".⁷

El Código Tributario en el artículo 12 define los arbitrios como el "impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades". Ningún arbitrio puede ser determinado por las municipalidades. Esta es una innovadora modificación que introdujo la Constitución de 1986. Anteriormente las municipalidades fijaban los arbitrios. Actualmente las municipalidades únicamente pueden variar la base de los arbitrios. El maestro Guillermo Cabanellas al referirse a los arbitrios expone que son "ciertos medios, ordinarios o extraordinarios, que se conceden generalmente a los municipios [...] para arbitrar y allegar recursos con que cubrir sus atenciones"⁸

7

Argueta Figueroa, Hugo R. "EL CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL" Revista del Colegio de Abogados de Guatemala (35) págs. 55, 56 y 57. Enero-Junio de 1992.

8

Cabanellas, Op. Cit. Tomo I. Pág. 209

A. LOS IMPUESTOS

1. Definición:

El artículo 11 del Código Tributario define el impuesto como "el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente". En doctrina existen las más variadas definiciones de impuesto, sin embargo, una de las más completas es la del tratadista español Antonio Berliri que lo define como "La obligación de dar o hacer coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria"⁹. Para Antonio Gómez Mantellini el tributo es "una institución jurídica, política y económica, y que consiste en la relación habida entre los ciudadanos y los órganos del Estado, por lo cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la satisfacción de los servicios públicos"¹⁰.

2. Características

De las definiciones anteriores se identifican como características fundamentales del impuesto:

- a. Es una prestación pecuniaria
- b. Es de carácter obligatorio

⁹

Berliri, Antonio. **PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO**. Editorial Derecho Financiero. Madrid 1964. Pág. 46

¹⁰

Gómez Mantellini, Antonio. **DERECHO Y LEGISLACION FISCAL**. Editorial Venezolana, 1973. pág. 38

- c. No existe correlación directa entre la prestación del contribuyente y los servicios que puede recibir del Estado
- d. El carácter de legalidad, ya que para que exista un impuesto debe estar basado en la ley como fue comentado ampliamente con anterioridad y constituye, en cuanto al derecho tributario guatemalteco, una innovación muy necesaria.
- e. La finalidad es satisfacer necesidades públicas.

Como podemos apreciar, la definición del Código Tributario es muy ambigua y se contrae a señalar tan solo una de las características como es la no contraprestación de servicios del Estado para el contribuyente.

En Guatemala el Impuesto sobre la Renta -ISR-, el del Valor Agregado IVA- el Impuesto sobre Circulación de Vehículos, y el Impuesto Único sobre Inmuebles corresponden a esta categoría de tributos.

3. Elementos:

Los elementos del impuesto, son la esencia de la relación tributaria u obligación tributaria, a la que se refiere el Código Tributario en el Título II.

Conforme el Código Tributario en la obligación tributaria intervienen los siguientes elementos:

- a. Sujeto activo
- b. Sujeto pasivo
- c. El hecho generador.

En doctrina además se consideran elementos del impuesto el objeto y la base.

- a. **El sujeto activo** que es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Doctrinariamente este sujeto acreedor es el que tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del impuesto (o tributo). El Código Tributario señala a otros "entes públicos" distintos del Estado propiamente dicho, con lo cual deja la facultad de que otros entes como las municipalidades puedan constituirse en sujetos activos y por lo tanto tengan el derecho de exigir el pago de los tributos. Contradictorio parece este artículo ya que al referirse al campo de aplicación del Código Tributario, establece que este rige las relaciones que se originan de los tributos establecidas por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduanales y municipales, que se aplicarán en forma supletoria.

- b. **El sujeto pasivo** lo define el Código Tributario como "el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.

El Código Tributario en mención establece las condiciones de uno y otro. En doctrina el sujeto pasivo o sujeto de la imposición puede ser la persona individual o jurídica que de acuerdo con la ley esté obligada al cumplimiento de la obligación tributaria. Es conveniente hacer énfasis en que el sujeto pasivo no es el destinatario ni tampoco la persona que en definitiva soporta el gravamen, aunque pueden coincidir estas tres categorías en un mismo sujeto. En los impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta coinciden el sujeto de *jure* y la persona obligada al pago

del impuesto. No ocurre lo mismo en los impuestos indirectos. Un caso es el del Impuesto al Valor Agregado. El contribuyente o sujeto pasivo es el que retiene el impuesto pero no coincide con el sujeto que soporta en definitiva el gravamen.

- c. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (Artículo 31 del Código Tributario).

Este hecho generador, al cual también se le conoce como *soporte fáctico* del alemán *steuertatbestand*, estado de hecho o hecho imponible, que se deriva del derecho español o situación base o presupuesto de hecho del tributo del italiano *fattispecie tributaria*, obligación jurídica de pagar determinado tributo, que dicho de otra manera es el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional. Para caracterizar el hecho generador, tienen que darse los siguientes elementos:

- 1) Previsión en la ley, es decir tienen que estar previstos en la ley
- 2) La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario a decir verdad, un hecho económico de relevancia jurídica
- 3) La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex-lege de pagar determinado tributo.

El **objeto de la obligación tributaria** corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es el pago de la suma de dinero, en la mayoría de los casos.

La **base o base imponible** es el conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración.

B. LAS TASAS O DERECHOS

1. Definición

Existen diversas definiciones de las tasas, para Giuliani Fonrouge, es "la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado"¹¹. Gómez Mantellini define las tasas como "los ingresos no originarios que percibe el Estado y que consiste en la suma (monto) de dinero que cobra el sujeto activo de la relación tributaria a las personas (individuales o colectivas) que se benefician por el goce de un servicio público de carácter divisible"¹²

De las definiciones anteriores se puede concluir que el valor de la tasa lo fija unilateralmente el Estado, lo cual revela su carácter tributario, también merece relevancia el elemento **contraprestación** que equivale al servicio que recibe el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Fonrouge op. cit. pág. 263

Gómez Mantellini, Jorge. **DERECHO Y LEGISLACION FISCAL**. Editorial Venezolana, 1973. pág 67

2. Características

- a. **Es una contraprestación en dinero**, y es una contraprestación porque el contribuyente recibe un servicio del Estado a cambio de la cantidad de dinero que él paga.
- b. **Es una obligación ex-lege** cuyos elementos deben estar plenamente contenidos en la ley. La obligación de pagar es un derecho ex-lege porque para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis legal y la realización del hecho generador. Su fuente nunca es un acuerdo de voluntades entre el contribuyente que solicita el servicio y el Estado que lo presta, ni el pago del servicio depende que el sujeto pasivo quiera pagarlo. El carácter obligatorio de la contraprestación es común a los demás tributos puesto que todos son exacciones obligatorias.
- c. **El presupuesto es un servicio inherente al Estado**. En virtud de que las tasas son consideradas como contraprestaciones pagadas a cambio de un servicio el presupuesto de hecho del derecho, es una actuación estatal directa, inmediatamente referida al obligado. En las tasas el Estado presta un servicio, realiza una obra, que se vincula a quien recibe ese servicio que se coloca en la situación de sujeto pasivo del tributo.
- d. **Está regido por el principio de legalidad**. El principio de legalidad es aplicable a las tasas, aun cuando es frecuente que este principio no sea respetado pues los textos legales dejan fuera los elementos de base para que sean determinados por la administración.

- e. **Destino.** Contrario a lo que ocurre con los impuestos en donde el sujeto pasivo no recibe una contraprestación, en el caso de las tasas existe un servicio directo que recibe el que paga el arbitrio, y su base se calcula sobre el costo del servicio y no sobre el gasto público.

C. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

1. Definición

La tercera categoría de tributos corresponde a las contribuciones especiales en algunos casos llamadas contribuciones por mejoras. En el artículo 13 del Código Tributario la "contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado. Una de las definiciones más aceptadas es la que da Giuliani Fonrouge "como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado"¹³.

Para Ramón Valdés Costa es "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto

¹³

Fonrouge, Op. cit. Pág. 48

de la obligación"¹⁴. Bielsa define las contribuciones especiales como "un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la administración pública, sea directamente o sea por concesionario"¹⁵

A esta categoría también pertenecen las contribuciones que se pagan al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

2. Características

Las características que configuran las contribuciones especiales, son las siguientes:

- a. Es necesario que medie la construcción de una obra pública de uso común
- b. La obra pública debe proporcionar un mayor valor o una plusvalía a las propiedades cercanas
- c. Debe determinarse o advertirse una zona de influencia afectada por esa plusvalía
- d. La contraprestación que traduce la contribución tiene un carácter único, aunque se puede satisfacer en varias partidas (cuotas)
- e. La contribución debe satisfacerse en dinero.

¹⁴ Valdés Costa, Ramón. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO. Montevideo 1970. Tomo I. Pág. 355.

¹⁵ Bielsa, Rafael. COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO. Tomo III. Derecho Fiscal. Pág. 87

Con esta breve introducción al tema de los tributos, se pretende dar un entorno del sistema tributario guatemalteco que permita hacer más comprensible el delito tributario y de donde se derivan las inconstitucionalidades y antitécnicismos de que adolece la norma que instituye este nuevo tipo en el Código Penal.

CAPITULO II

EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA

I. ANTECEDENTES Y NATURALEZA JURIDICA

A. ANTECEDENTES

El delito fiscal o delito de **defraudación tributaria** como aparece denominad actualmente en nuestro Código Penal, fue introducido a la legislación pena guatemalteca mediante la aprobación sanción y promulgación de los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República que adicionó las literales de la A a la C al artículo 273 del Código Penal (Decreto 17-73 del Congreso de la República). Anteriormente a esta norma jurídico penal no existía en nuestra legislación ninguna norma que regulara taxativamente este ilícito penal. No fue sino hasta la promulgación de la "reforma tributaria" de 1994 que surgió a la luz del derecho penal guatemalteco la **defraudación tributaria** como delito.

No obstante, en nuestra ley sustantiva penal aparecen tipos de delito que contienen similares características de las delito de defraudación tributaria propiamente dicho sin embargo, éstos de ninguna manera pudieron encajarse al caso concreto, como consecuencia de la exclusión por analogía establecida en el artículo 7o. del Código Penal vigente y por el principio de legalidad "*nullum crimen nulla pena sine lege*" contenidos en el artículo 17 de la constitución Política de la República y lo. de referido Código. Estos delitos que de alguna forma constituyen los antecedentes del delito de **defraudación tributaria**, están contemplados en el Código Penal en el Libro II.

Para ilustrar en mejor forma el tema a continuación se hace una referencia a estos delitos:

DELITO		ARTICULO	CAPITULO	TITULO
1.	Apropiación y retención indebidas	272-273	VI De las apropiaciones indebidas	VI De los delitos contra el patrimonio
2.	Apropiación irregular			
1.	Falsedad material	321-322	II De la falsificación de documentos	VIII De los delitos contra la fe pública
2.	Falsedad ideológica			
1.	Atzamiento de bienes	352	II De la quiebra e insolvencia punibles	X De los delitos contra la economía nacional, el comercio y la industria
2.	Competencia desleal	358	III De los delitos contra la industria y el comercio	
1.	Peculado	445	IV De los delitos de peculado y malversación	XIII De los delitos contra la administración pública
2.	Malversación	447		
3.	Concusión	449		
4.	Fraude	450	V De las negociaciones ilícitas	
5.	Exacciones ilegales	451		
6.	Cobro indebido	452		

Esto es lo que en materia legal interna puede referirse, ya que en nuestro país no existe precedente en cuanto a la fijación de penas privativas de libertad por incumplimiento de una obligación económica, tal como lo establece el párrafo final del artículo 17 de la Constitución Política de la República "no hay prisión por deuda".

Se exceptúa, la negación de asistencia económica, que pudiera revestir carácter de deuda, excepción que está contemplada en el artículo 55 de nuestra Carta Magna.

Así también podemos referirnos al proyecto de Código Penal, que hace varios años fue sometido para aprobación del Congreso de la República, el cual tampoco contempla el delito objeto de la investigación.

B. NATURALEZA JURIDICA

Algunos tratadistas coinciden en que definir la naturaleza jurídica del delito resulta muchas veces infructuoso toda vez que los delitos responden a dos elementos: el tiempo y el lugar. Las teorías cambian con el tiempo y dan una respuesta a las necesidades sociales. Lo que en una época se considera una conducta ilícita más adelante puede convertirse en un hecho lícito, e igualmente lo que para una sociedad puede ser una conducta delictiva v.g. la poligamia en Guatemala, en otras sociedades como la árabe, esta es una conducta perfectamente lícita. La naturaleza jurídica busca por tanto crear postulados que tengan validez tanto temporal como espacial.

No obstante, y con el propósito de crear un marco general que oriente el fin intrínseco del delito tributario se hará un esfuerzo por delinear brevemente la naturaleza jurídica de este ilícito penal.

En primer lugar, el delito fiscal o delito tributario lesiona un patrimonio concreto el de la hacienda pública, por lo que es válido afirmar que el bien jurídico protegido es el patrimonio del erario público. Ahora bien, el erario público no se protege mediante la norma contenida en el artículo 273 A, del Código Penal, en virtud de un interés patrimonial individual, sino en consideración a "intereses patrimoniales supraindividuales, a cuyo servicio están los delitos contra el orden

económico o la economía nacional"¹⁶. Es precisamente el establecimiento de criterios supraindividuales el que permite deslindar el delito económico del simple delito patrimonial que lesiona intereses individuales como bien lo afirma Tiedemann, citado por el referido autor¹⁷.

Mediante la lesión patrimonial que el delito fiscal ocasiona a la hacienda pública no se produce un menoscabo económico en dicho erario público, sino que además se lesiona el funcionamiento de la intervención del Estado en la economía, limitando la consecución de una serie de fines de carácter económico y social que el Estado persigue con la percepción de los tributos. Como típico delito económico el delito fiscal actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta, el tipo de cambio, la inflación, etc. En consecuencia, con el delito fiscal se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico. Es decir que a través del delito fiscal se protege en forma mediata el orden económico.

"En cuanto a delito económico, el delito fiscal lesiona el orden que rige la actividad económica cercenando el equilibrio que tiene que existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico"¹⁸. Al orden económico así entendido se disciplina toda clase de relaciones económicas, públicas, privadas o mixtas. De ahí la necesidad de distinguir una doble concepción del delito económico: en sentido amplio que para Bajo Fernández es aquella infracción que, afectando un bien jurídico patrimonial individual (del Estado); lesiona o pone en peligro en segundo término, la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. En sentido estricto, sería aquella infracción que

¹⁶ Rodríguez Mourullo, G. "El Nuevo Delito Fiscal" Revista Española de Derecho Financiero, números 15, 16, 1977, pág. 707.

¹⁷ Martínez Pérez, Carlos. EL DELITO FISCAL. Editorial Montecorvo, S.A. Industrias Gráficas de España. 1981 pág. 210

¹⁸ Ibidem. pág. 211

lesiona o pone en peligro el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país. De esto se confirma que el delito fiscal es un delito económico en sentido estricto.

De lo anterior se colige que el delito fiscal es "un delito pluriofensivo. El legislador trata de proteger en primer lugar el patrimonio del erario público tutela en forma indirecta la integridad del orden económico"¹⁹.

Desde el punto de vista del derecho comparado son muchas las legislaciones que contemplan al delito fiscal dentro de la ley penal. Entre ellas podemos mencionar la española en la que este delito está contenido en el propio Código Penal y la mexicana que lo contempla dentro del Código Fiscal como ley especial y con carácter de ley penal. Cabe aclarar que en estos países no existe un precepto constitucional que prohíba la prisión por deuda, que es óbice en nuestro medio legislativo, lo que hace a nuestra Carta Magna, singular en ese sentido.

Es criterio del sustentante que sí es factible la existencia de la norma penal que contenga el tipo de delito fiscal, pero mediante la observancia de ciertos parámetros jurídicodoctrinarios, para su positiva vigencia.

Por otra parte, los autores guatemaltecos José Francisco de Matta Vela y Héctor Aníbal de León Velasco, en su obra de Derecho Penal afirman "El *ius puniendi* es una facultad que corresponde única y exclusivamente al Estado que como ente soberano debidamente organizado tiende a la protección de ciertos valores que son indispensables para el desarrollo y la convivencia social; cuando esa serie de valores humanos, materiales y morales son elevados a "categoría jurídica" por parte del órgano estatal destinado para ello (organismo legislativo), es cuando trasciende en el derecho penal como bienes o intereses jurídicamente protegido

19

Martínez, Op. cit. pág. 211

o tutelados por el estado, encontrando cada uno de ellos acomodo en cada una de las figuras de delito que encierran todos los códigos penales del mundo, por tal razón recibe el nombre de "bien jurídico tutelado en el delito", que doctrinariamente se conoce como el objeto jurídico, o el objeto de ataque en el delito"²⁰.

Los mismos autores al referirse a la importancia del bien jurídico tutelado para la constitución de las figuras delictivas, señalan que: "todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido (un objeto jurídico), lo que no ocurre en el objeto material [...] cuando se dice "bien jurídicamente protegido", se está advirtiendo que no se trata de proteger la mera lesión o puesta en peligro de cualquier clase de bien como tal, sino sólo cuando el mismo está elevado a categoría jurídica por parte del Estado [...]. Desde otro punto de vista el objeto jurídico protegido por la norma penal y que resulta lesionado o puesto en peligro por el sujeto activo, sirve como elemento directriz de ordenación de las figuras delictivas o tipos penales dentro de un código penal sustantivo en su parte especial, tal es el caso de nuestro Código Penal vigente en el cual las figuras delictivas están agrupadas atendiendo al bien jurídico protegido."²¹ Estos autores enumeran los Títulos del I al XV del Libro II de nuestro Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República, recalcando la importancia evidente que reviste el bien jurídico tutelado, no sólo como objeto jurídico del delito, sino como elemento ordenador de las figuras delictivas en los diferentes códigos penales que parten del valor jurídico que el Estado protege en la norma penal para estructurar adecuadamente el derecho penal sustantivo en su parte especial.

Al referirse estos autores a la definición del bien jurídico protegido o tutelado en

²⁰ De León Velasco, Héctor Aníbal y José Francisco De Matta Vela. CURSO DE DERECHO PENAL GUATEMALTECO. Parte General y Parte Especial. Imprenta y Encuadernación Centroamericana. Guatemala 1993. Pág. 224

²¹ De León, Op. Cit. pág.225

el delito, objeto jurídico y objeto de ataque como también suele llamársele en la doctrina, citan la obra de Jorge Alfonso Palacios Motta, que lo define como "... 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". Para De Matta Vela y De León Velasco "El objeto jurídico del delito es el bien jurídico que el hecho punible lesiona o pone en peligro, es decir el concreto valor elevado a su categoría de interés jurídico, individual o colectivo de orden social, protegido en el tipo legal".²²

En cuanto al interés protegido, referido específicamente al **delito fiscal**, el autor español Carlos Martínez Pérez sostiene que "si el motivo de la criminalización del delito fiscal es la defensa del orden económico, el traslado de este delito al Título [...] relativo a los delitos contra el orden socioeconómico, es un acierto indudable".²³ El autor hace esta afirmación al referirse al proyecto de Código Penal Español que actualmente es ley vigente en ese país y continúa: "...lo que no puede ponerse en tela de juicio es su idoneidad para acoger el delito fiscal [...] en el Título referente a los delitos contra el orden socioeconómico que posee una notable amplitud, más, debe tenerse en cuenta que el Título VIII, relativo a los delitos de orden socioeconómico, no pretende aglutinar los delitos en función de ese bien jurídico protegido. [...] Mediante la introducción de este Título se trata de proteger penalmente el orden económico, entendido éste en su sentido amplio, como regulación de la producción distribución y consumo de bienes y servicio. De ahí que se hayan incluido en el Título algunos delitos que, aun afectando a un bien jurídico individual patrimonial, lesionan o ponen en peligro la confianza del público en las prácticas comerciales y en el funcionamiento de la intervención estatal en la economía. Pero, al lado de

22 De León, Op. Cit. pág. 224

23 Martínez, Op. Cit. pág 397.

El vocablo "defraudación" es muy amplio y comprende diversos actos que caen dentro de las actividades ilícitas. Desde los abusos cometidos contra el fisco y contra las propiedades intelectual e industrial que contempla la Legislación española de modo especial, hasta la defraudación sustancial que en la legislación argentina está referida a "la cantidad o calidad de las cosas que se entreguen en virtud de título obligatorio". Genéricamente la defraudación implica un perjuicio económico. Para Guillermo Cabanellas la defraudación, en un sentido amplio, comprende "cuantos perjuicios económicos se infieren abusando de la mala fe". En un sentido más restringido este autor define la defraudación "como el delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los impuestos públicos" y concluye que "defraudación es cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro".²⁹

De conformidad con lo que establece el Artículo 273 A del Código Penal de Guatemala "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. Omite la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deben hacerlo o facture con menor valor al precio real de la venta con la misma intención.
5. Por la razón del cargo que ocupa, omite la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado.
6. Utilice mercadería, bienes productos importados bajo el régimen de

exenciones y franquicias para fines distintos de los que le correspondan conforme a tales exenciones o franquicias.

El autor de este delito será sancionado con prisión de dos a seis años y multa igual al monto del impuesto omitido. En caso de personas jurídicas además de las responsabilidades aplicables a sus representantes legales, de conformidad con el artículo 38 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República, se impondrá una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Cuando se repita la defraudación por personas jurídicas por más de dos veces en un mismo período fiscal, se impondrá la multa que ha quedado señalada y el cierre temporal de la empresa por los plazos que establece el Código Tributario.

D) ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

1. ELEMENTO OBJETIVO

a) PRESUPUESTO

De la redacción del artículo 273 A del Código Penal hay que inferir que la acción constitutiva del delito fiscal requiere necesariamente un presupuesto: la previa existencia de determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración. Esto es que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal.

b) CONDUCTA TIPICA

El núcleo del tipo: el verbo "defraudar"

El elemento nuclear del tipo viene dado por el verbo "defraudar". La primera cuestión que se le plantea al intérprete es, pues, qué ha de entenderse por defraudación? Cabe preguntarse si el concepto de defraudación debe ser construido desde la esfera del derecho tributario, con base en la noción de las infracciones de defraudación o si por el contrario debe ser elaborado desde una perspectiva jurídico penal. Siendo que este tipo de delito se encuentra regulado en el Código Penal, el punto de vista que debe prevalecer es precisamente el jurídico penal. Cabe hacer la salvedad que este punto de vista nos lleva a otros problemas derivados de que el "delito fiscal" no es el único "delito de defraudación" sino que existen otros tipos de delito que caen en esta esfera. Es necesario pues, precisar los elementos que diferencian al delito tributario de otros delitos de defraudación como la estafa, en donde el engaño es el elemento nuclear de este tipo.

Aún cuando subsisten dos corrientes en torno al significado de la palabra fraude que en el derecho clásico se equiparó al dolo, más recientemente los tratadistas coinciden en que en el fraude coexisten tanto el engaño (sentido objetivo) como la intención de engañar (sentido subjetivo) lesionando un interés ajeno jurídicamente protegido. En nuestra legislación se da una especial relevancia al sentido subjetivo que es la intención de engañar al expresar en el artículo 273 A "comete delito de defraudación quien **deliberadamente..**" o sea quien con intención, materialice cualquiera de los supuestos que la ley contempla. Esto se confirma con lo expresado en el numeral 3 de dicho artículo: donde establece que comete este delito quien "induzca **intencionalmente** al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos".

El elemento que distingue al delito fiscal de los demás delitos de defraudación que contempla nuestra legislación penal es precisamente el bien jurídico tutelado: la protección del orden económico ya que en los demás delitos el bien jurídico protegido es el patrimonio individual. Es por esta razón que se considera que la sola omisión de presentación de las declaraciones, a que se refiere el numeral 1 del Artículo 273 A, no constituye delito ya que esta conducta cae dentro de la esfera del cumplimiento de deberes fiscales pero no integra el tipo delictivo en tanto no se tenga la intención de "engañar a los órganos de la administración tributaria por una parte y por la otra, en tanto no se ocasione un perjuicio al fisco, situación que se analiza más adelante.

c) **Los sujetos del delito:**

El sujeto activo: Al analizar el aspecto relativo al sujeto activo cabe hacer algunas consideraciones. Aquí se plantea "si el sujeto activo del delito fiscal puede ser cualquier persona o, si por el contrario, únicamente lo pueden ser el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida"³⁰, dependiendo de las modalidades que plantea el precepto que pueden resumirse a dos: la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales. Se descarta la posibilidad de que el sujeto activo pueda ser aquel que omite presentar la declaración toda vez que este acto a juicio del ponente, no es una conducta delictiva ni susceptible de encajarse en la figura del delito fiscal, lo que se desarrolla más ampliamente en el Capítulo III del presente trabajo.

Respecto de los terceros cabe aclarar que no se trata del deudor sino de una tercera persona. Se aparta del criterio general de que es el "deudor tributario" quien comete el delito, entonces los sujetos activos del delito, al tenor del artículo 38 del Código Penal pueden ser los directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de una persona jurídica, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste, aun cuando no tengan la condición de deudores tributarios o beneficiarios fiscales sino la sociedad o empresa que administran. "Sujeto activo puede ser cualquiera que esté en condiciones fácticas de defraudar a la hacienda mediante elusión de impuestos o disfrute de ventajas fiscales que conciernen a cualquier otro, aun cuando no se trate de las sociedades o empresas"³¹ a que se refiere el último párrafo del artículo 273 A del Código Penal en este caso son sujetos activos cualquier persona que lleve a cabo la defraudación ya sea en su provecho o en el de terceros. Nuestra legislación sigue esta corriente doctrinaria ya que en el artículo 773 B, cuyo epígrafe se refiere erróneamente al agravante específico, involucra a los profesionales, funcionarios, empleados públicos, depositarios, cuya inclusión se considera un acierto.

En lo que atañe a la elusión del pago de impuestos es sujeto activo del delito fiscal el deudor tributario, en este caso puede ser solo el contribuyente, el sustituto del contribuyente agentes de retención o el responsable del tributo, quedando claro que el responsable del tributo es un auténtico deudor fijado por ley, en nombre propio y obligado al cumplimiento de una prestación igual a la del

31

Rodríguez, Op. cit. pág. 298

contribuyente o sustituto. "El delito fiscal es un delito especial porque no toda persona puede ser sujeto activo, limitándose el círculo de autores a determinadas personas. El tipo legal requiere cualidades especiales en el sujeto activo: la condición de deudor tributario o la de titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida como se señala en el numeral 6 del artículo 273 A, antes referido "la utilización de mercaderías, bienes o productos, importados bajo el régimen de exenciones y franquicias, para fines distintos de los que le correspondan conforme a los mismos".

"Se trata además de un **delito especial propio** en el sentido de que el delito fiscal no tiene correspondencia con un delito común y de que la calidad especial del sujeto es determinante para la existencia del delito de tal forma que, faltando la misma, el hecho sería atípico.

Finalmente, el delito fiscal no es un delito de **propia mano**, como bien afirma Quintero Olivares en su obra Los delitos Especiales y la teoría de la participación, porque no recoge las acciones de determinados sujetos naturalmente seleccionados sino que se refiere a "*sujetos jurídicamente determinados*". En el delito fiscal se sanciona únicamente a aquellos sujetos que se encuentran vinculados a la administración por una determinada relación jurídica, configurada por el derecho tributario y consistente en la previa existencia de la una obligación tributaria o en la concesión de un beneficio fiscal"³².

De las repercusiones que en materia de responsabilidad de

32

Quintero Olivares, G. LOS DELITOS ESPECIALES Y LA TEORIA DE LA PARTICIPACION. Editorial CVMYS, Barcelona 1974, pág. 301

coautores y partícipes se derivan de la inteligencia del delito fiscal como un delito especial propio, así como en los casos en los que el sujeto activo es una sociedad, entidad o empresa o bien aquél que induce a la comisión del delito.

Sujeto Pasivo. Aunque se personalice siempre el sujeto pasivo del delito, en ciertos delitos como de defraudación tributaria, no hace sino trasladarse a la colectividad, en alguno de sus grados como la sociedad, el Estado o el Municipio. En el delito fiscal, el titular de ese bien jurídico protegido es la sociedad, la cual, tal como lo preceptúa el artículo 1o. de la Constitución Política de la República y el artículo 1o. del Código Municipal, está convertida o materializada en el Estado y en el municipio, toda vez que limita la capacidad del Estado de ejecutar las obras o prestar los servicios a los que está obligado y que el contribuyente espera como contraprestación, afectándose con ello la economía nacional como anteriormente se analizó.

En este sentido el sujeto pasivo será el Estado. Como se analizó en el Capítulo I, en el análisis de la relación jurídico-tributaria, el Estado que en dicha relación es el sujeto activo de la obligación tributaria y acreedor de la prestación pecuniaria que ésta conlleva, pasa a convertirse en el sujeto pasivo del delito fiscal.

2. ELEMENTO SUBJETIVO

De lo anterior se desprende que, el elemento subjetivo de este delito es el ánimo de lucro. Aun cuando en el texto de la ley no aparece en forma explícita, el ánimo de lucro ilícito comprendido en el verbo defraudar que es el elemento nuclear de esta figura, constituye el elemento subjetivo.

Este ánimo de lucro consiste en la falta de pago o como bien lo expresa Bajo, el "impago de una deuda tributaria". El no ingreso de las cantidades debidas por el contribuyente al acreedor de la obligación tributaria, que es el fisco, el agente obtiene un lucro que trata de conseguir precisamente por medio de la elusión de impuestos y además por medio del disfrute ilícito de beneficios fiscales, aunque el primer supuesto no encaja en nuestra realidad legislativa, pues como antes se acotó, constitucionalmente no puede haber prisión por deuda. Cabe resaltar que la legislación tributaria si hace referencia a la deuda tributaria. A manera de ejemplo se citan los artículos 37, 40, 45 y 98 del Código Tributario en donde específicamente se señala al deudor tributario, lo que confirma que en estos no será aplicable la sanción de prisión, en virtud de la primacía que tiene el precepto constitucional que tiene sobre las normas de orden común y de aplicación del principio "indubio pro contribuyente" señalado en el artículo 5 del referido Código Tributario.

3. EL BIEN JURIDICO TUTELADO

Previo a abordar lo relativo al bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria, merece hacer nuevamente mención al defectuoso encaje sistemático al ubicarlo en el Título relativo a los delitos contra el patrimonio. En principio es correcta la afirmación de que se trata de un delito contra el erario público. Esta caracterización excesivamente genérica, requiere una restricción que permita dar una connotación más precisa al bien jurídico tutelado. Partiendo del principio de la unidad de ordenamiento³³, y con base en el derecho tributario se interpreta que la obligación tributaria *stricto sensu*, es, el pago del tributo.

33

Martínez, Op cit. pág. 201

El delito fiscal precisa la existencia de un resultado dañoso para el Erario público, por lo que será necesario que la defraudación llegue efectivamente a producirse para que el delito se considere consumado³⁴. La existencia de falsedades o anomalías contables no pertenece al tipo de injusto sino que se trata de una presunción ejemplificativa de dolo.³⁵ El delito puede cometerse a través de falsedades pero ello no implica que se trate de un delito de falsedad como afirma Rodríguez Mourullo, "existen otras defraudaciones, por ejemplo las estafas que también se pueden cometer por medio de falsedades, y ello no supone su conversión en delito de falsedad. Tampoco la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la administración, son de necesaria concurrencia para la integración del tipo delictivo, siendo únicamente un indicio del ánimo de defraudar"³⁶. De lo anterior se colige que el "centro de gravedad" no reside tanto en el medio para conseguir la defraudación, cuanto en el resultado propiamente dicho.

El delito de fiscal no es un delito contra el patrimonio o la propiedad en el sentido jurídico penal atribuido a estos términos . En conclusión a la vista del bien jurídico protegido cabe afirmar que, de optar por la inserción de esta tipicidad en el Código Penal el lugar idóneo sería en el título relativo a los delitos contra la economía nacional.

Teorías en torno al bien jurídico tutelado:

El delito fiscal como delito contra el patrimonio.

El delito fiscal se configura como una defraudación con un claro contenido

34 Córdoba Roda, J. *COMENTARIOS AL CODIGO PENAL*, Tomo III, Editorial Ariel, Barcelona 1978, pág. 1008

35 Bajo Fernández, M. *EL DERECHO PENAL ECONOMICO. UN ESTUDIO DE DERECHO POSITIVO ESPAÑOL*. 1973. pág 556.

36 Rodríguez, Op. cit. pág. 707

económico patrimonial, por lo que cabe afirmar que el bien jurídico protegido es el patrimonio y más concretamente el patrimonio del Estado. Aquí vale aclarar que al término patrimonio no se le otorga el significado que se le atribuye técnicamente en un sentido jurídico penal, o sea que este vocablo no es del mismo género que el del delito fiscal en los delitos contra el patrimonio, vocablo al que se asimila al interés patrimonial de naturaleza privada. Esta tesis de progenesis financiera encuentra su fundamento en la vieja teoría actualmente superada de la equivalencia o teoría del impuesto-cambio según la cual el tributo fiscal representa el precio que el contribuyente paga al Estado por los servicios públicos que éste le suministra. Esta tesis considera la relación jurídico-tributario como una relación de naturaleza privada.

En síntesis si los ingresos tributarios ostentan inequívoca naturaleza pública no pueden ser confundidos con los ingresos patrimoniales que tienen naturaleza privada. El bien jurídico protegido en los delitos aduaneros es particular y en los delitos fiscales en general no puede ser el patrimonio en el sentido que, penalmente, se le atribuyó, por lo que, en esta línea de pensamiento ningún delito fiscal puede ser considerado delito contra el patrimonio.

El delito fiscal como un delito pluriofensivo.

Tiedemann citado por Martínez Pérez, considera que en el delito fiscal no se está protegiendo un interés patrimonial individual sino por el contrario se trata de "intereses patrimoniales supraindividuales" que es lo que protegen los delitos contra el orden económico o economía nacional. Aquí es prudente señalar que según esta teoría el delito fiscal ocasiona una lesión patrimonial a la hacienda pública pero no se produce meramente un menoscabo económico en las arcas del erario público sino que además lesiona frontalmente el buen funcionamiento de la intervención del Estado

en la economía impidiendo la consecución de fines de carácter económico y social que el Estado persigue con la percepción de tributos. Si el delito fiscal actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo y la redistribución de la renta, entonces con esta figura se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico. Es por esta razón que se afirma que el delito fiscal es un delito pluriofensivo.

Por medio de este tipo el legislador trata de proteger por una parte el patrimonio del Estado y además tutela en forma indirecta la integridad del orden económico, en sentido estricto, la cual deviene necesaria para una correcta planificación económica de la nación y para obtener las finalidades de política económica y social que un Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir. Sin embargo esta tesis que eleva el bien jurídico protegido de los delitos macroeconómicos es un macroconcepto de un grado de abstracción tal que puede resultar completo para efectos de analizar un tipo penal económico.

NECESIDAD DE UN PERJUICIO PATRIMONIAL

Para que se materialice el delito fiscal es necesario que se cause un perjuicio a la hacienda pública. Mientras este perjuicio no se de no hay delito. "No es suficiente lesionar el derecho de crédito que la hacienda pública ostenta en su posición de sujeto activo de la obligación tributaria. La admisión de un objeto jurídico así conceptualizado llevaría a la aplicación injusta de la norma penal al castigar conductas que no causarían perjuicio económico al fisco"³⁷.

COMISION DEL DELITO

³⁷

Martínez, Op. cit. pág. 212

A. ITER CRIMINIS

De conformidad con el artículo 13 del Código Penal "el delito es consumado cuando concurren todos los elementos de su tipificación". En el delito fiscal, el instante consumativo se sitúa en la defraudación, esto es, en el momento en que se ocasiona el perjuicio patrimonial a la hacienda pública. Ahora bien, en el delito fiscal el momento consumativo no es fácilmente identificable ya que no es tan sencillo precisar el instante en el cual se ocasiona el perjuicio a la hacienda pública.

Al respecto Rodríguez Mourullo considera que "en el supuesto de la elusión de pago de impuestos la consumación debe ir referida al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso, y en el supuesto del disfrute ilícito de beneficios fiscales al momento en el que se obtiene la aplicación de la ventaja fiscal"³⁸. Como ha subrayado Bajo Fernández, "el momento hábil para el ingreso y el momento de aplicación de la ventaja fiscal suponen la existencia de una obligación tributaria exigible"³⁹ por lo cual es necesario que se haya producido la liquidación provisional o definitiva. Añade este autor que es necesario que se haya producido la liquidación definitiva, sin embargo con la concurrencia de la liquidación provisional la obligación tributaria ya es exigible.

Esta posición, lleva a situar el momento consumativo del delito fiscal una vez que se haya producido la liquidación .

En este caso se da por aceptada la tesis de que la obligación tributaria nace con la liquidación. El hecho imponible genera meramente un deber de declarar. En las teorías sobre el nacimiento de la obligación tributaria el principio de

³⁸ Rodríguez, Op. cit. pág 726

³⁹ Bajo, Op. cit. pág. 573

nacimiento ex-lege (doctrina mayoritaria) de la obligación tributaria ha concedido a la liquidación un valor meramente declarativo de la existencia de dicha obligación. Aunque esta tesis que sitúa el nacimiento de la obligación tributaria exclusivamente en el hecho imponible (teoría declarativa) tampoco sea unánimemente aceptada.

"Si admitimos con la doctrina mayoritaria que en nuestro derecho positivo, la realización del hecho imponible previsto en la ley fiscal origina el nacimiento de la obligación tributaria no encontramos obstáculo alguno para situar el instante consumativo después de practicarse la liquidación"⁴⁰.

De ahí que se evidencie la necesidad de concurrencia de la liquidación provisional o definitiva para la consumación del delito fiscal, pues sólo después de haber sido efectuada podrá la administración exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y estará el deudor en condiciones de cumplirla mediante el ingreso de su importe líquido en las arcas de la hacienda pública, sólo, por consiguiente, a partir de este momento podrá, a juicio del sustentante, entenderse que se ha producido el efectivo perjuicio patrimonial al erario público. En materia de consumación debe tenerse en cuenta que el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribirá de cinco a ocho años.

En cuanto a nuestro derecho vigente, el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República establece:

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

Determinación de la obligación tributaria. "La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma". (Artículo 103).

Cumplimiento. "Terminada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración". (Artículo 104).

Determinación de oficio. "La Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le correspondan y además en los casos en que el contribuyente o responsable omita la presentación de la declaración, o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria.

Sin embargo, previamente a la determinación de oficio la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas fijando para ello un plazo de treinta días hábiles, prorrogables por igual tiempo, una sola vez. Si transcurrido el plazo o su prórroga el contribuyente o responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto y si procediere, de los intereses y multas correspondientes sobre base cierta o presunta conforme a este Código". (Artículo 107).

"Prescripción. Plazos. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidez, intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes, vence en un **plazo de cinco años.**" (Artículo 47).

"Prescripción especial. No obstante lo establecido en el artículo anterior el plazo de la prescripción se ampliará a **ocho años**, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la administración tributaria" (Artículo 48).

"Cómputo de los plazos de la prescripción. [...]se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo". (Artículo 49).

Del contenido de los anteriores artículos y su respectiva concatenación con la doctrina mayoritaria, se infiere que: la liquidación que refiere esta doctrina equivale a la determinación de la obligación tributaria establecida en nuestra ley vigente y que la consumación del delito de defraudación tributaria se produce con el vencimiento del plazo para cumplir con la obligación para pagar el tributo, o sea que es el momento mismo en que se causa el perjuicio patrimonial al erario público, al no percibir éste los ingresos en concepto de tributos a que tiene derecho.

Con el fin de hacer más explícitos los conceptos anteriores se relacionan los casos en que a juicio del sustentante se consume el delito de defraudación tributaria y en que momento:

CONDUCTA TIPICA	MOMENTO DE CONSUMACION
1. El agente de retención o de percepción que habiendo percibido los tributos no los entere a la Administración, apropiándose o dando un uso diferente a los mismos en beneficio propio de una empresa o de terceros	Pasado el mes calendario siguiente al vencimiento del período impositivo
2. Presentación de declaraciones falsas que induzcan a error al fisco o que limiten su derecho de recaudación de los tributos	Al presentar la declaración
3. Omitir la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo, facturar con menor valor al precio real de la venta, con ánimo de lucro propio, de una empresa o de terceros.	Al momento de omitir la emisión de la factura o al momento de emitir la factura con menor valor del real
4. Utilizar para fines distintos a los que les corresponden, mercaderías, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias	Al momento de ser utilizada la mercadería para fines distintos

Para otros casos, la determinación de la obligación tributaria y su incumplimiento, no conlleva la consumación del delito, sino que únicamente infracciones administrativas, ejecuciones económico-coactivas, etc. según el caso, por estar revestidas con el carácter de deudas tributarias, como ya ha quedado establecido.

B. AUTORIA Y PARTICIPACION

Como quedó explicado al tratar lo relativo al sujeto activo, el delito fiscal es un delito especial, por cuanto únicamente el deudor tributario o el titular de la

ventaja fiscal ilícitamente obtenida pueden ser sujetos activos del delito. Es por ende un delito especial propio ya que para que exista el delito es determinante la presencia de un sujeto que posea estas cualidades especiales; el delito fiscal no tiene correspondencia con un delito común.

Para Bajo Fernández "quien no reúna los requisitos necesarios para ser sujeto activo del delito (*extraneus*) no puede ser autor inmediato del delito fiscal pero sí lógicamente participe: inductor, cooperador necesario, complice o encubridor"⁴¹. Ahora bien, en lo que respecta a la cuestión de que si el *extraneus* puede ser coautor de este delito, la doctrina esta dividida y hay quienes consideran que esto no es posible en los casos de delito especial, propio o impropio, salvo que el delito se consume en varios actos.

C. ACTUACIONES EN NOMBRE DE OTRO

Según la doctrina española, este es otro supuesto de atipicidad. Ocurre cuando una persona individual actúa en nombre y provecho de una persona jurídica o de un ente supraindividual. El que actúa en nombre de otro, los tipos legales que requieren cualidades, relaciones o circunstancias especiales resultan aplicables a quien actúa en nombre y beneficio de otro, aún cuando tales cualidades, relaciones o circunstancias no concurren en él, pero sí en la persona representada. Al ser el delito fiscal un delito especial que requiere específicas cualidades de autoría, (condición de deudor tributario o de beneficiario de la ventaja fiscal) no habría más remedio que declarar la atipicidad de aquellas conductas de defraudación llevadas a cabo por el representante que actúa en nombre o en interés de la persona jurídica: el representante no puede cometer delito fiscal porque no reúne los requisitos para ser sujeto activo, los cuales concurren en la persona jurídica y la persona jurídica *per se* no puede delinquir. Cabe hacer aquí la necesaria crítica

⁴¹ Bajo, Op. cit. pág. 575.

de que la ley se circunscribe a operar cuando el elemento especial de autoría concurra en una persona jurídica (sociedad) o en un ente supraindividual (entidad o empresa) sin extenderse a aquellos supuestos en los que la titularidad recae sobre una persona física. También es oportuna la observación que en el caso de las empresas no existe nuestro derecho mercantil no las reconoce como ente con personalidad separada del empresario sea este persona física o jurídica, sin embargo, la presencia de dicho término puede permitir la inclusión en el ámbito del precepto del representante que actúa en nombre o interés de un empresario individual. Se trata, de conformidad con nuestro ordenamiento jurídico, de una "cosa mercantil" que no es capaz de contraer obligaciones o adquirir derechos.

En el caso de los representantes la responsabilidad por el delito a una persona debe someterse a dos condiciones:

- a) Que el sujeto ejecute el aspecto nuclear del delito y que,
- b) Ostente cargos de responsabilidad. Merece la crítica de que no imputa en primer lugar a la persona que ha cometido la defraudación sino a los directores, gerentes, consejeros, delegados o que ejerzan la administración y en segundo término el autor material cuando lo correcto hubiera sido imputar el delito en primer lugar a quienes hubieren cometido efectivamente la defraudación habida cuenta que se trata de un delito de consumación, y en su defecto a las personas que ejercen la administración. "Este supuesto en todo caso no obliga a reconocer que existe una inversión de la carga de la prueba, entonces en lo que respecta a la expresión "a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad" debe ser interpretada precisamente en el sentido de que no cabe imputar el delito a estas personas si no son responsables y esta responsabilidad debe ser

investigada de oficio partiendo del supuesto de la inocencia".⁴²

Afortunadamente para el caso de nuestro país la problemática que la doctrina refiere es claramente determinada de conformidad con las normas a saber: Si bien el Código de Comercio, Decreto número 2-70 del Congreso de la República, en su artículo 14 establece: "(Personalidad jurídica). La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de este Código e inscrita en el registro mercantil tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados".

Asimismo, nuestro Código Civil, Decreto Ley número 106, determina en su artículo 16 "La persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarias para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de la institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social".

El Código Penal deja perfectamente claro lo que atañe a la responsabilidad penal de personas jurídicas, en su artículo 38: "En lo relativo a 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".

También en lo relativo a representación tenemos el caso de que la persona representada no sea un ente supraindividual, sino que una persona

²

Martínez, Op. cit. pág. 358.

individual. Aquí por una parte es preciso determinar, en el caso específico de los mandatos, si el mandatario actúa en la acción del delito a iniciativa propia o si por el contrario en connivencia con su mandante, por otra, cat la posibilidad de que el mandato haya sido ejercido con falta de celo c ético o maliciosamente y de ahí que se incurra en el ilícito, situaciones éstas a determinar partiendo siempre del principio de inocencia.

D. LA DOCTRINA Y LA LEGISLACION:

Al hablar de la comisión del delito resulta ineludible hacer un análisis de las distintas formas de comisión que se derivan del propio texto de la ley. Y au cuando en la doctrina y en legislaciones como la española se contraen a dos formas: la elusión del pago de impuesto y el disfrute ilícito de los beneficios fiscales, la ley guatemalteca se refiere a otras formas de comisión. El tipo requiere al lado del engaño, la concurrencia de las vías expresadas para que pueda hablarse de delito fiscal. La elusión del pago de impuestos no es el propósito perseguido por el sujeto activo sino un medio a través del cual debe llegarse al resultado: a la defraudación.

Como lo estipula el artículo 273 A del Código Penal, comete delito de defraudación tributaria "quien deliberadamente:

1. Omite presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza que estuviere obligado de conformidad con la ley". Entrañan pues dos conductas, la primera que es la omisión de presentar las declaraciones, no constituye a juicio del sustentante delito fiscal. Aquí estaríamos frente a la comisión del delito por **omisión**. La omisión de la obligación de la presentación de declaración tributaria. Y es unánimemente aceptado que en este delito no puede haber comisión por omisión ya que se trata de un delito de **acción**. La inclusión de este delito en el capítulo

de las apropiaciones, comporta la exigencia de que la acción típica constituya una falsedad y en su virtud la de que la conducta causante del fraude trascienda la pura y simple pasividad. Quien se abstiene de presentar una declaración por cuya omisión deja el erario público de cobrar la suma debida, no comete, en atención al fin de la ley, el delito fiscal. Quintero expresa que "es necesario estar obligado al pago del impuesto, pero el que exista la obligación de pago no es por sí sola suficiente o dicho de otro modo, el delito no consistirá en el simple incumplimiento de la obligación sino que requiere la adición de un comportamiento activo que es el que determina la comisión del delito. La omisión del cumplimiento del deber tributario no constituye delito por si sola. Es preciso formular una declaración mendaz u oponerse a la acción investigadora de la administración siempre con el ánimo de defraudar".⁴³ De ello deduce Quintero que "el delito fiscal es una conducta activa imposible por omisión pura"⁴⁴.

No resulta unánime este criterio, pues para otros autores cuando un contribuyente deja dolosamente de presentar la correspondiente declaración tributaria puede afirmarse que con su silencio engaña por omisión lleva a cabo un engaño capaz de inducir a error a la administración tributaria y punible por tanto en concepto de delito fiscal, afirmación que de acuerdo con el resultado del presente trabajo deviene inacogible.

La Ley señala un específico deber jurídico de declarar a aquellas personas que se encuentren en una determinada situación, hasta el punto que la ley tributaria (Artículos 94 numeral 10 y 112 del Código Tributario) lo

³ Quintero, Op. cit. pág. 1318

⁴ Quintero Olivares, G. "El Nuevo Delito Fiscal", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. págs 1318 y sigs.

sancionan como infracción tributaria de omisión. En virtud de encontrarse vigente en el Código Tributario lo concerniente a las sanciones administrativas por la omisión o no presentación de declaraciones tributarias, debe ser por la vía administrativa que se ataque este tipo de actos y no por la vía penal como se pretende mediante el delito de defraudación tributaria. De lo contrario, en todo caso, cabría, a juicio de sustentante, acción prejudicial o cuestión previa, siendo ésta, otra causa para sostener que la omisión de presentar declaración tributaria, no debe incluirse como injusto penal dentro del delito de defraudación tributaria. En este caso ante el silencio del contribuyente, la administración extraerá falsas consecuencias en lo que concierne a la situación de aquél. La administración interpretará el comportamiento del sujeto como señal de ausencia del hecho, es decir, en el sentido de que el contribuyente no se encontraba en las circunstancias que la ley exige para que exista la obligación de presentar la pertinente declaración tributaria. Por tanto el sujeto no engañaría por omisión sino por medio de un acto positivo e definitiva concluyente. La inclusión de los comportamientos consistentes en omitir la presentación de declaración tributaria cuya tipificación habría sido solicitada por la doctrina científica resulta satisfactoria si se tiene en cuenta la realidad criminológica, en la cual esta clase de conductas puede constituir uno de los medios más idóneos para que la administración tributaria resulte engañada.

2. "Habiéndolos percibido, se apropie o de un uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros". Aquí cabe aclarar que quien comete el delito, el sujeto activo, no es en este caso el sujeto pasivo de la relación tributaria sino sería un tercero pero cabe anotar que sí se tipifica el delito fiscal por cuanto hay engaño y está causando un daño al fisco que es condición *sine que non* para que exista el delito fiscal.

3. "Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos". Aunque no se asocia a la declaración, existe una conducta dolosa, una declaración falsa, sería la forma más idónea. Cabrían aquellos casos en que se requiere el ánimo de defraudar y la concurrencia de falsedades y anomalías sustanciales en la contabilidad o de negativa y obstrucción de la acción investigadora de la administración tributaria, que aún cuando no aparecen enumeradas se colige que estas serían las formas como se materializarían o se elevarían a la categoría del ilícito penal estas conductas.
4. "Omita la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo o facture con un menor valor al precio real de la venta con la misma intención". En este caso priva también el ánimo de engañar y el ánimo de lucro, por lo que es uno de los casos en donde la conducta del sujeto se ajusta perfectamente a la figura delictiva.
5. Por razón del cargo que ocupa omita la emisión y entrega al contribuyente del ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado". Cabe mencionar que esta conducta no cae dentro del delito fiscal, ya que está hablando de omisión pero no especifica que con la omisión de la entrega del comprobante este provocando daño al fisco toda vez que no especifica si está haciendo una apropiación para sí, de los tributos, por lo que esta conducta encajaría en la figura delictiva de incumplimiento de deberes, que está legislada en el Artículo 414 del Código Penal y 96 del Código Tributario, el cual continúa vigente.
6. "Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos de los que corresponden", que es igual al disfrute ilícito de beneficios fiscales conducta que es plenamente tipificada como delito fiscal.

La inducción separadamente es penalizada aunque su comprobación resultaría difícil en virtud de que en las declaraciones tributarias es el obligado el único responsable del contenido de las mismas y en caso de querer repetir en contra del inductor resultaría ilógico por cuanto que el móvil del engaño ha sido en beneficio propio. En cuanto al agravante específico son circunstancias agravantes, cuando lo cometen profesionales, funcionarios, empleados, depositarios, custodios nombrados por autoridad pública que accionen, omitan o coadyuven a la comisión de este delito. En principio es aceptada esta circunstancia modificadora de la responsabilidad penal, previo a la depuración de los casos atípicos v.g. la omisión de declarar, pero es del criterio del sustentante que vista aisladamente la calidad del agente, no resulta suficiente para considerarse como agravante sino que tendría que observarse desde el punto de vista del "abuso de autoridad", al valerse de un cargo público para ejecutar la acción delictiva, como lo especifica el numeral 12 del artículo 27 del Código Penal.

De esta forma se analiza el delito de defraudación tributaria vigente en nuestro país, siendo en el capítulo siguiente aportada la forma que se considera, si no la más apropiada, cuando menos libre de antitecnicismos e inconstitucionalidades que con el desarrollo de este trabajo se tratan de subsanar.

CAPITULO III

INCONSTITUCIONALIDADES Y ANTITECNICISMOS DE LAS NORMAS QUE REGULAN EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

LA VERDADERA DEFRAUDACION TRIBUTARIA

A. En nuestra Ley:

A la luz de la definición del delito de defraudación tributaria que aparece en nuestro Código Penal se aprecia con relativa claridad los casos específicos en cuyas acciones debe tipificarse tal delito.

De manera tórpida e indiscriminada sin intención de querer hacer un distinguo entre la mayor peligrosidad, visto desde el ángulo que realmente atañe a esta clase de delitos, o sea la economía nacional; vemos que dentro y alrededor de estas normas campea la injusticia social amparada quizás en la menoscabada sana crítica para valorar la prueba con que eventualmente podría contar el órgano jurisdiccional de la materia.

Para ser más específico y concreto en el asunto, tiene mérito acotar que el "delincuente" o "defraudador tributario (del fisco) que más fácilmente podrá ser víctima de esta ley será el asalariado, el empresario de clase media, el microempresario, etc., quienes no cuentan ni con la habilidad ni con la astucia que ostentan los expertos defraudadores, sumado a lo cual estos últimos cuentan con la suficiente asesoría para neutralizar la dura mano de la ley (*lex dura lex*) en su contra o en caso extremo, hacerla más blanda.

Se habla pues, al referirse a la verdadera "defraudación tributaria" de dos aspectos

básicos: Primero de los que enumera la ley, excluyendo todos aquellos casos en los cuales pudiera considerarse que existe una deuda ante el fisco debidamente comprobada, o bien en otros casos por la simple omisión de declarar, dado que en ambas situaciones existen principios constitucionales que protegen al individuo a saber: En el caso de la deuda, no puede haber encarcelamiento por ésta y en el caso de la omisión existe el principio de inocencia, que asegura que se es tal, hasta que no se pruebe lo contrario, o sea que por una simple omisión de declaración no puede inferirse que aquél defrauda efectivamente al fisco lo cual fue analizado en el Capítulo II de este trabajo, de donde se infiere que la verdadera defraudación tributaria ocurre con la consumación de la conducta típica, la cual nace en el momento mismo en que se causa el perjuicio patrimonial al erario público, y concretamente a la economía nacional al dejar de percibir el Estado los ingresos financieros en concepto de tributos a que tiene derecho, a fin de cumplir con sus obligaciones. Además, como se ha llegado a concluir, que por la simple omisión de declara y por incumplimiento del pago de la deuda tributaria no se consuma el delito que nos ocupa en virtud de los preceptos constitucionales tantas veces relacionados. En todo caso debe preceder una investigación o la aportación de pruebas suficientes, así como el proceso económico coactivo correspondiente una vez agotada la vía administrativa. Como asegura Córdoba Roda en sus Comentarios al Código Penal,⁴⁵ "El delito fiscal precisa la existencia de un resultado dañoso para el erario público, por lo que será necesario que la defraudación llegue efectivamente a producirse para que el delito se considere consumado".

Ahora, como segundo aspecto (diríamos que el primero al que se hizo referencia, sería más que nada jurídico) y con una tendencia de tipo social, toda vez que aquí se enfoca el delito desde el punto de vista del daño causado, partiendo de la cuantía que se defrauda, que afecta en manera ostensiblemente mayor que lo que

45

Córdoba Roda, J. COMENTARIOS AL CODIGO PENAL, Tomo III. Editorial Ariel, Barcelona 1978, pág 1008.

podiera dañar cientos de asalariados juntos, y por otro lado que los asalariados no pueden defraudar al fisco más de una vez al año, lo que dura un período impositivo, mientras que las grandes empresas por la amplia gama de sus actividades así como por las fuertes sumas de capital que manejan, delinquen de forma habitual y, con dolo defraudan al fisco y de ahí afectan gravemente la economía nacional.

Dicho en otras palabras lo que mas daña a la economía nacional es la habitualidad, la cuantía y el ánimo de defraudar.

No se quiere con estas aseveraciones justificar la actitud de unos ni condenar precipitadamente la de los otros, sino que darle la relevancia que merece la justicia tributaria, es decir, que el cumplimiento de las obligaciones no debe ser con exclusividad para los económicamente más débiles y fáciles de localizar y fiscalizar, sino que de una manera justa y equitativa, crear y aplicar las leyes tributarias a manera que no ahorque ni desangre a los más débiles ni desincentive a los que cuentan con las fuerzas de capital.

Según un estudio realizado por Mönch en Alemania citado por Martínez Pérez⁶⁶, en lo que atañe a la delincuencia fiscal se ha demostrado con base en la delincuencia sentenciada, que los tribunales de justicia otorgan un trato privilegiado a los defraudadores fiscales y, especialmente, a aquellos delincuentes que poseen un status más alto. Del mismo modo e investigando las sanciones impuestas en la esfera de los delitos fiscales, ha comprobado este autor que los tribunales de justicia condenan predominantemente a aquellos defraudadores fiscales con una posición social más baja a aquellos que menos perjuicios causan con su defraudación, y a aquellos que defraudan impuestos, cuya evasión, si bien generalmente sancionada, es con frecuencia de menor nocividad social. Tales

⁶⁶ Martínez, Op. cit. pág. 66

conclusiones implican lógicamente una fuerte selección por parte de los tribunales de ahí que el propio Mönch opine que sus resultados deban ser relativizados. Ello porque, dejando aparte cuestiones metodológicas -la cifra relacionada de casos es ciertamente pequeña-, hay que tener en cuenta dos importantes aspectos del problema: en primer lugar, la fiscalía juega un importante papel en el proceso de selección, por lo que quedaría abierto el interrogante de si dicha selección es practicada prevalentemente por uno u otro órgano de persecución penal, aunque lo más probable sería pensar que ambos órganos tienen su parte específica en la concesión del trato discriminatorio; en segundo lugar, es posible, y hasta cierto punto verosímil que el origen de esta discriminación en perjuicio de las clases bajas no reside en el comportamiento de la fiscalía o en el de la judicatura en la legislación.⁴⁷

"Esencialmente, hay que tener siempre presente la propia complicación de la economía, lo que, unido al desconocimiento que en ocasiones tienen los tribunales en esta materia, dificulta enormemente la persecución de los delitos económicos. El problema se agrava porque, al lado de las complicadas circunstancias que rodean la comisión del delito económico su autor es metódico en su delicto poniendo a contribución todo su prestigio y poder e intentando movilizar e influir a favor a la sociedad y a sus grupos contra los órganos de administración de justicia"⁴⁸

"Asimismo, en el aspecto de la prueba procesal de este tipo de delitos pueden surgir problemas que dificulten su persecución. A diferencia del delito tradicional que normalmente es constatable por los sentidos y que desde un primer momento engendra indicios racionales de culpabilidad, el delito económico, suele

⁴⁷ Martínez, Op. cit. pág. 67

⁴⁸ Bajo, Op. cit. pág. 74

acompañado de una apariencia de licitud⁴⁹.

Delincuencia de cuello blanco y delincuencia económica:

En principio se puede sostener que la delincuencia de cuello blanco es lo genérico y la delincuencia económica es lo específico. Así lo explica Bajo Fernández, al indicar que la delincuencia económica es en rigor una región del más amplio concepto de delincuencia de cuello blanco, concepto éste que, consiguientemente debe reputarse superior⁵⁰.

La expresión *delincuencia económica* suele identificarse con la de delincuencia de cuello blanco. Esto se debe a que Sutherland, citado por Martínez Pérez al especificar las conductas que se podrían comprender bajo la noción de la delincuencia de cuello blanco se refirió primordialmente a las infracciones económicas, marginando las infracciones cometidas por otras personas respetables. Esta restricción no deja de tener su base en la práctica, ya que, según las investigaciones de Spencer, también citado por Martínez Pérez, las dos terceras partes de los delincuentes respetables por él examinados eran propietarios o directores de empresa.

La delincuencia económica es el supuesto más importante de aplicación de la teoría del delito de cuello blanco, tanto desde un punto de vista criminológico como jurídico. Se olvida que la importancia social de esta delincuencia se deriva de la cuantía del daño y del reclutamiento del autor dentro de los miembros de la alta sociedad. Son precisamente los delitos económicos cometidos por éstos quienes producen efectos más lesivos por la cuantía de sus efectos y por el número

Bajo, *Ibidem.* pág. 68

Bajo, *Ibidem.* pág. 49

de personas afectadas y porque éstas suelen pertenecer a clases modestas.⁵¹

Según Zybon, citado por Martínez Pérez, "la dificultad en la elaboración de concepto se deriva de la complicada variedad de conductas que normalmente mencionan en la doctrina como pertenecientes al campo de la delincuencia económica"⁵².

Queda fuera de toda duda, por otra parte, la pertenencia de la delincuencia fiscal no sólo al terreno de la delincuencia económica, sino también obviamente al de la delincuencia de cuello blanco y al de la delincuencia de caballeros. Por tanto, desde la vertiente criminológica una fórmula suficientemente descriptiva práctica podría ser la que considerase la delincuencia económica como la referida a aquellas infracciones cometidas por personas de nivel socioeconómico elevado que, actuando en el ejercicio de su actividad profesional y mediante el abuso de la confianza inherente a las relaciones sociales, lesionan o ponen peligro el orden económico. Este tipo de delincuentes no tienen conciencia de lo injusto en su comportamiento interno -si bien reconocen la ilegalidad de sus actos- consideran que se trata de simples ilegalidades y no delitos. Actitud que es debida no sólo a su preeminente situación en la sociedad -que le hace pensar que él tiene una especie de derecho personal a transgredir las leyes-, sino también a la creencia de que la ley que ellos infringen es injusta, o a que aun convencidos de que su conducta es injusta, la ven como un fenómeno habitual en la sociedad o en el grupo a que él pertenece, como por ejemplo el fraude fiscal.

"En la doctrina alemana destaca la labor de Terstegen quien intentó elaborar una especialidad del delincuente fiscal en relación a la delincuencia clásica, llegando a la conclusión de que el delito fiscal es cometido por una persona inteligente y típica

51 Bajo, Op. cit: pág. 50

52 Martínez, Op. cit. pág. 45.

de las clases altas [...]

Es aquí de enorme interés el estudio publicado en 1978 por Mönch, quien realiza un trabajo empírico que permite presentar un panorama tanto de la delincuencia fiscal registrada como de la no registrada, pero realmente existente⁵³.

A tal efecto, resume aquellas características del delincuente fiscal, sobre las que existe un consenso en la literatura criminológica: pertenencia a la clase superior, perpetración del hecho en el marco de su profesión, conformidad social y edad relativamente avanzada. Sin embargo, tras la realización de su propia investigación, llega a confirmar la siguientes hipótesis, en cuanto características que configurarían la personalidad del delincuente fiscal:

1. La comisión del delito fiscal exige conocimientos y habilidades especiales, que vienen indicados por la formación escolar y el perfeccionamiento profesional del delincuente. Ello justifica que se califique al defraudador fiscal de delincuente inteligente. (Esta hipótesis no pudo ser constatada en relación a la delincuencia fiscal registrada).
2. Los delitos fiscales son delitos profesionales. Los defraudadores fiscales ejercen profesiones y actúan en grupos profesionales distintos a los que integran los delincuentes clásicos contra la propiedad y los de la población media. La comisión de delitos fiscales tiene lugar predominantemente en el desempeño de la respectiva actividad profesional. Cuánto más alta es la posición del delincuente fiscal en la jerarquía empresarial, mayor tendencia muestra a la comisión de defraudaciones fiscales y mayor es, asimismo, la cuantía por él defraudada.
3. Las defraudaciones fiscales son perpetradas normalmente por personas del

más alto status social, en tanto que el delincuente clásico procede de clase baja

4. Las defraudaciones fiscales se cometen, en la mayoría de los casos, en una situación de necesidad. Más raramente presentan otras causas. (Esta hipótesis tampoco pudo ser comprobada para la delincuencia fiscal registrada).
5. Los delincuentes fiscales, por regla general, tienen más edad que los autores de delitos clásicos".⁵⁴

En el caso concretamente de nuestro país no se puede arribar a cifras estadísticas en lo que al delito fiscal se refiere pues derivado de lo novedoso de este tipo de delito no se ha dictado ninguna sentencia por los tribunales de justicia.

C. INEXISTENCIA DE UNA AUTENTICA CONCIENCIA FISCAL

Como se puso de relieve anteriormente los delitos económicos gozan de un trato indulgente por parte de la opinión pública y por parte de los tribunales de justicia. Y ello resulta de suma importancia porque en España, en el que el fraude está tan generalizado a todos los niveles, ni la opinión pública ni los tribunales de justicia han tomado conciencia de la gravedad que tales actividades defraudatorias entrañan.⁵⁵

Es sensible que las autoridades judiciales no se afanan en comprobar su existencia ni castigar a sus autores moviendo para ello procedimientos de oficio. Y

54 Martínez, Op. cit. pág. 50

55 Fernández Albor, A. ESTUDIOS SOBRE CRIMINALIDAD ECONOMICA. Editorial Bosch, Barcelona. 1964. pág. 176

particulares todavía menos ayudan a su represión haciendo uso del derecho que les asiste para denunciarlos.

Parece obligado tratar de indagar como se ha generado y desarrollado esa ausencia de conciencia fiscal, porque no se puede desdeñar su contribución a la falta de jurisprudencia sobre el precepto.

Entre las razones que se han señalado como explicación de la inexistencia de tal conciencia nos interesa destacar las siguientes:

En primer lugar, razones puramente históricas. "A diferencia de otros países en los que secularmente se ha conferido rango delictivo a las infracciones tributarias, el nuestro carece de una historia similar ya que vino arrastrando una negativa tradición que siempre otorgó un trato benevolente a infracciones de esta índole" apunta Landrove, citado por Martínez Pérez.⁵⁶

En segundo lugar, razones sociológicas. Al respecto García Añoveros, citado por Martínez Pérez señala que "Esencialmente el hecho de que la clase dirigente -en sentido sociológico- al elaborar un sistema tributario represivo y criticable en el que se alzaprímaba la imposición indirecta desplazó la carga fiscal hacia otras clases sociales -la inmensa mayoría de los ciudadanos- y, por ende, no dudó en evadir sistemáticamente los impuestos directos restantes" ⁵⁷.

En tercer lugar, razones de técnica financiera. " No se podía exigir una adecuada conciencia fiscal en un sistema como el español en el que el fraude estaba en cierto modo legalizado, merced, fundamentalmente, a los llamados sistemas

Martínez, Op. cit. pág 177

Ibidem, pág. 177

objetivos de evaluación de bases"⁵⁸.

En cuarto lugar, razones estrictamente políticas. "En un sistema de acusatorio autoritarismo en el que los ciudadanos estaban totalmente alejados de la dirección de los problemas públicos, resultaban perfectamente lógicas la irresponsabilidad y apatía en todas las esferas, y concretamente en la tributaria. En este caldo de cultivo nada tiene de extraño que se desarrolle una conciencia fiscal deformada"⁵⁹.

La ausencia de una recta conciencia fiscal conllevaba un trato benévolo y permisivo por parte de la opinión pública ante las infracciones tributarias. Cada ciudadano justificaba la actuación del quien había defraudado al fisco solidarizándose con él en la lucha contra un sistema tributario irracional e injusto que le sobrecargaba de impuestos.

Por otra parte los tribunales de lo penal al no encontrar apoyo suficiente en la opinión pública lógicamente se abstendían de intervenir en una materia que suscitaría la repulsa unánime de los ciudadanos. Además, como argumenta Rodríguez Mourullo "de un lado, dada la enorme difusión del fraude fiscal sería razonable que la justicia penal procediese a la criminalización masiva de amplios sectores de la población, si no se agotaban previamente otros remedios que redujesen las conductas de fraude, de tal suerte que se convirtiesen en un comportamiento excepcional en sentido estadístico; de otro lado hay que tener cuenta que los contribuyentes no estaban en condiciones de igualdad ante la aplicación práctica de la ley fiscal"⁶⁰

58 Martínez, Op. cit. 2pág. 177

59 Martínez, Op. cit. pág. 78

60 Rodríguez Mourullo, G. PRESENTE Y FUTURO DEL DELITO FISCAL. Editorial Civitas. Madrid, 1971. Pág. 46

Aunado a esto cabe resaltar que la apatía tributaria y la inexistencia de conciencia fiscal deviene en gran parte a la falta de credibilidad en las instituciones por parte de la opinión pública. Dicho en otros términos, los usuarios de la administración no reciben una contraprestación acorde a sus tributos, esto se ve en la ineficiencia de los servicios que el Estado está obligado a prestar a la colectividad, asimismo, en las innumerables veces que la comunidad guatemalteca se ha visto burlada a través de la malversación de recursos públicos que fraudulentamente han sido encaminados al enriquecimiento individual de funcionarios de turno.

El punto es, que para que exista una verdadera conciencia tributaria debe el Estado dar muestras irrefutables de que los ingresos económicos percibidos a través de los tributos y de las diversas asignaciones presupuestarias, están siendo utilizados para los fines racionalmente previstos. Luego de lo cual la conciencia pública acusaría por sí misma para el recto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En ese sentido, con el delito de defraudación tributaria se comenzó por el extremo último, que es la represión, propia de los gobiernos totalitarios y dictatoriales en lugar de haber empezado con crear un ambiente de confianza y de compromiso comunitario hacia el sostenimiento social de manera justa y equilibrada en consonancia con los beneficios que cada cual recibe de esa sociedad.

HACIA UNA NUEVA REGULACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

1. **Localización legislativa:** Como tanto se ha dicho a lo largo de este trabajo, el delito de defraudación tributaria se encuentra localizado en nuestro Código Penal dentro de los delitos contra el patrimonio, lo que ampliamente se ha criticado, ya que esto no se justifica, toda vez que existiendo en nuestra ley sustantiva penal un libro específico para esta clase de delitos, deviene intolerable desde el punto de vista de la técnica

legislativa su actual ubicación.

Igualmente podría ser criticable su ubicación en una ley penal especial p
cuanto que en idénticas circunstancias, existiendo un capítulo en el Códig
Penal para los delitos contra la economía nacional, no se ajustaría a nues
realidad jurídico-legislativa en lugar distinto al Código Penal (la tenden
es a que las leyes penales deben estar dentro del texto de la ley pena
Sabido es que existen dentro del derecho comparado tendencias a que
delito fiscal sea contenido en una ley especial, lo que sería para
sustentante correcto únicamente porque ello permitiría la detalla
regulación de las conductas constitutivas de fraude que deben ser elevac
a la categoría de delito y bajo qué supuestos, pero por otra parte, cor
explica Rodríguez Mourullo, "ante la inexistencia en nuestro Código Pei
de un Título de delitos relativo a la economía nacional, orden económi
o similares, que idóneamente pudiera aglutinar delitos de esta naturalez
la inclusión del delito fiscal en el título falsario, (como se ha hecho en
Código Penal Español) o en cualquier otro de ese Código, suscita no poc
dificultades interpretativas a la hora de constatar cuál es el objeto jurídi
tutelado por la norma. En este sentido, está en ventaja nuestra legislaci
penal, porque sí existe un título específico para esta clase de delitos, p
lo que se considera innecesario su inclusión en una ley especial.

2. **Hacia una nueva regulación del delito de defraudación tributaria:**
virtud de lo antes expuesto, es el propósito del presente trabajo propor
con modestia estudiantil la correcta ubicación del delito que nos ocu
dentro del título técnicamente adecuado, o sea el Título X del Libro II c
Código Penal, "Delitos contra la economía nacional, el comercio y
industria". Asimismo, se pretende darle un sentido más práctico

⁶¹ Rodríguez, Op. Cit. pág 15.

depurado. para que esta norma, aunque infraestructuralmente haya sido oportuna su promulgación, cuando menos, su aplicación a los casos concretos, sea no solo vigente sino investida con el carácter insoslayable de positividad.

3. **Propuesta de una nueva regulación del delito de defraudación tributaria en el Código Penal Guatemalteco:** Dentro del Título X: Delitos contra la economía nacional, el comercio y la industria, Capítulo I: De los delitos contra la economía nacional, apareciendo en este capítulo los artículos del 340 al 347 proponiendo que de la misma manera con que se incluyeron en el artículo 273 del citado cuerpo legal, por los decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República, por medio de las literales necesarias el artículo 347 en tanto no sea promulgado un nuevo Código Penal, que incorpore esta normativa. En tal sentido se propone el siguiente texto, haciendo alusión únicamente a las modificaciones que se recomiendan:

En lo que respecta a la parte considerativa, el primer considerando debe desecharse en virtud de que el mismo contiene preceptos contrarios a la Constitución al referirse a aquellas personas que al no declarar o enterar a la administración tributaria los tributos de cualquier naturaleza defraudan al fisco, toda vez que como se ha expresado anteriormente, con el primer supuesto se vulnera el principio constitucional de presunción de inocencia y con el segundo el de que no puede haber prisión por deuda.

En cuanto al Segundo considerando es menester modificarlo ya que al señalar que "la defraudación fiscal genera condiciones de competencia desleal en favor de quienes evaden el pago de los impuestos y de quienes defraudan al fisco..." se está encuadrando la conducta fraudulenta dentro del título de la competencia desleal que aparece en el artículo 358 del

Código Penal vigente que si bien corresponde a los delitos contenidos en el Título X de dicho Código, las acciones delictivas del delito fiscal no encajan con el tipo de delito allí enmarcado por lo que se recomienda la siguiente redacción:

"CONSIDERANDO:/ Que la defraudación tributaria afecta considerablemente la economía nacional en virtud de que al no percibir el Estado, a través de los tributos, los ingresos necesarios para su sostenimiento, éste no puede cumplir con eficiencia las prestaciones a que está obligado para con la sociedad.

En cuanto a los considerandos 3 y 4 podrían quedar como figura actualmente.

En lo que respecta a la parte dispositiva se recomienda:

"PORTANTO:/DECRETA: Artículo 1.- Se adiciona el artículo 347 Bis "A" en el Capítulo I, título X del Libro II, Parte Especial del Código Penal el cual queda así:

Artículo 347 Bis "A" Defraudación Tributaria:

El numeral 1 se suprime por las razones indicadas en el primer considerando. Procediendo en estos casos el trámite administrativo que aparece en el Código Tributario.

Para la presentación de la declaración procederá la determinación de oficio previo requerimiento que determina el artículo 107 y para el caso de no enterar la deuda tributaria ésta será exigible por la vía de lo económico

coactivo⁶²

El numeral 5 del mismo artículo también se suprime toda vez que es claro que lo que en éste se preceptúa es el delito de incumplimiento de deberes que aparece legislado en este mismo Código en su artículo 419 que si bien tiene asignada una pena menos severa, podría tipificarse como delito de defraudación tributaria únicamente si se comprobara que esa omisión de emitir y entregar comprobante autorizado al contribuyente, obedece a la finalidad de beneficiarse económicamente con lo recaudado o sea defraudar al fisco y al contribuyente pero no solo por la simple omisión antes dicha, además de aparecer como infracción aduanera en el artículo 96 del Código Tributario.

En cuanto a la pena privativa de libertad que aparece en el último párrafo del artículo en cuestión, la cual es entre 2 y 6 años en opinión del sustentante debería tener como límite máximo no más de 5 años para que existiera la posibilidad de la aplicación de la conmuta de la pena, partiendo de la premisa que quienes incurrn en la comisión de estos delitos son personas individuales o jurídicas involucradas en su mayoría en la actividad productiva de la nación de acuerdo con el derecho penal moderno las penas deben de tender a la regeneración y readaptación del delincuente a la sociedad y no su destrucción.

Se hace esta relación en virtud de que el no haber en la norma penal una tasación en cuanto a la cuantía de lo defraudado, se podrían cometer verdaderas injusticias al aplicar el criterio judicial de la sana crítica razonada. v.g. se le podría imponer una misma pena límite de 6 años a un asalariado que defraudó al fisco una cantidad mínima que a un gran

Artículos 14 (Exigible coactivamente), 98 numeral 6 (Cobro Judicial), 107 (Determinación de Oficio), 171 y 172 (Económico Coactivo) del Código Tributario.

empresario que ha defraudado al fisco varios millones, sin que en ninguno de los casos ninguno podría gozar de la conmutación de la pena, habiendo una enorme diferencia en cuanto al daño causado a la economía nacional, todo derivado de la diversidad de criterios judiciales. Aquí, sin contradecir el límite de la pena propuesta en el párrafo anterior, sino como alternativa a la misma, se puede introducir una tasación o cuantificación de defraudado para la imposición de la pena. Por ejemplo si lo defraudado es de Q 501.00 a Q 24,000 de 2 a 4 años, de Q 24,001.00 a Q 65,000.00 de 4 a 6 años, y de Q 65,001.00 en adelante de 6 a 8 años, con lo cual no vulneraría la sana crítica razonada, potestad de los juzgadores.

Con respecto al artículo 273 "B" relativo al Agravante específico, referirse a los profesionales, funcionarios, empleados públicos, depositarios, peritos, expertos o custodios nombrados por autoridad pública, es menester agregar el término: "en ejercicio de sus cargos", con lo que se determina el abuso de autoridad considerado como circunstancia agravante en el Código Penal.

En lo tocante al artículo 273 "D" presupuestos para proceder, refiere dicho artículo que " para iniciar la acción penal por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente se agoten los procedimientos que establece el Código tributario de tasación de los impuestos respectivos, cuando el Código tributario no provea dichos procedimientos se determinará con claridad el monto del incumplimiento de la obligación tributaria", con la lectura de este artículo se infiere que el legislador no estuvo enterado de que el Código Tributario definitivamente no prevé dichos procedimientos de tasación, o bien no estaba seguro de que el mismo los contuviera ya que en ese cuerpo legal únicamente habla de tasación de bienes sin indicar

procedimiento (Ar. 98.9) y de que la administración tributaria determinar

de oficio los tributos que por ley corresponda (Art. 107 primer párrafo).

En tal sentido y con base en el contenido de la norma procesal penal que establece que la acción penal corresponde al Ministerio Público (Artículo 24 Código Procesal Penal) es ante esta instancia que se debe presentar la denuncia respectiva por la administración acto seguido dicha institución procederá a la investigación del hecho delictivo denunciado, en caso no haya sido presentada la prueba necesaria que determine fehacientemente la comisión de la defraudación tributaria para que no haya lugar a una cuestión prejudicial. ⁶³

Visto de esta manera el artículo en cuestión podría redactarse de la siguiente manera:

"Presupuestos para proceder:

Para que el Ministerio Publico investigue o inicie la acción penal por la comisión de un delito de defraudación tributaria es necesario que ante el mismo sea presentada con las formalidades que la ley establece la respectiva denuncia por parte de la Administración. ⁶⁴

En cuanto al artículo 273 "F" también debe desecharse en su totalidad en virtud de que de acuerdo a lo establecido por el artículo 300 del Código Procesal Penal "el denunciante no intervendrá posteriormente en el procedimiento" lo que desliga a los inspectores fiscales del mismo, salvo el caso de denuncia falsa; y por otro lado la fianza de calumnia" a que se

Artículos 291 y 292 del Código Procesal Penal

Artículo 116 u.p./c.p.p. "Los órganos del Estado solamente podrán querrellarse por medio del Ministerio Público:...

hace referencia en el artículo en cuestión ya no aparece contemplada en ley adjetiva indicada por lo que las apreciaciones contenidas en dicho artículo devienen innecesarias.

Ahora pasando a la norma incluida en el Código Penal a través del Decreto 68-94 que se refiere a las excepciones para gozar de excusa absolutoria el sobreseimiento de la causa que aparece adicionado mediante el artículo 273 "G" es la norma que más hace acopio de antitécnicismos (en cuanto que es precisamente incongruente con la parte considerativa del referido decreto):

1. En el segundo considerando únicamente se hace referencia a "excusa absolutoria" no así al sobreseimiento de la causa, cuando debe haber absoluta congruencia entre la parte considerativa y parte dispositiva de la norma, sin dejar de lado que si bien es cierto que en la doctrina esta excusa absolutoria es eximente o causa de impunidad establecido por la ley por motivos de utilidad pública e interés social⁶⁵ en nuestra ley las únicas causas de excusa absolutoria se da en delitos contra el patrimonio cometidos entre parientes (Artículo 280 del Código Penal), no obstante ello, dicho término puede ser aceptable a la luz de la doctrina, debiéndose redactar el considerando respectivo con ambas instituciones.
2. También existe incongruencia entre ambas partes de la norma toda vez que en el mismo considerando segundo se refiere con exclusividad a los delitos de defraudación tributaria, mas en el desarrollo del artículo son introducidos abruptamente delitos aduaneros, cuando estos son tratados exclusivamente por la ley.

65

Cabanellas, Op. cit. Tomo II pág. 144

substantiva correspondiente, lo que deja de relieve que el legislador descuidada o caprichosamente se le ocurrió introducir una materia ajena a la que normaba.

3. También es necesario corregir la nada sutil falla, al mencionar a los funcionarios o empleados públicos a secas, cuando lo fatal de estos sujetos en la participación delictiva es que lo hagan en "ejercicio de sus cargos" y no como cualquier ciudadano común.

Hechas estas observaciones, el texto del referido artículo debería quedar así:

"No será aplicable la excusa absolutoria o del sobreseimiento de la causa, a quien se apropie de recursos provenientes de la aplicación del valor agregado (IVA) o a quien siendo agente de retención o de percepción se apropie de las retenciones aplicadas conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, En igual forma no será aplicable el sobreseimiento de la causa a los funcionarios o empleados públicos, electos o nombrados por autoridad pública, que en ejercicio de sus cargos aparezcan encartados en proceso penal por cualesquiera de los delitos de defraudación tributaria, ni aun bajo la circunstancia de que dentro del proceso retribuya al fisco los montos defraudados, intereses, multas y costos procesales causados, ni a quienes induzcan a la comisión del delito"

La transcripción íntegra de las normas reformadas propuestas, aparecen en el apéndice del presente trabajo.

CONCLUSIONES

- I. Los tributos son de carácter público, exigibles únicamente por el Estado, consistentes en una prestación en dinero necesariamente que emane de una ley, carácter obligatorio y exigibles coactivamente, existiendo una relación personal derecho entre el Estado, como sujeto activo o acreedor tributario y el sujeto pasivo o contribuyente que es el deudor del tributo, siendo su finalidad esencial proveer recursos financieros al Estado para la realización de sus fines, debiendo en justicia guardar relación con la capacidad de pago del contribuyente.
- II. De conformidad con el Código Tributario existen tres clases de tributos:
- a) Los impuestos
 - b) Los arbitrios que técnicamente hubiera sido correcto denominarlos tasas
 - c) Las contribuciones especiales
- III. El delito fiscal o de defraudación tributaria como aparece denominado actualmente en nuestro Código Penal, fue introducido en la legislación penal guatemalteca mediante la aprobación, sanción y promulgación de los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República, que adicionaron las literales de la A a la G del artículo 273 del Código Penal, viniendo a formar parte del Libro II (Parte Especial, Título VI de los delitos contra el patrimonio, Capítulo VI de las apropiaciones indebidas), siendo a la luz de la técnica legislativa contemporánea errónea su inclusión en el referido Título, por cuanto que el bien jurídico que pretende proteger mediante la creación de este tipo delictivo es la economía nacional como un interés patrimonial supraindividual y no el patrimonio genérico o particular como un interés patrimonial individual, como se hizo mediante la adición efectuada.

El delito de defraudación tributaria debe situarse en el Capítulo I, Título X del Libro II del Código Penal que se refiere a los delitos contra la economía nacional.

Debe aprobarse, sancionarse y promulgarse un nuevo decreto, por parte de Congreso de la República, depurando las inconstitucionalidades y antitecnicismos con que fueron emitidos los Decretos 67-94 y 68-94, que dieron vigencia al actual delito de defraudación tributaria y para el efecto debe dársele una nueva redacción, v.g. como la que aparece en el apéndice de este trabajo.

La omisión de presentación de declaración tributaria y enterar los tributos a que se estar obligado, que tiene carácter de deuda, como tipo de lo injusto violan los principios constitucionales de "presunción de inocencia" y de no hay prisión por deuda, contenidos en los artículos 14 primer párrafo y 17 de nuestra Carga Magna.

- I. El delito de defraudación tributaria es de dolo directo o sea que, mediante la acción típica de lo injusto el agente ha previsto el resultado dañoso, ejecutándolo con ánimo de lucro a través del engaño mendaz e inteligente.
- II. El delito de defraudación tributaria es un delito económico en sentido estricto, ya que afecta la intervención del Estado en lo relativo al ahorro, inversión, el empleo, la redistribución de la renta, el tipo de cambio, la inflación, etc. al no tener estos los medios financieros suficientes para cumplir con sus fines.

Por otra parte este delito es de carácter pluriofensivo, a saber: la norma trata de proteger en primer lugar el patrimonio del erario público, tutelando en forma mediata la integridad del orden económico o sea la economía de la colectividad.

La importancia con que cuenta el bien jurídico tutelado, nos e circunscribe únicamente como objeto jurídico del delito, sino también como elemento ordenador de las figuras delictivas en los diferentes códigos penales para

estructurar adecuadamente el derecho penal sustantivo en su parte especial.

- XI. La consumación del delito de defraudación tributaria se da en el momento mismo en que se causa el perjuicio patrimonial al erario público, al dejar de percibir Estado los ingresos financieros en concepto de tributos a que tiene derecho.
- XII. La norma legislativa es injusta al no determinar la sanción de acuerdo a la cuantía de lo defraudado.

RECOMENDACIONES

Es de urgente necesidad que se emita un Decreto del Congreso con el contenido propuesto que:

- a) Subsane las inconstitucionalidades de que adolece esta ley, y que limitan su aplicabilidad
- b) Introduzca al Código Penal, el delito de defraudación tributaria dentro de los delitos contra la economía nacional, el comercio y la industria.

Que el Proyecto de nuevo Código Penal sea incluido el referido delito en el título de los delitos contra la economía nacional.

Es necesario la formación de una auténtica conciencia tributaria en la población afecta, a través del efectivo cumplimiento de las obligaciones del Estado como responsable directo de la realización del bien común.

Que los órganos jurisdiccionales encargados de aplicar la ley, estén dirigidos por profesionales del derecho que además sean expertos en derecho tributario, por la propia complejidad de la materia.

APENDICE
DECRETO NUMERO _____

EL CONGRESO DE LA REPUBLICA

CONSIDERANDO:

Que la defraudación tributaria afecta considerablemente la economía nacional en virtud de que al no percibir el Estado, a través de los tributos, los ingresos necesarios para su sostenimiento éste no puede cumplir con eficiencia las prestaciones a que está obligado para con la sociedad

CONSIDERANDO:

Que para que el Estado cumpla con su función de recaudación de tributos, se hace necesaria creación de figuras delictivas tendientes a proteger la economía nacional afectada por la evasión y la defraudación tributarias;

CONSIDERANDO:

Que esas figuras delictivas deben estar contenidas en normas jurídico-penales apegadas a los principios constitucionales y a las normas tributarias vigentes para su positiva aplicación;

CONSIDERANDO:

Que para el logro de los propósitos antes enunciados se hace necesario promulgar las normas que contienen el delito de defraudación tributaria, que fue incluido en el Código Penal vigente Decreto número 17-73 del Congreso de la República, a través de los Decretos 67-94 y 68-94 de este Organismo;

POR TANTO:

ejercicio de las atribuciones que le confiere la literal a) del Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

Artículo 1.- Se adiciona el artículo 347 Bis "A" en el Capítulo I De los delitos contra la economía nacional, Título X de los delitos contra la economía nacional, el comercio y la industria, del Libro II parte especial del Código Penal, el cual queda así:

Artículo 347 Bis "A".- Comete delito de defraudación tributaria, quien con ánimo de lucro intencionalmente:

1. Se apropie o de uso diferente a los tributos de cualquier naturaleza que hubiese percibido como agente de retención o de percepción para beneficio propio, de una empresa o de terceros.
2. Induzca al fisco a error y limite su derecho de recaudación tributaria.
3. Omite la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo, facture con menor valor al precio real de la venta o utilice máquinas o cajas registradoras no autorizadas por la administración tributaria con el mismo propósito.
4. Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo regímenes de exenciones, franquicias o admisión temporal.

El autor de este delito será sancionado con prisión, de acuerdo al monto de lo defraudado, de siguiente forma:

1. De quinientos un quetzales (Q 501.00) a veinticuatro mil quetzales (Q 24,000.00) de dos a cuatro años.
2. De más de veinticuatro mil un quetzales (Q 24,001.00) a sesenta y cinco mil quetzales (Q 65,000.00), de cuatro a seis años.
3. De más de sesenta y cinco mil un quetzales (Q 65,001.00) o más de seis a ocho años.

En todos estos casos, se impondrá una multa igual al monto de lo defraudado. En caso de personas jurídicas, además de las responsabilidades penales aplicables a sus representantes legales de conformidad con el artículo 38 de este Código, se impondrá una multa equivalente al monto de lo defraudado. En caso de comprobarse reincidencia o habitualidad se aplicarán las normas establecidas en este Código para estos casos, así como las sanciones administrativas previstas en el Código Tributario. Además podrán aplicarse las medidas coercitivas necesarias de conformidad con la ley y el cierre temporal o definitivo de las empresas, según el caso, de conformidad con las circunstancias que deberá calificar el órgano jurisdiccional correspondiente."

Artículo 2.- Se adiciona el artículo 347 Bis "B", el cual queda así:

"Artículo 347 Bis. "B".- Agravante específico. Son circunstancias agravantes para el delito de defraudación tributaria, cuando lo comentan, profesionales, funcionarios, empleados públicos, depositarios, expertos o custodios nombrados por autoridad pública, en ejercicio de sus cargos

Artículo 3.- Se adiciona el artículo 347 Bis "C", el cual queda así:

"Artículo 347 Bis. "C".- Inducción. Cualquier persona que induzca a cometer delitos de defraudación tributaria será sancionada con prisión de acuerdo a las reglas establecidas en este Código, relativas a los cómplices, sin perjuicio de la aplicación de las circunstancias agravantes

tenidas en el artículo anterior y en este mismo Código."

artículo 4.- Se adiciona el artículo 347 Bis "D", el cual queda así:

artículo 347 Bis. "D".- Presupuestos para proceder. Para que el Ministerio Público inicie la acción penal o la investigación según el caso, por la comisión del delito de defraudación tributaria, es necesario sea presentada ante el mismo, con las formalidades que la ley establece, respectiva denuncia por parte de la Administración Tributaria."

artículo 5.- Se adiciona el artículo 347 Bis "E", el cual queda así:

artículo 347 Bis. "E" Sobreseimiento. En el delito de defraudación tributaria establecido en artículo 347 Bis. "A" de este Código, el proceso deberá ser sobreseído en cualquier estado en que se encuentre hasta antes de que la sentencia quede ejecutoriada, si el procesado satisficiera previamente a la Administración Tributaria el monto de lo defraudado, incluyendo intereses, costas y las costas procesales causadas."

artículo 6.- Se derogan los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República.

artículo 7.- El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

PASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU PUBLICACION Y CUMPLIMIENTO.

DADO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA A LOS ____ DIAS DEL MES DE ____ DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA SEIS.

PRESIDENTE

SECRETARIO

SECRETARIO

BIBLIOGRAFIA

1. Albiñana García-Quintana, César. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Servi de Publicaciones del Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979.
2. Bajo Fernández, M. EL DERECHO PENAL ECONOMICO UN ESTUDIO I DERECHO POSITIVO ESPAÑOL. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales. 19 págs. 91 y sigs.
3. Berliri, Antonio. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Derec Financiero. Madrid, 1964.
4. Bielsa, Rafael COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO. Tomo III Derecho Fiscal, spi
5. Breucer, Allan R. ESTUDIOS DE DERECHO ECONOMICO II. Editorial UNA México, 1979.
6. Córdoba Roda, J. COMENTARIOS AL CODIGO PENAL. Tomo III. Editorial Ari Barcelona, 1978.
7. Cuello Calón, Eugenio. DERECHO PENAL, Tomo I (Parte General) y tomo II (Pa Especial) Casa Editorial Bosch. Barcelona, 1975.
8. De Gortari, Elí. INICIACIÓN A LA LOGICA. Segunda Edición. Colección Tratad y Manuales, Editorial Grijalbo, S.A. 1969.
9. De León Velasco, Héctor Aníbal y José Francisco De Matta Vela. CURSO I DERECHO PENAL GUATEMALTECO. Imprenta y Encuadernación Centroamerican guatemala, 1993.

0. Fernández Albor, A. ESTUDIO SOBRE CRIMINALIDAD ECONOMICA. Editorial Bosch. Barcelona, 1978.
1. Fonrouge, Giuliani. DERECHO FINANCIERO. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1970.
2. Gómez Mantellini, Antonio. DERECHO Y LEGISLACION FISCAL. Editorial Venezolana, 1973.
3. Jescheck, Hans Heinrich. TRATADO DE DERECHO PENAL. Editorial Bosch. Barcelona, 1981.
4. Jiménez de Asúa, Luis. TRATADO DE DERECHO PENAL (Tomo I) Editorial Losada. Buenos Aires, 1950
5. Labatut Glena, guillermo. MANUAL DE DERECHO PENAL. Editorial Universitaria de Chile. Santiago de Chile, 1964.
6. Martínez Pérez, Carlos. EL DELITO FISCAL. Editorial Montecorvo, S.A. Industrias Gráficas de España. Madrid 1981.
7. Plá Rodríguez, Américo. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO DEL TRABAJO. Ensayo/sf/sl
8. Porras y López, Armando. DERECHO PROCESAL FISCAL. Doctrina, Legislación, Jurisprudencia. Editorial Textos Universitarios, S.A. México.
9. Puig Peña, Federico. DERECHO PENAL Parte General. Editorial Revistas de Derecho Privado. Madrid, 1955.

20. Quintero Olivares, G. LOS DELITOS ESPECIALES Y LA TEORIA DE LA PARTICIPACION. Editorial CYMYS. Barcelona, 1974.
21. Rodríguez Lobato, Raúl. DERECHO FISCAL. Editorial Harla. México. s.a.
22. Rodríguez Mourullo, G. LOS DELITOS ESPECIALES Y LA TEORIA DE LA PARTICIPACION. Editorial CYMYS. Barcelona, 1974.
23. Valdéz Costa, Ramón. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, Tomo I. Montevideo 1970.

DICCIONARIOS

1. Cabanellas, Guillermo DICCIONARIO DE DERECHO USUAL(Tomos del I al IV) Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina, 1974.
2. DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO. Editorial Labor. Barcelona, 1968.

REVISTAS

1. Jarach, Dino, "El Derecho Imponible" Ediciones Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires 1943. Págs. 48 y sigs.
2. Argueta Figueroa, Hugo E. "El Código Tributario Nacional" Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala (35): Enero-junio 1992. Págs. 51 y sigs.
3. Quintero Olivares, G. "El nuevo Delito Fiscal". Revista de Derecho Financiero Hacienda Pública número 137. Barcelona 1978, Págs 1313 y sigs.

Rodríguez Mourrullo, G. "El Nuevo Delito Fiscal". Revista Española de Derecho Financiero. Editorial Civitas números 15 y 16 s.l. 1977. págs. 703 y sigs.

EYES

Constitución Política de la república de Guatemala

Código Penal

Código Procesal Penal

Reformas al Código Penal (Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República)

Código Tributario

Código Civil

Código de Comercio

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley del Organismo Judicial