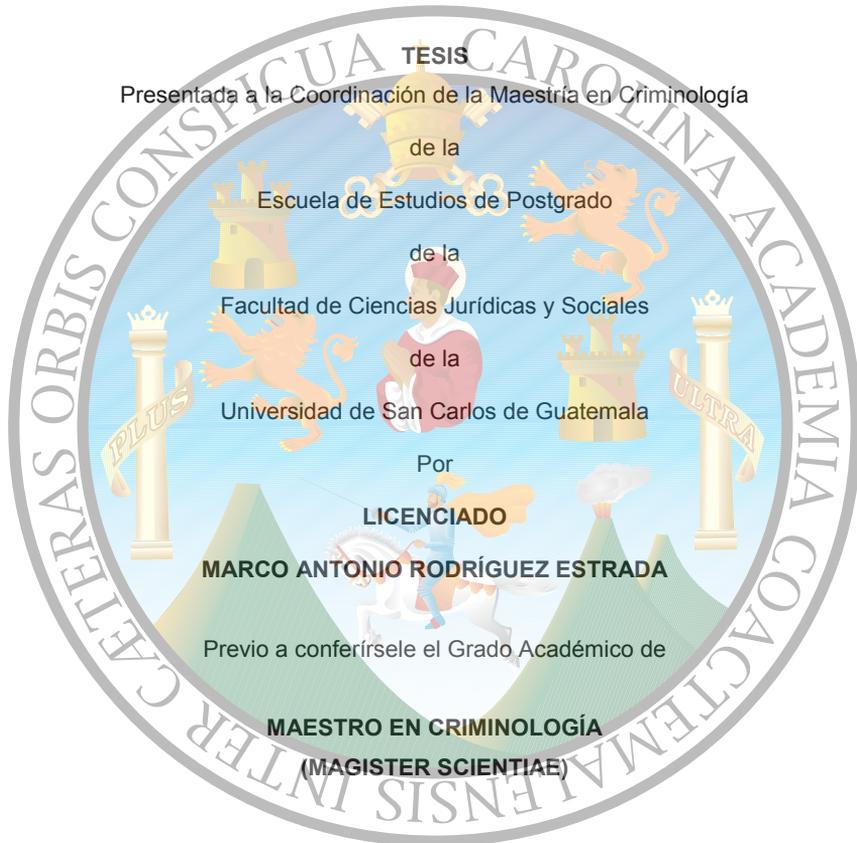






**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**LA IMPUNIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**



Guatemala, octubre de 2016



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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil  
VOCAL II: M.A. Rosario Gil Pérez  
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía  
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia  
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana  
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla  
DIRECTOR: MSc. Ovidio David Parra Vela  
VOCAL: Dr. René Arturo Villegas Lara  
VOCAL: Dr. Luis Felipe Sáenz Juárez  
VOCAL: Msc. Ronaldo Porta España

**TRIBUNAL ANTE EL QUE SE DEFENDERÁ TESIS**

PRESIDENTE: Dr. Julio Enrique Castellanos Calderón  
SECRETARIO: Dra. Miguel Angel Osorio del Cid  
VOCAL: Dra. María Eugenia Villaseñor Velarde

**Razón:** “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis Sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).





Universidad de San Carlos de Guatemala  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Escuela de Estudios de Posgrado  
Maestría en Criminología  
Guatemala, C.A.

Guatemala, 12 de septiembre 2016.

REF: DICTAMEN DE ASESORA DE TESIS

**Señor  
Coordinador  
Maestría en Criminología  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala**

Me dirijo a usted en relación al nombramiento como **TUTORA DE TESIS** que oportunamente fuera comunicado a mi persona por esa Coordinación en el que se dispuso nombrarme como Tutora de Tesis del Maestrante Marco Antonio Rodríguez Estrada. Al respecto vengo a presentar el siguiente:

#### **DICTAMEN**

El trabajo de investigación presentado se intituló "La Impunidad en el Delito de Defraudación Tributaria".

#### **Del tema de investigación en concreto y su importancia**

La investigación se centra en el estudio y análisis criminológico ante la falta de sanción efectiva en el delito de Defraudación Tributaria. La importancia del tema resalta en las actuales circunstancias en las que, dentro de la realidad cotidiana guatemalteca hace concurrente causas de defraudación tributaria, pero que no se ven reflejadas en las sanciones penales impuestas, dada la falta de recursos invertidos por el Estado para la persecución son pocas las posibilidades de juzgamiento de tales hechos criminales.

#### **De la metodología utilizada para el desarrollo de la tesis**

En la investigación se hace uso de las herramientas metodológicas pertinentes. Sobre esa base se delimita el problema de investigación y los objetivos generales y particulares que van a orientar la investigación y que conducirán a las conclusiones de la misma.

En el desarrollo de la investigación, se aprecia el uso de los métodos histórico-lógico, dogmático jurídico y comparativo, así como la técnica de análisis de contenido. Adicionalmente, existe la utilización de una extensa fuente bibliográfica que sin lugar a duda constituye parte importante de la metodología utilizada, mediante la comparación de legislación y doctrina, además de haber recurrido a fuentes primarias y secundarias de la propia realidad guatemalteca.

#### **De lo relacionado al interés que genera el trabajo de tesis en los ámbitos nacional e internacional**

Como se trató de anticipar en el inicio de este dictamen, el interés que genera la investigación deriva de la importancia que esta observa en las actuales circunstancias que genera en Guatemala la discusión, también resulta relevante para Latinoamérica en general, tomando en consideración, que los tributos constituyen la fuente primaria de ingreso estatal y que el incumplimiento en el pago de los mismos repercute en todas las esferas del desarrollo social.

De consiguiente, el interés que genera la investigación puede considerarse muy grande, pues para el ámbito guatemalteco permitirá abordar con la seriedad que deriva de la investigación científica, si es o no una política criminal adecuada la sanción de esta clase de delito y los beneficios que el Estado y la sociedad en general obtiene.

#### **Del análisis y resolución de la problemática que se investiga con el desarrollo de la tesis**

La investigación que se ha dirigido, ha permitido entre otras cosas, establecer el desarrollo de las definiciones más importantes sobre: derecho tributario, tributos, derecho penal fiscal, el hecho generador, delincuencia de cuello blanco, pero sobre todo la impunidad en materia fiscal, las causas por las que ocurre y las alternativas estatales para combatirlas. Ahora bien, lo más importante de toda la investigación ha sido y es, concluir en que las justificaciones que se esgrimen por parte de quienes persiguen que se suprima la utilización de esta herramienta en la lucha contra el crimen son carentes de razón, porque no responden al fin ulterior que buscan en cuanto a disminuir la incidencia criminal de personas pertenecientes a estos grupos criminales.

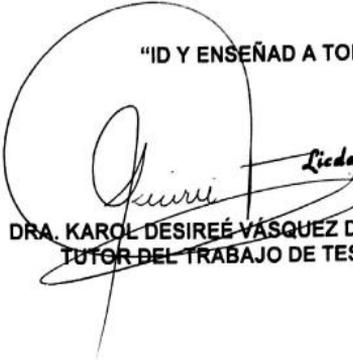
#### **De la contribución social que significa el trabajo de tesis presentado por el sustentante en el entorno del tema y las instituciones abordadas con el mismo**

Derivado que la situación social guatemalteca, refleja niveles altos de defraudación tributaria y por ente se han elevado estadísticamente el cometimiento de tales hechos criminales, que no se ven reflejados en la cantidad de procedimientos y sentencias que se logran para este delito, les permite a quienes lo cometen evadir su responsabilidad.

Todo lo anteriormente expuesto, razonado y analizado, me conduce a considerar que el trabajo de tesis presentado por el postulante, además de cumplir con todas las exigencias que impone la legislación universitaria y desarrollarse conforme el marco metodológico adecuado, constituye un esfuerzo de investigación importante y propio

del nivel de educación superior, por lo cual estimo que el mismo debe continuar su trámite como lo ordena la ley, con mi **DICTAMEN FAVORABLE**.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



*Licda. Karol Desiree Vásquez*  
ABOGADA Y NOTARIA

**DRA. KAROL DESIREE VÁSQUEZ DE KESTLER**  
**TUTOR DEL TRABAJO DE TESIS**





**USAC**  
TRICENTENARIA  
Universidad de San Carlos de Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
COORDINACIÓN POSGRADOS INTERNACIONALES  
Guatemala, C.A

Guatemala, 23 de septiembre de 2016.

Doctor:  
César Landelino Franco López  
Director del Sistema de Posgrados Internacionales  
Maestría en Criminología

Distinguido doctor Franco López:

Con base, en el Artículo 7 del Manual Específico para la Elaboración de Tesis o Informe Final de Seminario de los Programas de Maestría en Derecho del Trabajo y la Seguridad Social y Maestría en Criminología. Asimismo, lo establecido para la impresión de los trabajos de investigación, en el Instructivo General para la Elaboración y Presentación del Informe de Seminario o Tesis de Maestría.

Le informo que el licenciado: **MARCO ANTONIO RODRÍGUEZ ESTRADA**, ha realizado las correcciones y recomendaciones de ortografía, redacción y estilo, a su trabajo de tesis, cuyo título final es: **LA IMPUNIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.**

Asimismo, manifiesto que se ha utilizado un léxico adecuado a los requerimientos de una investigación científica, que llene todas las exigencias de la técnica jurídica y los principios exegéticos y hermenéuticos de la ciencia del Derecho. Esto, en consonancia con las normas, consideraciones y recomendaciones de la Real Academia Española, para utilizar el lenguaje de manera actualizada y como primera fuente teleológica idónea, para el conocimiento.

Dicho trabajo, presenta todas las partes mínimas requeridas en los instrumentos legales supra anotados, según lo establece el Sistema de Posgrados Internacionales. De esta forma, el sustentante, ha referido las necesarias fuentes bibliográficas, para dejar los créditos de las teorías que han fundamentado la investigación.



**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**  
**ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**COORDINACIÓN POSGRADOS INTERNACIONALES**  
**Guatemala, C.A**

La metodología, técnicas y doctrinas que el sustentante y su tutora, presentaron fueron respetadas en su totalidad y, ningún planteamiento fue conculcado para mantener el fundamento teórico original del documento.

De esta manera, se procedió con la revisión y corrección, exclusivamente en lo que corresponde a la ortografía, redacción y estilo, para comprobar que el cuerpo capitular guarda todos los requerimientos y extensión mínimos requeridos; con ello, se adecuó la diagramación y cotejó las referencias del índice, los títulos y subtítulos, la parte conceptual introductoria, las conclusiones y recomendaciones pertinentes, según los enlaces externos que se describen en la bibliografía consultada.

En virtud de lo anterior, se emite: DICTAMEN FAVORABLE, a efecto de continuar con el trámite correspondiente.

Cordialmente.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Dr. William Enrique López Morataya  
Revisor de Redacción y Estilo



**LA COORDINACIÓN DE LA MAestrÍA EN CRIMINOLOGÍA, DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO, DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, DE LA UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA.** Guatemala, 26 de septiembre de 2016.--

Habiéndose tenido a la vista el expediente del aspirante: **LICENCIADO MARCO ANTONIO RODRIGUEZ ESTRADA, habiéndose** cumplido y aprobado todos los requisitos legales, SE AUTORIZA LA IMPRESIÓN de la tesis titulada: **“LA IMPUNIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA”**. Previo a realizar el acto de defensa de tesis, de conformidad con lo establecido en el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis de Maestría en Criminología.-----

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**

**Dr. César Landelino Franco López**  
**Coordinador Maestría en Criminología**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**







## ÍNDICE

Introducción.....	1
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Antecedentes históricos .....	1
1.1. Historia de los impuestos .....	1
1.2. Historia de la tributación a nivel mundial .....	1
1.2.1. El dios egipcio que cobraba impuestos .....	1
1.2.2. Impuesto sobre los barcos que pasaban por el Bósforo .....	2
1.2.3. Los impuestos en la Biblia .....	2
1.2.4. Los impuestos en Roma .....	3
1.2.5. Edad de Oro en Atenas .....	3
1.2.6. El Azote de Dios.....	4
1.2.7. La moneda japonesa .....	4
1.2.8. Los impuestos censurados.....	5
1.2.9. El impuesto del quinto .....	5
1.2.10. Padrón de contribuyentes en Inglaterra.....	6
1.2.11. “Hijos de la libertad” en defensa de los contribuyentes .....	6
1.2.12. La Revolución del Whisky .....	7
1.2.13. La Alcabala .....	7
1.2.14. El almojarifazgo y las derramas .....	8
1.2.15. La Ley del Timbre .....	8
1.2.16. La Asamblea de Notables protege a los ricos .....	8
1.2.17. El “ <i>diezmo do mar</i> ” .....	9
1.2.18. Los impuestos en la isla de Mozambique .....	9
1.2.19. El Tarot Fiscal .....	10
1.3. Historia de la tributación en Guatemala (época colonial) .....	10
1.4. Guatemala en la época contemporánea.....	15



## CAPÍTULO II

2. Conceptos y definiciones .....	21
2.1. Derecho tributario .....	21
2.2. Derecho penal fiscal .....	22
2.3. Fuentes del ordenamiento tributario y en orden de jerarquía .....	22
2.4. Principios aplicables a interpretación .....	22
2.5. Integración aplicable en materia tributaria .....	22
2.6. Conflicto de leyes .....	23
2.7. Tributo .....	23
2.7.1. Clasificación del tributo .....	23
2.7.1.1. Impuesto .....	23
2.7.1.2. Arbitrio .....	24
2.7.1.3. Contribución especial y contribución por mejoras .....	24
2.8. Obligación tributaria .....	24
2.9. Sujeto activo .....	24
2.10. Sujeto pasivo .....	25
2.11. Hecho generador de la obligación tributaria .....	25
2.12. Contabilidad .....	25
2.13. Partida doble .....	25
2.14. Costos .....	26
2.15. Gastos .....	26
2.16. Criminología .....	26
2.17. Criminalidad convencional .....	26
2.18. Criminalidad de cuello blanco .....	26
2.19. Criminalidad transnacional .....	27
2.20. Delito .....	27
2.21. Delito tributario .....	27
2.22. Delito financiero .....	27
2.23. Definición doctrinaria de evasión fiscal .....	28
2.24. Clases de delitos contra el régimen jurídico tributario (Guatemala) .....	28



2.24.1. Defraudación tributaria .....	
2.24.2. Casos especiales de defraudación tributaria .....	29
2.24.3. Apropiación indebida de tributos .....	31
2.24.4. Resistencia a la acción fiscalizadora .....	32

### CAPÍTULO III

3. Principios y garantías .....	35
3.1. Principios limitadores del poder punitivo del Estado .....	35
3.1.1. Principio de intervención mínima .....	35
3.1.1.1. La subsidiariedad del derecho penal .....	36
3.1.2. Principio de intervención legaliza .....	37
3.1.2.1. En materia de fuentes del derecho penal .....	39
3.1.2.2. En materia de interpretación de la ley penal .....	39
3.1.2.3. Prohibición de la retroactividad de la ley .....	39
3.1.2.4. Principio de intervención legaliza y técnica legislativa .....	39
3.2. Principio del bien jurídico .....	40
3.3. Principio de culpabilidad .....	40
3.4. Principio de proporcionalidad .....	40
3.5. Principio de resocialización .....	41
3.6. Principio de humanidad de las penas .....	41
3.7. Principios constitucionales que informan el proceso penal .....	42
3.7.1. Juicio previo .....	42
3.7.2. Inocencia .....	43
3.7.3. Defensa .....	43
3.7.4. Prohibición de persecución doble, <i>ne bis in idem</i> .....	44
3.7.5. Publicidad .....	45
3.7.6. Límites formales para la averiguación de la verdad .....	46
3.7.7. La independencia e imparcialidad de los jueces .....	47
3.8. Garantías procesales en el proceso penal guatemalteco .....	48
3.8.1. No hay pena sin ley .....	48



3.8.2. Juicio previo .....	49
3.8.3. Fines del proceso .....	49
3.8.4. Independencia e imparcialidad judicial .....	49
3.8.5. Exclusividad jurisdiccional .....	49
3.8.6. Juez natural .....	50
3.8.7. Indisponibilidad .....	50
3.8.8. Independencia del Ministerio Público .....	50
3.8.9. Acción penal .....	51
3.8.10. Promoción de la investigación .....	51
3.8.11. Obediencia .....	51
3.8.12. Censuras, coacciones y recomendaciones .....	52
3.8.13. Prevalencia del criterio jurisdiccional .....	52
3.8.14. Motivación .....	52
3.8.15. Acceso a la justicia .....	52
3.8.16. Presunción de inocencia .....	53
3.8.17. Derivaciones .....	53
3.8.18. <i>In dubio pro reo</i> .....	53
3.8.19. Declaración libre .....	53
3.9. Principios fundamentales de Adam Smith en el derecho fiscal .....	54
3.9.1. Principio de justicia .....	54
3.9.2. Principio de certidumbre .....	54
3.9.3. Principio de comodidad .....	55
3.9.4. Principio de economía .....	55
3.10. Principios tributarios enmarcados en la Constitución Política de la República de Guatemala .....	55
3.10.1. Principio de legalidad .....	57
3.10.1.1. Principio de legalidad de reserva de ley .....	59
3.10.1.2. Principio de legalidad por referencia de ley .....	59
3.10.2. Principio de justicia y equidad .....	60
3.10.3. Principio de igualdad y generalidad .....	61
3.10.4. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago .....	62



3.10.5. Principio de no confiscación .....	
3.10.6. Principio de la no doble o múltiple tributación .....	
3.10.7. Principio de la no retroactividad de la Ley Tributaria .....	64

#### CAPÍTULO IV

4. Las leyes penales y las instituciones que intervienen en el proceso en materia fiscal .....	69
4.1. Análisis de los delitos tributarios tipificados en el Código Penal .....	70
4.1.1. Bien jurídico protegido .....	71
4.1.2. Comportamiento típico .....	72
4.1.3. Autoría .....	73
4.1.4. Responsabilidad penal .....	73
4.2. Instituciones que intervienen en el proceso penal .....	74
4.2.1. Organismo Judicial .....	75
4.2.2. Juzgados de Paz .....	75
4.2.3. Juzgados de Primera Instancia .....	76
4.2.4. Tribunales de sentencia .....	77
4.2.5. Salas de la Corte de Apelaciones .....	77
4.2.6. Corte Suprema de Justicia .....	77
4.2.7. Corte de Constitucionalidad .....	78
4.2.8. Jueces de ejecución .....	78
4.2.9. Ministerio Público .....	78
4.2.10. Superintendencia de Administración Tributaria .....	81
4.2.11. Policía Nacional Civil .....	85
4.2.12. Procuraduría General de la Nación .....	87
4.2.13. Imputado y defensa técnica .....	87

#### CAPÍTULO V

5. Salidas alternas o medidas desjudicializadoras en el proceso penal guatemalteco ...	89
5.1. Escaso impacto social .....	90
5.2. Funciones de la sanción penal .....	91



5.3. Los mecanismos simplificadores aplicables a los delitos tributarios .....	
5.3.1. Criterio de oportunidad .....	
5.3.2. Suspensión condicional de la persecución penal .....	94
5.3.3. Procedimiento abreviado .....	95
5.4. Valoración de los mecanismos simplificadores en el proceso tributario .....	96

## CAPÍTULO VI

6. Política criminal en materia fiscal .....	99
6.1. Criminalidad de cuello blanco y delito fiscal .....	99
6.1.1. Teorías de la reacción social y criminalidad de cuello blanco .....	104
6.2. Política criminal y criminalidad en materia fiscal .....	107
6.3. Anotaciones sobre la teoría económica de la evasión .....	111
6.4. Política criminal en materia fiscal .....	114
6.5. Política criminal democrática en materia fiscal .....	119

## CAPÍTULO VII

7. Defraudación e impunidad en materia fiscal .....	123
7.1. Definición de defraudación .....	123
7.2. Defraudación en Guatemala y otros países. Derecho comparado .....	123
7.2.1. Guatemala .....	123
7.2.1.1. Elementos del delito de defraudación tributaria.....	124
7.2.1.2. Elementos del delito de casos especiales de defraudación tributaria.....	124
7.3. Defraudación en otros países. Derecho comparado .....	127
7.3.1. Legislación española .....	128
7.3.2. Legislación alemana .....	130
7.3.3. Legislación de Estados Unidos de América .....	132
7.3.4. Legislación mexicana .....	133
7.3.5. Legislación de Bolivia .....	134
7.3.6. Legislación de Paraguay .....	136
7.3.7. Legislación de Argentina .....	139



7.4. Factores que contribuyen al aumento de la evasión tributaria .....	
7.4.1. Contrabando .....	
7.4.2. Economía informal .....	144
7.4.2.1. Las causas de la informalidad .....	145
7.4.2.2. Relación entre la economía informal y la evasión fiscal.....	145
7.4.2.3. ¿Cómo subsiste la economía informal? .....	146
7.5. Impunidad .....	146
<b>CONCLUSIONES</b> .....	151
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	153
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	155





## INTRODUCCION

Se puede interpretar a la impunidad como aquella que se refiere a la falta de castigo sobre una persona que comete un delito o falta. La impunidad proviene del latín «*impunitatis*».

La Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas el 8 de febrero de 2005, define la impunidad como: “La inexistencia de hecho o de derecho, de responsabilidad penal por parte de los autores de violaciones, así como de responsabilidad civil, administrativa o disciplinaria, porque escapan a toda investigación con miras a su inculpación, detención, procesamiento y, en caso de ser reconocidos culpables, condena a penas apropiadas, incluso a la indemnización del daño causado a sus víctimas”.

El presente trabajo de investigación ha sido seleccionado por el sustentante, con el objeto de conocer en qué consiste esa impunidad al momento de iniciar la persecución penal por parte del Ministerio Público.

Se expone lo que se considera doctrinal y legalmente aplicable respecto a la persecución penal del delito de defraudación tributaria. Se ha efectuado un estudio sobre los tipos penales y las penas contenidas en Código Penal de Guatemala de acuerdo al *Ius Puniendi* y de su adecuación a nuestra realidad social.

Como finalidad, se realiza un enfoque sobre las causas que dan origen a la evasión fiscal o defraudación tributaria, y las herramientas para combatirlas por el efecto que este delito produce sobre los recursos tributarios, que es la fuente de ingresos de un Estado y que sirve para las funciones básicas que la ley le ha asignado por medio de una Constitución.

Se considera que la defraudación tributaria invalida una actividad económica propiamente dicha dentro de un mercado, provocando una asignación ineficiente de recursos, dado que la recaudación fiscal atraviesa por múltiples problemas, es difícil que el Estado cumpla con sus objetivos como lo es la salud, la seguridad, la justicia, entre otros.



En el presente trabajo, se pretende que el lector conozca a grandes rasgos la historia y la evolución de los tributos, para poder comprender las definiciones que se desarrollarán y de esa manera aplicar los principios constitucionales y procesales, que rigen todo ordenamiento jurídico y finalizar con un análisis sobre las leyes penales en materia fiscal, los delitos tributarios plasmados en el Código Penal y sus incidencias; se podrá conocer sobre las instituciones que intervienen dentro del proceso penal en materia tributaria y el rol que cada uno desempeña, aplicando el contenido dentro de los foros legales y poder conocer y aplicar salidas alternativas que ofrece el proceso penal en este tipo de delitos, con lo cual se desjudicializa el sistema, pues se tratan de instituciones procesales complejas, que obliga a examinar cuidadosamente caso por caso el nivel de tipicidad de la conducta, el grado de amenaza o lesión del bien jurídico, la acción y la pena atribuida, el resultado y el grado de culpabilidad.

El haber flexibilizado el principio de legalidad no implica la liberación del Ministerio Público del principio de investigación oficial obligatoria, por lo que para su otorgamiento, se necesita que el órgano acusador del Estado conozca del hecho lo elemental, para determinar la procedencia de una figura desjudicializadora; es por ello necesario, que exista una capacitación hacia el ente investigativo y una relación con las instituciones que intervienen en este tipo de delitos.

Con los elementos anteriores se pretende que se pueda tener una base para desarrollar una política criminal en materia fiscal, aplicando la criminología y, con ello, minimizar la ejecución de estos ilícitos creando nuevas políticas que tiendan a desarrollar de una mejor manera el Estado y sus objetivos, de tal manera que los ciudadanos, empresarios, funcionarios y demás tomen conciencia de que los contribuyentes estamos obligados a cumplir con nuestras obligaciones tributarias, para un mejor nivel de vida exigible al Estado.

Resulta difícil precisar desde cuándo ocurre la impunidad con respecto a los delitos contra el orden jurídico tributario, tomando en cuenta que el Código Penal se encuentra vigente desde 1973, sin haber sufrido muchos cambios en ese sentido, ni mucho



menos en una aplicación funcional de la pena a imponer o que la propia Administración Tributaria cuente con un método efectivo para poder sancionar.

Es usual que a la mayoría de personas no les guste pagar o contribuir con los impuestos, debido a la duda generada en el sentido de ¿A dónde van a parar nuestros impuestos? ¿Qué beneficios tengo con pagar impuestos? Estas preguntas traen consigo la respuesta de la corrupción de funcionarios que defalcan al Estado. Para la doctrina viene a ser: pérdida de confianza, deformación en el equilibrio de mercado, eliminación de la competencia.

En pocas ocasiones puede verse incluso en las noticias que, se aprehende a alguien o se sigue un proceso penal por delitos que afecten el orden jurídico tributario. ¿Es acaso que no se cometen esos delitos o se cometen, pero no nos interesa? De lo expuesto anteriormente puede notarse que hay impunidad en relación a los delitos contra el orden jurídico tributario en la persecución penal por parte del Ministerio Público. Pero, ¿Por qué hay impunidad al momento de la persecución penal?

Los objetivos que se han planteado para esta tesis son: demostrar que existe impunidad al momento de perseguir penalmente por los delitos contra el orden jurídico tributario tanto a nivel nacional como internacional; evidenciar la necesidad de aplicar o implementar fiscalía especializada en los departamentos de la Nación para la persecución penal y el cumplimiento de las obligaciones tributarios como medida de prevención; y, exponer la necesidad de implementar una política criminal en materia fiscal. Esto, debido a la impunidad y el delito de defraudación tributaria.

La impunidad es "La falta de castigo, esto es, la libertad que un delincuente logra de la pena en que ha incurrido. La impunidad puede prevenir, o de no haberse descubierto el delito o su perpetrador, o de no haberse probado la delincuencia o criminalidad del acusado, o de haberse sustraído el delincuente por la fuga o por el refugio en lugar de asilo o de haberse obtenido perdón o indulto, o de haber quedado prescrita la acción criminal. La impunidad no debe pender del juez, cuando el crimen está plenamente probado en justicia; pero mientras hubiere duda, vale más exponerse al riesgo de absolver al culpable que condenar a un hombre que puede ser inocente (principio in



dubio pro reo). La impunidad es un gran mal porque fomenta los delitos; mas el castigo de la inocencia es un mal todavía más grande, porque lleva la alarma y el terror a todos los individuos de la sociedad”.<sup>1</sup>

La defraudación tributaria es “Omisión parcial o total del pago de las contribuciones u obtenga beneficio indebido con perjuicio del fisco”.<sup>2</sup>

La principal barrera para realizar esta investigación fue la escasa bibliografía y el fundamento legal. Asimismo, se destaca que es apremiante la propuesta de una política criminal encaminada a combatir la defraudación tributaria o fiscal, para alentar a las personas el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los impuestos nacen como un mecanismo de búsqueda de nuevos ingresos. Fueron implementados por los Estados para financiar las necesidades públicas. En este sentido, se puede afirmar que los primeros recursos tributarios fueron aquellos que el Estado obtuvo mediante el ejercicio de su poder imperio o a través de costumbres que luego se convirtieron en leyes, en la Roma antigua entregaban ofrendas a los dioses a cambio de algunos beneficios. Posteriormente, desde la civilización griega, se manejaba el término de la progresividad en el pago de los impuestos por medio del cual se ajustaban los tributos de acuerdo a las capacidades de pago de las personas. También se controló su administración y clasificación. Igualmente en América, culturas indígenas como la Inca, Azteca, Maya, pagaban los tributos de manera justa por medio de un sistema de aportes bien organizados. En la época del Imperio Romano, el emperador Constantino extiende los impuestos a todas las ciudades incorporadas “para hacer grande a Roma” según sus propias palabras.

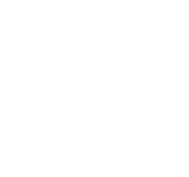
En Europa, durante la Edad Media, los tributos los cancelaban los pobladores en especies a los señores feudales, con los vegetales o animales que crecían en las pequeñas parcelas que les eran asignadas, y a la Iglesia Católica en la forma conocida como “diezmo y primicias”, de carácter obligatorio y relacionados con la eliminación de posibles cadenas después de la muerte. Resalta en la historia, que al conocerse ambos

<sup>1</sup> Rombola, Nestor Darío y Reboras, **Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales**. (s.p.)

<sup>2</sup> <http://www.estuderecho.com/documentos/derechotributario/glosario.html> (15 de enero de 2014).



mundos, el impuesto entre comerciantes era de un buque por flota perdida o mares. Los impuestos modernos, como los conocemos hoy, se instauraron a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. Dentro de los tributos que se crearon, destacan: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, Exportaciones e importaciones.







## CAPÍTULO I

### 1. Antecedentes históricos

#### 1.1. Historia de los impuestos

Desde el punto de vista en el cual se enfoca este proyecto de investigación, se entiende como tributación, “el entregar al Estado cantidades de dinero preestablecidas por leyes, reglamentos, códigos o disposiciones para atender las cargas y servicios públicos”.<sup>3</sup>

#### 1.2. Historia de la tributación a nivel mundial

##### 1.2.1. El dios egipcio que cobraba impuestos

“Hace ya más de 4 mil años, los sacerdotes egipcios dirigían desde la ciudad de Heliópolis, sobre la que hoy se agita El Cairo, el culto religioso al Sol, que ellos llamaron Ra, y que simbolizaba al dios principal de la mitología egipcia, creador y supremo juez del mundo. Se ocupaban de que este fuera adorado apropiadamente en todo el valle del río Nilo, de observar el diario devenir de la bóveda celeste, en donde se añade la cualidad de astrónomos a su profesión sacerdotal, y probablemente con mayor celo, de vigilar que los tributos llegaran puntualmente a las arcas del dios Ra”.<sup>4</sup> (sic)

El primer presupuesto de ingresos de la historia los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi, era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, que constituye el primer código conocido de la historia. Los fragmentos de tablas de arcilla

---

<sup>3</sup> Documento disponible en: <http://www.geovanyjaramilloweb.blogspot.com/historia-de-la-tributacion-nivel-mundial.html> Fecha de consulta: 17 de febrero de 2014 La información se obtuvo de distintas páginas web, sin embargo se consideró que esta página es la más completa, a manera de conocer de forma amplia la historia, y así poder comprender el presente trabajo.

<sup>4</sup>Documento disponible en: <http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticiaa/1217-el-primer-presupuesto-de-ingresos-de-la-historia.html> Fecha de consulta: 5 de mayo de 2016.



hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de C. se llevaba a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos. Este código finaliza con un epílogo que glorifica la ingente labor realizada por Hammurabi para conseguir la paz, con una explícita referencia a que el monarca fue llamado por los dioses para que “la causa de la justicia prevalezca en el mundo, para destruir al malvado y al perverso”, además de describir las leyes para que “la gente disfruta de un gobierno estable y buenas reglas”, que se dicen escritas en un pilar para que “el fuerte no pueda oprimir al débil y la justicia acompañe a la viuda y al huérfano”.<sup>5</sup> (sic)

### **1.2.2. Impuesto sobre los barcos que pasaban por el Bósforo**

“Bizancio, ciudad de la antigüedad, fundada hacia el año 660 a. de C. como una colonia griega, se hallaba en la zona europea del Bósforo y ocupaba parte del emplazamiento de la moderna Estambul. Durante el reinado de Alejandro Magno, Bizancio se vio obligada a reconocer la soberanía de Macedonia, sin embargo, recuperó su independencia bajo sus sucesores. La ciudad fue posteriormente atacada por los escitas y, en el año de 279 a. de C. Por los celtas, quienes, tras invadir la vecina Tracia, impusieron tributo a la ciudad. Para asegurarse fondos, los bizantinos exigieron un impuesto sobre los barcos que pasaban por el Bósforo, lo cual llevó a la guerra contra Rodas”.<sup>6</sup>

### **1.2.3. Los impuestos en la Biblia**

El pasaje que se lee actualmente en el Evangelio de San Mateo, capítulo 22, versículo 15, párrafo 21, ha dado lugar a miles de interpretaciones, tanto políticas, como morales y religiosas.

---

<sup>5</sup> Documento disponible en: <http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticiaa/1217-el-primer-presupuesto-de-ingresos-de-la-historia.html> Fecha de consulta: 5 de mayo de 2016.

<sup>6</sup> Documento disponible en: <http://www.geovanyjaramilloweb.blogspot.com/historia-de-la-tributacion-nivel-mundial.html> Fecha de consulta: 17 de febrero de 2014.



La pregunta que los fariseos y los simpatizantes de Herodes le hacen a Jesús, sobre si se debe pagar tributo al César o no, es de suma importancia y tremendamente comprometedor. Pero Jesús no puede dar respuesta a esa pregunta en el sentido que esperan quienes se la hacen. Jesús no dirime ninguna cuestión política, ni social, ni económica, solamente manifiesta que los ciudadanos tienen obligaciones como miembros de una sociedad y como hombres pertenecen a Dios, sea cual fuere su condición y situación como ciudadanos. Por eso Jesús concluyó diciendo: “den, pues, al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”.<sup>7</sup>

#### **1.2.4. Los impuestos en Roma**

Dice el historiador Mommsen, que “durante la República, en Roma, se hizo famosa la función de los “publicanos”, personajes con quienes el gobierno celebraba contratos para que, en su nombre, cobraran los impuestos. Constituye el ejemplo histórico más considerable de un Estado que pone en modo permanente a cargo de las poblaciones sometidas el peso de sus gastos, con el fin de no gravar a sus ciudadanos o de reducir en todo lo posible sus deberes fiscales. Los últimos césares comprendieron, demasiado tarde sin duda, que esa política tributaria, unida al despilfarro de los gastos, llevaba al imperio a la ruina e intentaron remediarlo con reformas fiscales, como la Caracalla y el Dioclesiano, inspiradas en principios impositivos de signo diferente a los que habían imperado desde los primeros tiempos de la república. Pero estas reformas se cometieron en vísperas de un cambio político fundamental: cuando Roma iba a convertirse de pueblo conquistador, a Estado vencido”.<sup>8</sup>

#### **1.2.5. Edad de Oro en Atenas**

Atenas alcanzó su máximo esplendor en el período que se conoce como la Edad de Oro de Atenas o Siglo de Pericles. Y es que Pericles, logró que los tributos que

<sup>7</sup> Documento disponible en: <http://www.geovanyjaramilloweb.blogspot.com/historia-de-la-tributacion-nivel-mundial.html> Fecha de consulta: 17 de febrero de 2014.

<sup>8</sup> Documento disponible en: <http://www.consejerofiscal.com/default.aspx?tabid=74> Fecha de consulta: 5 de mayo de 2016.



pagaban los miembros de la Liga, los pasasen directamente a formar parte del Tesoro de Atenas. De esta forma, lo que en un principio era un fondo común entre ciudades iguales, para construir barcos y organizar un ejército defensivo, se convirtió en el pago de tributos a una potencia protectora: Atenas. Su poder militar y naval y su gran desarrollo comercial, artesanal y financiero, convirtieron a Atenas en la potencia económica de Grecia y favorecieron la paz durante más de 20 años.

### **1.2.6. El Azote de Dios**

En el año 407 de esta era, nació un personaje llamado Atila, quien al correr de los años y junto con su hermano Bleda, combatió en la frontera del Danubio. Como represalia contra Constantinopla tomaron la ciudad de Singidunum (ahora Belgrado), por no pagar los tributos acordados. Atila y Bleda dominaron Filópolis y sitiaron entonces la capital de Constantinopla; la derrotada península de Gallipoli, tuvo que aceptar las condiciones de Atila. En el año 445, Bleda fue asesinado, Atila entonces quedó al mando del ejército de los hunos y como se le consideraba el más bárbaro entre los bárbaros, se le dio el nombre de “El azote de Dios”. Posteriormente, firmó la paz con Teodosio II. Dominó el sur del Danubio, obteniendo grandes tributos para los hunos. El paso de los ejércitos de Atila por Europa fue devastador. Derrotó a las fuerzas de oriente y de occidente del Imperio Romano y les hizo también pagar tributos.

### **1.2.7. La moneda japonesa**

Se señala que hacia el año 300 d. de C. En Japón, una confederación de clanes reconoció a un emperador cuya sede estaba en Yamato, aunque sin cederle espacios de su independencia. Los jefes de clanes mantuvieron autoridad sobre sus propiedades y sobre los campesinos, a los que solo protegían de las familias rivales. Por ello, la suerte del campesinado era escasa; el emperador gravaba con fuertes impuestos la parte de la cosecha que quedaba para estos, en tanto los terratenientes se quedaban con el grueso de las recolecciones. Como la economía giraba alrededor de la



agricultura, la moneda estaba constituida por semillas, elementos rurales y gran arroz.

### **1.2.8. Los impuestos censurados**

En el año de 1250, se había creado en Francia los “*parlements*”, que inicialmente se conformaban por funcionarios nombrados por el rey y leales a la monarquía, quienes, aparte de sus funciones judiciales, podían vetar modificaciones al *statu quo*, especialmente los impuestos. Con ocasión de la reforma financiera propuesta por Luis XVI, los censuran y piden que se convoquen los Estados Generales, que era una asamblea nacional de representantes, cuya función principal era dar su aprobación al sistema tributario real; el rey accede a dicha asamblea, aunque posteriormente los puestos fueron subastados y se vuelven hereditarios, así se creó una nueva nobleza llamada *noblesse de robe*.

### **1.2.9. El impuesto del quinto**

Desde que el papa Alejandro VI, promulgó la bula por medio de la cual concedía a los monarcas católicos españoles, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo con un meridiano, se inició una serie de procesos de colonización y conquista, en el aquel entonces considerado como Nuevo Mundo. El 5 de febrero de 1504, los monarcas hispanos pusieron en vigor la primera medida recaudatoria que alcanzaría al dominado Nuevo Mundo, medida que llamaron Real Cédula, en donde los reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagasen el quinto, esto es, la quinta parte del mineral que encontrasen, explotasen o arrebataren a los naturales, mismo que debía entregarse a los oficiales de la Real Hacienda de la provincia que se tratase.



### 1.2.10. Padrón de contribuyentes en Inglaterra

El *Domesday Book*, a veces llamado simplemente *Domesday*, es el texto de un estudio estadístico de Inglaterra, cuya realización ordenó Guillermo I el Conquistador. Esta encuesta realizada en el año 1086, tenía como objetivo inventariar de modo sistemático la riqueza rústica del país y determinar las rentas que los propietarios de las tierras tenían que pagar al rey. Este inventario se realizó a una escala sin precedentes en la Europa medieval. El *Domesday Book* hizo posible que Guillermo I fortaleciera su autoridad al exigir un juramento de fidelidad a todos los propietarios de tierras, al igual que a la nobleza y al clero, en cuyas tierras vivían los arrendatarios. *Domesday* es el vocablo resultante de la deformación de la palabra *doomsday*, que significa “el día del juicio final”. La obra fue llamada de este modo por sus dictámenes relativos a las exacciones y tasaciones que eran irrevocables.

### 1.2.11. “Hijos de la libertad” en defensa de los contribuyentes

“Durante el período colonial, en Norteamérica, las relaciones de Inglaterra con Francia se deterioraron, en parte por el deseo de los franceses de extender su imperio en el nuevo mundo americano, suscitándose una guerra. Los británicos ganaron a los franceses en su intento de expandir su imperio, y los franceses renunciaron entonces a Canadá y al valle alto del Misisipi. Para financiar esta guerra y gobernar las crecientes colonias, los británicos adoptaron varios impuestos, los cuales fueron opuestos vigorosamente por los colonistas, incluyendo el Acto del Azúcar, el cual impuso un impuesto en melazas; el Acto de la Estampilla, el cual requirió adherir estampillas a periódicos, panfletos, y documentos oficiales, y finalmente impuestos en productos importados, incluyendo el té, en 1767.

Estas tarifas causaron la rebeldía de los colonistas, en parte porque ellos no tenían voto, ni representación en el parlamento, y pensaban que solamente tenían que



contestarle directamente al rey. Grupos patriotas como los -Hijos de la Libertad-, creados para pelear estos impuestos y mover a los colonistas que oponían a Bretaña

### 1.2.12. La Revolución del Whisky

A raíz de la disolución de los monasterios en Inglaterra y Escocia, los campesinos, que habían aprendido las técnicas utilizadas por los monjes, comenzaron a destilar su propio licor, un brebaje casero que le permitía, al margen de placeres, tener otra fuente de ingresos. Esta nueva economía llevó al Parlamento de Escocia a imponer una tasa de interés de 2 chelines y 8 peniques por cada pinta de bebida, lo que equivale a 4,54 litros. La firma del Tratado de la Unión, en 1707, llevó a las autoridades a imponer nuevos impuestos, que generaron graves conflictos entre los productores y el gobierno.

Inglaterra pagaba entonces una tasa más elevada que en Escocia, suscitando así continuas protestas de los ingleses, que llevaron a las autoridades a crear la figura de los *excisemens*, recaudadores de impuestos, para supervisar, controlar y cobrar las distintas comisiones por la venta de alcohol. Esta decisión no gustó en Escocia, y provocó entonces la llamada “revolución del whisky”.<sup>10</sup>

### 1.2.13. La Alcabala

España, como una forma de incrementar el dinero de la Real Hacienda y poder así financiar los diferentes gastos de Estado, estableció una serie de impuestos a las actividades en América. Entre estas imposiciones se encontraba la Alcabala, que era un impuesto de origen árabe que gravaba las compras y ventas de cualquier producto. Con el tiempo, también se aplicó a las herencias, donaciones y arriendos. Su valor varió durante la Colonia entre el 2 % y el 6 % del valor de las mercaderías.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Documento disponible en: <http://www.geovanyjaramilloweb.blogspot.com/historia-de-la-tributacion-nivel-mundial.html> Fecha de consulta: 17 de febrero de 2014.

<sup>10</sup> Documento disponible en: <http://www.geovanyjaramilloweb.blogspot.com/historia-de-la-tributacion-nivel-mundial.html> Fecha de consulta: 17 de febrero de 2014.

<sup>11</sup> Documento disponible en: <https://es.wikipedia.org/wiki/Alcabala> Fecha de consulta: 7 de mayo de 2016



### **1.2.14 El almojarifazgo y las derramas**

“Dentro de las imposiciones del pago de impuestos que España estableció en América durante la época de la Colonia, mediante la institución de la Real Hacienda, destacaban el Almojarifazgo y las Derramas. El Almojarifazgo, era un impuesto que consistía en el cobro de un arancel aduanero por todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos. Aunque su valor fue variable durante toda la Colonia, este alcanzó un promedio de un 5 % del valor de las mercaderías. Y las Derramas, trataban de una contribución forzosa aplicada a los particulares, para que colaborasen en caso de emergencia o calamidad pública. En el caso de Chile, era común cobrarlo para organizar las milicias vecinales que peleaban en la guerra de Arauco. Esta contribución se podía pagar en dinero o en especies”.<sup>12</sup>

### **1.2.15. La Ley del Timbre**

En 1707, se unificaron los parlamentos de Escocia e Inglaterra y se creó el Reino Unido de Gran Bretaña. El país intervino en la guerra de sucesión de España y, por el Tratado de Utrecht (1713), obtuvo Menorca, Gibraltar y Nueva Escocia. El creciente peso de los impuestos, como se expresó por ejemplo en la Ley del Timbre (1765), provocó un levantamiento en las colonias americanas, que culminó con la proclamación de la independencia de Estados Unidos en 1776.

### **1.2.16. La Asamblea de Notables protege a los ricos**

Antes de darse la Revolución Francesa, y tomando como referencia que uno de los detonadores fue precisamente el pago de altos impuestos, de los cuales los más pudientes estaban exentos, una larga serie de personas responsables como John Law, Turgot y Necker, había visto la necesidad de imponer tributos a las clases privilegiadas. Tras la destitución de Necker, en 1783, es nombrado Calonne como inspector general

---

<sup>12</sup> Documento disponible en: <https://es.wikipedia.org/wiki/Almojarifazgo> Fecha de consulta: 7 de mayo de 2016



de finanzas. Su plan era más ambicioso: proponía un impuesto general que recaería sobre todos los terratenientes sin excepción, una suavización de los impuestos indirectos y la abolición de los aranceles interiores para estimular la producción, la confiscación de algunas propiedades de la Iglesia y la instauración, como medio para interesar en el gobierno a los elementos adinerados, de asambleas provinciales en las que todos los terratenientes estarían representados, independientemente de su estado. Sabiendo que el parlamento de París no lo aceptaría, convocó en 1787 una Asamblea de Notables, cuyos miembros habían sido nombrados por el monarca. Los notables se opusieron al plan, obligando a la dimisión de Calonne.

### **1.2.17. El “diezmo do mar”**

“En la Edad Media, la pesca alcanzó un mayor desarrollo en España, a partir de estructuras como el gremio de pescadores de Pontevedra, ciudad con un fuerte comercio marítimo hasta mediados del siglo XVII. En Tierras de Santiago, existían tres tipos de tributos que afectaban, desde luego, tanto a los pescadores, como el propio comercio del mar: El “diezmo do mar” se aplicaba a aquellos barcos que comerciaban desde de los puertos gallegos con el extranjero. Este diezmo, que era exclusivo de señorío real, fue cedido por el rey Fernando IV al arzobispo de aquel entonces, a perpetuidad; desapareciendo el privilegio con la llegada de la Hacienda Pública en el siglo XIX. El “Portazgo”, que era otro tributo sobre la mercancía descargada, y por lo general se pagaba en especie. Y, finalmente, los “cambios”, o diezmos, que significaba tributos que suponían una parte del pescador recogido por cada barco y que se abolieron por disposición real en el año 1750 para fomentar la pesca”.<sup>13</sup>

### **1.2.18. Los impuestos en la isla de Mozambique**

“En el siglo XV, los portugueses comienzan a buscar un camino a lo largo de la costa occidental africana, con las miras a la conquista. En 1507, la isla de Mozambique se

---

<sup>13</sup>Documento disponible en: <http://tesis.ipn.mx/bitstream/handle/123456789/4549/IMPUESTOSOBRE.pdf?sequence=1> Fecha de consulta: 7 de mayo de 2016



convierte en el cuartel general portugués de la costa oriental africana, a partir de allí se recogen los tributos de los jefes locales, se imponen aranceles de importación y exportación y se suprimen todas las intenciones de revuelta contra el poder del conquistador. Alrededor del año 1600, Portugal envió a Mozambique colonos portugueses e indios cristianos de Goa para establecerse en el valle del río Zambeze. En 1650, el rey de Portugal decidió que las tierras del valle pertenecían a Portugal, y que sus propietarios debían pagar tributos a la Corona”.<sup>14</sup>

### **1.2.19. El Tarot Fiscal**

Cuenta José Elías Romero Apis, que casi todos los “tributaristas” del siglo XX, muy especialmente los italianos, apuntaban que a través de la tributación, los gobernantes develan y envían los mensajes de gobierno y de destino. El modelo tributario indica, ineludiblemente, según cuenta el autor, el modelo económico y este, a su vez, señala el proyecto de nación al que aspira el diseñador tributario. En un debate fiscal pasa algo parecido a lo que se le atribuye a los arcanos del tarot. Cada posicionamiento, devela lo que expresan o lo que encubren las palabras. La resolución final, le dirá al ciudadano lo que puede esperar de cada gobernante, de cada representante o partido; quién es el progresista y quién es el conservador; Quién defiende y quién transige; quién es franco y quién mendaz; quién vale y quién simula, pero no solo hablará de características, sino también de pronósticos, lo que se espera, lo que va a suceder y en qué momento, hasta dirá algo de las personas mismas; si aciertan o erran en sus confianzas, si lo bueno que les haya de pasar es porque se lo ganaron o si lo malo es porque lo merecen, en pocas palabras, José Elías Romero Apis relata un Tarot Fiscal.

### **1.3. Historia de la tributación en Guatemala (época colonial)**

“La conquista de Guatemala significó el desaparecimiento parcial o total de muchos pueblos indígenas, su forma de vida, su religión; causando un gran cambio en esas sociedades. La necesidad (por parte de los conquistadores españoles) de obtener la

<sup>14</sup> Documento disponible en: <http://www.consejerofiscal.com/default.aspx?tabid=74> Fecha de consulta: 5 de mayo de 2016.



mayor cantidad de ganancias de la conquista, causó que se utilizara cualquier para realizar ese fin.

Aparece la esclavitud, la expropiación de bienes que durante años pertenecieron a comunidades indígenas, no solo materiales sino humanas, la tributación, el repartimiento, la encomienda y muchas cosas más que irán configurando la historia de Guatemala, dándole un giro total a la misma e impactando seriamente en lo económico, como se verá luego. La Corona española impuso desde el principio un fuerte sistema de monopolio comercial. Ninguna provincia americana, podía comerciar con otra potencia que no fuera España.

Se estaba en la época del mercantilismo, donde la acumulación de oro y plata, era primordial; así como la protección de la industria y el comercio nacional; otorgando así monopolios y creando un mercado cerrado con las colonias, donde no permite a otro estado de participar de las riquezas de América. Esta situación fue hábilmente aprovechada por los comerciantes guatemaltecos, quienes, deteniendo dicho principio, impusieron su monopolio sobre el resto de las provincias del Reino, constituyéndose en los únicos intermediarios entre la metrópoli y el Reino de Guatemala. La ciudad de Santiago de Guatemala se estableció como puerto de entrada y salida de todos los productos traficados con España.

El control sobre la comercialización del añil fortaleció tanto a comerciantes como a la ciudad misma, que se convirtió en plaza comercial del Reino. Allí confluían los granos y productos cultivados en el Altiplano indígena con el ganado y otros Artículos provenientes de las lejanas regiones de Nicaragua y Costa Rica. Los comerciantes guatemaltecos otorgaban créditos para impulsar los cultivos y eran también sus principales compradores. Al mismo tiempo, ellos realizaban los intercambios comerciales con la metrópoli de manera regular. Esta variedad de funciones los convirtió en agentes indispensables a niveles económicos muy poderosos en el terreno político.



En la primer fase de la conquista se trató de conquistar a los quichés, llegar a cumplir ese objetivo, iniciando así una nueva fase en la cual ahora se trata de someter a otros pueblos de Guatemala: los cakchiqueles y los Tzutujiles.

Los Reyes quichés, temiendo la conquista de su pueblo, idearon un plan para encerrar a Alvarado y su tropa en la ciudad para luego incendiarla, pero ese plan no fue llevado a cabo ya que Pedro de Alvarado se enteró del mismo y mandó a quemar a los dos Reyes cakchiqueles.

Luego de esto, los indígenas huyen, escondiéndose en barrancos aledaños y el ejército español inicio así sus correrías (quemar y destruir todo lo que se encuentra en el camino) para obligar a que los indígenas salieran y comenzaran a tributar.

Para someter a los indígenas se les presentaban dos alternativas:

- Someterse voluntariamente

Consecuencias:

- Tributo en hombres.
- Tributo en oro.
- Tributo en alimentos.
- Ser sometidos por las armas:

Consecuencias:

- Esclavitud forzada.
- Tributo en oro
- Decomiso de bienes y alimentos



Lo expuesto anteriormente sirve como antecedente para ir configurando la dominación económica, que no es más que la esclavización y la tributación forzosa a la que fueron sometidos los indígenas.

Los gastos y ganancias de la empresa corrían a cargo de los indígenas, dividiéndose las ganancias entre la Corona española y los particulares que habían invertido.

También aparecen los esclavos de rescate, que antes de la conquista eran parte de la sociedad indígena teniendo funciones serviles, estos fueron los esclavos comprados a indígenas.

Los descubrimientos y empresas de conquista fueron costeadas en toda su mayoría por iniciativa de particulares, es por ello que los conquistadores y primeros colonizadores buscaron resarcirse y cobrar con creces lo que habían invertido. Como resultado de esto fue implantado un régimen de terror y muerte. La Corona Española se encargaba de firmar capitulaciones con los conquistadores, las cuales estipulaban que, los mismos, quedaban obligados a conquistar en nombre del Rey, fundar ciudades, separar para la Corona una quinta parte de la ganancia obtenida (quinto real) y evangelizar a los indígenas, lo cual se convirtió en la principal excusa para aceptar como justa la guerra contra los indígenas.

La obligación de poblar hizo que muchos españoles se quedaran en América, sin regresar a España con un botín. Esto también debido a que la gente venida de España pertenecía a un nivel económico-social que no tenía mayor futuro en su patria.

Con la conquista se inicia el latifundismo, ya que los conquistadores se adueñaron de gran parte de tierra, fueran pertenecientes a indígenas o no, situación que se fue ampliando cada vez más durante la Colonia, tanto en el número de propietarios como en el incremento de grandes extensiones de tierra para cada español.

Surgen dos elementos básicos en la sociedad:



- Los dominadores o poseedores de la tierra.
- Los esclavos, obligados a trabajar y tributar.

Con el primer traslado de la capital a Almolonga se inicia el reparto de tierras o solares a los españoles, dueños del trabajo indígena. Esto da inicio a las estancias, que luego darán inicio a las haciendas en las cuales se impulsó la ganadería y en menor porcentaje la agricultura.

La fundación de pueblos indígenas estuvo relacionada con el concepto de reducción. Los pueblos surgieron en torno de los antiguos centros de población tratando de distribuir las grandes masas poblacionales en diferentes pueblos que por lo general no pasaban del centenar de personas, tal agrupación se realizaba tomando en cuenta afinidades de cultura y de origen.

Esta fundación fue importante para los conquistadores, ya que de ellos dependía la cantidad de encomiendas que se podían adjudicar a cada español, también fueron de suma importancia para la recolección de tributos, y finalmente, era de mucho interés para la Colonia que las tierras estuvieran pobladas, en ningún momento desiertas.

Todos los indígenas que escaparon de la esclavitud forzada fueron repartidos (repartimiento) y como fruto de esto nace la encomienda que consistía en encomendar a un español un grupo de indígenas, para evangelizarlos y educarlos pero realmente se buscaba que tributaran. El tributo fue una contribución personal que se pagaba por parte de los indígenas por su vasallaje al Rey.

En las ciudades se concentró la población que tenía el poder económico, político y social, los criollos, es decir conquistadores, primeros pobladores españoles y sus descendientes; y poco después funcionarios de la monarquía, familiares y séquitos, finalmente españoles que llegaron luego en la época colonial. Hacia las ciudades fluían los cargamentos de productos de toda clase, provenientes de los pueblos indígenas



que se formaban, de las propias haciendas así como establecimientos ganaderos y agrícolas pertenecientes a los criollos.

Fuera de las ciudades, alrededor de ellas, quedaron establecidos lugares para la residencia de los indígenas, pero estos quedaban reservados únicamente para los que eran de confianza para los españoles; por ejemplo los pueblos de indígenas mexicanos que se asentaron a orillas de la Ciudad de Guatemala (en el Valle de Panchoy), vale recordar que fueron ellos quienes prestaron gran ayuda a los españoles para la conquista”.<sup>15</sup> (sic)

#### 1.4. Guatemala en la época contemporánea

El derrocamiento del régimen de Jorge Ubico fue, sin duda, un parteaguas en la historia guatemalteca. Tras su renuncia, nuevas fuerzas políticas aparecieron en escena. La economía guatemalteca a mediados del siglo XX era relativamente simple y estaba compuesta por tres sectores: la producción de alimentos y materias primas para el consumo doméstico, los cultivos de exportación y una incipiente industria. El Producto Nacional Bruto (PNB), para 1947-48 se estimaba en Q. 335 millones, del cual el 57 por ciento tenía como fuente la agricultura. El sector manufacturero representaba el 14 por ciento del PNB.<sup>16</sup> El país dependía además del extranjero para adquirir mercancías manufacturadas que proporcionalmente dominaban la importación.

“El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles. La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión”.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Documento disponible en: [http://portal.sat.gob.gt/culturatributaria/?page\\_id=228](http://portal.sat.gob.gt/culturatributaria/?page_id=228) Fecha de consulta: 17 de febrero de 2014.

<sup>16</sup> Adler, Schlesinger y Olson. **International Bank for Reconstruction and Development, (informe Britnell) The Economic Development of Guatemala.** Pág. 39. La cifra Q335 millones representa el PNB producido, no el disponible (Investigación de ICEFI).

<sup>17</sup> <http://www.consejerofiscal. Op. Cit.> Pág. 267



Durante el período de Ydígoras Fuentes llegó a su fin el largo proceso para llevar a cabo una reforma tributaria, que básicamente consistió en la introducción del Impuesto Sobre la Renta. El Ejecutivo planteó al Congreso una propuesta de ley del Impuesto Sobre la Renta, que debió ser finalmente retirada ante la ofensiva del CACIF y de la prensa y la resistencia de los congresistas. Estos factores, aunados a la inestable situación política, postergaron la discusión del proyecto de ley. En 1962, Ydígoras envió al Congreso una nueva versión del proyecto de ley del impuesto sobre la renta, que finalmente se aprobó. El Decreto 1559 fue promulgado por el Legislativo en noviembre de 1962 con vigencia a partir del 1 de julio de 1963.

Ydígoras Fuentes también tomó otras medidas que afectaron los ingresos tributarios, en el marco del naciente Mercado Común Centroamericano, la industrialización y la diversificación agrícola, bajo una política fiscal de protección a la industria nacional. Los cambios legislativos que tuvieron un impacto importante sobre la recaudación tributaria fueron la liberalización del comercio intracentroamericano, al que ya no se aplicó aranceles, y los incentivos fiscales a la industria y producción agrícola y pecuaria, consistentes en exenciones y exoneraciones más amplias que en el pasado. Otros cambios de la política fiscal, como el Impuesto Sobre la Renta aplicable a las personas, seriamente erosionado por exenciones, y un arancel externo común de carácter centroamericano, tuvieron un impacto bastante menor en la recaudación.

La vuelta al orden constitucional, llevó a la presidencia a Julio César Méndez Montenegro en 1966. En dos ocasiones, la reforma tributaria encontró una tenaz oposición del sector privado y de la prensa. Esos fallidos intentos de reforma se reflejaron en una carga tributaria que se mantuvo casi constante, pasando de 7.7 % en 1966 a 7.8 % en 1970. El mayor desafío consistió luego en evitar que cayera la carga tributaria y ello se logró, en alguna medida, acudiendo al Impuesto del Timbre, establecido inicialmente como un impuesto de carácter transitorio a fines de 1966 y prorrogado en 1968,<sup>18</sup> sin gravar a los sectores de mayores ingresos que más se

---

<sup>18</sup> Decreto 1627 y el Decreto 1731, publicado en El Guatemalteco el 10 de enero de 1968. El texto de este decreto señala que la prórroga estará vigente "en tanto se logra la reforma impositiva".



estaban beneficiando del crecimiento económico de Guatemala.

Al pasar del tiempo y con pocas incidencias en la materia, el golpe de estado de 1982 puso fin al gobierno de Lucas García. Durante el régimen de facto de Efraín Ríos Montt, tuvo lugar la más brutal ofensiva militar dirigida contra combatientes y pobladores de las áreas donde se desarrollaba el Conflicto Armado. En consecuencia, miles de indígenas y campesinos abandonaron la zona de conflicto, desplazándose hacia otras regiones del país o buscando refugio en los países vecinos.

“Debido a la crisis económica, el gobierno planteó en 1983 una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto, el Impuesto al Valor Agregado”.<sup>19</sup> A pesar de la oposición del sector privado, se promulgó el Decreto-ley 72-83, que contenía las disposiciones relativas a este nuevo gravamen. La reforma no logró detener el desplome de la carga tributaria que llegó a situarse por debajo del 6 %, una de las menores de la historia. Un golpe militar acabó con el gobierno de Ríos Montt, quien fue sustituido por Oscar Mejía Víctores. Durante su paso por la Jefatura de Estado se inició la transición a la democracia, al programar elecciones para una Asamblea Constituyente y elecciones presidenciales.

Con una situación económica y financiera rayando en la debacle, y las presiones del FMI para tomar medidas al respecto, el gobierno planteó una nueva reforma tributaria en 1985. La emisión de los cuatro decretos que componían el paquete tributario provocó el rechazo unánime del sector privado, que empezó una campaña contra los nuevos impuestos. Como resultado de las presiones del sector privado, a las que se unieron dirigentes políticos y la prensa, el gobierno derogó los decretos e inició una ronda de diálogos para la “salvación económica nacional”. El resultado fue un nuevo paquete tributario que no alteró sustancialmente la débil y regresiva estructura tributaria del país. Sin embargo, esta reforma logró detener la caída de la carga tributaria, gracias principalmente a que la recaudación del IVA continuó aumentando.

---

<sup>19</sup>SEGEPLAN. **Plan de acción gubernamental 1983**. Pág. 34



“En 1986 tomó posesión de la presidencia Vinicio Cerezo Arévalo, el primer gobernador civil electo democráticamente después de casi dos décadas de regímenes militares. Hizo cargo de un país convulsionado y desgastado por más de veinte años de conflicto armado, agobiado además por la crisis económica y fiscal. El gobierno trató de llevar a cabo una reforma tributaria que derivó en un nuevo enfrentamiento con el sector privado. La reforma tributaria de 1987 fue la primera en ser impugnada ante la Corte de Constitucionalidad. Los contribuyentes, en este caso miembros del sector privado, usaron esta instancia legal para bloquear el cobro de impuestos y restringir la capacidad legislativa en el tema tributario”.<sup>20</sup>

“En las elecciones de 1990, Jorge Serrano Elías fue elegido presidente y empezó su gobierno en medio de la crisis económica que heredó de la administración anterior. El partido oficial no contaba con un plan de gobierno al inicio de su gestión. En noviembre de 1991 dio a conocer los lineamientos de política económica y social para el período 1991-1996. En este documento el gobierno planteó una reorientación de la política fiscal, que incluía aspectos como la reducción del déficit fiscal, el uso eficiente de los recursos, aumentar el ahorro público y mejorar la infraestructura básica. Para lograr sus objetivos, propuso un programa de modernización tributaria y uno de racionalización del gasto público”.<sup>21</sup> Tanto Serrano Elías como su sucesor, Ramiro De León Carpio, afrontaron crisis fiscales.

En 1996 un nuevo presidente, Álvaro Arzú Irigoyen, tomó posesión del cargo. Arzú tenía como tema prioritario en su agenda de gobierno la conclusión de las negociaciones de paz, que habían iniciado con la Declaración de Esquipulas en 1986. El proceso de negociación llegó a su fin con la firma del Acuerdo de Paz Firme y Duradera, el 29 de diciembre de 1996.

Alvaro Arzú enfrentó en su primer año de gobierno presiones monetarias, problemas de liquidez y una baja en la recaudación que lo llevaron a tomar las primeras medidas

---

<sup>20</sup> Investigación de ICEFI para la Superintendencia de Administración Tributaria. **Historia de la tributación en Guatemala, desde los mayas hasta la actualidad**. Pág. 24

<sup>21</sup> Gobierno de Guatemala, **Política económica y social del gobierno de Guatemala para el período 1991-1996**. Págs. 12 y 13



fiscales. A finales de 1997, el gobierno emprendió una reforma tributaria, que a su vez obedecía al compromiso adquirido con el Fondo Monetario Internacional de elevar la carga tributaria al 8.5 % del PIB. El paquete tributario fue rechazado por el CACIF, especialmente el impuesto sobre inmuebles.

Como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la Ley de Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. La ley le asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras.

Durante el gobierno de Alfonso Portillo también se llevaron a cabo reformas fiscales. La primera, en el año 2000, no fue producto del proceso de negociación del pacto fiscal. La segunda, en 2001, incrementó la tasa del IVA del 10 al 12 % y provocó el rechazo de diversos sectores.

En enero de 2004 asumió la presidencia Oscar Berger, quien, para solucionar la crisis económica, tuvo que recurrir a una nueva reforma tributaria que modificó el Impuesto Sobre la Renta e introdujo un nuevo gravamen temporal.

En los últimos años, continuó consolidándose el IVA como la fuente de ingresos más importante. “A ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la aprobación de la ley -anti-evasión- que por medio del sistema de retenciones fortaleció la recaudación del IVA e, indirectamente, del impuesto sobre la renta”.<sup>22</sup>

“De la reforma tributaria de 2004 al 2006, el gobierno empezó a recurrir al endeudamiento para paliar el déficit, recortó el gasto público en un 20 % e implementó

---

<sup>22</sup>Documento disponible en: [http://www.sat.gob.gt/portal/index.php%3Foption=com\\_docman&task=doc\\_download&gid=258&Itemid=176](http://www.sat.gob.gt/portal/index.php%3Foption=com_docman&task=doc_download&gid=258&Itemid=176) Fecha de consulta: 17 de febrero de 2014.



acciones para mejorar la recaudación fiscal”.<sup>23</sup>

Persisten dos debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente y que se ha dado hasta la actualidad, con los últimos dos o tres expresidentes: primero, aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgada como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía como la maquila y las exportaciones no tradicionales, a ello hay que sumarle las reformas que se han dado que en lugar de aumentar la recaudación se ha desmejorado. Ello significa que el crecimiento económico, especialmente de la producción y de las exportaciones (no del consumo) no se refleja en mayor tributación.

Lo anterior, significa que conformar un sistema de finanzas sostenible y con suficientes recursos para favorecer el desarrollo del país, continúa siendo una asignatura pendiente, de inclusión obligatoria entre los temas de la agenda del desarrollo guatemalteco.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Documento disponible en: <http://icefi.org/publicaciones/historia-de-la-tributacion-en-guatemala-desde-los-mayas-hasta-la-actualidad> Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016.

<sup>24</sup>**Op. Cit.** Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016

## CAPÍTULO II



### 2. Conceptos y definiciones

#### 2.1. Derecho tributario

“El derecho tributario es una de las partes en que científicamente se divide el derecho financiero. Es un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio de tributo. Se define la figura del tributo, como una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una Administración Pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta capacidad económica. Esta definición recoge los caracteres esenciales del tipo de ingreso, es decir de los tributos: naturaleza dineraria, carácter imperativo, origen legal, vertiente pública del acreedor y esencia económica del hecho que general su nacimiento”.<sup>25</sup>

Otra definición es que “el derecho tributario, también denominado como concepto de derecho fiscal, es parte integrante del derecho público, el cual a su vez está inserto dentro del derecho financiero, y se ocupa de estudiar las leyes a partir de las cuales el gobierno local manifiesta su fuerza tributaria con la misión de conseguir a través del mismo ingresos económicos por parte de los ciudadanos y empresas, y que son los que le permitirán cubrir el gasto público de todas las áreas del estado. O sea, que a través de los llamados impuestos, que son obligaciones monetarias sostenidas por ley, el Estado se hace de dinero para sostener y mantener las diferentes áreas que lo componen: administración pública, y por otra parte garantiza a los ciudadanos la satisfacción y el acceso a servicios tales como: seguridad, salud, educación, entre los principales”.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Calvo Ortega, Rafael. I **Derecho tributario**. Pág. 47

<sup>26</sup> Documento disponible en: <http://www.definicionabc.com/economia/derecho-tributario.php> Fecha de consulta: 21 de febrero de 2016



## **2.2. Derecho penal fiscal**

Se asigna como contenido a esta pretendida rama del derecho penal, el grupo de normas que fija sanciones para los actos que violan los intereses de la hacienda pública. Algunos prefieren denominarla derecho penal financiero, mientras otros creen que este último y el llamado derecho penal económico son abarcados por el derecho penal fiscal.<sup>27</sup>

## **2.3. Fuentes del ordenamiento tributario y en orden de jerarquía**

- Las disposiciones constitucionales.
- Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

## **2.4. Principios aplicables a interpretación**

La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se harán conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

## **2.5. Integración aplicable en materia tributaria**

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. Sin embargo, por aplicación analógica, no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

---

<sup>27</sup> Documento disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-penal-fiscal/derecho-penal-fiscal.htm> Fecha de consulta: 21 de febrero de 2016.



## 2.6. Conflicto de leyes

En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

## 2.7. Tributo

Aun cuando no existe una teoría de carácter universal respecto al tributo, se entiende como una contribución al Estado, que por lo general es en dinero, por parte de quienes están obligados a hacerlo dando lugar a relaciones jurídica de tributación.<sup>28</sup>

Conforme la legislación guatemalteca, “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”.

### 2.7.1. Clasificación de tributo

La clasificación respecto a los tributos que tiene mayor aceptación en la doctrina como en las legislaciones vigentes en diversos países y el derecho positivo, es la que los divide en: impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones especiales. En la legislación guatemalteca se reconocen: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. Los cuales se definen a continuación.

#### 2.7.1.1. Impuesto

Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

---

<sup>28</sup> Documento disponible en: <http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/dfch-eva.doc>.recuperado:25.08.2011 Fecha de consulta: 15 de enero de 2014.



### **2.7.1.2. Arbitrio**

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

### **2.7.1.3. Contribución especial y contribución por mejoras**

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

## **2.8. Obligación tributaria**

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

En la doctrina, específicamente para Carlos Giulliani Founruouge, citado por Gladys Monterroso, en otras palabras, es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley.

## **2.9. Sujeto activo**

Sujeto activo de la obligación tributaria, es el Estado o el ente público acreedor del tributo.



## 2.10. Sujeto pasivo

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

## 2.11. 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.

## 2.12. Contabilidad

“Conjunto de reglas y técnicas orientadas, a registrar y brindar información acerca del patrimonio de un ente y sus variaciones y de las transacciones realizadas. El sistema contable más difundido es el denominado -partida doble-”.<sup>29</sup>

## 2.13. Partida doble<sup>30</sup>

“El sistema de partida, doble es el método o sistema de registro de las operaciones más usadas en la contabilidad. Este se asemeja a una balanza, ya que tienen que estar en iguales condiciones para estar en equilibrio. Aquí tienen que ver dos conceptos: el debe y el haber. El debe es debitar, cargar o adeudar. El haber es acreditar, abonar. Al examinar cualquier operación mercantil y recordar el manejo de las cuentas se descubrirá que en cada una de ellas se manejan por lo menos dos cuentas: una que se debita y otra que se acredita. Cada operación se registra dos veces: una en el debe y la otra en el haber. La anotación que involucra las dos partidas (debe y haber) se denomina asiento contable”.<sup>31</sup>

<sup>29</sup> Rodríguez, Carlos. **Diccionario de Economía**. Pág. 28

<sup>30</sup> Ver Artículo 368 del Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República. El sistema de partida doble es el usado en Guatemala.

<sup>31</sup> Documento disponible en: [https://es.wikipedia.org/wiki/Partida\\_doble](https://es.wikipedia.org/wiki/Partida_doble) Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016.



## 2.14. Costos

En un sentido amplio, “el costo hace referencia a los pagos o desembolsos realizados, con motivo de la actividad de una empresa o el desarrollo de un proyecto”.<sup>32</sup>

## 2.15 Gastos

Por gasto se entiende “el conjunto de erogaciones destinadas a la distribución o venta del producto, y a la administración e incluso al mantenimiento de la planta física de la empresa. En el gasto se pueden clasificar aquellas erogaciones que no se pueden identificar de forma directa en el producto final porque no participó en su construcción”.<sup>33</sup>

## 2.16. Criminología<sup>34</sup>

Para Rafael Garofalo, a fines de 1885 menciona que la criminología es la “ciencia del delito”.

Quintanilla Saldaña en el año de 1929 la define como la “ciencia del crimen o estudio científico de la criminalidad, sus causas y medios para combatirla”.

## 2.17. Criminalidad convencional

Es la cometida por el público en general, sin mayores formalismos: homicidios, lesiones, robos, estafas y defraudaciones. Casi siempre es denunciada y aparece definida en las leyes penales.

## 2.18. Criminalidad de cuello blanco

“Se le denomina también de Cuello Duro o de Guante Blanco, *White collar*, radica en la

<sup>32</sup> Rodríguez, Carlos. **Diccionario de economía**. Pág. 29

<sup>33</sup> Documento disponible en: <http://www.gerencie.com/diferencia-entre-costo-y-gasto.html> Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016

<sup>34</sup> Rossotto Herman, Beatriz. **Manual de criminología y criminalística**. Pág. 113



imposibilidad de denunciar ciertos delitos cometidos por una persona de respetable conducta y status social alto en el curso de su ocupación”.<sup>35</sup>

## **2.19 Criminalidad trasnacional**

“Es aquella que el poder estatal o empresarial, por medio de asociaciones, fundaciones, organizaciones o grupos que protegidos por los gobiernos ofenden a la sociedad. Buscan el enriquecimiento ilícito”.<sup>36</sup>

## **2.20 Delito**

Para efectos de la teoría del delito, no se tratará el delito como la descripción de una conducta a la que se le asigna una pena o una medida de seguridad, sino que interesa una definición secuencial como “acción u omisión voluntaria, típica, antijurídica y culpable”.<sup>37</sup>

## **2.21. Delito tributario**

Al tener el concepto anterior, se puede definir que el delito tributario, es aquella acción u omisión voluntaria, típica, antijurídica y culpable que tiende a lesionar el régimen jurídico tributario.

## **2.22. Delito financiero**

Se encuentra legislado en disposiciones que no siempre constituyen un cuerpo orgánico. Además, “en lo que se refiere a la interpretación de la ley, han sido admitidos todos los métodos para el derecho penal fiscal. Por eso, porque con ello se desvirtúa

<sup>35</sup> Hasta hace poco en Guatemala, ya que últimamente se ha perseguido a altos funcionarios incluidos el expresidente y exvicepresidente por casos de corrupción, entre ellos una defraudación aduanera, así como a empresarios por el caso conocido como Aceros de Guatemala.

<sup>36</sup> El día 09 de mayo de 2016, se dio a conocer por medios locales que la empresa Aceros de Guatemala hizo efectivo el pago de impuestos, multas e intereses por más de 800 millones defraudados, más del triple que hubiese pagado si hubiera tributado de forma normal.

<sup>37</sup> Girón Palles, José Gustavo. **Teoría del delito**. Pág. 4



frecuentemente el principio *nullum crimen sine lege penale* al no asegurar la existencia de verdaderas figuras penales, algunos autores prefieren considerar el derecho fiscal como una rama del derecho administrativo”.<sup>38</sup>

### 2.23 Definición doctrinaria de evasión fiscal

El concepto de evasión fiscal es ampliamente utilizado en la lengua local y en el ámbito tributario, dado que designa a aquella acción ilegal, maniobra, a través de la cual un contribuyente esconde sus ingresos o determinados bienes, de los ojos de los agentes recaudadores de tributos, con la misión de pagar menos impuestos. Porque, claro, tal como dispone cualquier política tributaria: a mayores ingresos y disposición de bienes materiales cuantiosos, mayor será la carga tributaria que deberá pagar ese contribuyente por ellos.

Por supuesto la evasión de impuestos, también llamada como “evasión fiscal, constituye un delito de gravedad y como tal dispone de un castigo que será impuesto por las autoridades competentes”.<sup>39</sup>

### 2.24. Clases de delitos contra el régimen jurídico tributario (Guatemala)

La figura de defraudación tributaria, fue regulada por el Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 6-91, Código Tributario, el cual en su Título III, Capítulo II, Parte Especial, Sección Primera, conceptualizó dicha figura y los hechos que constituían actos de defraudación, sin tipificarlos expresamente como delitos. Asimismo, se regularon las figuras de la retención del tributo y la resistencia a la acción fiscalizadora, las cuales, al igual que la defraudación tributaria, tenían el carácter de infracciones típicamente administrativas.

“Derivado de la necesidad de sancionar penalmente a aquellas personas que defraudaban al Estado, no declarando o no enterando a la Administración Tributaria los

<sup>38</sup> Fontan Balestra, Carlos. **Derecho penal, introducción y parte general**. Pág. 37

<sup>39</sup> Documento disponible en: <http://www.definicionabc.com/economia/evasion-fiscal.php> Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016.



tributos correspondientes y generando con esa actitud, condiciones de competencia desleal en contra de las personas que sí cumplían con sus obligaciones tributarias, febrero de 1995, entraron en vigencia los Decretos números 67-94 y 68-94, sin embargo, estos Decretos fueron derogados por el Decreto 103-96 el cual suprimió los Artículos 273<sup>a</sup>, 273B, 273C, 273D, 273E y 273F, contenidos en el Título VI, capítulo VI y trasladándolos al Título X , capítulo IV denominado “De los delitos contra el régimen tributario” y agregando los Artículos 358<sup>a</sup>, 358B, 358C y 358D”.<sup>40</sup> “El espíritu de esos decretos era la creación de figuras delictivas que evitaran la evasión y la defraudación tributaria”.<sup>41</sup>

### **2.24.1. Defraudación tributaria**

Según el Artículo 358 “A”, comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez en relación con la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido.

### **2.24.2. Casos especiales de defraudación tributaria**

De acuerdo con el Artículo 358 “B”, Casos especiales de defraudación tributaria, incurrirá en las sanciones señaladas en el Artículo anterior:

1. “Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.

<sup>40</sup> **Código Penal**, concordado y anotado con exposición de motivos.

<sup>41</sup> Lorenzo Pérez, Rodimiro. **El rol del Contador Público y Auditor, como asesor de la empresa privada en el procedimiento preparatorio del proceso penal, por la comisión de delitos del orden tributario**. Pág. 13



2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.
3. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
4. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
5. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
6. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
7. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
8. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
9. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
10. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para esta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa



equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

11. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
12. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal, y el contribuyente que las extiende.
13. Quien, para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.
14. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando.
15. Quien simule, oculte, modifique, maniobre o de cualquier forma altere el contenido de los registros detallados de telecomunicaciones, con el objeto de menoscabar el pago del Impuesto a las líneas de telefonía fija o móvil”.

### **2.24.3. Apropiación indebida de tributos**

Según el Artículo 358 “C”, comete el delito de apropiación indebida de tributos quien



actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado. Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de esta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

#### **2.24.4. Resistencia a la acción fiscalizadora**

De acuerdo con el Artículo 358 "D", comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable de este delito, será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1 %) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para esta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce



reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.





## CAPÍTULO III

### 3. Principios y garantías

El jurista guatemalteco, José Mynor Par Usen, establece que: “Su diferencia se puede establecer por medio de la siguiente relación, con el derecho se tiene la facultad de exigir la justicia, en virtud de un derecho establecido por la ley; con las garantías se queda protegido en el sentido de que los derechos establecidos a favor de todo ciudadano, se respetan dentro de toda relación jurídica procesal; y con los principios el juez tiene pautas, líneas o directrices legalmente establecidas que se deben observar y que orientan a las substanciación del proceso penal”.<sup>42</sup>

#### 3.1. Principios limitadores del poder punitivo del Estado

“Su naturaleza es tanto política como jurídica. Su origen hay que buscarlo, con todas las reservas que supone buscar una fecha para el nacimiento de una idea, en ese momento histórico que suele fijarse en la Revolución Francesa y en el pensamiento ilustrado del siglo XVIII, en el que, por lo menos en el nivel teórico, el poder del Estado para a ser controlado y limitado”.<sup>43</sup> “Estas ideas sirven de línea directriz en la creación, aplicación y ejecución de las normas penales y, en caso contrario, dan la base para su crítica. Dirección y crítica son, por tanto, las dos funciones que tienen encomendadas estas ideas en el ámbito del derecho penal moderno”.<sup>44</sup>

##### 3.1.1. Principio de intervención mínima

Este principio implica, por un lado, que el derecho penal, y en consecuencia la sanción penal, que es la más grave de la que dispone el Estado, no debe utilizarse cuando existe la posibilidad de utilizar otros instrumentos jurídicos no penales para restablecer el orden jurídico violado. La pena debe utilizarse solamente cuando no haya más

<sup>42</sup> José Mynor, Par Usen. **El juicio oral en el proceso penal guatemalteco**. Pág.78

<sup>43</sup> Elías Díaz. **Estado de derecho y sociedad democrática**. Pág. 19

<sup>44</sup> Muñoz Conde, Francisco. **Introducción al derecho penal**. Pág.106



remedio, es decir, tras el fracaso de cualquier otro modo de protección.

De aquí que se diga que el derecho penal tiene carácter “subsidiario” frente a las demás ramas del ordenamiento jurídico. Esta expresión a palabras de Muñoz Conde, es equívoca, pues la subsidiariedad, accesoriedad o secundariedad como también se le llama, del derecho penal no es más que una de las consecuencias que se derivan del principio de intervención mínima. Pero para evitar malos entendidos, conviene precisar previamente al estudio de las consecuencias de este principio, la cuestión de subsidiariedad del derecho penal.

### 3.1.1.1. La subsidiariedad del derecho penal

Resulta necesario precisar el alcance exacto de la expresión (subsidiariedad):

- a) La tesis de subsidiariedad: la cual tiene su origen en la teoría de las normas de Binding. El punto de partida de este autor es su distinción entre norma y ley penal, el delincuente infringe con su conducta la norma; pero cumple la ley penal que no tiene más que una función sancionatoria de las acciones prohibidas por las normas.<sup>45</sup>

En el mismo sentido que Binding, opinaba también Beling: “Para regular la conducta humana, no está solo el derecho penal; más bien son las restantes ramas del derecho las que llevan a cabo esta regulación. Ciertamente, la ley penal vincula la penalidad a la conducta en ella descrita, siempre y en tanto que sea antijurídica, pero la constatación de hasta qué punto la conducta humana en general, o esta conducta en especial, es antijurídica, no es asunto del derecho penal mismo y no es relevante desde el punto de vista de la ley penal como tal. El derecho penal es, por tanto, una rama del derecho que se construye sobre las demás, que se refiere a éstas y que solo en relación con estas puede funcionar”.<sup>46</sup>

<sup>45</sup> Binding, Karl. **Normen und ihre Übertretung. (Las normas y su transgresión)** Pág. 4

<sup>46</sup> Beling. **Grundzuge des Strafrechs.** Pág. 7



En Italia, Grispigni mantiene la tesis de subsidiariedad, aunque con una originalidad. Para este autor, “lo que de modo particular caracteriza al derecho penal es el sistema de todo ordenamiento jurídico y determina sus relaciones con las diversas ramas de este, es el carácter ulteriormente sancionatorio que presenta, y que deriva del hecho de que su función específica consiste en reforzar con su sanción propia los preceptos y las sanciones de las otras ramas del derecho”<sup>47</sup>

b) La tesis de autonomía: Carrara decía, “Rousseau se equivoca también en esta parte, cuando en una de sus brillantes frases decía que el derecho penal no era una ley autónoma por sí misma, sino la sanción de todas las otras”. Con esta fórmula se reduce la tarea del derecho criminal al mero castigo, sin tener en cuenta la prohibición que es, con todo, parte integrante de él.<sup>48</sup> Para Del Rosal “la disciplina penal es una rama del derecho público, pero siempre conserva carácter independiente, conviniendo, por tanto, este carácter a la realidad jurídicopenal.”

c) Crítica y toma de posición, especial referencia al derecho penal administrativo. Por un lado, no puede olvidarse que el derecho penal es una parte del ordenamiento jurídico y que, como tal, está en una relación de interdependencia con las otras ramas jurídicas. Pero como dice el autor Von Hippel, “todas las partes del ordenamiento jurídico se complementan recíprocamente, sin que ello se deduzca una relación de subsidiariedad.”<sup>49</sup>

### 3.1.2. Principio de intervención legalizada

El carácter de *ultima ratio* que esta intervención tiene, imponen necesariamente la búsqueda de un principio que controle el poder punitivo estatal y que confine su aplicación dentro de límites que excluyan toda arbitrariedad y exceso por parte de los que ostentan o ejercen ese poder punitivo. Este principio tradicionalmente designado con el nombre de “*principio de legalidad*”, establece que la intervención punitiva estatal,

<sup>47</sup> Grispigni. **Derecho penal italiano. Volumen I.** Traducción de Benedetti. Pág. 177

<sup>48</sup> Carrara, Francesco. **Programa de derecho criminal “parte general”.** Pág. 23

<sup>49</sup> Muñoz Conde, Francisco. **Introducción al derecho penal.** Pág. 112



tanto al configurar el delito como al determinar, aplicar y ejecutar sus consecuencias, debe estar regida por el “imperio de la ley”.<sup>50</sup>

La expresión tan gráfica de Von Liszt, “el derecho penal es la Magna Carta del delincuente”, es precisamente una consecuencia del principio de legalidad, pues por muy grave que sea un hecho, su autor solo podrá ser castigado si ese hecho ha sido considerado previamente como delito por una ley y solo con la pena prevista en esa ley, aplicada y ejecutada conforme también a dicha ley. El principio de intervención legalizada se ha convertido en un principio de validez universal a través de la Declaración de los Derechos del Hombre en las Naciones Unidas.

El principio de intervención legalizada no solo tiene un fundamento político sino también jurídico; la base jurídica se la dio P. A. Feuerbach, quien le dio su formulación latina “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”.<sup>51</sup>

El principio de legalidad es, por otra parte la garantía jurídica de los ciudadanos al frente al poder punitivo estatal, del siguiente modo:

- Como garantía criminal, calificando como delito solo lo que la ley considere como tal.
- Como garantía penal, imponiendo solamente la pena fijada en la ley para el delito cometido.
- Como garantía jurisdiccional, no podrá ejecutarse pena alguna sino en virtud de sentencia firme.
- Como garantía de ejecución, tampoco puede ser ejecutada pena alguna en otra forma que la prescrita por la ley y reglamentos, ni con otras circunstancias o accidentes que los expresados en su texto.

La adopción de este principio implica una serie de consecuencias para el derecho penal y su ciencia, los cuales se verán a continuación.

---

<sup>50</sup> **Op. Cit.** Pág. 135

<sup>51</sup> **Op. Cit.** Pág. 145



### **3.1.2.1. En materia de fuentes del derecho penal**

“El principio de legalidad significa que la única fuente creadora de los delitos y penas es la ley; se extiende a las causas de agravación y a las medidas de seguridad. En estas materias quedan excluidas la analogía y la costumbre. Fuera de este círculo cesa el monopolio de la ley y con él la exclusividad”.<sup>52</sup>

### **3.1.2.2. En materia de interpretación de la ley penal**

La prohibición de la analogía, pues supone la aplicación de una ley dada para un supuesto de hecho a otro no regulado por dicha ley. Es ese sentido, la analogía está totalmente prohibida en derecho penal. La razón de ello, se encuentra en el principio de intervención legalizada. Solo aquello que está previsto en la ley, puede fundamentar la intervención punitiva estatal. Lo contrario, sería dejar la puerta abierta a la arbitrariedad del juzgador y a que este de irrogara los poderes que solo le corresponden al legislador.

### **3.1.2.3. Prohibición de la retroactividad de la ley**

Un tema muy afín con el principio de intervención legalizada es la prohibición de retroactividad de las leyes penales, las leyes penales no pueden aplicarse a los hechos cometidos antes de su entrada en vigor. La prohibición de retroactividad es el complemento indispensable del principio de legalidad, porque sin esa prohibición el principio se convertiría en una burla, más que en una garantía de los derechos individuales.

### **3.1.2.4. Principio de intervención legalizada y técnica legislativa**

“La forma en la que el principio de intervención legalizada se realiza, es a través de la descripción de las conductas prohibidas en tipos legales, es decir, a través de la

---

<sup>52</sup> **Op. Cit.** Pág. 148



tipificación de las conductas que se quieren prohibir. En este sentido el tipo cumple la función de garantía del principio de intervención legalizada”.<sup>53</sup>

### **3.2. Principio del bien jurídico**

El derecho penal, protege determinados bienes jurídicos (los más importantes, tales como la vida, la integridad física, etc.), y solo debe tipificarse como delito su lesión efectiva o potencial, a través de una acción u omisión, dolosa o culposa.

### **3.3. Principio de culpabilidad**

El principio de culpabilidad importa una limitación de la facultad de castigar del Estado, porque solo puede sancionar a quienes son “culpables” de un delito, y la pena debe ser proporcional a esa “culpabilidad”. No es suficiente la constatación de que la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico tuvo como causa la actividad de esa persona: la simple atribución objetiva de un hecho no hace merecedor a un sujeto de la reacción penal del Estado; tampoco determina la necesidad de tal reacción. El delito es un instituto que no puede constarse objetivamente, considerando sus aspectos fácticos exclusivamente. “Es una conducta humana que siempre ha de vincularse con una persona individual, a la que habrá que examinar para establecer si es o no posible representarle el comportamiento cuestionado”.<sup>54</sup>

### **3.4. Principio de proporcionalidad**

Se refiere a la reacción del Estado frente al delincuente y su hecho, y ofrece interés tanto para determinar la naturaleza de la reacción como su forma. “La sanción debe de ser proporcionada a la gravedad del hecho, a las circunstancias individuales de la

---

<sup>53</sup> El descubrimiento de la tipicidad se debe a Beling, Die Lehrevom Verbrechen, 1906, que convirtió dicho concepto en el eje central de la teoría del delito y que lo fundamentó precisamente en el principio de legalidad.

<sup>54</sup> Esto importa una toma de posición, porque se considera a la culpabilidad como elemento del delito.



persona que lo realizó y a los objetivos políticos criminales perseguidos”.<sup>55</sup> El principio de proporcionalidad, es un elemento determinante de la pena, que obliga al legislador al tribunal. El legislador, al prescribir la sanción en abstracto y de manera general, considera la naturaleza del bien jurídico, la agresión de la cual, considera la naturaleza del bien jurídico, la agresión de la cual lo protege y la trascendencia social del delito. El juez deberá considerar en el caso particular, además de las circunstancias ya descritas, las personales del imputado y las condiciones en que el hecho se realizo

### 3.5. Principio de resocialización

“Las penas, por su propia naturaleza, constituyen un castigo, lo que hace aconsejable que en su aplicación se eviten los efectos concomitantes que le son inherentes: el aislamiento social del condenado y la separación de su ambiente familiar y laboral. El carácter segregador de las penas privativas de libertad, evidencia la conveniencia de emplear “medidas alternativas”, cuya aplicación debería generalizarse, de modo que las sanciones que afectan a la libertad en el hecho pasaran a constituir un sistema subsidiario, que como último y extremo recurso punitivo, se usarán única y excepcionalmente cuando se presentan como inevitables. Un medio interesante que se está empleando en algunos países es el de la mediación, en la solución de ciertos conflictos interpersonales, para evitar que situaciones peligrosas degeneren en asuntos penales”.<sup>56</sup>

### 3.6. Principio de humanidad de las penas

En la historia penal, se pasó de un sistema que giraba en torno a la pena de muerte y a las penas corporales, a otro cuya espina dorsal han sido las penas privativas de libertad. Las penas corporales desaparecieron primero. La pena de muerte va siendo abolida en los últimos tiempos en muchos países civilizados. Se aprecia una importante

<sup>55</sup> Garrido Montt, Mario. **Derecho penal parte general. Tomo I.** Pág. 49

<sup>56</sup> **Ibid.** Pág. 51



y progresiva sustitución de las penas privativas de libertad por otras penas menos lesivas como la multa, y hasta por otras medidas consistentes simplemente en el cumplimiento de la pena o de su propia imposición, o incluso en la renuncia a toda pena.

### **3.7. Principios constitucionales que informan el proceso penal**

“El Estado de Guatemala, como casi todos los Estados modernos, ha optado por organizarse con el fin de proteger a la persona humana y su familia, planteando como fin supremo el bien común. Para lograr esta finalidad, se propone garantizar a los habitantes: la vida, libertad, justicia, seguridad, salud, paz y el desarrollo integral de las personas, entre otros. Para poder lograrlo, es necesario que invierta, y para invertir, es fundamental que cuente con los recursos, los cuales capta a través de los impuestos que recauda de forma normal o bien por medio judicial. Por razones prácticas, se llamará ordenamiento constitucional, al conjunto de normas tanto constitucionales como los tratados internacionales en materia de derechos humanos ratificados, para el efecto se toman como referencia los siguientes principios”.<sup>57</sup>

#### **3.7.1. Juicio previo**

La imposición de una pena, como manifestación sobresaliente del poder del Estado, requiere necesariamente el previo desarrollo de un juicio. Esto es así, no solo por el sufrimiento que implica a la persona afectada en forma directa por la decisión del tribunal, sino también, por el derecho de todo habitante a la certeza de que la reacción penal por parte del Estado no será arbitraria. Para el efecto, la Constitución declara que nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y que la responsabilidad judicial debe de ser declarada en sentencia. A su vez, el Pacto de Derechos Políticos establece que toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente por un tribunal

---

<sup>57</sup> Ramírez, Luis. Cetina, Gustavo. López, Fernando. Urbina, Miguel. Paz y Paz, Claudia. **El proceso penal guatemalteco**. Pág. 9



competente, en la sustentación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella. Y, por su parte, la Convención Americana Sobre Derechos Humanos declara que; toda persona tiene derecho a ser oída dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, en la sustentación de cualquier acusación penal formulada contra ella.

### **3.7.2. Inocencia**

Si la sentencia es el único mecanismo por el cual el Estado puede declarar la culpabilidad de una persona, mientras esta no se pronuncie en sentido afirmativo, la persona tiene jurídicamente el estado de inocencia. El principio político de que antes de la sentencia una persona sea considerada inocente, no supone que la sentencia constituya la culpabilidad, pues es solo su declaración. En lo fáctico, la persona es culpable, o inocente, según su participación en un acto considerado contrario al ordenamiento jurídico penal, pero la sentencia lo declara culpable, o no, por el hecho.

El principio político, lo contempla la Constitución diciendo que toda persona es inocente mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada; por su parte, el Pacto estipula que toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley; y la Convención Americana sobre Derechos Humanos manifiesta, que toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.

### **3.7.3. Defensa**

Dentro de las garantías, el derecho de defensa cumple, además de la función de oponerse a los cargos que se le imputan a la persona, la posibilidad de dinamizar el resto de garantías. Por esta razón, no puede ser puesta en el mismo plano que las otras.



La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; que nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal. El Pacto dispone que la persona, tiene derecho a hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo, y siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciera de medios suficientes para pagarlo. Además, la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, manifiesta que el inculpado tiene derecho a defenderse en forma personal o a ser asistido por un defensor de su elección, así como a comunicarse libre y privadamente con su defensor.

El derecho de defensa no se restringe solo al ámbito penal, sino que abarca todas las ramas del derecho, pues el texto constitucional se orienta en sentido amplio.

### **3.7.4. Prohibición de persecución doble, *ne bis in idem***

Como se ha podido apreciar, en el transcurso de la descripción de las garantías procesales, el poder penal del Estado es tan fuerte, que la simple amenaza de imposición de una pena significa para el ciudadano un desgaste personal para repelerlo, a lo que se debe agregar la estigmatización social que produce. En un Estado de derecho, no se puede permitir que se intente amenazar al imputado cada cierto tiempo, por los mismos hechos, con imponerle una pena, por todo lo que significa el accionar del sistema penal contra una persona.

La Constitución Política de la República de Guatemala, no reconoce explícitamente este principio, pero se lo podría extraer del principio del respeto a la dignidad humana y a la seguridad jurídica y de lo referido a los fines que se propone la organización del Estado. El Pacto Internacional de Derechos Civiles y políticos, lo declara diciendo que nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme, de acuerdo con la ley (Artículo 14.7). Por su parte, la



Convención Americana Sobre Derechos Humanos, se refiere a que el inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

### **3.7.5. Publicidad**

Esta garantía emana propiamente del sistema de gobierno elegido por el Estado: republicano, democrático y representativo. Por esta razón, la Constitución Política de la República de Guatemala dice que todos los actos de gobierno son públicos; por su parte, el Pacto declara que toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente; y la Convención Americana Sobre Derechos Humanos dice que el proceso penal deber ser público, salvo en lo que sea necesario preservar los intereses de la justicia.

La publicidad del juicio, no solo irradia su influencia hacia la forma externa de función política, sino que también tiene repercusiones directas en la forma interna de organizar el juicio que define el ordenamiento constitucional: oral, público, contradictorio, concentrado y continuo, para poder dictar la sentencia. De esta manera, la relación juicio-sentencia adquiere un significado político único, controlable y racional.

La relación entre publicidad y oralidad implica, necesariamente, la presencia ininterrumpida de los sujetos procesales (inmediación), con el único fin de garantizar el control de la prueba y su valoración. En este sentido, no se podrá realizar el juicio en ausencia ("Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez"; tampoco será posible sustituir a los jueces durante el debate.

En cuanto a la oralidad, deberá aceptarse la inclusión de documentos y las actas de aquellos actos que, por su naturaleza, no puedan reproducirse en el debate (prueba anticipada). En cuanto a la concentración y continuidad, estas obligarán al tribunal a dictar la sentencia inmediatamente después del debate.



### 3.7.6. Límites formales para la averiguación de la verdad

Las dos fases principales del proceso penal, la etapa preparatoria y el juicio, tienen como objetivo principal la constatación de la verdad del objeto o hecho procesal, es decir, la circunstancia conflictiva que mueve a la jurisdicción. No obstante, la verdad como fin del proceso se enfrenta, en su búsqueda, a los límites que le presenta el sistema jurídico, incluso en esta época del llamado Estado de derecho, con todas las garantías que representa.

La Constitución guatemalteca ha dado importancia especial, dentro de las garantías ciudadanas, a las normas referidas a la limitación del ejercicio de poder penal del Estado en la averiguación de la verdad. Así, puede asegurarse que el procedimiento penal guatemalteco, al cumplir su finalidad principal (la búsqueda de la verdad), no puede afectar la libertad, la dignidad y la seguridad de los ciudadanos.

Es lógico pensar que, dado que el imputado de un hecho es quien más cerca está de poder proporcionar información sobre este, debe prestársele a él la mayor protección posible para que sus derechos no sean violentados, según el momento y la forma como es requerido de tal información. Así, la Constitución Política de la República de Guatemala prescribe en el capítulo sobre derechos individuales, la declaración contra sí mismo y parientes: “En proceso penal, ninguna persona puede ser obligada a declarar contra sí misma, contra su cónyuge o persona unida de hecho legalmente, ni contra sus parientes dentro de los grados de ley”. Esta norma constitucional se vincula directamente con los deberes estatales de brindar a los ciudadanos libertad, justicia, seguridad y con el derecho a la defensa. Además, tiene alcance no solo para el imputado, sino —como claramente señala la ley—para sus allegados.

También, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuerpo legal que es derecho vigente dentro del ordenamiento jurídico nacional, sostiene este principio en el Artículo 14, literal “g”. El derecho a no declarar contra sí mismo, como se señaló, está directamente vinculado con el derecho a la defensa. Por tal motivo, si se lo interpreta extensivamente, el imputado tiene derecho a no realizar actos en general que, de alguna manera, puedan afectar su condición en el proceso. Incluso, cuando lo



considere, puede negarse a declarar, sin que ello pueda usarse en forma alguna contra. Si bien la norma constitucional permite el no declarar contra sí mismo, faculta declarar en favor siempre que se considere necesario.

Así mismo, el uso de la tortura queda excluido completamente del procedimiento penal nacional. Se excluye formalmente la posibilidad de aplicar cualquier tipo de tortura, como medio para obtener información o como forma de obligar a declarar contra sí mismo. Queda, por supuesto, nulificada la posibilidad de emplear, aun indirectamente, la información obtenida por ella y la posibilidad de darle algún tipo de valoración probatoria.

Por último, "la vivienda es inviolable" lo cual significa que la protección de la intimidad del lugar de habitación es del interés del orden jurídico. Sin embargo, el principio no tiene carácter categórico, ya que en el mismo Artículo la ley dispone que "Nadie podrá penetrar en morada ajena sin permiso de quien la habita, salvo por orden escrita de juez competente en la que especifique el motivo de la diligencia y nunca antes de las seis ni después de las dieciocho horas. Tal diligencia se realizará siempre en presencia del interesado, o de su mandatario". Esta excepción responde, al final, a los intrínsecos requerimientos del proceso en su meta de averiguación de la verdad. Pero, por principio, este ámbito de la dignidad y la intimidad de las personas por mandato constitucional, debe ser considerado especialmente cuando exista la necesidad de intervenir.

La misma lógica rige para los derechos contenidos en los Artículos 24 y 25 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que norman los límites del Estado en la intromisión de la correspondencia, documentos y libros, el primero, y los casos de registro de personas y vehículos, el segundo.

### **3.7.7. La independencia e imparcialidad de los jueces**

Dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, el tema de la independencia judicial se perfila en dos contornos: la independencia del poder judicial y



la independencia personal de los jueces. La independencia del Órgano Judicial es una condición esencial del sistema democrático representativo.

La Constitución establece que: “Ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia”, disposición que garantiza la exclusividad del poder judicial y de los jueces en el ejercicio de su jurisdicción.

La imparcialidad no es una condición que se logra creando mecanismos que impidan influencias externas o políticas. Por esto, dentro de las legislaciones se opta por proteger la condición personal del juez, de circunstancias que objetivamente puedan influir en su criterio y afectar, así, la imparcialidad.

### **3.8. Garantías procesales en el proceso penal guatemalteco**

La enunciación de las garantías constitucionales que dirigen y guían el proceso penal, determinan el marco ideológico y político, en el cual, se inserta el procedimiento penal guatemalteco.

Los principios básicos, establecidos en el capítulo primero, pueden dividirse en dos clases, según se refieran a las garantías del imputado en el procedimiento (garantías de seguridad individual), y los atinentes a la organización judicial y función del Ministerio Público. Naturalmente, otros principios básicos que también dirigen el procedimiento, aplicación e interpretación de sus reglas, se encuentran ubicados en diferentes partes del código. En el primer capítulo, se establecen los puntos de partida básicos e ineludibles del derecho procesal penal guatemalteco.<sup>58</sup>

#### **3.8.1. No hay pena sin ley**

Para imponer una pena, debe existir con anterioridad una ley que la establezca. Para que un acto sea calificado como tal, es necesario que esté sancionado con una pena.

---

<sup>58</sup>Barrientos Pellecer, César Ricardo. **Exposición de motivos del código procesal penal.**



### **3.8.2. Juicio previo**

Es desarrollado en los Artículos 2, 3 y 4. Para que pueda juzgarse a las personas, se requiere de un procedimiento establecido con anterioridad. Las formas del proceso no podrán variar, y nadie podrá ser condenado o sometido a medida de seguridad y corrección sino en sentencia firme.

### **3.8.3. Fines del proceso**

El proceso penal tiene como finalidad inmediata la averiguación, determinación y valoración de hechos delictivos, el establecimiento, en sentencia, de la participación del imputado y la determinación de su responsabilidad y la penal que le corresponde así como la ejecución de la misma.

### **3.8.4. Independencia e imparcialidad judicial**

El Artículo 7, consagra uno de los principios básicos del sistema republicano de gobierno: la independencia judicial, que es la condición objetiva que permite a los jueces y magistrados ejercer la función de juzgar sin presiones, amenazas, sugerencias e interferencias. Los jueces tienen la totalidad del poder judicial otorgado en la Constitución. La imparcialidad consiste en la cualidad subjetiva del juzgador, que le permite conocer de un caso específico por la falta de vinculación con las partes y los intereses en juego. Pero el juez no es un sujeto procesal neutro, está del lado de la justicia y su tarea es alcanzarla en sus decisiones.

### **3.8.5. Exclusividad jurisdiccional**

Para conocer de un caso, el Órgano Jurisdiccional debe haber sido creado por la ley, estar en funciones y tener competencia preestablecida. Nadie puede ser extraído del juez designado por la ley antes del hecho de la causa.



### **3.8.6. Juez natural**

El Artículo 7, consagra la garantía de juez natural, principio en virtud del cual nadie puede ser juzgado por comisión, tribunal o juez especialmente nombrado para el caso, sino exclusivamente por órganos jurisdiccionales preestablecidos que tienen la función de aplicar, integrar e interpretar las leyes en los casos concretos. “Es absoluta la prohibición de “juzgamiento” fuera del poder judicial”.<sup>59</sup>

### **3.8.7. Indisponibilidad**

La prohibición de los tribunales de renunciar al ejercicio de su función, y de que los interesados puedan recurrir a un tribunal distinto del competente, contenidos en el Artículo 13, refuerzan la garantía del juez natural. Los órganos de mediación y autoridades reconocidas por la población indígena, no actúan como jueces sino como órganos de comunicación, clarificar la comprensión de los intereses y preocupaciones y generar alternativas para la resolución de una disputa.

### **3.8.8. Independencia del Ministerio Público**

El Artículo 8 se refiere a la independencia del Ministerio Público, para el ejercicio de la acción penal y la investigación de delitos, lo cual implica que ninguna autoridad extraña, podrá dar instrucciones al jefe del Ministerio Público o a sus subordinados para la realización de sus funciones en el proceso penal.

---

<sup>59</sup> En tiempos de Ríos Montt, existieron los jueces de fuero especial. Estos tribunales fueron constituidos al margen de la estructura jurisdiccional del Estado. Sus características principales fueron la existencia de jueces anónimos y el establecimiento de procedimientos e instancias muy particulares, con plazos sumamente apremiantes, todo lo cual disminuía la posibilidad de defensa de los sindicatos.



### **3.8.9. Acción penal**

La reforma constitucional de 1993, otorgó al Ministerio Público, el deber y derecho de perseguir de oficio, en representación de la sociedad, los delitos de acción pública, aspecto básico del sistema acusatorio que separa la función de juzgar y la de acusar.

La soberanía del Estado es única, tiene manifestaciones distintas y separadas, pero coordinadas. Los jueces y magistrados no pueden realizar actividades distintas a la de juzgar y ejecutar lo juzgado, debido a lo cual les está vedado mezclarse directa o indirectamente, con el ejercicio de la acción pública o la investigación de los delitos.

### **3.8.10. Promoción de la investigación**

Corresponde al Ministerio Público, como órgano de comunicación entre el gobierno y los tribunales, promover la investigación de delitos para los fines del proceso penal y ejercer, en nombre de la sociedad, la acción penal, la acción penal pública, para lo cual actuará sometido al principio de legalidad.

### **3.8.11. Obediencia**

La obligación de obedecer las órdenes o mandatos que los jueces y tribunales dicten en el ejercicio de sus funciones por parte de los funcionarios y empleados públicos, es la garantía que establece el Artículo 9, con lo cual queda claro que los jueces y magistrados son los órganos por medio de los cuales, ejercita el Estado su poder soberano jurisdiccional. La desobediencia a las órdenes judiciales está contemplada el Código Penal.



### **3.8.12. Censuras, coacciones y recomendaciones**

El Artículo 10, resguarda la independencia judicial al prohibir toda acción de particulares, funcionarios o empleados de cualquier categoría o dependencia estatal, que tiendan a interferir o impedir el ejercicio de la función jurisdiccional

### **3.8.13. Prevalencia del criterio jurisdiccional**

El precepto que se comenta está vinculado con el Artículo 11, que se refiere al acatamiento de las resoluciones del tribunal, y a su impugnación por los medios y en la forma establecida por la ley, los actos del proceso tienen fines que se desarrollan de acuerdo con formas predeterminadas. Principio que impide otro medio de control de la regularidad de la actividad del tribunal, que no sea el de los recursos y remedios procesales desde luego, los jueces y magistrados son responsables de sus actos penal y civilmente.

### **3.8.14. Motivación**

El Artículo 11Bis, agregado por el Artículo 1 del Decreto 32-96, obliga a los jueces penales a explicar, de manera sencilla y en lenguaje comprensible para el imputado y la sociedad, las razones de hechos y de derecho de las decisiones que adopte en el proceso. Los autos y las sentencias son derivadas de los razonamientos de los jueces y tribunales y, como tales, son actos de inteligencia y voluntad que deben manifestarse con claridad para su comprensión y control.

### **3.8.15 Acceso a la justicia**

La función jurisdiccional democrática es una garantía del acceso a la justicia y, a su vez, el medio para proteger y concretar la aplicación del derecho, y de resolver los conflictos.



### **3.8.16. Presunción de inocencia**

“Durante el curso del proceso penal, el imputado no puede ser considerado ni tratado como culpable, puesto que por mandato constitucional es inocente hasta que una sentencia firme muestre la materialidad del hecho y la culpabilidad. Se trata de una garantía procesal de carácter objetivo, ya que exige actividad probatoria y valoración de prueba para ser desvirtuada”.<sup>60</sup>

### **3.8.17. Derivaciones**

De este principio se desprende el hecho de que la prisión provisional y las medidas sustitutivas de coerción, solo se pueden basar en el peligro de fuga del imputado o en el peligro de obstrucción de la averiguación de la verdad, puesto que es obvia la prohibición de imponer una pena antes de la sentencia. Lo anterior explica el carácter excepcional de estas medidas, cuya proporcionalidad a la pena o medida de seguridad que se espera del procedimiento es requisito lógico.

### **3.8.18. *In dubio pro reo***

La garantía constitucional de que la duda favorece al reo aparece en el último párrafo del Artículo 14. Se trata de una garantía procesal dirigida al órgano jurisdiccional para que absuelva si no está convencido de la responsabilidad del acusado.

### **3.8.19. Declaración libre**

El Artículo 15 garantiza el derecho a la no autoincriminación. A pesar de la importancia de la confesión, o mejor dicho, debido a ella, se ha fijado límites constitucionales que protegen al imputado. Dada la inclinación a la búsqueda de la aceptación de los hechos

---

<sup>60</sup> En ocasiones pareciera que en Guatemala fuera lo contrario, el Ministerio Público suele cometer el error de condenarlo antes de investigar y con ello viola algunos de las garantía constitucionales que se han mencionado, por lo que es obligación del Abogado (partes del proceso) velar por el cumplimiento de los procedimientos, principios y garantías.



atribuidos mediante métodos coactivos o violentos, o que en un Estado de derecho rechazarse como formas de averiguas de la verdad, la declaración del imputado es medio de defensa, más que un medio de prueba.

### **3.9. Principios fundamentales de Adam Smith en el derecho fiscal**

Los principios tributarios, nacen con el objeto de regular la relación jurídico-tributaria. De manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo.

#### **3.9.1. Principio de justicia**

“Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.

Es decir, que existirá igualdad en la tributación si el deber de los habitantes, de contribuir al sostenimiento del gobierno, se cumple en la medida más cercana a sus capacidades económicas”.<sup>61</sup>

#### **3.9.2. Principio de certidumbre**

“Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones. El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de

---

<sup>61</sup> Documento disponible en: <http://www.taringa.net/post/apuntes-y-monografias/14887096/Derecho-fiscal-principios-fundamentales-de-adam-smith.html>



realizarse la cantidad a pagar, debe ser clara para el contribuyente y para todas las demás personas”.<sup>62</sup>

### **3.9.3. Principio de comodidad**

“Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escoger aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago”.<sup>63</sup>

### **3.9.4. Principio de economía**

Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible, y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Einaudi, señala que “cuando el costo de la recaudación excede el 2 % del rendimiento total del impuesto, este es incosteable”.<sup>64</sup>

## **3.10. Principios tributarios enmarcados en la Constitución Política de la República de Guatemala**

“Desde el punto de vista etimológico, la palabra “principio” (del latín “*principium*”, “*principia*”), implica la idea de comienzo, origen, base. Significa, por lo tanto, el punto de partida o el fundamento (causa) de cualquier proceso. En cualquier ciencia, principio es el comienzo, la base, el punto de partida. Supone siempre la figura de un nivel privilegiado, que hace más fácil la comprensión o la demostración de algo. De esta forma, significa, todavía, la piedra angular de cualquier sistema”.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> **Ibid.**

<sup>63</sup> **Ibid.**

<sup>64</sup> **Ibid.**

<sup>65</sup> Escobar Menaldo, Rolando. **Reporte preliminar entregado al Ministerio de Finanzas Públicas.** Pág. 5



Esta percepción de principio, como mandamiento nuclear de un sistema real, fundamento de este, es igualmente observado en el plano jurídico. Los principios jurídicos constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho y, también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación. Por tanto, los principios jurídicos tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico y, así, indican cómo estos deben ser aplicados, además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas.

“Las funciones de los principios constitucionales son diversas. En una primera etapa, justifican las decisiones políticas fundamentales; en una segunda etapa, son responsables por la compatibilización de las normas a primera vista contradictorias, otorgándoles unidad y coherencia, al mismo tiempo que las integra a la armonía del sistema; en una última etapa, condicionan la actuación del poder público, protegiendo el ciudadano contra el arbitrio estatal. Esta última función es, sin duda, la más importante de las funciones operativas de los principios constitucionales”.<sup>66</sup>

La moderna doctrina tributaria pregona que la idea de libertad, que rige actualmente la propia concepción de Estado, debe también estar presente en la relación de tributación. En este sentido, la relación entre el contribuyente y el fisco es una relación jurídica y no simplemente de poder, a pesar que su fundamento sea la soberanía estatal.

“En virtud de su carácter universal, algunos de esos principios pueden ser considerados comunes a todos los sistemas jurídicos o por lo menos a los más importantes. En la legislación constitucional guatemalteca, se establecen en forma específica en materia tributaria los principios siguientes: legalidad, capacidad de pago, equidad y justicia, no confiscación y no doble o múltiple tributación. Sin embargo, existen otros principios aplicables a la tributación que están regulados en la Constitución Política de la República como garantías de los ciudadanos, como son los principios de generalidad e igualdad establecidos en el Artículo 4° y el de seguridad jurídica, que han sido invocados en algunas oportunidades, al plantarse inconstitucionalidades contra leyes tributarias”.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Op. Cit. Pág. 6

<sup>67</sup> Op. Cit. Pág. 7



### 3.10.1. Principio de legalidad

“El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica, plasma jurídicamente el principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el parlamento”, Álvaro Rodríguez Bereijo (Congreso de la República). Su sustento legal son los Artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala “Art. 171. Otras atribuciones del Congreso (...) c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de la recaudación (...) Art. 239. Principio de legalidad. 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 equidad y 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; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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

“**ARTICULO 239. Principio de legalidad.** 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 equidad y 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; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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

Solamente a través de la ley se puede crear o aumentar el tributo (“*nullum tributum sine lege*”, “no taxation without representation”). El principio de legalidad es una regla básica del sistema tributario, una de las más importantes garantías en favor del contribuyente.<sup>68</sup>

Este principio lucha contra la incertidumbre y falta de certeza jurídica. El abogado Luis Arturo Archila, citado por Raúl Antonio Chicas Hernández quien indica: “La arbitrariedad llegó a tal extremo que era común hablar de que de legislaba por formulario al incorporarse a estos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tenía que cumplir sin que existiera norma legal o reglamento que fundamentara su aplicación”.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Op. Cit. Pág. 8

<sup>69</sup> Chicas Hernández, Raul Antonio. **Esbozo del procedimiento administrativo tributario en Guatemala**. En: **Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala**. Número 35. Enero-junio 1992. Pág. 67



### **3.10.1.1. Principio de legalidad de reserva de ley**

En materia tributaria, parte del aforismo latino *Nullum tributum sine Lege*, es decir, no existe tributo si no lo establece la ley y postula que para ser aplicado un tributo legalmente en nuestro país, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases de recaudación, así mismo le corresponde a la ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley

### **3.10.1.2. Principio de legalidad por preferencia de ley**

Se refiere a que, para su aplicación, la ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando u otra disposición de inferior jerarquía, y por tal motivo, dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley, a efecto de agilizar su aplicación y evitar el detalle en materia legislativa. Sobre este particular, es importante puntualizar el papel que juegan, en materia tributaria, las disposiciones inferiores a la ley; básicamente su rol se concreta a desarrollar la aplicación del tributo establecido en la ley; debe dar mayores explicaciones, facilidad para el cumplimiento y aspectos de aplicación administrativa.

La sentencia de fecha 8 de febrero de 1994 emitida por la Corte de Constitucionalidad: "(...) La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma 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, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretaran a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación (...)". Gaceta No. 31, expediente 231-93, acción de inconstitucionalidad parcial en contra del Acuerdo Gubernativo 624-92, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuya sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad estimo que dicho reglamento legisla situaciones propias de una ley, invadiendo facultades del Congreso de la República.



La sentencia de fecha 20 de junio de 2006, emitida dentro del expediente de acción de inconstitucionalidad, identificado con el número 533-96, referente a un Acuerdo emitido por la Municipalidad de la ciudad de Zacapa, que establece una tasa por extracción de un producto, utilizando pozos mecánicos, la doctrina asentada por la Corte de Constitucionalidad quedó así: "(...) el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la Republica decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos. En el Artículo 255 de ese cuerpo de normas fundamentales se establece que la captación de recursos económicos del municipio debe sujetarse al principio contenido en el Artículo 239 citado (...). La tasa es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público. De esta definición se infiere que el tributo creado en el acuerdo que se impugna no constituye una tasa (...). En todo caso, esta exención en la forma creada encuadra en la definición legal de arbitrio que el Artículo 12 del Código tributario. Por las razones expresadas, se concluye que el Artículo 1 del Acuerdo objetado contraviene lo preceptuado en los Artículos 239 y 255 de la Constitución porque la creación del tributo que en él se regula compete con exclusividad al Congreso de la Republica (...)"

### **3.10.2. Principio de justicia y equidad**

Este principio se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea con base en sus ingresos, y, por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo, y equitativos, en forma proporcional. Este principio tiene fundamento en lo que establece el Artículo 135, inciso d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; y en el Artículo 243 El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.



La sentencia del 5 de febrero de 2002, “En el Artículo 243 de la Constitución exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva, es decir, la regulación de las tarifas o alcúotas individuales. En esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes, Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivización del tributo) (...)”. Gaceta No. 63, expediente número 1233-01.

### 3.10.3. Principio de igualdad y generalidad

El principio de la igualdad, es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico, y, por lo tanto, resulta de aplicación en la materia tributaria. En el ordenamiento jurídico guatemalteco, deriva del contenido del Artículo 4 de la Constitución.

Este principio ordena el tratamiento igual entre iguales, y faculta el tratamiento desigual entre desiguales; siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas. Ello impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal, es, *intuitu personae*.<sup>70</sup>

La sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 16 de diciembre de 1999 sobre este principio: “///en materia tributaria las exenciones expresan la revelación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto,

<sup>70</sup> Fernández Brenes, Silvia. **Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales**. Pág. 77



atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, mismas condiciones, debe darse a las personas (...)". Gaceta no. 54, expediente 105-99.

#### **3.10.4. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago**

El tributo que se establezca, está íntimamente ligado a los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que se grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente, sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas, evitando con ello que se desmotive la inversión que permite el buen desarrollo del país. Este principio se encuentra regulado en los Artículos 119 y 243 de la Constitución.

Pérez Royo, dice lo siguiente: "El legislador no puede establecer tributos si no es tomado como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con la que el mismo se ponga de manifiesto el índice seleccionado de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional".<sup>71</sup>

La Corte de Constitucionalidad, se refirió de la siguiente manera en la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995: "Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos

---

<sup>71</sup> José María Tovillas Moran. "¿Deben suprimirse los beneficios fiscales? En: *Revista el fisco*. No. 141. Pág. 27



impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, también debe contemplarse en la ley la depuración de la imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo (...)" Gaceta No. 37, expediente 167-95.

### **3.10.5. Principio de no confiscación**

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o bien, afecten al mínimo necesario o vital que cada sujeto pasivo necesita para afrontar sus necesidades básicas. Este principio se encuentra contemplado en los Artículos 41 y 243 de la Constitución.

Para Francisco García Dorado, el principio se materializa con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria, implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo, como contribuyente, una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes.<sup>72</sup>

### **3.10.6. Principio de la no doble o múltiple tributación**

El mismo se fundamenta en que, dentro de un Estado, no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces por un mismo, por dos o más sujetos activos de la relación tributaria.

Diversos autores que tratan la materia, cuando definen la doble tributación, consideran que no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces por el mismo título. Para el análisis de esta figura, cabe distinguir algunos elementos y aspectos

---

<sup>72</sup> García dorado, Francisco. **Los principios constitucionales de justicia del deber de tributación.** Pág. 34



intrínsecos a la doble imposición económica como lo son:

- Unidad o diversidad de sujetos activos.
- Unidad de causa o hecho imponible.
- Unidad o diversidad de sujetos pasivos.

El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo.

Existen dos formas de doble tributación: la doble tributación interna y la doble tributación internacional. “En Guatemala, a nivel constitucional, únicamente está prohibida la primera de estas. No obstante, a nivel de Estados, debido a los procesos de integración económica, se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional, a través de convenios suscritos entre estos”.<sup>73</sup>

“Siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generados, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos. (La Obligación Tributaria. De Palma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones (...).” Gaceta No. 56, expediente 829-98, página 18, sentencia de fecha 10 de mayo de 2000.

### **3.10.7. Principio de la no retroactividad de la Ley Tributaria**

La Ley Tributaria no tiene efecto retroactivo, o sea que la misma no se puede aplicarse dentro del ámbito temporal hacia el pasado; la prohibición consiste en que no puede retrotraerse la aplicación de la ley a hechos o supuestos establecidos o no por otra ley

<sup>73</sup> Escobar Menaldo, Rolando. **Principios constitucionales de la tributación en Guatemala**. Pág. 3



anterior. Su sustento legal se encuentra en el Artículo 15 de la Constitución Política que establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal, cuando favorezca al reo.

“La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado para apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado. Son leyes retroactivas aquéllas que vuelven sobre los efectos ya consumados bajo el imperio de una ley anterior, y el solo hecho de hacer referencia al pasado no es suficiente para calificarlas como tales, porque son las consecuencias nuevas las que se rigen por la ley nueva. El Artículo 15 de la Constitución Política dice que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. En armonía con esa disposición, el Artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial dice: 'La ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos'. No existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco ningún precepto que defina o determine cuándo una ley deba calificarse de retroactiva; sin embargo, la última norma transcrita hace referencia a los derechos adquiridos, que es uno de los conceptos que sirve de fundamento a ciertas corrientes doctrinarias para explicar los alcances del principio de la no retroactividad de la ley. La legislación guatemalteca, puede afirmarse, ha optado -entre las diversas teorías- por la de los derechos adquiridos, la que tiene, como todas las demás sobre esta materia, una conceptualización todavía imprecisa. Para que una ley sea retroactiva, es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, para modificarlos. El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona; por el contrario, la expectativa de derecho es la esperanza o pretensión de que se consoliden tales facultades, beneficios o relaciones; en tal caso, el derecho



existe potencialmente, pero no ha creado una situación jurídica concreta, no incorporado en el ámbito de los derechos del sujeto. Por esto, el principio irretroactividad solo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos plenamente, a las situaciones agotadas o a las relaciones jurídicas consagradas; y no a las simples expectativas de derechos ni a los pendientes o futuros. Como ha asentado el Tribunal Constitucional de España: 'La potestad legislativa no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone, so pena de consagrar la congelación del ordenamiento jurídico o la prohibición de modificarlo. Obvio es que al hacerlo ha de incidir, por fuerza, en las relaciones o situaciones jurídicas preexistentes, mas solo se incidiría en inconstitucionalidad si aquellas modificaciones del ordenamiento jurídico incurrieran en arbitrariedad o en cualquier otra vulneración de la norma suprema (...) la invocación del principio de irretroactividad no puede presentarse como una defensa de una inadmisibles petrificación del ordenamiento jurídico (...). Lo que prohíbe el Artículo 9.3 es la retroactividad entendida como incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad' (Sentencias 99/1987 de once de junio; 42/1986 de diez de abril y 129/1987 de dieciséis de julio). El principio debe aplicarse con suma prudencia, y relacionarse con el esquema general de valores y principios que la Constitución reconoce y adopta, así como con el régimen de atribuciones expresas que corresponden a los diversos órganos constitucionales. Planiol afirma al respecto: 'La ley es retroactiva cuando ella actúa sobre el pasado; sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, sea para modificar y suprimir los efectos de un derecho ya realizado. Fuera de esto no hay retroactividad, y la ley puede modificar los efectos futuros de hechos o de actos anteriores sin ser retroactiva'. Como ha asentado esta Corte, no hay retroactividad en 'la disposición que regula situaciones pro futuro pero que tienen su antecedente en hechos ocurridos con anterioridad' (...)" Gaceta No. 20, expediente No. 364-90, página No. 19, sentencia: 26-06-91. "(...) Esta Corte ha aceptado la inconstitucionalidad sobrevenida de normas, pero por incongruencia material, no así la referente a aspectos formales o de creación. Todo ello determina la improcedencia de la inconstitucionalidad planteada en cuanto al acuerdo



estudiado se refiere (...). Gaceta No. 59, expediente No. 1103-00, página No. 13, sentencia: 27-03-01.

Véase:

Gaceta No. 43, expediente No. 963-96, página No. 182, sentencia: 29-01-97.

Gaceta No. 41, expedientes acumulados Nos. 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96; página No. 23, sentencia: 11-09-96.

Gaceta No. 39, expediente No. 617-95, página No. 86, sentencia: 25-01-96.

Gaceta No. 39, expediente No. 472-94, página No. 43, sentencia: 12-03-96.

Gaceta No. 25, expedientes acumulados Nos. 217-91 y 221-91, página No. 13, sentencia: 06-08-92.

Gaceta No. 18, expediente No. 280-90, página No. 95, sentencia: 19-10-90.

Se menciona:

Gaceta No. 57, expediente No. 174-00, página No. 25, sentencia: 11-07-00.





## CAPÍTULO IV

### 4. Las leyes penales y las instituciones que intervienen en el proceso en materia fiscal <sup>74</sup>

El Código Penal guatemalteco, vigente a partir de 1973, decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, forma parte de un programa político criminal de “reforma de la justicia”, influido en gran medida por la dinámica de la Guerra Fría y el Conflicto Armado Interno (1960-1996).

Este programa político-criminal, se orientó a acompañar los procesos de represión política, permitiendo las detenciones policiales arbitrarias, procesos penales secretos, estados de excepción, durante los cuales se privó del derecho de libertad de locomoción, opinión, expresión y manifestación.

“La fuente ideológica directa del Código Penal, reside en el Código Penal Tipo para América Latina -CPTAM-, como propuesta de varios juristas latinoamericanos, iniciado en la década de los años sesenta, del cual solamente se ha concluido la parte general”.

<sup>75</sup>

En términos generales, presenta una descripción amplia de la forma de interpretar la ley. En el sistema de penas, introduce la prisión y la multa como principales, y la inhabilitación como accesoria. Contempla la aplicación de medidas de seguridad, ya sea en forma individual o conjunta con la pena y la ampliación de la privación de libertad para los delincuentes habituales. Para la ejecución de la pena, estipula la posibilidad de suspender su aplicación en forma condicional. Entre sus principales características, además de las expresadas con la influencia del CPTAM, se encuentran:

- a) Responsabilidad objetiva: definición de delitos culposos únicamente para acciones u omisiones lícitas, presumiendo la existencia del dolo si precede un ilícito; existencia de delitos calificados por el resultado, como la agravación de la pena en

---

<sup>74</sup> ICEFI. **La eficacia de la captación fiscal por la vía judicial.** Pág. 57



caso de la muerte del secuestrado, o la muerte de la víctima en caso de violación de la existencia de agravantes en general y específicos, como la embriaguez, para cometer el delito y la existencia del homicidio preterintencional.

- b) Tipificación de conductas que no afectan bienes jurídicos: tipificación del incesto; conformación de asociaciones que propugnen una ideología comunista o totalitaria; organización de manifestaciones o participación en ellas sin cumplir los requisitos legales; realización de actividades contra la seguridad de la nación que propaguen o fomenten de palabra o por escrito doctrinas que tiendan a destruir, mediante la violencia, la organización política, social y jurídica de la nación; y la existencia del delito de la mera desobediencia a la autoridad pública.
- c) Legalidad: la descripción de algunos tipos penales que ocultan el verbo típico, como la corrupción de menores; elementos descriptivos sin precisión semántica, como en el terrorismo relacionado a alterar el orden público, y otros con relación a moral determinada, como el estupro con mujer honesta.
- d) Humanidad de las penas: el sistema de penas incluye la pena de muerte para algunos delitos: asesinato, violación agravada y secuestro con consecuencia de muerte; y la aplicación de medidas de seguridad en forma indeterminada, tanto en sentencias condenatorias como absolutorias, siempre y cuando se haya declarado la peligrosidad social.
- e) *Ne bis in idem*. Agravamiento de la pena para reincidentes y aplicación del doble de la pena para delincuentes habituales.

#### **4.1. Análisis de los delitos tributarios tipificados en el Código Penal**

En materia fiscal, existen modificaciones que datan del año 2001, las cuales introdujeron los delitos de naturaleza tributaria en el Título X: "De los Delitos contra la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario", relativos a la protección de la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario (Artículos 340 y 358). El Capítulo IV, regula en forma específica lo relativo a los delitos



Contra el Régimen Tributario: Defraudación Tributaria (Artículo 358A); Casos especiales de defraudación tributaria (Artículo 358B); Apropiación Indevida de Tributos (Artículo 358C), y Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria (Artículo 358D).

#### 4.1.1. Bien jurídico protegido

No existe acuerdo en la doctrina en relación con el bien jurídico que se pretende proteger en los delitos de naturaleza tributaria. Los criterios son diversos y se orientan en dos sentidos: el primero, al patrimonio del Estado y, el segundo, a intereses difusos relacionados con las obligaciones de sostenibilidad del Estado en su función de prestación de servicios, o bien, a la economía social de mercado.

“Los que sostienen que el bien jurídico tiene relación con la protección de un patrimonio específico, en este caso del Estado, asumen dos criterios, uno de ellos en forma específica, el erario nacional, es decir, los ingresos de la nación, y otros, en sentido más amplio, la protección del sistema de recaudación tributaria en su totalidad, en el caso de Guatemala, el régimen tributario. Los que defienden la postura de intereses difusos, que es una de las tendencias modernas, aducen las funciones de los tributos en un Estado social y democrático de derecho, y otros, el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado”.<sup>76</sup> (sic)

Por su parte, el Pacto Fiscal se inclina por argumentar que el bien jurídico se relaciona con la protección del patrimonio estatal; prueba de ello es que uno de los principios consiste en considerar los ingresos tributarios nacionales y municipales como bienes del Estado. “Así, los impuestos no recaudados equivalen a una disminución del patrimonio público y, por ende, la persona que se apropie de los impuestos infringe la ley”.<sup>77</sup>

No es posible hacer una diferenciación categórica entre los distintos sentidos en que se orienta la protección de los delitos tributarios, es más, son complementarios, pero es

<sup>76</sup> Bajo, M.; Bacigalupo, S. **Derecho penal económico**, Pág. 218 y ss.

<sup>77</sup> Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz (CAAP, año 2000) **Pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo**. Pág. 14



necesario plantear el problema desde la perspectiva de proximidad de la afectación, congruente con el Pacto Fiscal.

Desde esta perspectiva, el bien jurídico que en forma directa se afecta es el erario nacional, y en segundo plano, la función que cumple el Estado para intervenir en la consecución del desarrollo nacional. Por esta razón, resulta posible inscribir este tipo de delitos dentro del contexto de su naturaleza económica y no solo por las diferentes formas de comisión y la naturaleza de los autores. Sin duda el Estado moderno cumple en la actualidad una función que va más allá de la policial asignada en sus orígenes liberales de principios del siglo XIX, pues desde mediados del siglo XX, el derecho constitucional definió para el Estado funciones que implican la prestación de servicios básicos y su papel de ente clave en la definición de la política económica de los países.

En este sentido, el Estado moderno constituye, en casi todas las latitudes, un ente interventor en la vida económica y social de un país, y por lo tanto los recursos económicos son indispensables para el cumplimiento de su misión.

#### **4.1.2. Comportamiento típico**

La acción fundamental se concentra en aquellas medidas idóneas relacionadas con el engaño, de tal manera que se induzca a error en la administración tributaria con la finalidad de defraudar el erario nacional. Por esta razón, puede realizarse tanto con acciones u omisiones. Estas acciones u omisiones, en su parte más general, aparecen expuestas en el Artículo base de Defraudación Tributaria o Evasión Fiscal.

En este sentido, se asemeja al delito de estafa, pero con la diferencia específica de las modalidades de comisión: elusión del pago de impuestos, apropiación indebida de tributos y disfrute fraudulento de beneficios fiscales a través de exenciones o franquicias. Estas formas de comisión u omisión, tienen como consecuencia directa la afectación o menoscabo del erario nacional.

Una diferencia sustancial en cuanto a las formas de comisión, se encuentra en el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. En este tipo de delito, la acción u omisión se halla directamente relacionada con impedir, luego de un



requerimiento formal mediante orden de juez competente, las acciones de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es una forma específica de comisión del delito de resistencia (art. 409 CP), si las acciones incluyen violencia, desobediencia (414 CP) o encubrimiento (474 y 475 CP) si fuere cometido por empleados subalternos.

A diferencia de los otros delitos de naturaleza tributaria, el de resistencia a la acción fiscalizadora, no necesariamente implica que exista un perjuicio al erario nacional, por lo que las acciones de resistencia, en su forma activa o pasiva, a la función fiscalizadora del Estado, conforman ya la consumación del delito. En este sentido, se le considera un delito de peligro respecto a la afectación fraudulenta del erario nacional por parte de los contribuyentes.

#### **4.1.3. Autoría**

Por sus características específicas, a diferencia del delito de estafa, que es de naturaleza común, es decir que lo puede cometer cualquier persona, asume las características de delito especial propio, pues solo puede ser cometido por el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias o contribuyente. A quien no reúna estas características, pero tenga participación en la comisión del delito, se le considerará como partícipe o como inductor o cooperador necesario.

#### **4.1.4. Responsabilidad penal**

Las penas estipuladas para este tipo de delitos, en el caso de las personas individuales, son prácticamente las mismas: pena de prisión de uno a seis años, expulsión del territorio nacional para extranjeros y multa equivalente al impuesto evadido o retenido. Para el caso de resistencia a la acción fiscalizadora, la multa será del 1 % de los ingresos brutos del período analizado, pues en este caso no es indispensable que exista afectación al erario nacional.

En el caso de los delitos de defraudación tributaria (358A y 358B) y apropiación indebida de tributos (358C), pareciera no existir ningún problema respecto a la proporcionalidad de las penas, pero en el caso de la resistencia a la acción fiscalizadora,



considerando que es un delito de peligro y se relaciona con el delito de resistencia a la acción fiscalizadora, es desproporcional, en el sentido de que la penalización en este caso no proviene de la afectación al erario, sino de la resistencia a la acción fiscalizadora. Si, por ejemplo, se comprobara que existe evasión fiscal, entonces se estaría frente a dos delitos con igual pena de prisión en concurso real, es decir, dos acciones distintas con delitos distintos: acciones tendentes a la resistencia, por un lado, y la evasión fiscal, por otro.

En términos generales, también la multa asignada a este delito no guarda proporción con la afectación, en el entendido de que es similar a la afectación al erario nacional y adicional a la pena de prisión. Tomando en cuenta que la multa, en caso de incumplimiento de su pago, se convierte automáticamente en prisión; para los contribuyentes que carecieran de medios económicos, se estaría prácticamente incrementando la privación de libertad a determinados sujetos, lo que la torna en una pena desigual.

Para los delitos de retención indebida de impuestos y resistencia a la acción fiscalizadora se contempla la responsabilidad de las personas jurídicas, situación que parece responder a algunas tendencias modernas. Sin embargo, este tipo de responsabilidad penal contradice los principios generales del ordenamiento penal guatemalteco, ya que de conformidad con el Artículo 38 del Código Penal, las personas jurídicas no pueden ser responsables penalmente.

#### **4.2. Instituciones que intervienen en el proceso penal**

Para poner en práctica lo anterior, la legislación Procesal indica las instituciones que deben de inmiscuirse y trabajar de forma conjunta, dentro de un Estado de derecho, poner en marcha el aparato jurisdiccional en resguardo de los intereses del Estado, pero bajo garantías y principios que no den pauta a que estos sean vulnerados, y si fuera el caso, proveer de los medios de impugnación necesarios para contrarrestar esas incidencias que se dan en el litigio penal. A continuación, se enumeran esas instituciones que interviene dentro del proceso penal guatemalteco.



#### **4.2.1. Organismo Judicial**

La función del Organismo Judicial en el proceso penal, es la de impartir justicia en los casos penales, según el Artículo 203 de la Constitución: “Corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado”.

A diferencia de los procesos contencioso administrativo y económico coactivo, el proceso penal se desarrolla en fases, las cuales están a cargo de distintos órganos jurisdiccionales. Los tribunales que tienen competencia en materia de justicia penal tributaria son:

- Juzgados de paz.
- Juzgados de primera instancia.
- Tribunales de sentencia.
- Salas de apelaciones en materia penal.
- Corte Suprema de Justicia.
- Corte de Constitucionalidad.
- Jueces de ejecución.

#### **4.2.2. Juzgados de Paz**

Ejercen el control jurisdiccional de la investigación que realiza el Ministerio Público, cuando por razones de prevención no hubiere juzgado de primera instancia, o bien por cuestiones de horario estos estuvieren cerrados. Conocerán específicamente de las faltas, de los delitos cuya pena sean únicamente multas y de los delitos contra la seguridad del tránsito, y autorizan la aplicación del criterio de oportunidad para los delitos cuya pena sea menor de tres años (Artículo 44 Código Procesal Penal).

La otra función importante de los jueces de paz en materia penal tributaria, es el conocimiento a prevención, es decir, actuar en diligencias urgentes (por ejemplo inspecciones o allanamientos) donde por lo general debiera conocer el juez de primera instancia, pero que por razones de distancia o de horario existe imposibilidad de que este funcionario lo haga.



### 4.2.3. Juzgados de Primera Instancia

Los jueces de primera instancia penal, tienen a su cargo el control de la investigación efectuada por el Ministerio Público para aquellos delitos en que exista pena de prisión (Artículo 47 Código Procesal Penal). El control jurisdiccional de la investigación, consiste en verificar que las actuaciones de los órganos encargados de la persecución penal (Ministerio Público) se encuadren en las normas establecidas en la Constitución Política de la República, los Instrumentos Internacionales de Derechos Humanos y la Ley Procesal, de forma que la actividad de investigación no vulnere las garantías y derechos constitucionales.

“Los tribunales representan el resguardo del individuo frente al poder penal del Estado y por ende su labor consiste en escuchar en audiencia aquello que la fiscalía y eventualmente, la defensa de imputado le plantean e intentan demostrar, para dar solución al problema, autorizando o desautorizando el ejercicio del poder penal estatal o de su progreso, la tarea de los tribunales se vincula, estrechamente con las garantías establecidas para quien es perseguido penalmente –por otro, no por ellos- y su efectiva vigencia: responden por ella y por su eficiencia práctica”.<sup>78</sup>

Es importante destacar este punto, pues existe actualmente un descontento social, generado en buena parte por los medios de comunicación, hacia los jueces que resuelven dejar libres a los sindicados de delitos por no existir pruebas en su contra, como si la función del juez fuera garantizar la persecución penal, cuando en realidad su función principal es la verificación de que los procedimientos de investigación se lleven a cabo respetando las garantías fundamentales de la persona. Por ello es que el juez de primera instancia también se le denomina juez de garantías o juez de instrucción.

Esto no significa que la función del juez es contraria a la del fiscal, sino que las actuaciones fiscales deben respetar los derechos y garantías de la persona, y de no hacerlo así, es función del juez enmendar los procedimientos. Los jueces de primera instancia, autorizan la aplicación de los mecanismos simplificadores del proceso penal en los delitos materia de su competencia.

<sup>78</sup> Maier, J. **Derecho procesal penal, parte general, sujetos procesales**. Pág. 431



#### **4.2.4. Tribunales de sentencia**

Los tribunales de sentencia están conformados por tres jueces que conocen la fase del juicio o debate oral y pronuncian la sentencia respectiva, la cual puede ser condenatoria o absolutoria. Los jueces que integran el tribunal de sentencia, conocerán unipersonalmente todos los procesos por delitos distintos a los de mayor riesgo y que no sean competencia del tribunal colegiado. Para llegar a esta sentencia, los jueces deben escuchar en el debate oral y público los alegatos de las partes, y valorar las pruebas presentadas mediante el método de la crítica razonada.

En materia tributaria, asume especial importancia destacar que, al momento de dictar sentencia, se resuelva también sobre la pretensión civil que la PGN haya interpuesto en su momento.<sup>79</sup> En este caso, la sentencia deberá resolver expresamente sobre la cuestión, fijando la indemnización correspondiente para el Estado.

#### **4.2.5. Salas de la Corte de Apelaciones**

Los recursos o impugnaciones, son los medios que pueden interponer los actores que intervienen en el proceso penal, para someter a revisión de otro órgano jurisdiccional las decisiones judiciales que les afectan, en busca de que esta decisión judicial sea transformada, modificada, reformada o, incluso, eliminada. Las salas de apelaciones se integran por tres magistrados electos por el Congreso de la República; conocen los recursos de apelación de los autos definitivos y de las sentencias por procedimiento abreviado que emiten los juzgados de primera instancia penal; asimismo, conocen la impugnación de las sentencias emitidas por los tribunales de sentencia (Artículo 49 CPP).

#### **4.2.6. Corte Suprema de Justicia**

La Corte Suprema de Justicia es el máximo órgano judicial del país. Se integra con trece magistrados y se organiza en las cámaras que la misma determine (Artículo 214

---

<sup>79</sup>A raíz de que en el caso conocido como “La Línea”, la defensa planteó excepción de acción en contra de la intervención de la PGN, por existir doble representación del Estado (Superintendencia de Administración Tributaria y PGN) empiezan en los demás procesos a plantear la misma excepción.



Constitución Política de la República). Las cámaras son los órganos colegiados de deliberación de la Corte Suprema de Justicia y conocen de los asuntos que son materia de su competencia. Actualmente existen tres cámaras: la civil, la de amparos y la penal. Esta última, conoce los recursos de casación que procedan contra las sentencias emitidas por las cortes de apelaciones en materia penal, así como los procesos de revisión (Artículo 50 Código Procesal Penal).

#### **4.2.7. Corte de Constitucionalidad**

La Corte de Constitucionalidad, como tribunal permanente e independiente, ejerce las funciones esenciales de defensa y restablecimiento del orden constitucional y del Estado constitucional de derecho.

Derivado de esas funciones que cumple jurisdiccionalmente, controla los actos del poder público y otros que, emanados de personas del ámbito del derecho privado, poseen la característica de autoridad. Para ello, interpreta y aplica la normativa que concierne a las garantías constitucionales, protegiendo valores, principios, libertades y derechos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, en diversos tratados y convenios internacionales y otras leyes.

#### **4.2.8. Jueces de ejecución**

Finalmente, los jueces de ejecución son funcionarios que tienen a su cargo verificar que se lleve a cabo lo establecido por la sentencia firme, es decir, por la sentencia que no se impugnó en el tiempo establecido para el efecto (Artículo 51, 493-505 CPP).

#### **4.2.9. Ministerio Público**

El Ministerio Público, es una institución autónoma cuyo fin principal consiste en velar por el estricto cumplimiento de las leyes del país. Su máxima autoridad es el fiscal general, a quien le corresponde el ejercicio de la acción penal pública (Artículo 251, Constitución Política de la República). De acuerdo con el Código Procesal Penal, en su Artículo 107, el Ministerio Público es el titular de la acción penal pública, por lo que tiene a



su cargo el procedimiento preparatorio y la dirección de la PNC en su función investigativa dentro del proceso penal. Por su parte, el Decreto 40-94, Ley Orgánica del Ministerio Público -LOMP-, establece:

“Artículo 1. Definición. El ministerio Público es una institución con funciones autónomas, promueve la persecución penal y dirige la investigación de los delitos de acción pública; además velar por el estricto cumplimiento de las leyes del país.

En el ejercicio de esa función, el Ministerio Público perseguirá la realización de la justicia, y actuará con objetividad, imparcialidad y con apego al principio de legalidad, en los términos que la ley establece.

Artículo 2. Funciones. Son funciones del Ministerio Público, sin perjuicio de las que le atribuye otras leyes, las siguientes:

1. Investigar los delitos de acción Pública y promover la persecución penal ante los tribunales, según las facultades que le confieren la Constitución, las leyes de la República, y los tratados y convenios internacionales,
2. Ejercer la acción civil en los casos previstos por la ley, y asesorar a quien pretenda querrellarse por delitos de acción privada de conformidad con lo que establece el Código Procesal Penal,
3. Dirigir a la policía y además cuerpos de seguridad del Estado en la investigación de hechos delictivos,
4. Preservar el Estado de derecho y el respeto a los derechos humanos, efectuando las diligencias necesarias ante los tribunales de justicia”.

El Ministerio Público, es la institución en la cual el Estado delega la responsabilidad de buscar la aplicación de la sanción penal contra los responsables de los delitos de acción pública, entre los que se encuentran los delitos tributarios. Es decir que la acción penal es el poder otorgado al Ministerio Público para garantizar la eficacia de la persecución penal, lo que incluye la dirección de la investigación criminal, el accionar jurídico ante los tribunales para la obtención de la sanción penal al responsable de un



delito tributario y que se lleve a cabo el cumplimiento de la pena. Para fundamentar esta solicitud, el Ministerio Público tiene que demostrar que los sindicados son los responsables de haber cometido el delito, y por ello, la ley le otorga a la fiscalía la dirección de los órganos de investigación del Estado, particularmente de la PNC. El MP, en razón del principio de objetividad, también debe valorar las pruebas que demuestren la inocencia del imputado, y en su caso actuar en defensa de los intereses de este (Artículo 108 CPP).

La acción penal es entonces una actividad compleja, que comprende, entre otras, las siguientes actividades:

1. “Activar el sistema de justicia penal cuando se tiene el conocimiento de la comisión de un hecho delictivo, en este caso, de un delito tributario.

Solicitar al órgano jurisdiccional la imposición de medidas de coerción personal contra el imputado, a efecto de evitar el peligro de fuga o de obstaculización de la verdad.

2. Dirigir a los órganos del Estado encargados de la investigación criminal del delito.
3. Solicitar al órgano jurisdiccional autorización para llevar a cabo actos de investigación intrusivos a la privacidad, tales como escuchas telefónicas, secuestro de correspondencia, allanamientos, etc. (En el caso de los delitos tributarios, es práctica común que los fiscales soliciten a los jueces autorización para realizar allanamientos y revisión de cuentas bancarias).
4. Disponer de la posibilidad de concluir el procedimiento en forma anticipada mediante un mecanismo simplificador, el sobreseimiento o presentar la acusación contra los presuntos responsables.
5. Sostener esta acusación en el juicio oral y solicitar la pena a imponer”.

El MP cuenta con poderes coercitivos, y tiene la facultad de pedir colaboración de cualquier funcionario y autoridad administrativa de los organismos del Estado y de sus entidades descentralizadas, autónomas o semiautónomas, para el cumplimiento de sus funciones, estando aquellas obligadas a prestarla sin demora, y en forma inexcusable a



proporcionar los documentos e informes que les sean requeridos (Artículo 6 L. 10.000). Como se puede apreciar, el MP es una institución clave en el funcionamiento del sistema de justicia penal y el motor que mueve los casos penales: “Son las fiscalías, organizadas convenientemente y suficientes en número, quienes deben responder por la persecución penal y la investigación oficial de los hechos punibles. Su tarea principal consiste en ello, con el fin de convencer a los cuerpos de decisión de los tribunales para que autoricen ciertas medidas, provisionales o definitivas, de carácter penal.”<sup>80</sup>

Como antecedente histórico en el caso de los delitos tributarios se debe recordar que la misma génesis del MP proviene de la persecución de los delitos tributarios: “probablemente se deba marcar como antecedente de las fiscalías que aparecieron en la última parte de la Edad Media, y se desvanecieron en la Moderna, a los procuradores *caesaris* y a los *advocati* fisco romanos, verdaderos funcionarios fiscales encargados de los intereses del emperador, fundamentalmente de los impuestos y las gabelas, de ahí que el nombre de Ministerio Público Fiscal y el de Fiscal General, aún perduren en la organización.”<sup>81</sup> Para cumplir con sus funciones, el MP se organiza en fiscalías especializadas por razón de la materia o territorialmente. En el caso de los delitos tributarios, la LOMP creó la Fiscalía de Delitos Económicos como una fiscalía de sección especializada: “Artículo 32. Fiscalía de Delitos Económicos. Esta Fiscalía tendrá a su cargo la investigación y el ejercicio de la acción penal en todos aquellos delitos que atenten contra la economía del país”. Sin embargo no en toda la República existen dichas fiscalías.

#### **4.2.10. Superintendencia de Administración Tributaria**

Aunque la Superintendencia de Administración Tributaria no es una institución que forme parte del sistema penal, la ley le otorga funciones de querellante adhesivo en los delitos de índole tributaria. En efecto, el Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su Artículo 3, establece como función de la citada entidad: “g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a

---

<sup>80</sup> **Op. Cit.** Pág. 430

<sup>81</sup> **Ibid.** Pág. 440



la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero".

Del mismo modo, el Artículo 70 y 90 del decreto 6-91, Código Tributario, establece también la facultad de la Superintendencia de Administración Tributaria de denunciar los delitos de índole tributaria y de adherirse a la persecución ya iniciada: "Artículo 70. Competencia (...). Cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente (...). Artículo 90. Prohibición de doble pena *Non bis in ídem*. Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente (...). El juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que los abogados designados por la Administración Tributaria se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penar". (sic)

La figura del querellante adhesivo en los delitos de acción pública, se refiere a la persona o institución que, además del MP, está autorizada por la ley a perseguir penalmente en un procedimiento. En general, tiene las mismas facultades que la fiscalía, con excepción de las facultades coercitivas de que dispone el MP para el uso de la fuerza, pública y la conducción de los aparatos de investigación. Así mismo, el querellante adhesivo puede apoyar las solicitudes y requerimientos que realice el MP, o en su caso, puede solicitar medidas distintas. Si el MP se niega a practicar las diligencias que propone la Superintendencia de Administración Tributaria, esta puede acudir al juez de instrucción, quien determinará finalmente las medidas a aplicar (Artículo 116 CPP). Por ello es importante la coordinación interinstitucional entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio Público, como medio para maximizar la eficacia en el proceso penal.

Ahora bien, en los delitos que afectan bienes individuales (la vida, la libertad, la indemnidad sexual, la propiedad, etc.), el querellante adhesivo es la víctima o quien fuere afectado por la comisión del delito. En el caso de los delitos cometidos contra el



Estado, las instituciones estatales que protegen los bienes públicos afectados no intervienen en el proceso, sino la persecución penal queda en manos exclusivas del MP, como titular de la persecución penal. Así, en un caso por delitos contra la salud pública o delitos contra la seguridad nacional, no intervienen como querellantes ni el Ministerio de Salud ni el Ministerio de la Defensa Nacional. Sin embargo, la ley procesal faculta a la Administración Tributaria para intervenir como querellante en los procesos penales en materia tributaria. Así, el Artículo 116 del CPP establece que: “En los delitos de acción pública, el agraviado con capacidad civil o su representante o guardador en caso de menores o incapaces, o la administración tributaria en materia de su competencia, podrán provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público (...). Los órganos del Estado solamente podrán querellarse por medio del Ministerio Público. Se exceptúan las entidades autónomas con personalidad jurídica y la administración tributaria en materia de su competencia”.

Esta facultad de la Administración Tributaria de querellarse en los procesos penales por delitos tributarios también se encuentra en otras legislaciones, tal es el caso de la ley penal tributaria de la República de Argentina, que establece: “El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación”.

La existencia de un querellante del Estado distinto al MP, parece en principio contradictoria en términos de coherencia del sistema, pues si ya se cuenta con una institución del Estado encargada de llevar la persecución penal, no existe fundamento para que otra institución se involucre en este proceso. Sobre este punto la doctrina comenta:

“A pesar de la institución de un órgano estatal específico para la persecución penal pública, leyes particulares legitiman para intervenir como querellante en el procedimiento penal, con las mismas facultades, deberes y responsabilidad, sin desplazar a la fiscalía -a otros organismos estatales diferentes del ministerio público fiscal en casos de excepción (...) ellos son, sin embargo, casos de excepción- pues el órgano de la persecución penal estatal, en los delitos de acción pública está siempre



representado por la fiscalía".<sup>82</sup>

El autor citado termina inquiriendo si la *razón* de esta facultad no es en realidad desconfianza en el órgano estatal a quien la ley asigna cumplir esta tarea (MP). En cualquier caso, no existe una causa de justificación clara para que existan dos entes del Estado persiguiendo penalmente los casos tributarios. Esto representa una dispersión de recursos, además de que la Superintendencia de Administración Tributaria, a diferencia del Ministerio Público, no es una institución especializada en el ramo penal, por lo que debe hacer un esfuerzo mayor aún para atender estos casos. Por otra parte, una justificación para esta situación es que el MP carece de la especialización en los temas tributarios, como la que cuenta la Superintendencia de Administración Tributaria. Además de la función de actuar como querellante adhesivo, la ley también faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar funciones de investigación de los delitos tributarios.

Es evidente que el ser la Superintendencia de Administración Tributaria la institución que cuenta con la información tributaria de los contribuyentes, le permite obtener información importante para los casos penales; el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que es función de la referida entidad: "i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado".

Por su parte, el Artículo 100 del Código Tributario también establece esta facultad de investigación, esto es cuando inicia el proceso administrativo, documentos que pueden servir de prueba en un proceso penal cuando las circunstancias se dan:

"Elementos de la fiscalización. La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros: Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente (...).

---

<sup>82</sup> **Ibid**, Págs. 680 y 685



Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que importen o exporten. Tiene la facultad de requerir al contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital”.

En conclusión, el papel de la Superintendencia de Administración Tributaria en los procedimientos penales tributarios es de primer orden; no solamente actúa como querellante adhesivo en todos los procesos, sino además posee importantes facultades de investigación.

#### **4.2.11. Policía Nacional Civil**

Si bien el MP tiene a su cargo la dirección funcional de la investigación de los delitos, la ley no establece que dicha entidad deba realizar la totalidad de la investigación de campo. Para esta actividad, la ley procesal delega a la PNC como órgano encargado de desarrollar los actos de investigación, bajo la dirección del MP.

En ese sentido, el CPP establece las funciones de la Policía en la investigación de los delitos:

"Artículo 112.-Función. La policía, por iniciativa propia, en virtud de una denuncia o por orden del Ministerio Público deberá:

1. Investigar los hechos punibles perseguibles de oficio.
2. Impedir que estos sean llevados a consecuencias ulteriores.
3. Individualizar a los sindicados.
4. Reunir los elementos de investigación útiles para dar base a la acusación o el sobreseimiento; y
5. Ejercer las demás funciones que le asigne este Código (...).



Los funcionarios y agentes policiales serán auxiliares del Ministerio Público para llevar a cabo el procedimiento preparatorio, y obrarán bajo sus órdenes en las investigaciones que para ese efecto se realicen”.

De la misma forma, el Decreto 11-97, Ley Orgánica de la PNC, reitera esa función auxiliar que en materia de investigación de los delitos tiene la Policía con respecto al MP:

“Artículo 10. Para el cumplimiento de su misión, la Policía Nacional Civil desempeñará las siguientes junciones:

a) Por iniciativa propia por denuncia o por orden del Ministerio Público:

Investigar los hechos punibles perseguibles de oficio e impedir que estos sean llevados a consecuencias ulteriores;

Reunir los elementos de investigación útiles para dar base a la acusación en proceso penal; (...).”

En el caso de los delitos tributarios, la investigación es distinta a la realizada en otro tipo de delitos (asesinatos, secuestros, robos), debido a que se concentra en el análisis de documentos contables y registros, labor que realiza principalmente la Superintendencia de Administración Tributaria.

Sin embargo, la labor investigativa de la PNC sigue siendo muy importante para detectar e investigar los delitos de contrabando y defraudación aduaneros. Es importante tomar en cuenta que el modelo policial guatemalteco concentra en la PNC las funciones de seguridad pública y la investigación de los delitos. En la práctica, la policía destinó en el año 2007 el 97 % de sus recursos a tareas de prevención (patrullajes, prevención situacional) y solamente un 3 % a la investigación de los delitos<sup>83</sup>

---

<sup>83</sup> Monterroso, J. **Investigación criminal, estudio comparativo y propuesta de un modelo de policía de investigación en Guatemala**. Pág. 87 y ss.



#### **4.2.12. Procuraduría General de la Nación**

La PGN, es la institución encargada de ejercer la representación del Estado (Artículo 252 Constitución Política de la República). Esto significa que, en los casos judiciales en que el Estado tiene un interés puntual, lo canalizará a través de la PGN. Resulta evidente que en los casos de defraudación tributaria se están afectando las funciones e intereses del Estado, por lo que la PGN actúa en defensa de estos intereses. Así, el decreto 512, Ley Orgánica de la PGN, establece que:

“Artículo 13. El ejercicio de la personería de la nación comprende las siguientes funciones:

a. Representar y sostener los derechos de la nación en los juicios que fuere parte (...)”.

Es decir, que el Ministerio Público y la Superintendencia de Administración Tributaria, tienen como principal interés en los delitos tributarios que se determine la existencia del hecho delictivo tributario y la responsabilidad del sindicado, para la imposición de una sanción penal. En cambio, la acción civil ejercida por la PGN busca la reparación de los daños causados por el delito tributario, y comprende:

- a) El pago de los impuestos defraudados.
- b) Los intereses percibidos por estos impuestos.
- c) La reparación de los daños causados al Estado por no haber recibido estos impuestos en el tiempo legalmente estipulado.

#### **4.2.13. Imputado y defensa técnica**

El imputado, es decir el contribuyente que presuntamente cometió el hecho delictivo, es el otro gran protagonista del proceso penal tributario. El CPP establece, en su Artículo 70, que se denomina imputado, sindicado, procesado o acusado a toda persona a quien se le señale de haber cometido un hecho delictivo.



El sindicado puede hacer valer sus derechos por sí mismo o por medio de su abogado defensor (Artículo 71 CPP). Ambos pueden intervenir en el proceso, participando en los actos de investigación, solicitando la aplicación de medidas distintas a las solicitadas por los otros actores, proponiendo medios de prueba de descargo, es decir, pruebas que demuestren la inocencia del sindicado (Artículos 101 y 315 CPP). Así mismo, pueden revisar el avance de la investigación efectuada por el MP (Artículo 314 CPP).

La razón de la intervención del sindicado en el proceso penal como actor clave, obedece precisamente a que no constituye un objeto del proceso, ni mucho menos un actor pasivo. Por el contrario, si analizamos lo que está en juego con la posibilidad de una sanción penal (la privación de libertad, la afectación al patrimonio o las penas accesorias estipuladas) se trata de hechos que afectan sus derechos, reconocidos por nuestra Constitución. Esta situación implica, de conformidad con este cuerpo legal, que “la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido (Art. 12 CR)”.

## CAPÍTULO V



### 5. Salidas alternas o medidas desjudicializadoras en el proceso penal guatemalteco

Además del procedimiento penal ordinario, la legislación guatemalteca establece otras formas de sustanciar los procesos en forma más rápida y simple que por el procedimiento penal común. Estos se conocen como mecanismos simplificadores, y comprenden los mecanismos “desjudicializadores” y el procedimiento abreviado. Alberto Bovino, define los mecanismos simplificadores así: “Por mecanismos de salida al procedimiento penal común o mecanismos de simplificación del procedimiento, en sentido amplio, entendemos todas aquellas opciones o posibilidades que/representan la obtención de una solución para el caso a través de procedimientos menos complejos que el procedimiento común”.

Los mecanismos simplificadores establecidos en el Código Procesal Penal guatemalteco, tienen importantes fundamentos criminológicos y políticos criminales. El primer fundamento para la existencia de los mecanismos simplificadores consiste en otorgar al sistema penal criterios de racionalidad que le permitan enfocar la actuación del sistema penal en los delitos más graves. En efecto, la persecución penal es una actividad estatal onerosa, que si se aplicara a todos los casos penales por igual representaría un gasto excesivo para el Estado. Por ello se hace una separación entre delitos graves, para los cuales se reserva el procedimiento penal común, y delitos de menor trascendencia social, para los cuales se reservan mecanismos simplificadores. Con este criterio se pretende, en última instancia, lograr mayor efectividad en la resolución de casos.

Otro fundamento importante, consiste en que para los delitos de escasa trascendencia social se asignan por lo general penas cortas de prisión, en cuyo caso la criminología crítica ha destacado los graves efectos que sobre las personas tiene la aplicación de la pena de prisión; igualmente, se ha señalado que el mero castigo al delincuente no permite la reparación efectiva del daño causado y por lo tanto, no se resuelve el conflicto inicial. En este sentido, la aplicación de los mecanismos simplificadores busca evitar el sufrimiento innecesario de la persona que cometió un delito menor, permitiendo



a la vez la aplicación de mecanismos de reparación e indemnización para las víctimas de los delitos.

En relación con los delitos tributarios, se puede considerar que tienen asignadas penas cortas de prisión (de uno a seis años). Por otra parte, se debe señalar que la aplicación de los mecanismos simplificadores permite lograr mayor celeridad en la resolución de los casos penales, permitiendo que los conflictos leves sean solucionados en el menor tiempo posible.

En conclusión, existen al menos dos condiciones necesarias para aplicar los mecanismos simplificadores del proceso penal: la primera es que se trate de delitos de escasa trascendencia social y que causen poco daño; la segunda es que sea más beneficiosa para el Estado, (en términos de solución al conflicto, de costos sociales y de celeridad en la recuperación del tributo), la aplicación de una medida simplificadora, que llevar a cabo un juicio oneroso y colocar en prisión al delincuente. Parece importante analizar si la aplicación de los mecanismos simplificadores en los delitos tributarios tiene fundamentos político-criminales sustentables.

### **5.1. Escaso impacto social**

Al examinar esta variable, debe irse más allá del esquema de la pena a imponer por cada delito según lo establecido en la legislación. En efecto, los criterios de selección y creación de delitos por parte del legislativo han generado un sistema desproporcionado de penas, en el que un hurto de 500 quetzales cometido por una persona del servicio doméstico puede ser sancionado con 10 años de prisión, mientras que una defraudación tributaria de un millón de quetzales cometida por una empresa, puede ser sancionada con un año de prisión.

Por ello, para ponderar la poca o mucha afectación de los delitos tributarios, debe realizarse una valoración en dos sentidos: en términos generales es evidente que los delitos tributarios pueden ser calificados como delitos de alto impacto, pues el impago de las obligaciones tributarias afecta la prestación de los servicios básicos del Estado, entre ellos salud, educación, seguridad, justicia, etc.



Sin embargo, se debe analizar también el caso concreto, a fin de calificar el impacto real y el grado de afectación al bien jurídico tutelado que tiene el delito cometido. Así, no es lo mismo el daño causado por una defraudación tributaria de mil quetzales, que por una de cien mil quetzales o por una de un millón de quetzales. En este caso, resulta evidente que uno de los criterios para evaluar la aplicación de un mecanismo de simplificación en los delitos tributarios, debe ser el monto defraudado al fisco. En conclusión, respecto a la primera variable, aunque en términos abstractos los delitos tributarios son de alto impacto, y por lo tanto no se les debiera aplicar una medida “desjudicializadora”, cabe admitir que, bajo determinados criterios de índole cuantitativa, algunos de ellos puedan ser objeto de estos mecanismos.

## **5.2. Funciones de la sanción penal**

El fin de las penas, según Beccaria, no es “atormentar ni afligir a un ente sensible, ni deshacer un delito ya cometido (...) el fin pues no es otro que impedir al reo causar nuevos daños a los ciudadanos y retraer a los demás de la comisión de otros iguales”. La finalidad del derecho penal, consiste en evitar que el evasor cometa otro delito (prevención especial), e inhibir a la sociedad del comportamiento delictivo (prevención general), mediante la amenaza cierta de la sanción penal.

Según esta concepción, el derecho penal no tiene como finalidad principal el cobro del tributo, el cual resulta ser un fin importante, pero a la vez secundario en el proceso penal. Para esta concepción, el fin de la pena es ejemplificar y mandar un mensaje de amenaza a los contribuyentes para que no defrauden al fisco. En este sentido, los mecanismos simplificadores no buscan eliminar del todo la sanción penal, sino minimizar el impacto de la cárcel como única sanción, imponiendo otras formas de inhibir la evasión tributaria, que, a la vez, incluyen la recuperación de los tributos defraudados. Es decir no se trata de un cambio de la sanción por la reparación, sino de elevar el valor de la reparación y disminuir los efectos de la sanción.

Además, se debe considerar que está empíricamente comprobado que, al emitirse una condena de prisión, las pretensiones civiles (en este caso los tributos e indemnizaciones) rara vez son recuperadas, mientras que con la aplicación de un



mecanismo simplificador la recuperación de los tributos es condición *sine qua non*. En esta premisa, es evidente que para el Estado en su conjunto, resulta más beneficiosa la aplicación de una medida simplificadora, que no lleva aparejada el costo social y económico de un proceso largo, costoso y que culmina con una sanción que tendrá efectos nocivos en el individuo y en la sociedad: la prisión. Si al mismo tiempo se pueden recuperar los tributos defraudados, ello es una ganancia accesoria, pero importante.

Sin embargo, esta afirmación debe aplicarse únicamente a las defraudaciones tributarias leves. Es evidente que el Estado debe mandar un mensaje diferente y más drástico a los grandes evasores. Una política criminal propia de un Estado social y democrático de Derecho como el guatemalteco, debe privilegiar la utilización del procedimiento penal común para aquellos contribuyentes que defraudan grandes cantidades al fisco.

### **5.3. Los mecanismos simplificadores aplicables a los delitos tributarios**

Los mecanismos simplificadores del proceso penal común que la legislación permite aplicar a los delitos tributarios son:

- El criterio de oportunidad.
- La suspensión condicional de la persecución penal.
- El procedimiento abreviado.

#### **5.3.1. Criterio de oportunidad**

El criterio de oportunidad es el mecanismo que faculta al fiscal, bajo control y autorización del juez, para abstenerse de ejercer la persecución penal en los casos que son de escasa trascendencia social o existe mínima afectación al bien jurídico protegido. El objetivo central del criterio de oportunidad se define como evitar que aquellos casos de escasa trascendencia o que sean susceptibles de solucionarse mediante acuerdos reparatorios entre las partes, entren al sistema penal.



De tal forma, busca resolver por esta vía los casos leves que entran al sistema de justicia, permitiendo a las instituciones de justicia enfocar sus esfuerzos en la solución de casos de alto impacto.

En el caso de los delitos tributarios existen tres posibilidades para aplicar un criterio de oportunidad:

- a) Que se trate de delitos cuya pena máxima no exceda los cinco años de prisión (Artículo 25 numeral 3 CPP).
- b) Que la participación y responsabilidad del sindicado en la perpetración del delito haya sido mínima (Artículo 25 numeral 4 CPP).
- c) En el caso de los cómplices o autores del delito de encubrimiento, que declaren en contra de los autores de los delitos de defraudación, contrabando y delitos que afectan a la hacienda pública (Artículo 25 numeral 6 CPP).

La aplicación de criterio de oportunidad la debe solicitar el Ministerio Público, con el consentimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria y de la Procuraduría General de la Nación (el consentimiento de la víctima es una condición para la aplicación de esta medida, y en los casos tributarios la víctima es el Estado y sus intereses son representados por la Superintendencia de Administración Tributaria y la Procuraduría General de la Nación), ante el juez de primera instancia o ante el tribunal de sentencia, en cualquier momento del proceso antes del debate, siempre que el sindicado haya pagado la totalidad de los impuestos defraudados, los intereses y los recargos. Una vez presentada la solicitud por el Ministerio Público ante el juez que controla la investigación, este convoca a las partes a una audiencia de conciliación, donde todas expresaran sus puntos de vista y opiniones sobre la solicitud del Ministerio Público. Si las partes aceptan la aplicación del criterio de oportunidad, se levantará un acta que tendrá la calidad de título ejecutivo (Artículo 25 Ter. Código Procesal Penal).

La aplicación del criterio de oportunidad provoca el archivo del proceso por el término de un año. Al vencimiento de este plazo, se extingue la persecución penal, es decir, ya no se podrá perseguir a la persona por el delito en cuestión. El contribuyente puede



gozar del beneficio del criterio de oportunidad solo una vez, o sea que si transcurrido el plazo de un año vuelve a cometer otro delito tributario, ya no podrá gozar de este beneficio (Artículo 25 Código Procesal Penal).

Aunque en otras legislaciones esta figura no conlleva la prestación de un servicio social o reglas de actuación, como sí sucede en el caso de la suspensión condicional de la persecución penal, el Código Procesal Penal guatemalteco establece que el juez puede imponer las mismas reglas de conducta que se establecen para la suspensión condicional de la persecución penal, en el caso de los delitos tributarios. De ordinario se aplica como regla de conducta recibir capacitación en materia tributaria.

En relación con los plazos para otorgar un criterio de oportunidad, el Código Procesal Penal y el Reglamento de Tribunales Penales permiten que la solicitud pueda ser presentada en forma oral por el Ministerio Público, y que, incluso, en el mismo día de la presentación puedan ser citadas las partes a la audiencia (práctica que se realiza comúnmente en la región occidental del país).

El criterio de oportunidad puede solicitarse en cualquier etapa del procedimiento, después de dictado el auto de procesamiento y hasta antes del inicio del debate. Esto implica que puede otorgarse incluso durante la audiencia de primera declaración.

### **5.3.2. Suspensión condicional de la persecución penal**

La suspensión condicional de la persecución penal es el mecanismo que interrumpe la mencionada persecución, sometiendo al imputado a una serie de condiciones durante un tiempo determinado, que si se cumplen, producen la extinción de la acción penal.<sup>84</sup> En caso de que el contribuyente no cumpla con estas condiciones, se reanuda la persecución penal.

Esta figura puede ser aplicada a los delitos tributarios cuya pena máxima no exceda de los cinco años de prisión, así como a los delitos de defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre y

<sup>84</sup> Beccaria, C. **De los delitos y las de las penas**. Pág. 239



cuando se haya pagado la totalidad de los impuestos defraudados y sus intereses y multas respectivos (Artículo 27 Código Procesal Penal).

La suspensión condicional no puede otorgarse a los reincidentes, ni a quienes hayan sido condenados anteriormente por delitos dolosos, aunque no sean de naturaleza tributaria.

Esta última disposición contradice la naturaleza del principio de oportunidad, pues no existe relación entre el hecho de que una persona haya sido condenada, por ejemplo, por un hurto o un robo, y haya cumplido su sentencia, y por ello no pueda optar a este procedimiento.

Además del pago de los tributos, el contribuyente debe someterse a un período de prueba, durante el cual el juez, a solicitud del Ministerio Público, le impone una serie de medidas o restricciones, cuyo fin es que aquel interiorice las consecuencias de su delito, mediante la prestación de servicios a la comunidad por un plazo que en ningún caso podrá ser superior a cinco años. Si el contribuyente no cumple con el régimen de prueba, se revoca la suspensión y el procedimiento se continúa por la vía normal. Si el contribuyente cumple con las condiciones impuestas, se extingue la persecución penal (Artículos 28 al 30 Código Procesal Penal).

Es importante destacar que las condiciones que el juez impone durante el período de prueba deben ser congruentes con la naturaleza del delito tributario, pues su finalidad es que el contribuyente interiorice la gravedad del delito, y se comprometa a no volver a defraudar al fisco. Según información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria, en los delitos tributarios el régimen de prueba aplicado por el juez ha consistido en recibir cursos de capacitación en materia tributaria.

### **5.3.3. Procedimiento abreviado**

El procedimiento abreviado, busca lograr un proceso menos burocrático y más expedito para la solución de los casos de escasa trascendencia social. El punto central de la diferencia con otros procedimientos consiste en que en aquel se suprime la fase del



juicio por una audiencia, la cual tiene en esencia los mismos principios y que se ante el juez de primera instancia.

El procedimiento abreviado puede aplicarse a cualquier delito tributario donde el MP estime suficiente la imposición de una pena no mayor a cinco años. Nótese que aquí el criterio para la gradación de la pena no es la pena máxima establecida en la ley, sino el criterio de gradación de la pena que sostenga el fiscal, lo que permite una mayor amplitud para la aplicación de este procedimiento.

Para la aplicación del procedimiento abreviado, se necesita que el contribuyente admita los hechos expuestos en la acusación y que acepte el procedimiento (Artículo 464 Código Procesal Penal). El juez, después de verificar que se llenan los requisitos, convocará a una audiencia para evacuar el procedimiento, donde oírán los argumentos de las partes.

Una vez escuchadas las partes, el juez dictará la sentencia correspondiente (Artículo 465 Código Procesal Penal). Por otra parte, para la aplicación del procedimiento abreviado se debe aplicar el mismo proceso que para la suspensión condicional de la persecución.

#### **5.4. Valoración de los mecanismos simplificadores en el proceso tributario**

En teoría, aplicar en forma debida los mecanismos simplificadores a los delitos tributarios permitiría al Estado:

- Mandar el mensaje de que los delitos tributarios son perseguidos y sancionados por el sistema de justicia.
- Disminuir los costos sociales del proceso penal.
- Reducir los efectos personales del encarcelamiento.
- Someter al evasor de impuestos a medidas que eviten la reincidencia.
- Recuperar importantes cantidades de tributos, mediante la obligación de reparar el daño, condición *sine qua non* de las medidas simplificadoras.
- Reducir los tiempos en relación con el procedimiento penal común para la



recuperación de los tributos.

En este sentido, la errónea aplicación de las medidas simplificadoras, sustituyéndolas por la simulación de otras figuras (sobreseimiento, archivo o desistimientos), no puede considerarse un resultado en materia penal. En efecto, aunque se recuperan los recursos, no existe prevención general que inhiba a las personas de cometer estos delitos.

Asimismo, deben construirse parámetros de medición cuantitativa para la aplicación de estas medidas en relación con los montos defraudados. En efecto, si bien estos mecanismos resultan idóneos para los casos que involucren un valor mínimo de recursos defraudados, resulta inaceptable aplicarlos a casos relativos a montos importantes, donde se debe privilegiar la utilización del procedimiento común, por sus efectos en materia de prevención general. En este sentido, constituye un avance importante la Instrucción contenida en la Circula número PCP-2010-0019 de fecha 24 de mayo de 2010, la cual refiere a las “Medidas para agilizar el trámite de salidas alternas”, emitida por la Corte Suprema de Justicia.





## CAPÍTULO VI

### 6. Política criminal en materia fiscal

#### 6.1. Criminalidad de cuello blanco y delito fiscal

Para la Escuela Clásica del derecho penal, representante de las ideas liberales, la existencia del delito no era un ente natural, sino por el contrario, un fenómeno de naturaleza jurídica, debido a que el delito constituye la violación a un derecho, producto de la libertad del ser humano de orientar sus acciones. El delito es entonces un ente independiente de la naturaleza biológica, psicológica y social de la persona. De esta forma, no existía diferencia entre la persona delincuente y la no delincuente, como tampoco entre diferentes tipos de crímenes, pues el delito, resultado de una acción libre de la persona, provoca la ruptura del pacto social plasmado en las leyes. El derecho penal, como mecanismo de defensa social para sostener el pacto social, debe restablecer por medio de la pena el orden jurídico afectado. “Los límites de la conminación y de la aplicación de la sanción penal, así como las modalidades del ejercicio de la potestad punitiva del Estado, estaban señalados por la necesidad o utilidad de la pena y por el principio de legalidad”.<sup>85</sup>

La aplicación de las penas, implica entonces el uso racional del poder punitivo para la defensa social, una reacción de disciplina sobre los infractores de la ley con la finalidad de fortalecer y restablecer el pacto social.

Como reacción al racionalismo y a la crítica a la especulación metafísica, Augusto Comte consolida los principios de la filosofía positivista, que concibe como realidad únicamente aquella expresada en los hechos y en la relación de los hechos. En otras palabras, “todo” fenómeno natural y social es susceptible de ser explicado, determinado y de encontrar las causas que motivan su manifestación. Los fenómenos delictivos como resultado de la acción humana, tienen también la posibilidad de ser explicados y se puede determinar la causa natural o social que lo provoca en determinadas

---

<sup>85</sup> Barrata, A. **Criminología crítica y crítica del derecho penal**. Pág. 23



personas.

A diferencia de la Escuela Clásica, para la cual la libre voluntad es la única explicación posible, la Escuela Positiva considera que las personas están predeterminadas a cometer hechos delictivos, por lo tanto, no es la libre voluntad, sino causas atribuidas a la persona, las que en última instancia, la condicionan a cometer hechos delictivos. “Encontrar todo el complejo de causas en la totalidad biológica y psicológica del individuo, y la totalidad social en la que la vida social del individuo se inserta”,<sup>86</sup> constituye la tarea fundamental de las ciencias, para explicar y prever el comportamiento delictivo. De esta forma se instituye la criminología como la ciencia empírica que estudia las causas de la delincuencia y concentra en “el delincuente” su objeto de estudio.

El delito constituye entonces un hecho natural y no un fenómeno jurídico, esto es, la manifestación concreta de síntomas de peligrosidad, los cuales, al igual que una enfermedad para la medicina, son susceptibles de tratamiento y reinserción social. Ya no será la conducta homicida lo importante, como en la Escuela Clásica, sino será el homicida; la estafa, sino el estafador; la evasión de impuestos, sino el evasor.

A partir del estudio de dichos sujetos se podrá determinar las causas “personales” que motivan la comisión de hechos delictivos antisociales, y que abre la posibilidad para determinar las características biológicas, psicológicas y sociales de delincuentes determinados: homicidas, violadores, estafadores, contrabandistas, evasores de impuestos; y con ello, cabrá la posibilidad de diseñar políticas de prevención orientadas a identificar a personas en libertad que reúnan las características definidas en los estudios criminológicos carcelarios.

Para la Escuela Clásica, se antepone el interés público y la necesidad de utilidad social cuando se recurre al sistema penal para recuperar los tributos en manos de los particulares. Para la Escuela Positiva, la intervención de las normas no está en discusión sino, por el contrario, será necesario realizar estudios específicos del ámbito biológico, físico o del trastorno emocional que permitan generalizar al delincuente

---

<sup>86</sup> **Op. Cit.** Pág. 32.



proclive a cometer delitos. Así por ejemplo, en el caso de la delincuencia relacionada con los tributos, la criminología positiva se concentró en el análisis de la personalidad del delincuente, para lo cual elaboró un psicograma que refleja un perfil del delincuente que comete este tipo de hechos delictivos (estafas, fraudes en general, monopolios y apropiación de bienes fiscales) materialista, egocéntrico y narcisista; dinámico y audaz; de inteligencia práctica, con particular peligrosidad por ignorar todo tipo de ética; hipócrita, con rasgos de neurosis por su excesivo afán de lucro y ausencia de sentimientos de culpabilidad.<sup>87</sup> Una propuesta de esta política criminal orientada a la persecución delictiva que privilegiará la detección de personas con estos síntomas.

La consolidación de la sociología como ciencia que estudia los fenómenos de las relaciones de la persona inmersa en la sociedad, el hecho social explicado a partir de hechos sociales, inició un proceso de desplazamiento del positivismo etiológico en los primeros treinta años del siglo XX. Se dio paso así, a que las distintas corrientes sociológicas intentaran explicar el fenómeno delictivo como hecho social y no como elemento constitutivo de la personalidad. Esto es, la búsqueda de explicaciones sociales de naturaleza social a la delincuencia, lo que implica en primer término, considerar, considerar el fenómeno delictivo "normal". Las distintas corrientes sociológicas intentaron explicar el fenómeno delictivo a partir de los problemas específicos.

Durante los primeros cincuenta años del siglo XX, la sociología aplicada al delito se concentró en la búsqueda de explicaciones al fenómeno delictivo provocado por las crisis económicas y el crecimiento de las ciudades, lo cual trajo consigo la problemática de cinturones de pobreza, delincuencia juvenil, inmigración y convivencia multicultural. En otras palabras, la búsqueda de explicaciones al fenómeno de la delincuencia provocada por los estratos económicos más desfavorecidos, sin considerar, por ejemplo, explicaciones a la delincuencia de estratos económicos más altos.

---

<sup>87</sup> El psicograma del delincuente de cuello blanco fue propuesto por A. Mergen. Citado por Solís, A. (1985). **Criminología, panorama contemporáneo**. Pág. 435



A Sutherland se le considera el pionero en responder a la interrogante sobre las causas de la delincuencia de estratos económicos pudientes, a lo que llamó “delincuencia de cuello blanco”. A este fenómeno se adscriben los estafadores a gran escala, evasores de impuestos, monopolio, crimen organizado, contrabandistas, corrupción, fraudes de franquicias, es decir, el estudio de aquellos fenómenos delictivos que representan enriquecimiento a mediana o gran escala, sin ejercer acciones violentas, o que se realizan por medio de aparatos armados propios, lo que permite que en muchos círculos sociales, incluso dentro de su familia, sean vistos como personas de mucha respetabilidad. En otras palabras, la actividad delictiva constituye un negocio que adquiere su propia lógica, y, por lo tanto, existe una correlación entre actividad económica y actividad delictiva.

En los años cuando Sutherland escribe sus trabajos criminológicos sobre la delincuencia de cuello blanco, se desarrolla todo un fenómeno criminal que tiene como antecedente la depresión económica de los años treinta, la prohibición del consumo del alcohol, juegos de azar y prostitución, lo que conforma un ambiente propicio para la consolidación de una economía subterránea a gran escala. Bajo estas características el fraude fiscal, la resistencia a los controles tributarios y el contrabando, constituirían fuentes no solo de enriquecimiento, sino que también formaban parte de las prácticas necesarias para sostener los negocios. Tiempos del surgimiento de las mafias en Chicago, en donde Sutherland hace sus estudios, y en las principales ciudades de Estados Unidos. Cabe recordar algo que es de común conocimiento: uno de los principales miembros de la mafia norteamericana, Al Capone, no fue perseguido y apresado por sus crímenes violentos, sino precisamente por evasión fiscal.

La preocupación de Sutherland no era únicamente el estudio de la mafia, sino también el de grandes empresarios y estafadores de profesión, lo cual lo llevó a la pregunta del por qué “gente de bien” con estatus económico considerable e incluso alto nivel cultural y social, cometía delitos relacionados con la economía. Ninguna corriente criminológica del momento, tanto la de corte positiva tradicional como la elaborada por la corriente psicoanalítica, podían proporcionar una explicación contundente, como tampoco las corrientes sociológicas.



En ambos campos, Sutherland se encontraba con el problema de la generalización de las causas para la comisión delictiva, las cuales no explicaban el fenómeno de delincuencia de cuello blanco ni de los estratos bajos. Debido a esta situación diseñó una metodología investigativa que tiene como base el estudio de casos. La razón fundamental es que Sutherland consideraba que si no se puede explicar por qué un individuo en concreto se convierte en delincuente, no estaremos en condiciones de explicar en forma global el fenómeno del delito.<sup>88</sup> Para el efecto construye una propuesta teórica, la asociación diferencial, la cual tiene como principios:

- a) La conducta delictiva se aprende, como cualquier tipo de oficio o profesión, por lo cual no tiene una generación espontánea, lo que implica rechazar cualquier explicación de carácter natural o presión social inmediata y aceptar que la persona que delinque, previamente ha recibido un entrenamiento.
- b) La conducta delictiva se aprende en interacción con otras personas, esto es, un proceso de comunicación verbal o gestual que implica transmisión de símbolos que mantienen determinados contenidos valorativos.
- c) El aprendizaje ocurre en grupos pequeños, íntimos y próximos al individuo y tienen como contenido tanto las técnicas de comisión delictiva como los motivos para realizar los actos delictivos, lo que incluye impulsos, actitudes y racionalizaciones necesarias para delinquir.
- d) Los impulsos para delinquir, también dependen de las definiciones favorables y desfavorables que realizan determinados grupos sociales sobre los códigos legales.
- e) El contacto excesivo que realizan los individuos con las definiciones favorables o desfavorables para delinquir, lo cual se convierte en un factor fundamental para que las personas devengan delincuentes.
- f) En el proceso de aprendizaje delincuenciales están implicados todos los mecanismos de aprendizaje, en especial la asociación de estímulos y la imitación de modelos.

---

<sup>88</sup> Garrido, V. P.; Stangeland; S. Redondo. **Principios de Criminología**. Pág. 338



Sutherland rompe con dos enfoques que denominan la interpretación sobre las causas de la criminalidad: la posición primaria relacionada con la asunción de determinados valores, respaldada por la Escuela Clásica; y la necesidad de estatus social, expresada por la corriente sociológica predominante.

Ambas explicaciones son generales para todos los seres humanos, pero no lo son para responder a la pregunta del por qué, en similares circunstancias, algunos individuos delinquen y otros no lo hacen. De esta forma, Sutherland pone de manifiesto que no existe una correlación entre pobreza y delincuencia, tal como se pretende manifestar mediante estudios sobre el perfil de las personas privadas de libertad; así como tampoco una predisposición social, psicológica o biológica. Sutherland estaba convencido de que en la cárcel no están todos los que son criminales, como tampoco son criminales todos los que están.

#### **6.1.1. Teorías de la reacción social y criminalidad de cuello blanco**

Sutherland, es conocido como el precursor de los estudios que develan la relación entre poder económico y delincuencia, pero su análisis es considerado de medio alcance, pues no penetra en las condiciones que permiten explicar el porqué de algunas conductas tipificadas por la legislación como delitos y otras, que causan el mismo daño social, no; de la misma manera, tampoco resuelve la interrogante del por qué solamente algunos delincuentes ingresan a las cárceles.

No es sino hasta los años sesenta, cuando se inicia un movimiento de pensamiento en la criminología que pretende responder a estas interrogantes, conocida como teorías de la reacción social. Esto es, la búsqueda de respuestas fuera del enfoque tradicional de la criminología, ya sea positivista o propio de las corrientes sociológicas existentes. Dentro de este enfoque se encuentran la teoría del etiquetamiento y la criminología crítica.

El sustento teórico de estas posiciones, se encuentra al romper la posición tradicional del consenso social, es decir, dentro del conglomerado social existen un consenso, expresado en los procesos políticos de creación de leyes y designación de autoridades;



por lo tanto, los delincuentes serán aquellos que se apartan del consenso y sus conductas una conducta desviada. Por el contrario, las teorías de la reacción social asumen que en la sociedad subyace el conflicto como un fenómeno sustancial de su existencia y, por lo tanto, la delincuencia es reflejo de los niveles de conflictividad social, siendo los mecanismos de control social los que definen que conflictos serán considerados como delitos, así como también quienes son considerados delincuentes.

Las teorías de la reacción social transformaron el objeto de estudio de la criminología. Con anterioridad, el objeto de estudio se concentraba en el delincuente; en las teorías de la reacción social, por el contrario, el estudio se concentra en identificar los procesos de criminalización primaria y secundaria. Esto es porque se asume que la acción de criminalizar, es decir designar a una conducta determinada como delitos (criminalización primaria) o atribuir a alguna persona la adjetivación de delincuente (criminalización secundaria) implica un acto de poder. En la criminalización primaria, por ejemplo, se pone de evidencia como los sectores de poder se confrontan en la lucha parlamentaria para la definición de una conducta en abstracto como delito. Los intereses contrapuestos se ponen de manifiesto a través de las discusiones de los distintos grupos sociales, reflejando el conflicto de intereses que subyace en la sociedad.

Algo similar ocurre con los procesos de criminalización secundaria y que Sutherland puso en evidencia, pues por lo regular, el sistema de justicia atrapa solo a determinadas personas que cometen delitos.

La criminología aporta entonces la producción de conocimiento sobre cómo funcionan los mecanismos de selectividad, tanto para el proceso de criminalización primaria, como para los procesos de criminalización secundaria.

Su objeto de estudio, como indicamos, ya no es el delincuente, sino la interrogante básica es de carácter sociopolítico en el entendido de identificar como determinados individuos pertenecientes a grupos sociales y que representan a ciertas instituciones, son dotados de poder de definición para establecer que conductas sociales deben ser considerados delitos, es decir, el poder de definir normas penales; y que personas



deben ser perseguidas, es decir el poder de aplicar las leyes penales. El primer nivel de responsabilidad de los parlamentarios, y el segundo nivel, atendido a criterios de las instituciones del sistema penal (policía, fiscales, jueces y sistema carcelario).

Además del análisis relacionado con la selectividad del sistema de justicia, las teorías de la reacción social se preocupan también por el impacto que producen en determinados individuos el poder de definición como delincuentes. En específico, la “teoría del etiquetamiento” demuestra los efectos que conlleva el recibir la “etiqueta” de delincuentes para los individuos que responden a la definición delincencial. En otros términos, la sanción por parte del seleccionado por el sistema de justicia criminal, de tal manera de que esta selección provoque la sanción de delincuencia y el inicio de la carrera criminal. Es decir la estigmatización que se asume, la profecía que se autorealiza.

Por su parte, la criminología crítica retoma los principios de selectividad propuestos por la teoría del etiquetamiento, sin embargo, asume en su desarrollo algunas variables que la diferencian. Parte de una posición crítica al sistema sociopolítico existente, el capitalismo y por lo tanto le interesa verificar como la desigualdad económica, social y cultural repercute en los procesos de criminalización primaria y secundaria. Esto implica desarrollar, desde la perspectiva materialista (económica-política) una teoría de la desviación, una interpretación de los comportamientos socialmente negativos y de la criminalización. Para tal efecto, la criminología crítica se propone comprender la función histórica y actual del sistema penal para la conservación y reproducción de las relaciones sociales de desigualdad; y en otro sentido, a partir de esta comprensión, la posibilidad de construir propuestas de criminalización alternativa desde la perspectiva de los grupos sociales tradicionalmente marginados (obreros, inmigrantes, indígenas, mujeres, consumidores, etc.)

Resulta crucial para la criminología crítica, comprender cómo los comportamientos socialmente negativos están impregnados por intereses de distintos grupos sociales en relaciones sociales de desigualdad y, por lo tanto, la selectividad primaria y secundaria estará en función del control social de los grupos, sectores y clase social subalterna.



Desde la perspectiva de los sectores sociales subalternos, el comportamiento socialmente negativo está comprendido por aquellas acciones que fortalecen grandes transformaciones sociales e institucionales tendentes al desarrollo de la igualdad, la democracia y sobre todo a consolidar el posicionamiento de poder para las grandes mayorías marginadas. Lo que en el ámbito penal se traduce en reorientar el aparato del sistema penal hacia aquellas manifestaciones de criminalidad de cuello blanco, es decir, la criminalidad económica.

Como puede apreciarse, la teórica del etiquetamiento y la criminología crítica, significan un cambio sustancial en la visión de las causas de la criminalidad. La repercusión de estas visiones sobre la delincuencia de cuello blanco es crucial, pues a diferencia de la visión positivista e incluso de Sutherland, estas posiciones pretenden poner al descubierto como el sistema penal realiza los procesos de selección de conductas y personas.

Lo anterior, para la criminalidad de cuello blanco, implica poner en evidencia cómo los sectores sociales inciden en la toma de decisiones parlamentarias para definir qué conductas incluyen como delictivas en materia económica y, en este caso, en materia fiscal; así como también los mecanismos estructurales que utiliza el sistema penal para impedir o bien facilitar la persecución y sanción de conductas relacionadas con la criminalidad económica (fraudes, corrupción, evasión fiscal, contrabando, monopolio).

Se trata en última instancia con mayor contundencia en la perspectiva de la criminología crítica, de cómo reorientar el sistema penal “hacia los sectores económicos que tradicionalmente evaden la persecución penal por criminalidad económica”.<sup>89</sup>

## **6.2. Política criminal y criminalidad en materia fiscal**

No parece extraño a la luz del sentido común, que existan en el ordenamiento jurídico penal delitos que tengan relación directa con la materia fiscal, esto es, la posibilidad de que el incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de personas, en concreto, traiga como consecuencia jurídica una pena, entendida como el ejercicio de violencia

---

<sup>89</sup> ICEFI. **La eficacia de la captación fiscal por la vía judicial**. Pág. 46



institucionalizada del Estado en contra de una persona, o sea la posibilidad de afectar la libertad por un tiempo determinado (pena de prisión) o bien, el patrimonio (multa).

Ya la palabra impuestos, cuya designación etimológica refiere a imposición, es decir, coacción o fuerza, implica el cumplimiento de las funciones del Estado, entidades en términos de servicio público (transporte, salud, educación, seguridad, justicia, etc.), requiere de recursos económicos que deben ser aportados por los beneficiarios de estos servicios, de conformidad con el principio de capacidad de pago.

De conformidad con la naturaleza de la consecuencia jurídica de la obligación tributaria, la pena en este caso, importa designar los distintos niveles de análisis más importantes entre el sistema penal y la potestad que tiene el Estado para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Se entiende por sistema penal, el conjunto de entidades que en su interrelación operan o convergen en la producción de la violencia institucional llamada "pena".

En sentido estricto, el sistema penal incluye aquellas entidades involucradas directamente en el proceso de asignación y ejecución de una sanción penal en los casos concretos (policía, Ministerio Público, Poder Judicial, defensa pública y sistema penitenciario). En sentido amplio, se agregan aquellas que influyen de diversas maneras en la toma de decisiones en los casos concretos, ya sea a través de la legislación, como el Poder Legislativo; en la reproducción ideológica de los operadores, como las universidades; o bien en el mensaje comunicativo, como los medios de comunicación.

El poder punitivo tiene diversas manifestaciones, pero en principio, en su sentido material, es violencia del Estado. Por ejemplo, piénsese en el acto de detener a una persona y recluirla en una cárcel por un tiempo determinado por cometer un delito tributario.

En otro sentido, también es violencia potencial del Estado, en el entendido de que a través de la justificación de responder al fenómeno delictivo, por ejemplo la creación de tipos penales de defraudación aduanera el Estado organiza las entidades de servicio



público.

De esta manera se justifican, verbigracia, la ampliación de la policía, su despliegue en determinadas zonas fronterizas, la creación o ampliación de sistemas de inteligencia, la reorganización de fiscalías o judicaturas, la creación de cárceles específicas. Se ha dicho “violencia potencial”, en el sentido de que no se materializa pero puede, en cualquier momento, desencadenar acciones violentas.

El análisis del sentido potencial y material del poder punitivo comprende tres niveles: el primero se refiere a la naturaleza de la decisión de incluir y perseguir en concreto una conducta que se considera que afecta el patrimonio fiscal; un segundo análisis del funcionamiento del sistema penal en materia fiscal, y un tercer nivel se refiere al grado de coherencia de las normas penales en relación con los principios de Estado de derecho definido en la Constitución y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos. Al primer nivel de análisis le corresponde la política criminal; al segundo, la criminología y el tercero al derecho penal en sentido amplio.

La importancia de diferenciar los niveles de análisis es fundamental. En primer lugar, porque cada uno de ellos responde a finalidades distintas, y en segundo lugar, porque si bien se refieren al estudio del poder punitivo, cada uno de los niveles de análisis utiliza marcos teóricos diferentes.

El análisis político-criminal se inserta dentro del campo de las decisiones de políticas públicas en diferentes grados, una de ellos de importancia trascendental, la de incorporar o no el poder punitivo como instrumento para recupera tributos que por evasión y/o elusión, han quedado en manos particulares.

Cuando esto ocurre, se está frente a una decisión de política criminal, la cual incluye “el conjunto de decisiones relativas a los instrumentos, reglas, estrategias y objetivos que regulan la coerción penal”.<sup>90</sup>

El nivel de análisis criminológico ofrece dificultades, dependiendo de las distintas posturas que se asuman a partir de las corrientes criminológicas existentes.

---

<sup>90</sup> Binder A. **Introducción al derecho penal**. Pág. 45.



El tercer nivel de análisis se refiere al derecho penal en sentido amplio, que en términos generales, un análisis del discurso jurídico, que con sus propias categorías de naturaleza jurídico penal, construidas a través del desarrollo de la dogmática penal y procesal, cumple la función de orientar a los legisladores en los procesos de creación de leyes penales; y a los juristas, pero en especial a los jueces, para interpretar las leyes penales en la toma de decisiones concretas.

La postura tradicional positivista pretendió, en su momento, estrechar la conexión de los tres niveles de análisis (criminológico de política criminal y de dogmática penal), conformando una ciencia penal integrada. Esta postura es difícil de sostener en la actualidad, salvo que se trate de legitimar la utilización del poder punitivo a cualquier costo social.

El origen de esta postura, propia de la criminología positivista de finales del siglo XIX, concentró en la criminología la ciencia-núcleo de los tres niveles de análisis, pues a partir de la información empírica que proporcionara, serviría de base la definición de política criminal, desarrollo y aplicación de normas penales. Esta visión resulta en apariencia válida, si no fuera porque el positivismo criminológico asumió la existencia de las normas como un hecho "natural" y no como decisiones de carácter político, válidas en un tiempo, espacio y coyuntura histórica determinados.

De esta forma, la criminología se concentró en determinar las causas de la criminalidad sin una postura crítica sobre los procesos de creación legislativa, ni mucho menos sobre las decisiones político criminal para enfrentar la violencia y la conflictividad social.

Desde esta perspectiva, la política criminal y la dogmática jurídica, constituyen extensiones de la criminología etiológica, la cual concentró su esfuerzo en la búsqueda de las causas de la criminalidad en las características personales.

Desde luego, mantener una posición diferenciada entre política criminal, criminología y dogmática jurídico-penal tampoco significa construir una visión autonómica, lo cual implicaría desconocer la influencia que ejerce el fenómeno social estudiado y su relación con conceptos propios del Derecho Penal, la política criminal y la criminología



—en este caso los bienes fiscales pertenecientes al Estado—, lo cual haría perder transversales, conceptos y problemas concretos del fenómeno estudiado, al momento de la toma de decisiones político-criminales, normas penales e interpretaciones empíricas.

### **6.3. Anotaciones sobre la teoría económica de la evasión<sup>91</sup>**

En esta sección, se examina lo concerniente a la magnitud, naturaleza y factores determinantes de la evasión fiscal.

La evasión fiscal se refiere al caso cuando un contribuyente, mediante la comisión de fraude, ilegalmente paga menos impuestos o no paga de lo que por ley le corresponde. El uso de la palabra “evasión” es confuso, pues también se usan los términos de “incumplimiento” y “elusión”, que expresan cuestiones un poco distintas.

Un aspecto importante es que el sistema de justicia debe demostrar que el impago de tributos fue intencionado, y no ocasionado por desconocimiento de la obligación.

El marco económico estándar sobre la evasión tributaria, fue formulado por Allingham y Sandmo en 1972. Según este modelo, la elección y el monto de impuestos a evadir se explican como una decisión racional, basada en costos y beneficios. Por lo que la evasión “óptima”, depende de la posibilidad de descubrimiento del delito por parte de la autoridad, el tamaño de la pena, la tasa impositiva y el grado de aversión al riesgo por parte del contribuyente. Por su parte, los intentos de verificar la validez empírica del modelo se han centrado en cómo la evasión se ve determinada por la posibilidad de su descubrimiento y el nivel de las tasa impositivas. Sin embargo, estos intentos están plagados de aspectos ásperos, lo que hace que los resultados no sean concluyentes.

La evidencia sugiere que la evasión tributaria va más allá de un cálculo amoral costo-beneficio. En esta línea, algunos autores indican que el cumplimiento del pago de los tributos puede estar motivado por una cuestión de conciencia personal (“virtud cívica”), es decir que se pagan impuestos no porque se quiera, sino porque se trata de una

---

<sup>91</sup> Capítulo basado en Slemrod, J. **Cheating Ourselves: The economics of Tax Evasion**, *Journal of Economic Perspectives*. Vol. 21. No. 1 Winter 2007. Págs. 25-48.



obligación moral.

Otros autores sostienen que la evasión depende del contexto; en particular, la decisión de evadir puede deberse a la percepción de equidad o inquietud en el régimen tributario. Por ejemplo, si el contribuyente percibe que su tratamiento fiscal es similar al de otra persona bajo similares condiciones impositivas, se refuerza la norma social contra la evasión; caso contrario ocurre si el contribuyente no percibe dicha equidad.

Además, si el contribuyente observa que sus impuestos son mal utilizados o se emplean en áreas que no le reportan utilidad, puede haber reticencias al pago de los tributos; este enfoque es conocido como “moral tributaria”. Estos modelos sugieren que si los ciudadanos creen que el gobierno actuara conforme a sus intereses, perciben que existe un sistema tributario equitativo y expresan confianza en los servidores públicos. Entonces las personas tienen más probabilidades de cumplir voluntariamente el pago de impuestos, aun cuando el interés material sea, en el corto plazo, una mejor opción. Algunas encuestas apoyan esta opinión. Torgler (2003) y Slemrod (2003) observan, en varios países, una relación positiva entre las actitudes acerca de la evasión y la confianza en el gobierno.

Una cuestión se desprende de este hecho: hasta qué punto el cumplimiento del pago de tributos puede ser incentivado por el gobierno. La historia es vasta en cuanto a ejemplos de llamados ciudadanos para conseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en especial en casos de guerra. No obstante, no se sabe con certeza el grado de efectividad de dichas medidas. En todo caso, en la práctica es difícil discernir si las personas pagan sus impuestos por temor a la persecución judicial o por obligación moral. Además, la legislación tributaria dificulta distinguir entre evasión y prácticas legales de reducción de la carga impositiva.

En lo concerniente a la justicia e incidencia, la evasión genera inequidad horizontal, porque ocasiona que diferentes personas, con el mismo nivel de ingresos, tengan diferentes cargas impositivas. La evasión impone también costos de eficiencia, pues tanto el contribuyente como la administración tributaria gastan recursos, el primero en evadir y el segundo en la detección del agravio.



Cabe anotar que la mera presencia de la evasión no implica un fracaso de la política tributaria, ya que del mismo modo que con la delincuencia, no sería óptimo que hubiera un policía en cada esquina con tal de evitar hechos delictivos. En lo atinente a las sanciones, con base en el modelo de Allingham y Sandmo, se sabe que la pena a establecer deber ser la más alta posible con el fin de que, con un bajo costo de recursos, el efecto disuasorio sea grande. Pero este argumento no tiene en cuenta, entre otras cosas, la posibilidad de que exista corrupción en el sistema de justicia ni que se castigue a una persona inocente. Además, las penas más graves pueden ocasionar que los tribunales sean reacios a encontrar al contribuyente culpable de la evasión.

En la experiencia de Estados Unidos, se observa que determinar el grado de incumplimiento en el pago de impuestos resulta difícil, por varios motivos, como el subregistro, la interpretación de la ley, la confusión acerca de la distinción del incumplimiento voluntario del involuntario, entre otros aspectos. Una cuestión intrigante es la forma en que la evasión varía según el nivel de ingresos. Las investigaciones empíricas realizadas en Estados Unidos son coherentes, aunque de ningún modo concluyentes, con el dicho popular que reza: “los pobres evaden y los ricos eluden”, es decir, que las personas de renta alta tienden a reducir sus impuestos de acuerdo con la normativa legal, mientras que las personas de renta baja tienden a practicar la pura y llana evasión.

Las empresas desempeñan un papel central en el sistema fiscal, pues retienen los impuestos de los empleados, realizan devoluciones de impuestos a los trabajadores y proporcionan información de las actividades efectuadas por los individuos. Además, a las empresas se les cobra impuestos.

En Estados Unidos (pero posiblemente en otros países, entre ellos Guatemala), se encontró que las compañías más grandes, medidas en activos, reportan pérdidas de manera recurrente. Este hallazgo es congruente con la observación de que las grandes empresas, al asumir operaciones más complejas, tienen mayores oportunidades para el incumplimiento tributario. También, algunas pruebas sugieren que el grado de incumplimiento de las empresas, en relación con el tamaño de activos, es en forma de “U”, siendo las medianas empresas las que poseen la tasa más baja de



incumplimiento.

Según otros estudios, las empresas privadas (aquellas que no cotizan en la bolsa de valores), tienen mayores probabilidades de ser más osadas en la reducción de impuestos, porque tienen menores presiones del mercado financiero y, por lo tanto, pueden sacrificar la presentación de informes detallados de contabilidad financiera. También se encontró una relación positiva entre el importe de los activos intangibles y la tasa de incumplimiento, lo cual va de acuerdo con la idea de que estas empresas tienen mayores posibilidades de llevar a cabo una planificación tributaria.

#### **6.4. Política criminal en materia fiscal**

¿Qué significa contar con una política criminal en materia fiscal? Es contar con un conjunto de decisiones para el uso del poder punitivo en distintos niveles, que permitan la recuperación de bienes del Estado de naturaleza fiscal. Es decir, organizar y orientar el instrumento de mayor violencia legítima que posee el Estado para exigir el cumplimiento de las obligaciones a que están sujetas las personas en materia tributaria.

Para comprender la importancia que tiene la política criminal en materia fiscal, resulta indispensable reconocer en última instancia el nivel de importancia que se le da al Estado para intervenir en la dotación de servicios básicos y en la gestión de la conflictividad social. De este nivel depende, en primer lugar, la definición e implementación de la política fiscal, es decir, la definición y configuración de decisiones que en materia tributaria se imponen a los particulares. La definición y configuración de la política fiscal, incluye no solo la definición de los distintos tributos, sino también los mecanismos administrativos que implican su recaudación y exigibilidad. Esto es así porque de nada serviría la definición de los tributos si no se implementaran mecanismos administrativos que faciliten recaudarlos y exigirlos.

Existe, entonces, una relación “natural” entre política fiscal y política criminal en materia fiscal. Puede afirmarse, inicialmente, que la segunda política es subsidiaria y complementaria de la primera. El carácter subsidiario de la política criminal parte del principio de que su aplicación conlleva el encarcelamiento de personas, es decir, la



violencia del Estado en su máxima expresión. Por ello, debe ser aplicada únicamente en los casos más graves de evasión, y después de que han sido utilizadas otras políticas de recaudación y estas han fracasado. Por el contrario, una política de exigir los tributos que descansa con mayor intensidad en la política criminal, provoca una expansión del poder punitivo, lo que acarrearía mayores costos sociales: privación de libertad, incremento desmedido de los entes de persecución delictiva, como policía y fiscalía, mayores costos en la justicia y, como consecuencia directa, la construcción de un Estado autoritario.

De la misma manera, una política de recaudación que apueste en forma casi exclusiva en una política fiscal, sin contar con una política criminal efectiva que le acompañe, sería lo más conveniente para las personas, pero dependería en mayor parte de la efectividad de exigencia administrativa y del convencimiento social del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Dadas las condiciones raquíticas en que se encuentra el Estado para el cumplimiento de su misión constitucional, y lo exiguo del convencimiento social, esta posición se presenta más como una ilusión que como una posibilidad política. La amenaza “real” de utilizar el poder punitivo para exigir las obligaciones tributarias, implica entonces un incentivo para incrementar el erario.

La política de exigir las obligaciones, tributarias trae consigo una tensión permanente entre política fiscal y política criminal. Tensión que no puede resolverse en forma categórica, sino en el reconocimiento del carácter subsidiario y complementario que implica la utilización de la política criminal respecto a la política fiscal y que requiere intensidad de una u otra según las coyunturas históricas, para fortalecer la función del Estado. Este carácter subsidiario y complementario no implica anulación, pues se caería en el riesgo de generar un derecho penal tributario puramente simbólico, y por tanto, inútil, sino por el contrario, efectivo, en el sentido de que la amenaza del poder punitivo para exigir las obligaciones tributarias, al mismo tiempo que constituya un incentivo “real” para el incremento del erario, constituya también la oportunidad para reafirmar la importancia de dotar al Estado de capacidades para intervenir en la vida social.



En otras palabras, la política criminal por sí sola no garantiza la recaudación tributaria, sino más bien, es la última parte de una política fiscal integral. Partiendo del principio subsidiario y complementario de la política criminal en materia fiscal, deviene necesario penetrar en los niveles que implica su utilización en la recaudación tributaria. Definición y configuración de la política criminal constituyen los niveles básicos: el primero conforma el conjunto de decisiones normativas y organizativas de las instancias responsables de la utilización del poder punitivo; el segundo corresponde a la puesta en marcha de las definiciones de política criminal. Esta clasificación es básica, pues cada nivel implica un conjunto diferenciado de categorías teóricas, metodológicas y técnicas, susceptibles de ser verificadas.

Las decisiones de naturaleza normativa implican, en su aspecto más importante, la conformación del *corpus iuris* penal aplicable a la conflictividad que surge entre la persona que tiene obligaciones tributarias y el Estado. En este ámbito, resaltan tres categorías normativas: la definición de las conductas prohibidas, los ilícitos penales, el sistema de penas aplicable y las características específicas de naturaleza tributaria que acompañan la posibilidad de exigencia penal de las obligaciones tributarias que guardan relación directa con el proceso penal.

Estas tres categorías normativas deben guardar una coherencia intrasistemática, no solo dentro de sí, sino que también con el andamiaje doctrinario penal que inspira a cada ordenamiento jurídico específico: derecho penal sustantivo, derecho penitenciario y derecho procesal penal. No se trata entonces de construir un *corpus iuris* penal de naturaleza especial, sino de acoplar la especificidad de lo tributario a cada ordenamiento jurídico concreto, de tal manera que, además de contener las categorías propias que expliquen la conflictividad tributaria en la que se decida intervenir, desarrolle los principios de naturaleza penal específicos. Esto, en principio, evita la tentación de crear cuerpos normativos específicos que generan confusiones y complicaciones innecesarias al momento de aplicar la ley penal. Tampoco se debe abusar de los cambios normativos, pues ello desgasta la lucha parlamentaria e impide identificar la problemática tributaria que se desea resolver. Los cambios en las leyes penales reflejan en última instancia transformaciones sustanciales en la coyuntura



histórica y, por lo tanto, salvo aclaraciones indispensables de interpretación, con la identificación de nuevas problemáticas y paradigmas que se necesita implementar para garantizar la eficacia en la recaudación tributaria.

Además de los principios de subsidiaridad, complementariedad, exclusiva protección de bienes jurídicos, lesividad, culpabilidad y necesidad que inspira la intervención punitiva, la definición normativa debe incluir los principios específicos del régimen financiero del Estado definidos en la Constitución, en especial el principio de legalidad y el principio de capacidad de pago.

Este último implica implementar, ya desde la normativa, principios que orienten la selectividad de los conflictos de naturaleza tributaria que causen mayor afectación al erario mediante las obligaciones tributarias. De esta forma, los principios de justicia, equidad y capacidad de pago que inspiran la política tributaria, también tienen su necesario desarrollo en términos de política criminal. En otras palabras, ya la Constitución obliga a la definición de una política criminal que: permita seleccionar aquellos conflictos que impliquen la apropiación indebida de tributos con mayor afectación al erario; imponer penas proporcionales, no solo con otros bienes jurídicos susceptibles de protección penal, sino también con la conducta de naturaleza tributaria dañosa; y, en materia procesal penal, incluir la posibilidad de utilizar salidas opcionales a una pena y recurrir a procedimientos simplificadores que favorezcan, de conformidad con el daño causado, la recuperación de tributos y, al mismo tiempo, restablezcan la importancia de la función del Estado en la vida social.

Existe otro ámbito de decisiones político-criminales relacionadas con la estructura organizacional de las instancias responsables de atender los conflictos fiscales, por ejemplo, las relaciones existentes en el Ejecutivo (la policía, la Superintendencia de Administración Tributaria, y la Procuraduría General de la Nación), el Ministerio Público y la judicatura.

En este ámbito, se puede manifestar con mayor claridad el carácter dinámico de la política criminal, pues si bien todas las instancias pertenecen al Estado, por lo que podría afirmarse que, en cualquier caso, se estará hablando de una política criminal del



Estado; la realidad es que, en su interior, es diversa y podría ser incluso contradictoria. Si bien es cierto que el MP pareciera tener el mayor poder, debido a las facultades que le confiere la Constitución, en la práctica social muchas decisiones podrían estar más en manos de la Superintendencia de Administración Tributaria, como la selección de casos, o bien en la Policía Nacional Civil, en lo que se refiere al poder de selección en amplios espacios para el régimen aduanero.

En ambos ámbitos (normativo e institucional), en los cuales se puede definir la política criminal, resulta importante aclarar los objetivos que se pretende cumplir con la efectividad de aquella. Esto es, contribuir en la recuperación de bienes fiscales retenidos por los particulares, con el objetivo de que el Estado cuente con los recursos económicos necesarios para intervenir, en forma efectiva, como actor clave en el cumplimiento de su misión constitucional: procurar el desarrollo integral de la persona y su familia; garantizar a los habitantes la vida, la seguridad, la justicia, la paz, y cumplir con el fin supremo de garantizar el bien común.

El segundo nivel de la política criminal fiscal se refiere a su configuración, es decir, a la puesta en marcha del conjunto de decisiones a nivel normativo e institucional. Este nivel de análisis se manifiesta complejo, pues implica la inmersión de la política criminal fiscal en la realidad social, en donde las variables para su determinación guardan relación directa con diversas capacidades de las instituciones para la realización del programa político-criminal global y específico de cada instancia. Esto significa que se podría contar con un programa político-criminal en materia fiscal con un nivel de racionalidad importante, es decir, un *corpus iuris* acorde a los principios constitucionales, y la definición de la estructura organizacional de las instancias de justicia óptima, pero sin un conjunto de capacidades institucionales que faciliten la realización del programa definido, lo cual provocaría, en la práctica social, la imposibilidad de realizar la finalidades de la política criminal.

Aquí radica la importancia de diferenciar los dos niveles de la política criminal (definición y configuración), no solo por la metodología y técnicas que implica su conformación, sino también porque en cada nivel se puede identificar con mayor precisión la voluntad política que poseen las direcciones de las instituciones de justicia



para implementar cada nivel de política criminal. Así por ejemplo, en el caso del Ministerio Público, que constituye una instancia clave en la implementación de la persecución delictiva por servir de conexión entre la administración pública y la administración de justicia, podría poner en riesgo el desarrollo de la exigibilidad, en concreto las obligaciones tributarias en materia penal.

Un primer elemento que sobresale en la configuración de la política criminal fiscal, lo constituye el despliegue de las instancias administrativas y de justicia en todo el territorio nacional; un segundo elemento se refiere al nivel de profesionalismo y gestión que posean las instancias, pues, debido a la complejidad que implica enfrentar la problemática tributaria, precisa contar con especialistas en manejo financiero y procedimientos administrativos eficaces que permitan desburocratizar los mecanismos de investigación y adjudicación de la sanción penal. Un tercer elemento, no menos importante, se refiere a dotar de los recursos económicos y tecnológicos suficientes para la persecución delictiva. En ello también descansa en gran medida la eficacia del desarrollo de los programas político criminales definidos.

### **6.5. Política criminal democrática en materia fiscal**

Hasta el momento se han desarrollado las concepciones más importantes sobre la delincuencia de cuello blanco, que es donde se inserta la criminalidad tributaria, y se han explicado en términos generales las implicaciones que tienen la definición y configuración de una política criminal, y su relación con la política fiscal de exigibilidad de las obligaciones tributarias.

Este andamiaje conceptual puede servir como referencia para la descripción de una política criminal democrática, esto es, una política criminal determinada que engloba en principio, como se indicó anteriormente, el grado de importancia que tiene para las instancias del Estado la recuperación de los recursos financieros en materia fiscal. Esto es, la intensidad del poder punitivo necesario para el cumplimiento efectivo de su finalidad. Pero este principio podría servir para cualquier modelo de Estado, incluso uno autoritario, el cual utilizaría el poder punitivo en materia fiscal como parte de la arbitrariedad del poder penal.



En un Estado democrático, el poder punitivo fiscal está sometido a la tensión permanente entre intensidad, para disuadir la conducta tributaria ilícita y contención, para respetar las garantías legales del contribuyente. Por una parte, se necesita la efectividad, expresada en la intensidad necesaria del poder punitivo, para la recuperación de bienes fiscales propiedad del Estado. Por otro lado, la política criminal fiscal se halla sometida a la contención del poder penal, expresado en el cumplimiento de las garantías penales y procesales, porque está en juego también la dignidad de la persona, cuyo desarrollo integral es la razón de ser de un Estado democrático. Intensidad y contención no solo en el nivel de definición de la política criminal, sino también en la configuración de esta política.

Un segundo nivel de análisis para la definición de una política criminal fiscal democrática, se encuentra en la capacidad de selectividad del sistema penal, esto es, la estructuración de mecanismos normativos e institucionales destinados a garantizar el principio de justicia, equidad y capacidad de pago de las obligaciones tributarias. Ya la criminología, desde la propuesta de Sutherland sobre la criminalidad de cuello blanco, puso en evidencia que este tipo de delitos constituyen parte de la economía subterránea, que se realiza con mayor intensidad y afectación por altos sectores económicos. Estos sectores no solo reciben los mayores beneficios del mercado, sino que también aprovechan los recursos públicos en su beneficio, lo cual causa un grave perjuicio para el cumplimiento de las obligaciones del Estado en el desarrollo de la finalidad del bien común. De esta manera, una política criminal democrática en materia fiscal también incluye la posibilidad intrínseca de direccionar el uso del poder punitivo, tal como lo expresa la criminología crítica, en forma inversa a como se distribuye la riqueza en una sociedad. Es decir, aquellos que reciben mayores beneficios económicos, constituirán el objeto fundamental de control social punitivo, no solo por el principio de justicia tributaria y capacidad de pago, sino también porque, para algunos tipos de impuestos, se constituyen en agentes retenedores. Esta doble implicación, la obligación tributaria y la de agente retenedor, convierte a las empresas en instrumento para la realización de ilícitos de naturaleza tributaria.



En última instancia, la forma en que el sistema penal resuelve los conflictos en materia tributaria constituye un indicador para definir el nivel de democracia de un país, no solo en su eficacia, sino también en el grado de respeto de los derechos individuales.





## CAPÍTULO VII

### 7. Defraudación e impunidad en materia fiscal

#### 7.1. Definición de defraudación

“En forma general la defraudación, es aquella que se da en perjuicio de la Administración Pública”.<sup>92</sup>

#### 7.2. Defraudación en Guatemala y otros países. Derecho comparado

##### 7.2.1. Guatemala

“**ARTÍCULO 358.- ‘A’. Defraudación tributaria.** Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

---

<sup>92</sup> Enciclopedia jurídica Omeba. Tomo VI. Pág. 125



### 7.2.1.1. Elementos del delito defraudación tributaria<sup>93</sup>

**Verbo rector:** simular, ocultar, engañar.

**Sujeto activo:** contribuyentes, nacionales o extranjeros.

**Sujeto pasivo:** la Administración Tributaria (El Estado).

**Bien jurídico tutelado:** el régimen tributario.

**Elemento interno:** intención de inducir a error a la Administración Tributaria, en la determinación o el pago de la obligación tributaria. Delito dolos.

**Elemento material:** el hecho de que los contribuyentes tanto nacionales como extranjeros, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzcan a error en la determinación o el pago de la obligación tributaria a la Administración Tributaria, produciendo detrimento en la recaudación tributaria.

**Conducta:** este es un delito de acción, requiere de movimientos corporales por parte de del sujeto activo para su realización. Se puede dar la comisión por omisión.

### 7.2.1.2. Elementos del delito casos especiales de defraudación tributaria.

**“ARTÍCULO 358. ‘B’. Casos especiales de defraudación** Casos especiales de defraudación tributaria.

Incurrirá en las sanciones señaladas en el Artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente

<sup>93</sup> Escobar Cárdenas, Fredy Enrique. **Compilaciones de Derecho Penal, parte especial.** Pág. 390 y ss.



de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
9. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.
10. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la



venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde en la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

11. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.
12. Quien, para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.
13. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando”.

**Verbo rector:** utilizar, comercializar, falsificar, adulterar, destruir, hacer, llevar, simular, acreditar, obtener.

**Sujeto activo:** cualquier persona individual o jurídica.

**Sujeto pasivo:** la Administración Tributaria (El Estado).

**Bien jurídico tutelado:** el régimen tributario.

**Elemento interno:** voluntad de utilizar mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias para fines distintos, comercializar clandestinamente evadiendo el control fiscal, falsificar marchamos, sellos, destruir las características de las mercancías, hacer en todo o en parte una factura o documento falso, llevar doble o múltiple contabilidad, falsificar en formularios, para comprobar el pago de tributos, sellos



o las marcas de operaciones de las cajas receptoras, alterar o destruir los mecanismos de control fiscal colocados en máquinas registradoras. Delito doloso.

**Elemento material:** el hecho de utilizar mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias para fines distintos de los establecidos en la ley, comercializar clandestinamente evadiendo el control fiscal o el pago de tributos, falsificar marchamos, sellos, destruir las características de las mercancías, hacer en todo o en parte una factura falsa, llevar doble o múltiple contabilidad, falsificar formularios, para comprobar el pago de tributos, sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras, alterar o destruir los mecanismos de control fiscal colocados en máquinas registradoras, en beneficio de un tercero, no declarar la totalidad o parte del impuesto que cargo a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios grabados, falsificar facturas, para simular la adquisición de bienes o servicios.

**Conducta:** Este es un delito de acción, requiere de movimientos corporales por parte del sujeto activo para su realización.

### 7.3. Defraudación tributaria en otros países. Derecho comparado

“El derecho comparado suele ser calificado como una disciplina o método de estudio del derecho que se basa en la comparación de las distintas soluciones que ofrecen los diversos ordenamientos jurídicos para los mismos casos planteados (esto desde una perspectiva funcionalista). Por este motivo suele discutirse si resulta propiamente una rama del derecho o como una metodología de análisis jurídico”.<sup>94</sup>

El fin de realizar un análisis de los ilícitos tributarios previstos en otras legislaciones es para poder observar la naturaleza y como son concebidas por el legislador y su penalidad. Lo anterior puede servir de guía para futuros estudios.

---

<sup>94</sup> Disponible en: [https://es.wikipedia.org/wiki/Derecho\\_comparado](https://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_comparado). Fecha de consulta: 15 de mayo de 2016.



### 7.3.1. Legislación española

“El Código Penal de España regula en su título XIV del Libro II, los ‘Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social’ (Artículos 305 a 310), que engloba los delitos de defraudación tributaria, contra la Seguridad Social, cobro indebido de subvenciones y el delito contable.

El Artículo 305 del Código Penal establece: 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

La penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración



periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este Artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este Artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

5. En los procedimientos por el delito contemplado en este Artículo, la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.



En cualquier caso, es necesario que la cuantía de la cuota defraudada, el importe ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta, o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000€.

La ley española fija un límite de 120.000€ de cuota defraudada para que exista delito fiscal, por debajo de esta cantidad se cometerá una infracción administrativa que podrá ser perseguida por la correspondiente Administración tributaria. La cuantía de la cuota defraudada es un elemento inexcusable del delito y por tanto su cuantificación corresponde a los Tribunales, que procederán a fijar su importe de acuerdo a la legislación fiscal vigente”.<sup>95</sup>

Nótese que en comparación con Guatemala, la pena privativa de libertad es menor ya que hasta un máximo de 5 años, mientras que en Guatemala es un año más, adicionalmente debe de cancelar una pena pecuniaria como lo es el 100 % de la multa; así mismo, es interesante que en la legislación española, el contribuyente puede solventar su situación antes de que sea notificado por la Administración Tributaria la iniciación de las actuaciones, en cambio en nuestra legislación el Artículo 106 del Código Tributario da esa facultad de rectificar o presentar las declaraciones que no hubiera presentado antes que se le notifique la audiencia, es decir que el proceso administrativo ya fue comenzado. En ese sentido es más rigurosa la legislación española a la guatemalteca.

### **7.3.2. Legislación alemana**

“La Ordenanza Tributaria Alemana (Abgabenordnung-AO) dedica su parte octava a regular las denominadas «Disposiciones penales y sobre multas», Dentro de esta sección, los §§ 369 a 376 se refieren a los llamados delitos tributarios (Steuerstraftaten),

Según el §369 AO, son delitos tributarios:

1. Los hechos punibles con arreglo a las leyes tributarias;

---

<sup>95</sup> Disponible en: [https://es.wikipedia.org/wiki/Delito\\_fiscal](https://es.wikipedia.org/wiki/Delito_fiscal)



2. El contrabando;

3. La falsificación de efectos timbrados y su preparación, cuando aquéllos sean de carácter fiscal.

4. El encubrimiento de una persona que haya cometido uno de los hechos señalados en los números 1 a 3.

La distinción entre el supuesto enunciado en primer lugar, «los hechos punibles con arreglo a las leyes tributarias» y el resto de los delitos, recogidos, en realidad, también en una ley de carácter tributario, como es la Abgabenordnung, tiene una clara razón de ser. En los primeros, básicamente la defraudación tributaria del §370 y el contrabando profesional del §373, el bien jurídico protegido está relacionado de forma directa con la función tributaria. La expresión «hechos punibles con arreglo a las leyes tributarias» debe interpretarse, en consecuencia, en sentido material, al castigarse conductas que suponen la puesta en peligro o la minoración inmediata de ingresos tributarios, el incumplimiento, en definitiva, de un deber o de una obligación tributaria. El resto tienen, sin embargo, por finalidad la protección de otro tipo de valores, aunque indirectamente traten también de evitar el daño fiscal. La tipificación como delito de la falsificación de efectos timbrados y su preparación, cuya regulación sustantiva se encuentra en el Código Penal, tiene por finalidad primaria la protección del tráfico jurídico, aunque se conecte también con la salvaguardia de los ingresos tributarios que se abonan por estos medios, cuya defraudación se castiga dentro del tipo general en el §370.1.3°. Y, en términos similares, el encubrimiento, mencionado en el §369.1 pero tipificado en el Artículo 257 del Código Penal alemán (Strafgesetzbuch, en adelante StGB), que le atribuye una pena de multa o de privación de libertad de hasta cinco años. El tipo viene integrado por diversas conductas .tres posibles comportamientos, uno de ellos de acción y dos de omisión., cuya realización motiva la entrada de un resultado alternativo: la reducción de impuestos o la obtención de una ventaja tributaria indebida. La defraudación tributaria contemplada en el §370.1 de la AO presenta dos modalidades esenciales de comisión: la acción, mediante la realización de declaraciones incompletas o incorrectas sobre hechos de relevancia tributaria y la omisión cuando, incumpliendo un deber, se hubiera dejado a la Administración en el desconocimiento de esta clase de



hechos. La defraudación tributaria por omisión tendrá lugar, por otra parte, cuando, incumpliendo un deber, se deje a la Administración en el desconocimiento de hechos de relevancia tributaria, siempre que con ello se recorten impuestos o se obtenga una ventaja tributaria indebida”. (sic)

En relación a la legislación guatemalteca, se puede apreciar que el tipo contenido en la legislación alemana es más abierto en cuanto a la interpretación, puesto que la guatemalteca, por ser más general, se puede interpretar de varias formas encuadrando la conducta al verbo rector que mejor se adecúe. Por otro lado, en la legislación alemana constituye delito cuando hay omisión de presentar algún documento de modo que produzca un detrimento, sin embargo en la legislación guatemalteca existe aún un proceso administrativo en el cual posterior a iniciar la verificación contable si el sujeto pasivo no presenta la documentación requerida, esta puede solicitarse por medio de una providencia de urgencia a un juez competente, y así aun persistiera la negativa de presentación se puede certificar lo conducente por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria; es decir aunque pueden existir similitudes también lo es que por ser culturas muy diferentes los verbos van encaminados a la realidad social de cada país.<sup>96</sup> (sic)

### **7.3.3. Legislación de Estados Unidos de América**

“El fraude fiscal es penalizado en los Estados Unidos. Además del engaño relacionado con los impuestos de los Estados Unidos, cada uno de los estados también tiene sanciones para el desfalco fiscal. Debido a que las sanciones entre los estados varían mucho, este Artículo solo lo contempla en los Estados. Los castigos varían, dependiendo del método de fraude o de los errores en la declaración. El título 26 de la sección 7201 del Código de Estados Unidos establece las sanciones por evasión de impuestos. Se trata de un delito grave. La evasión fiscal requiere de un intento deliberado de eludir u omitir un impuesto, no una simple equivocación. La evasión de impuestos puede resultar en hasta cinco años de prisión y una multa de hasta US\$250.000 para individuos o de US\$500.000 para las empresas, además de los

<sup>96</sup> Cordero González, Eva María, **El delito fiscal en el ordenamiento alemán, crónica tributaria No. 123/2007**. Pág. 71 y ss.



costos judiciales. Al igual que la evasión de impuestos, el no contabilizar o el no pagar los impuestos recaudados también es un delito grave que requiere intencionalidad, la mera inexactitud o error. Las penas son las mismas que para la evasión fiscal. El título 26 del Código de los Estados Unidos en su Sección 7202 regula este tipo de fraude fiscal. La sección 7203 del código sanciona una omisión intencional de presentar declaraciones de impuestos o de pagar impuestos. Sin embargo, a diferencia de la evasión fiscal o el no tener en cuenta o pagar más impuestos, la falta de presentación o de pago solo es un delito menor, por lo que solo puede ser castigado con hasta un año de prisión. Sin embargo, la sanción pecuniaria es alta y puede ser de hasta US\$100.000 para una persona o de hasta US\$200.000 para una empresa, además de los costos judiciales. La evasión de impuestos, la falta de contabilización y del pago y la no presentación de declaraciones de impuestos son todas las formas de fraude fiscal. El código de impuestos también penaliza las formas más directas de fraude, como hacer declaraciones falsas e interferir con las operaciones del Servicio de Impuestos Internos (IRS, por sus siglas en inglés). Las secciones 7206 y 7212 del código tributario consideran estos escenarios. La sanción por declaraciones fraudulentas o falsas al IRS puede ser de hasta tres años de prisión y una multa de hasta US\$250.000 para una persona o de US\$500.000 para una empresa, además de los costos judiciales”.<sup>97</sup> (sic)

En relación con la legislación guatemalteca, esta posee una pena que se graduará de 1 a 6 años según la gravedad, mientras que en EEUU, la pena es de hasta 5 años, tomando en cuenta que este fraude fiscal lo dividen en graves y no tan graves variando las penas pecuniarias, además que usan distintas leyes, es decir que el fraude fiscal se regula en dos normas distintos y en Guatemala únicamente en el Código Penal.

#### **7.3.4. Legislación mexicana**

“Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

---

<sup>97</sup> Disponible en: [http://www.ehowenespanol.com/pena-fraude-fiscal-hechos\\_414061/](http://www.ehowenespanol.com/pena-fraude-fiscal-hechos_414061/) Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016



La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto sobre el ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el Artículo 400 bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionara con las penas siguientes:

- i. con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00
- ii. con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00
- iii. con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defrauda, la pena será de tres meses a seis años de prisión”.<sup>98</sup>

En América Latina, se puede encontrar una similitud en las legislaciones, sin embargo, la mexicana posee pena privativa de libertad que se gradúa conforme al monto defraudado, en cambio la guatemalteca es cerrada, ya que la pena de privación se graduara dependiendo la gravedad, facultad que la tiene el juzgador no importando el monto defraudado.

### 7.3.5. Legislación de Bolivia

“Los ilícitos tributarios tienen que ver esencialmente con el incumplimiento de la norma tributaria, pero según el tipo de incumplimiento se lo clasifica en defraudación,

<sup>98</sup> Disponible en: [http:// info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/184.htm?s](http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/184.htm?s) Fecha de consulta: 16 de mayo de 2016.



contravención, infracción, etc. Esto depende del grado de incumplimiento de la norma contable.

La previsión que establece el CTB en su Art.171 que dice de que la comisión de un delito tributario surgen dos responsabilidades: una penal tributaria para la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de las medidas correspondientes y otra civil para la reparación de los daños y perjuicios emergentes no es atinente en el caso de los tributos.

Porque tanto la responsabilidad penal como la civil, constituyen un agravio al estado, que debe ser objeto de un tratamiento inmediato y directo al que ha cometido el delito tributario, para lograr el pago de la obligación y el cumplimiento de la sanción.

#### **Clasificación de los delitos tributarios. (Artículo 175) Son delitos:**

1. “Defraudación tributaria.
2. Defraudación aduanera.
3. Instigación pública a no pagar.
4. Violación de precintos y otros controles tributarios.
5. Contrabando.
6. Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales”.

Defraudación tributaria en Bolivia es, el que dolosamente, en perjuicio de la Administración Tributaria a percibir tributos:

- Por acción u omisión disminuya la deuda tributaria
- No pague la deuda tributaria
- No efectúe las retenciones a que está obligado
- Obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales cuya cuantía sea mayor o igual a 10.000 UFV's.

Según establece el CT, será sancionado con la pena privativa de libertad de 3 a 6 años y una multa equivalente al 100% de la deuda tributaria establecida en el procedimiento



de determinación o de prejudicialidad.

Las penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial.

En el caso de tributos de carácter municipal y liquidación anual, la cuantía deberá ser mayor a 10.000 UFV's por cada periodo impositivo, a efecto de determinar la cuantía señalada, si se trata de tributos de declaración anual, el importe de lo defraudado se referirá a cada uno de los 12 meses del año natural (UFV 120.000).

En otros supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Art. 177 CT".<sup>99</sup> (sic)

Cabe hacer el comentario, que en Bolivia constituye delito el adeudo tributario, mientras que en la legislación guatemalteca, posterior a determinar un adeudo tributario, que se da en una etapa administrativa y al ser exigible dicho adeudo, se puede cobrar por la vía judicial, pero a través del proceso económico coactivo, proceso distinto al penal.

### **7.3.6. Legislación de Paraguay**

"Artículo 261.- Evasión de impuestos

1º El que:

1. proporcionara a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto,
2. omitiera, en contra de su deber, proporcionara a las entidades perceptoras datos sobre tales hechos, o
3. omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos, y con ello, evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de hasta cinco años o con multa.

2º En estos casos, será castigada también la tentativa.

<sup>99</sup> Disponible en: <http://www.boliviainpuestos.com/ilicitos-tributarios-defraudacion-contravencion-infraccion/> Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016.



**3º** Cuando el autor:

1. lograra una evasión de gran cuantía,
2. abusara de su posición de funcionario,
3. se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición, o
4. en forma continua lograra, mediante comprobantes falsificados, una evasión del impuesto o un beneficio impositivo indebido, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años.

**4º** Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aún cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión.

**5º** Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos.

**6º** Se entenderá como logrado un beneficio impositivo indebido cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley.

**7º** Lo dispuesto en los incisos 4º al 6º se aplicará aún cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.<sup>100</sup> (sic)

En Paraguay, la evasión de impuestos se castiga con pena privativa de libertad de entre seis meses a cinco años o con multa. Es decir, si se considera que el caso particular es menor, se podrá condenar solo a una pena de multa, la cual puede ir de entre cinco días de multas a 360 días de multas. La diferencia con la legislación guatemalteca

---

<sup>100</sup> Disponible en: [https://www.iberred.org/sites/default/files/codigo\\_penal\\_de\\_paraguay.pdf](https://www.iberred.org/sites/default/files/codigo_penal_de_paraguay.pdf) Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016



estriba en la pena, a pesar que algunos de los verbos rectores son similares, que la pena a parte de la privación de libertad incluye multa equivalente al detrimento fiscal.

Por otro lado, también hay soluciones procesales; así, por ejemplo, el Código Procesal Penal (CPP), establece el criterio de oportunidad para los casos de insignificancia o el reproche reducido, siempre que no generen un interés público en la persecución penal. Así también, se prevé la suspensión condicional del proceso, siendo uno de los requisitos que el Ministerio Público no tenga, en el caso particular, una expectativa de pena superior a dos años de privación de libertad

“Por tanto, el sistema permite tanto una respuesta material coherente con la poca gravedad del hecho –solo una multa– o en todo caso una salida procesal que no implique una sanción. Debe reconocerse sin embargo, como materia pendiente en Paraguay, la eliminación de la figura de la ‘defraudación’ prevista como ilícito administrativo, ya que ella tipifica algunas de las conductas contenidas en el art. 261 del CP; en este punto sería más adecuado que se adopte la misma solución de la ordenanza tributaria alemana, en cuanto que el ilícito administrativo se establezca para la conducta culposa y que la dolosa solo se castigue en la esfera penal.

Como se expresara líneas arriba, las modalidades previstas deben determinar una evasión o un beneficio impositivo indebido”.<sup>101</sup>

Al igual que la legislación guatemalteca, se puede otorgar una medida desjudicializadora, con la diferencia que en Guatemala para que ocurra esta situación se debe de tener la aceptación del hecho por parte del sindicado, haber cancelado la defraudación de impuestos, incluyendo la multa y los intereses resarcitorios. A esta salida alterna se le denomina suspensión condicional de la persecución penal.

---

<sup>101</sup> Disponible en: <http://www.abc.com.py/articulos/la-tipicidad-de-la-evasion-de-impuestos-208966.html>  
Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016.



### 7.3.7. Legislación de Argentina

“ARTICULO 1° — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) (antes \$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

El tipo legal utilizado por la norma, es claramente descriptivo sobre la individualización de la conducta humana que considera punible penalmente, es en la letra de la ley donde debemos buscar la individualización de la conducta humana penalmente prohibida.

La evasión es siempre entendida como una conducta defraudatoria para sustraerse al pago del tributo una vez generado el hecho imponible, esta es la tipicidad característica de este delito; es decir verificado el hecho jurídico que le ha dado nacimiento a la obligación tributaria, y con el conocimiento cierto o comprobado de ello, hay una intencionalidad manifestada por declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, con la búsqueda de un fin directo e inmediato de no pagar el tributo a su cargo.

Para establecer el momento consumativo del tipo penal de evasión simple, debemos destacar nuevamente que estamos ante un delito de daño efectivo y concreto sobre el bien jurídico protegido hacienda pública, esto es la evasión total o parcial de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediera la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000).

La sanción prevista en el delito de evasión simple es una pena de prisión de dos (2) a seis (6) años para sus autores.

‘ARTICULO 2° — La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del Artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes



supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de (\$4.000.000) (Antes \$ 1.000.000); b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000) (Antes \$ 200.000); c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000) (Antes \$ 200.000); d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológico o materialmente falsos’.

Existe evasión agravada por el monto siempre que el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000) por cada tributo y cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período. La sanción prevista en el delito de evasión agravada es una pena de prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años para sus autores”.<sup>102</sup>

Nótese que la legislación argentina es similar a la guatemalteca, los verbos rectores del tipo coinciden, dando con ello una descripción más acorde para la investigación por parte del Ministerio Fiscal o Público, como diferencia está el monto ya que dependiendo de la cantidad puede o no ser defraudación, lo que no ocurre en Guatemala.

Para finalizar con el apartado de legislaciones comparadas, se referencia a la publicación realizada por la cadena de noticias BBC, en el año 2015, la cual indica: “La evasión fiscal es endémica en el mundo globalizado. Contrario a lo que se piensa, afecta a países con bajos impuestos como Estados Unidos, así como a naciones con altos niveles de impuestos como Alemania. Según una organización que lucha contra la evasión fiscal, Tax Justice Network (TJN), Estados Unidos encabeza la tabla, seguido por Brasil, Italia, Rusia y Alemania. John Christensen, director de TJN, explicó a BBC Mundo la metodología usada para esta clasificación. ‘Lo medimos en términos absolutos por la cantidad de dinero perdido por la evasión de la economía ‘en negro’ o subterránea a nivel doméstico. Esto explica que, por mera gravitación de su enorme

<sup>102</sup> Disponible en: <http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/EL-DELITO-DE-EVASION-TRIBUTARIA-Espeche.pdf> Fecha de consulta: 12 de mayo de 2016.



poderío económico, Estados Unidos este en lo más alto de la tabla' indicó a BBC Mundo.

Estados Unidos. Su economía en negro representa un 8,6% de su PIB, el más bajo de los cinco países, a pesar de lo cual lidera el ranking debido a su tamaño económico. En términos absolutos, el fisco estadounidense pierde alrededor de US\$350.000 millones anuales a pesar de ser un país que se jacta de un alto cumplimiento tributario gracias al respeto a la ley de sus ciudadanos. En inglés esta conducta lleva el nombre de 'tax morale', traducible como 'ética impositiva'. Según James Henry, economista jefe de la Consultora McKinsey y autor de 'The US underground economy' (La economía subterránea estadounidense), la evasión doméstica se da sobre todo entre las pequeñas empresas y los monotributistas. La recolección impositiva de los asalariados se hace directamente, de modo que no hay mucho margen para la evasión. Donde hay más evasión impositiva es en las pequeñas empresas y los monotributistas como plomeros, jardineros, doctores, profesionales, etc., indicó a BBC Mundo.

A esta evasión habría que sumar la de clases medias acomodadas, ricos y corporaciones que usan la compleja ingeniería financiera de los paraísos fiscales.

Brasil. Entre los cinco países identificados en el estudio de TJN, Brasil está en segundo lugar con un 39% de 'economía en la sombra' solo superado por Rusia en este rubro y una evasión fiscal equivalente a un 13,4% de su PIB. En constante y sonante, únicamente Estados Unidos supera la economía brasileña que se resigna unos US\$280 mil millones de dólares anuales en evasión. A diferencia de Estados Unidos, en Brasil existe muy poca confianza en el estado por lo que la gente, si puede, no paga impuestos, señala Henry. Toda la ingeniería offshore brasileña está creciendo de modo evidente y está empezando a salir a la luz. Un ejemplo es la estafa en gran escala al fisco a través de la corrupción extendida de funcionarios públicos en las acciones y juicios contra contribuyentes incumplidores que se descubrió hace poco tiempo y que según algunas fuentes tendría un volumen global incluso superior a los casos de corrupción de 'Petrobras' señaló a BBC Mundo Jorge Gaggero, miembro fundador de la TJN en América Latina e investigador de CEFID-AR.



Italia. Con un 27% de economía en negro, Italia supera a países de similar estructura socio-económica en Europa como Francia (15%), el reino Unido (12,5%) o España (22,5%). En el ranking de TJN esta economía en negro implica una pérdida de US\$238 mil millones. El problema es crónico, pero el estallido financiero de 2007-2008 está cambiando las cosas. En aquel momento el Banco de Italia calculaba que la evasión impositiva ascendía a un 50%. En 2012 el entonces primer ministro Mario Monti llevo adelante inspecciones en hoteles, bares, restaurante y balnearios de lujo como parte de un esfuerzo por mejorar la situación fiscal. El cálculo es que se llegó a triplicar los ingresos procedentes de la evasión fiscal. Pero el monto actual de la deuda, alrededor del 135% del PIB italiano, llevo al actual primer ministro Matteo Renzi a ofrecer una amnistía tributaria con muy altas penas para los que no se avengan a sus términos. Según un abogado de la firma Pavia & Ansaldo basado en Milán, Tancredi Marino, llevara mucho tiempo cambiar las cosas. 'Muchos italianos no confían en el sistema. Llevará décadas cambiar esto' señaló a la prensa Marino.

Rusia. Rusia tiene un 43,8% de economía en negro, reto particularmente urgente en la actual coyuntura de bajos precios petroleros, sanciones de Estados Unidos y Europa y consecuentemente crisis económica. Aun antes de la actual crisis el Banco Central de Rusia reconocía que había una evasión fiscal de uno US\$35 mil millones. Una peculiaridad del ingenio evasor ruso son las 'odnodnevnik' o compañías de un día que no pagan impuestos ni a nivel municipal, regional o federal. En 2013 se estimaba que había casi cuatro millones de estas compañías.

Alemania. El tamaño de su economía en negro es del 16%, el doble de Estados Unidos, pero muy por debajo de los otros tres países y más en consonancia con las naciones más desarrolladas de la unión Europea, como Francia o el Reino Unido. La presión fiscal germana es en torno al 40% del PIB: el dinero perdido en el agujero del mercado negro supera los US\$200 mil millones. 'A pesar de esto, podemos decir que en Alemania al igual que en Estados unidos hay un mayor respeto por el estado y el gobierno y una ética impositiva mayor que en los otros países' indicó a BBC Mundo Henry. Sin embargo, en el más exclusivo de los paraísos fiscales Alemania está experimentando una creciente ola de denuncias que ponen en entredicho este aparente



civismo contributivo germano.

La situación en el resto de América Latina. Brasil es el único país latinoamericano en esta medición comparativa de naciones debido a que el ranking está íntimamente relacionado con el tamaño de la economía. Pero el fenómeno de la economía en negro es extendidísimo en la región. Una clara señal de la profundidad del problema es que unos 127 millones de personas, 47% del mercado laboral de la región, son trabajadores informales. En muchos casos estos trabajadores no evaden impuestos porque sus ingresos son de subsistencia, pero en otros las empresas y comercios si eluden una carga tributaria, que según suelen argumentar con variadas dosis de razón, los condenaría a la bancarrota. A este fenómeno se suma una crónica fuga de capitales de la región con el consiguiente impacto fiscal.

Jorge Gaggero de TJN distingue cuatro grupos. El primero esta formulado por países que están relativamente bien en términos de cumplimiento tributario como Brasil, Argentina, Uruguay y Chile. Un segundo sería América Central, donde con alguna excepción, hay gigantescos niveles de informalidad y evasión. Un tercer grupo son países petroleros como México y Venezuela que se caracteriza por una pobre presión tributaria y mucho incumplimiento. Y hay un cuarto grupo de países que viene mejorando mucho como Ecuador, Bolivia o Colombia. Indicó a BBC Mundo Jorge Gaggero<sup>103</sup> (sic)

#### **7.4. Factores que contribuyen al aumento de la evasión tributaria**

Tal vez los más importantes son las exenciones tributarias que afectan la neutralidad del impuesto, lo mismo que las amnistías que generan tratamientos inequitativos desmotivando al contribuyente que cumple con sus obligaciones en el tiempo y forma establecidos en la ley.

“La falta de control sobre las rentas originadas en el exterior, ganancias ocasionales que se hacen por debajo del valor real, la falta de claridad y precisión en la atribución

---

<sup>103</sup>

Disponible en:  
[http://www.bbc.com/mundo/noticias/2015/04/150406\\_economia\\_fiscal\\_america\\_latina\\_mj](http://www.bbc.com/mundo/noticias/2015/04/150406_economia_fiscal_america_latina_mj)  
consulta: 12 de mayo de 2016.

Fecha de



de competencias, la falta de preparación y conocimiento profesional de los funcionarios encargados de la función fiscalizadora, la aplicación de una legislación inadecuada, insuficiente asignación de recursos para el funcionamiento e infraestructura de las entidades encargadas de la recaudación, la información falsa, incompleta o no suministrada por quienes están obligados a pagar tributo, dificultando un mayor control estatal. Las elevadas tarifas impositivas que no consultan la capacidad económica de los contribuyentes originando omisiones de las bases reales, la falencia de sistemas automatizados, la ausencia de manuales y metodologías de procedimiento, son elementos primarios que contribuyen en forma directa a que los recursos provenientes de los tributos no lleguen en forma total al Estado”.<sup>104</sup>

#### **7.4.1. Contrabando**

Se denomina contrabando a la acción de introducir o sacar bienes de un país sin pagar derechos aduaneros o impuestos relacionados con la importación como el impuesto al valor agregado, o cuando la importación o exportación de dichos bienes está prohibida.<sup>105</sup>

#### **7.4.2. Economía informal**

La corriente anglosajona, conceptúa lo informal como el conjunto de actividades económicas que se realizan lícitamente dentro de un mercado, pero que, sin embargo, sus transacciones no son contabilizadas en las estadísticas de las cuentas nacionales, debido a que dichas actividades se “escapan” del registro formal, con el fin de eludir total o parcialmente los controles del Estado, tales como los impuestos, las leyes u otros requisitos legales. Existen varios tipos de informalidad como: la evasión fiscal, el contrabando, la fuga de capitales, los mercados negros, y otros y aunque para algunos autores lo informal es equivalente a lo ilegal, hay cierto grado de tolerancia ya que las costumbres le han otorgado cierta legitimidad.

“La corriente anglosajona no incluye en su definición a las actividades ilegales indeseables, como por ejemplo: la producción de artículos adulterados, el tráfico de

<sup>104</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos Tributarios**. Pág. 197

<sup>105</sup> **Op. Cit.** Pág. 198



drogas o el contrabando; y en cambio, sí tiene en cuenta a las actividades económicas que, no siendo prohibidas por el Estado, se encuentran por fuera del registro legal y en consecuencia, no se captan dentro de las estadísticas oficiales, como por ejemplo: las ventas ambulantes o el servicio no oficial de transporte. Igualmente, no incluye la producción destinada al autoconsumo, debido a que considera como informal a las actividades realizadas dentro de un mercado”.<sup>106</sup>

#### **7.4.2.1. Las causas de la informalidad**

“La aplicación de elevadas tasas impositivas, lo que induce a que se presente una mayor cantidad de actividades que no se registran o informan. Las restricciones que determinan diferentes beneficios; las regulaciones y controles en el mercado laboral impidiendo trabajar a personas mayores; los controles de precios y restricciones en mercados de bienes y servicios; las dificultades en el acceso al crédito, con causas preponderantes que da inicio a la informalidad del comercio”.<sup>107</sup>

#### **7.4.2.2. Relación entre la economía informal y la evasión fiscal**

La economía informal, al contrario de la formal, no paga tributos al Estado al no estar inscritos quienes hacen parte de ella, sin embargo es claro que a las empresas informales les cuesta mucha dificultad evitar el pago de impuestos, es así como quienes ahorran los costos legales deben asumir aquellos costos que implican eludir el pago de las sanciones, lo que significa que la evasión fiscal implique un costo para quien la ejerce, porque deben invertir una parte de sus recursos en corromper a los funcionarios del Estado con el fin de no ser evidenciados y mantenerse en la sombra.

Hernando de Soto, en su libro *El otro sendero*, plantea que “los informales emplean diversas estrategias para impedir ser descubiertos y sancionados, y lo que procuran hacer es dispensar a sus trabajadores en lugares de trabajo pequeño y poco visibles, lo

---

<sup>106</sup> **Op. Cit.** Pág. 199

<sup>107</sup> **Ibid.** Pág. 200



mismo que a renunciar a publicitar sus productos o servicios con la imposibilidad de acceder a determinados mercados que les resultas vedados”.<sup>108</sup>

### 7.3.2.3. ¿Cómo subsiste la economía informal?

Subsiste y se nutre con los márgenes de rentabilidad que genera gracias al comportamiento de los compradores, que por comodidad prefieren hacerlo con el vendedor ambulante, que con quien está legalmente constituido, el comprar en mercados donde abunda el comercio informal.

## 7.5. Impunidad

Es definida por el Diccionario de la Real Academia Española como falta de castigo, así como impune es lo que queda sin castigo. La sola lectura de ambas acepciones ya dice claramente su importancia en relación con el derecho penal. Escriche, establece que impunidad es “la falta de castigo; esto es, la libertad que un delincuente logra de la pena en que ha incurrido”. “Los motivos o circunstancias que pueden llevar a esa situación aparecen claramente señalados por Cabanellas cuando dice que la causa más común, porque es la que más hiere la sensibilidad colectiva, está representada por aquellos casos en que, siendo conocidos los autores, no se los persigue por razones de orden político, siempre abusivas y propias de Estados en los que la libertad ha sido cercenada, la prensa amordazada, los tribunales prostituidos y el poder entregado en manos de una minoría sostenida por la coacción, el miedo y la cobardía general”.<sup>109</sup>

A criterio del experto en materia fiscal del Centro Internacional de Investigaciones en Derechos Humanos (CIIDH), Jorge Santos, el porcentaje de impunidad en materia de evasión fiscal alcanza el 98 por ciento, lo que significa millones en pérdidas para el Estado. Santos opina que el dato establecido en el citado informe de 2008 es verídico y que esa cifra estableció como una de las más altas en materia de acceso a la justicia, lo que a su criterio tiene varias aristas.

“Hay un serio problema de carácter penal ya que hay debilidad en ese campo en el

<sup>108</sup> **Ibid.** Pág. 201

<sup>109</sup> Disponible en: <http://www.definicion-de.es/impunidad/> Fecha de consulta: 21 de febrero de 2014



Ministerio Público, pero el tema también es estructural, pues en lo administrativo la persona que comete ese hecho es sancionada con multas que van muy por debajo de lo razonable; además, el proceso dura hasta 3 o 4 veces más que por la vía penal', explica Santos. El entrevistado, remarca que el porcentaje de la impunidad en esa materia se da, debido a que los mecanismos que le dan vida a la evasión fiscal se fortalecen cada vez más.

'La fiscalía específica para ese delito es de las que menos persecución tiene, además, hay una serie de ataduras que no le permiten a ese ente investigar objetivamente', critica. Con lo anterior, Santos se refiere a que existen circunstancias que no aprueban a la Fiscalía tener acceso a información que le permitiría un mejor desempeño en su labor; además, subraya que existen 'trabas' en el marco de la legislación e institucionalidad actual que no permiten que sea más efectiva la persecución penal de ese delito.

'Actualmente tenemos legislación que fortalece la posibilidad de evadir impuestos y existe una limitante, de que se hagan pesquisas objetivas, como es el caso del secreto bancario, que es un marco normativo que no permite que el MP pueda identificar cruces de dinero; las acciones al portador; legisladas en el Código de Comercio que no dejan identificar quiénes son los que participan en una sociedad anónima; entre otras, que hacen que los niveles de impunidad alcancen el 98 por ciento', indicó. Pero el optimismo en el tema también es escaso a lo interno del MP, pues los investigadores señalan que existen grandes dificultades para realizar las pesquisas referentes a la evasión fiscal.

Un fiscal de la Sección de Delitos Económicos del MP (Guatemala), que pidió no ser citado, explica que uno de los tropiezos que encuentra la Fiscalía para investigar esos casos son las lentas y burocráticas autorizaciones judiciales que se requieren para recabar información relacionada con cuentas bancarias. 'Pedir a un juez que nos autorice solicitar una información a un banco, por ejemplo, es un dolor de cabeza porque el dinero se está moviendo y a veces las autorizaciones son tardías', explica el funcionario.



Otro de los tropiezos que se señalan a lo interno del MP, es la complejidad de los casos, lo que genera que las acusaciones formales excedan de los plazos de meses de investigación en caso que se dicte prisión preventiva contra los sindicados. Además, señala que cuando no se ordena prisión, los acusados ‘bombardean de recursos’ los procesos.

Una importante calificadora, ubicó a Guatemala en la lista ‘gris’ de paraísos fiscales, debido a que el intercambio de información tributaria es limitado e inadecuado para combatir delitos fiscales, esto durante el año dos mil trece, cuando salió de la lista.”<sup>110</sup>

Recientemente, el escándalo de los *Panama Papers* ha generado suspicacias de que más países de la región pudieran ser un paraíso fiscal, donde se esconda riqueza mal habida, y en el caso de Guatemala, aunque no aparece en una lista negra, sigue manteniendo el secreto bancario que pone en duda la transparencia y la equidad fiscal.

“A pesar de la desarticulación de redes del contrabando como *La Línea*, por el que están siendo procesados el expresidente Otto Pérez Molina, la exvicepresidenta Roxana Baldetti y otra decena de personas que supuestamente integraban la estructura; se mantiene un riesgo latente de que en el territorio nacional se realice lavado de dinero y evasión fiscal, a criterio de algunos analistas”.<sup>111</sup>

En publicación de *Prensa Libre* se dio a conocer que el “MP (Ministerio Público) sostuvo que el 14 de marzo de 2012, la Superintendencia de Administración Tributaria presentó tres querellas contra la empresa Aceros de Guatemala, S. A. en las que señala a esa entidad de simular compraventa de chatarra con proveedores que presentaron inconsistencias.

Por ejemplo, el hecho que tuvieron empresas de cartón como supuestos proveedores,

---

<sup>110</sup> Disponible en: <http://www.lahora.com.gt/index.php/nacional/guatemala/reportajes-y-entrevistas/127872-evasion-fiscal-un-delito-que-continua-oculto-entre-la-impunidad> Fecha de consulta: 21 de febrero de 2014.

<sup>111</sup> Disponible en: <http://www.cronica.gt/2016/04/25/guatemala-es-un-paraíso-fiscal/> Fecha de consulta: 02 de mayo de 2016.



otros que no fueron localizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, otros que estaban fallecidos, dijo la fiscal General Thelma Aldana, el día de las capturas.

La investigación destaca que en agosto de 2012, Aceros de Guatemala obtuvo una resolución favorable del Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del departamento de Guatemala y se archivó el caso, pero el MP apelo esa decisión.

Giovanni Marroquín, quien había sido detenido el 16 de abril de 2015, coordinó con Aceros de Guatemala y empleados del Superintendencia de Administración Tributaria, incluidos dos intendentes, para alterar los informes que el ente recaudador había presentado en 2012 para sustentar las primeras tres denuncias.

La empresa Aceros de Guatemala, a través de Tres Puertos, utilizó la red de corrupción encabezada por los sindicatos, Omar Franco Chacón, exjefe de la Superintendencia de Administración Tributaria y Giovanni Marroquín navas, enlace de la estructura – vinculados en el caso La Línea – para obtener la desestimación de tres querrelas contra Aceros de Guatemala por Q. 255 millones 612 mil 266.82.”<sup>112</sup>

En los últimos días (09/05/2016) se dio a conocer la siguiente noticia por medio de Prensa Libre, la cual dice: “Aceros de Guatemala paga Q782.9 millones de golpe El superintendente de Administración Tributaria, Juan Francisco Solórzano, en compañía de Iván Velásquez, jefe de la Comisión Internacional contra la Impunidad en Guatemala (Cicig) y de la fiscal general Thelma Aldana, informaron ayer que el fisco recibió un pago de Q782.9 millones de la empresa Aceros de Guatemala, que fue intervenida el jueves último por un caso de evasión”.<sup>113</sup> (sic)

Actualmente, estos dos ejemplos que son de mayor conocimiento por la población, aún siguen estancados en los tribunales por diversos motivos, y aún no se sabe con certeza cuándo avanzarán y el resultado que se obtendrá independientemente del grado y certeza de la investigación que el Ministerio Público haya realizado o los medios de

<sup>112</sup>Disponible en: <http://www.prensalibre.com/guatemala/justicia/corruptcion-Superintendencia-de-Administración-Tributaria-juzgado-liga-a-proceso-a-implicados>. Fecha de consulta: 02 de mayo de 2016

<sup>113</sup>**ibid.**



investigación con que cuenten para sustentar las teorías de los casos. Independientemente que haya cancelado el monto defraudado la empresa, aún existe la responsabilidad penal, por lo que habrá que esperar el resultado ya sea por medio de una medida desjudicializadora o bien continuar el proceso para obtener una sentencia.

Cuando se analiza el comportamiento de resistirse al pago de tributos, se puede utilizar dos enfoques para el análisis:

- a) "El enfoque psicológico individual, orientado a detectar las motivaciones que condicionan los comportamientos de las personas frente al impuesto. Este aspecto es el resultado de una opinión psicológica individual de vulnerar las normas a propósito; y,
- b) el enfoque sociológico, orientado a detectar los valores imperantes en la sociedad, que también condicionan dichos comportamientos. Este aspecto está más bien condicionado por la percepción que tiene el contribuyente, sobre la legitimidad de cobrar impuestos, el manejo adecuado de los recursos obtenidos mediante los gravámenes, la relación con los planes y proyectos, la necesidad de financiar a los sectores menos protegidos".<sup>114</sup> (sic).

---

<sup>114</sup>Aguilar Rodas, Walter Vinicio, **Análisis jurídico y doctrinario de la evasión fiscal**. Pág. 52



## CONCLUSIONES

1. Del análisis realizado, se concluye de que por medio de la recepción de tributos el Estado debe de cumplir con las obligaciones que tiene asignada en beneficio del conglomerado social.
2. Los ingresos tributarios constituyen la piedra angular del financiamiento básico de un Estado moderno; por ello, es imprescindible priorizar la creación de una cultura impositiva en la que se penalice efectivamente a los evasores
3. El tema de la defraudación es aún poco conocido o manejado; ello trae como consecuencia, que exista impunidad por carecer de una preparación gubernamental para la investigación de dichos delitos.
4. La evasión fiscal se da a nivel mundial, incluyendo países desarrollados, por lo que hay que unir esfuerzos y mejorar la relación administrativa tributaria con la población para generar confianza en la captación de tributos.
5. La falta de capacitaciones constantes al Ministerio Público, trae consigo que los delitos que afectan el orden jurídico tributario no sean investigados de una manera adecuada. Así como la inatención pública, que es por medio de los tributos que las entidades gubernamentales funcionan día a día y más un el Estado en todos sus ámbitos.
6. Al carecer el Ministerio Público de una unidad específica (a excepción de la capital) para la investigación de los delitos que afectan el orden jurídico tributario en los departamentos que conforman la República, crecerá la impunidad ya que actualmente la persecución penal se centra en delitos "comunes" dejando en indefensión a una parte del Estado.



7. Con los estudios criminológicos, se puede demostrar que, no todos los delitos se cometen en una sociedad son perseguidos y, que de aquellos denunciados únicamente un reducido porcentaje recibe una respuesta efectiva. Con esto se cuenta una base para afirmar que, el sistema de justicia siempre tiene determinado grado de impunidad.



## RECOMENDACIONES

1. Que existan programas de educación y divulgación acerca del tema tributario y la evasión fiscal, y se implementen políticas preventivas, a fin que la población conozca y se concientice de la importancia de tributar.
2. Que exista un acercamiento interinstitucional para la prevención de los delitos que afectan el orden jurídico tributario, teniendo capacitaciones constantes a efecto de erradicar en un porcentaje considerable la impunidad.
3. Que por medio de la Política Criminal, el Estado formule acciones para erradicar el crecimiento en relación a los delitos que afectan el orden jurídico tributario, e implemente una cultura tributaria con transparencia, para que la población adquiera confianza en las autoridades.
4. Que el Ministerio Público implemente en los departamentos de la República de Guatemala, fiscalías especializadas en delitos económicos para perseguir penalmente y, de una manera objetiva, a los sujetos que intervienen en la comisión de delitos que afecten el orden jurídico tributario.
5. Que se pueda llegar a un acercamiento entre Ministerio Público, Administración Tributaria e imputado, a efecto de solucionar mediante alguna medida desjudicializadora, los procesos penales previo a solicitar audiencia de primera declaración, en donde se endilguen hechos al último sujeto; con ello, ayudará al sistema de justicia a disminuir la carga laboral.
6. Es necesario simplificar el procedimiento para cumplir las obligaciones tributarias, de manera sencilla para el sujeto pasivo, y que exista una comunicación adecuada entre autoridades y usuarios; asimismo, que se incluya un control sobre el comercio informal.







- Finanzas Públicas**, Guatemala, (s.e) 2004 25 págs.
- FERNÁNDEZ BRENES, Silvia. **Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales**, Costa Rica Ed. Universidad Carlos III de Madrid, 2001, 116 págs.
- FONTAN BALESTRA, Carlos. **Derecho Penal, Introducción y Parte General**, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 1998. 666 Págs.
- GARCÍA DORADO, Francisco. **Los principios constitucionales de justicia del deber de tributación**, España, Ed. Dykinson, 2001. 34 págs.
- GARRIDO MONTT, Mario. **Derecho penal parte general**, 1t.; Chile, Ed. Casa Jurídica de Chile, 1997, 415 págs.
- GARRIDO, Vicente, Stangeland Per y Redondo, Santiago. **Principios de criminología**. Madrid, Ed. Tirant Lo Blanch, 2002. 236 Págs.
- GIRÓN PALLES, Jose Gustavo. **Teoría del delito, Instituto de la defensa publica penal**, 2ª edición, Guatemala, (s.e.) 2013. 139 Págs.
- Gobierno de Guatemala. **Política económica y social del gobierno de Guatemala para el periodo 1991-1996**, Guatemala, (s.e.) 1991. 11 y 12 págs.
- GRISPIGNI, Felipe. **Derecho penal italiano**, traducido al idioma español por De Benedetti, Buenos Aires, 1949, Ed.: De palma, 77 págs.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala, desde los mayas hasta la actualidad**, Guatemala (s.e.) 2007 422 págs.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **La eficacia de la captación fiscal por la vía judicial**. Guatemala: Ed. Serviprensa S.A., 2008. 144 págs.
- International Bank for Reconstruction and Development. **The Economic of Guatemala**, Traducido a español por ICEFI, (s.l.i.) (s.e.) (s.f.) 3 págs.
- LORENZO PÉREZ, Rodimiro, Tesis: **El rol del Contador Público y Auditor, como asesor de la empresa privada en el procedimiento preparatorio del proceso penal, por la comisión de delitos del orden tributario**. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, (s.e.) 2005. 164 Págs.
- MAIER, Julio. **Derecho Procesal Penal, II parte general**, Buenos Aires, Ed. del Puerto, 2003. 347 Págs.
- MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos tributarios**, 3a ed, Guatemala, Ed. Comunicación Grafica G&A, 2009. 277 Págs. 277



- MONTERROSO, Jorge. **Investigación criminal, estudio comparativo y propuesta de un modelo de policía de investigación en Guatemala**. Guatemala, (s.e.), 2000. 49 Pags.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción al Derecho Penal**, 2ª. ed.,; Monte Video-Buenos Aires, Ed. IB de F, 2001, 285 Págs.
- PAR USEN, José Mynor. **El juicio oral en el proceso penal guatemalteco**, 4ª. ed.; Guatemala, Ed. Serviprensa, 2003. 338 Págs.
- RAMIREZ, Luis, Gustavo Cetina, Fernando Lopez, Miguel Urbina, Claudia Paz y Paz, El proceso penal guatemalteco, Guatemala, (s.e.) (s.f.) 65 págs.
- ROMBOLA, Nestor Darío y Reboras. Lucio Martín. **Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales**, Editorial Ruy Díaz, Colombia, 2005. Págs. 960
- ROSSOTTO HERMAN, Beatriz. **Manual de criminología y criminalística, Quetzaltenango, Guatemala**, Ed. Tag Print Works, 2015. Págs. 229
- SCHLESINGER, Adler y Olson International Bank for Reconstruction and Development, (informe Britnell) The Economic Development of Guatemala. Traducido a español por ICEFI, (s.l.i.) (s.e.) (s.f.) 229 págs.
- SEGEPLAN, **Plan de acción gubernamental 1983**, Guatemala, (s.e.) (s.f.) pág. 34.
- [www.estuderecho.com/documentos/derechotributario/glosario.html](http://www.estuderecho.com/documentos/derechotributario/glosario.html) (consultada 15/01/2014)
- [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/dfch-eva.doc](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/dfch-eva.doc) recuperado:25.08.2011 (consultada 15/01/2014)
- [www.geovanyjaramilloweb.blogspot.com/historia-de-la-tributacion-nivel-muldial.html](http://www.geovanyjaramilloweb.blogspot.com/historia-de-la-tributacion-nivel-muldial.html) (consultada 17/02/2014)
- [www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-penal-fiscal/derecho-penal-fiscal.htm](http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-penal-fiscal/derecho-penal-fiscal.htm) (consultada 21/02/2016)
- [www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticiaa/1217-el-primer-presupuesto-](http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticiaa/1217-el-primer-presupuesto-) (consultada 05/05/2016)
- [www.consejerofiscal.com/default.aspx?tabid=74](http://www.consejerofiscal.com/default.aspx?tabid=74) (consultada 05/05/2016)
- [www.wikipedia.org/wiki/Alcabala](http://www.wikipedia.org/wiki/Alcabala) (consultada 07/05/2016)
- [www.wikipedia.org/wiki/Almojarifazgo](http://www.wikipedia.org/wiki/Almojarifazgo) (consultado 07/05/2016)
- [www.tesis.ipn.mx/bitstream/handle/123456789/4549/IMPUESTOSOBRE.pdf?sequence=1](http://www.tesis.ipn.mx/bitstream/handle/123456789/4549/IMPUESTOSOBRE.pdf?sequence=1) (consultada 07/05/2016)



- [www.portalsat.gov.gt](http://www.portalsat.gov.gt) (consultada 17/02/2014).
- [www.icefi.org/publicaciones/historia-de-la-tributacion-en-guatemala-desde-los-mayas-hasta-la-actualidad](http://www.icefi.org/publicaciones/historia-de-la-tributacion-en-guatemala-desde-los-mayas-hasta-la-actualidad) (consultada 12/05/2016)
- [www.wikipedia.org/wiki/Partida\\_doble](http://www.wikipedia.org/wiki/Partida_doble) (consultada 07/05/2016)
- [www.info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/184.htm?s](http://www.info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/184.htm?s)(consultada 17/02/2014)
- [www.definicionabc.com/economia/derecho-tributario.php](http://www.definicionabc.com/economia/derecho-tributario.php) (consultada 12/05/2016)
- [www.gerencie.com/diferencia-entre-costoy-gasto.html](http://www.gerencie.com/diferencia-entre-costoy-gasto.html) (consultada 12/05/2016)
- [www.taringa.net/post/apuntes-y-monografias/14887096/Derecho-fiscal-principios-fundamentales-de-adam-smith.html](http://www.taringa.net/post/apuntes-y-monografias/14887096/Derecho-fiscal-principios-fundamentales-de-adam-smith.html) (consultada 12/05/2016)
- [www.iberred.org/sites/default/files/](http://www.iberred.org/sites/default/files/) (consultada 17/02/2014).
- [www.definicion-de.es/impunidad](http://www.definicion-de.es/impunidad) (consultada 21/02/2016)
- [www.wikipedia.org/wiki/Derecho\\_comparado](http://www.wikipedia.org/wiki/Derecho_comparado) (consultada 15/05/2016)
- [www.wikipedia.org/wiki/Delito\\_fiscal](http://www.wikipedia.org/wiki/Delito_fiscal) (consultada 16/05/2016)
- [www.bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/diccionario-economia-etimologico-conceptual.pdf](http://www.bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/diccionario-economia-etimologico-conceptual.pdf) (consultada 16/05/2016)
- [www.lahora.com.gt/index.php/nacional/guatemala/reportajes-y-entrevistas/127872-evasion-fiscal-un-delito-que-continua-oculto-entre-la-impunidad](http://www.lahora.com.gt/index.php/nacional/guatemala/reportajes-y-entrevistas/127872-evasion-fiscal-un-delito-que-continua-oculto-entre-la-impunidad) (consultada 21/02/2014)
- [www.cronica.gt/2016/04/25/guatemala-es-un-paraiso-fiscal/](http://www.cronica.gt/2016/04/25/guatemala-es-un-paraiso-fiscal/) (consultada 02/05/2016)
- [www.prensalibre.com/guatemala/justicia/corrupcion-Superintendencia-de-Administracion-Tributaria---juzgado-liga-a-proceso-a-implicados](http://www.prensalibre.com/guatemala/justicia/corrupcion-Superintendencia-de-Administracion-Tributaria---juzgado-liga-a-proceso-a-implicados) (consultada 02/05/2016)
- [www.ehowenespanol.com/pena-fraude-fiscal-hechos\\_414061](http://www.ehowenespanol.com/pena-fraude-fiscal-hechos_414061)(cosnultada 12/05/2016)
- [www.info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/184.htm?s](http://www.info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/184.htm?s) (consultada 12/05/2016)
- [www.boliviainpuestos.com/ilicitos-tributarios-defraudacion-contravencion-infraccion/](http://www.boliviainpuestos.com/ilicitos-tributarios-defraudacion-contravencion-infraccion/)(consultada 12/05/2016)
- [www.iberred.org/sites/default/files/codigo\\_penal\\_de\\_paraguay.pdf](http://www.iberred.org/sites/default/files/codigo_penal_de_paraguay.pdf) (consultado 12/05/2016)
- [www.abc.com.py/articulos/la-tipicidad-de-la-evasion-de-impuestos-208966.html](http://www.abc.com.py/articulos/la-tipicidad-de-la-evasion-de-impuestos-208966.html) (consultada 12/05/2016)



[www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/EL-DELITO-DE-EVASION-TRIBUTARIA-Espeche.pdf](http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/EL-DELITO-DE-EVASION-TRIBUTARIA-Espeche.pdf) (consultada 12/05/2016)

[www.bbc.com/mundo/noticias/2015/04/150406\\_economia\\_fiscal\\_america\\_latina\\_mj](http://www.bbc.com/mundo/noticias/2015/04/150406_economia_fiscal_america_latina_mj) (consultada 12/05/2016)

[www.prensalibre.com/economia/SuperintendenciadeAdministracionTributaria-aseguro-que-cobro-y-reposicion-de-impuestos-elevaria-recaudacion](http://www.prensalibre.com/economia/SuperintendenciadeAdministracionTributaria-aseguro-que-cobro-y-reposicion-de-impuestos-elevaria-recaudacion) (consultada 12/05/2016)

## **Legislación:**

**Constitución Política de la República de Guatemala.** Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

**Código Tributario.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, 1991.

**Código Penal.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 17-73, 1973

**Código Procesal Penal.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 51-92, 1994

**Ley Orgánica del Ministerio Público.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 40-94, 1994

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98, 1998.

Código Penal de Alemania.

Código Penal de Argentina.

Código Penal de Bolivia.

Código Penal de México.

Código Penal de Paraguay.

