

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



**LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES PENALES ESPECIALIZADOS EN DELITOS  
TRIBUTARIOS Y LA CORRECTA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE JUSTICIA PENAL  
TRIBUTARIA**

**GUSTAVO ADOLFO CHAICOJ SABÁN**

**GUATEMALA, FEBRERO DE 2018**

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

**LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES PENALES ESPECIALIZADOS EN DELITOS  
TRIBUTARIOS Y LA CORRECTA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE JUSTICIA PENAL  
TRIBUTARIA**



Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**GUSTAVO ADOLFO CHAICOJ SABÁN**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, febrero de 2018

**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: Licda. 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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**PRIMERA FASE:**

Presidente: Licda. Heidy Yohanna Argueta Pérez  
Vocal: Lic. Otto René Arenas Hernández  
Secretaria: Licda. María Lesbia Leal Chavez

**SEGUNDA FASE:**

Presidente: Lic. Arnoldo Torres Duarte  
Vocal: Lic. Axel Hernán Mérida Serrano  
Secretario: Lic. Raúl Archila Méndez

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 26 de enero de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, MARVIN AROLD CIFUENTES LÓPEZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
GUSTAVO ADOLFO CHAICOJ SABÁN, con carné 200816087,  
 intitulado LA INTEGRACIÓN DE JUZGADOS Y TRIBUNALES PENALES ESPECIALIZADOS EN MATERIA  
TRIBUTARIA A CARGO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA PARA CONOCER DELITOS TRIBUTARIOS Y  
ADUANEROS.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del  
 bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título  
 de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de  
 concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y  
 técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros  
 estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la  
 bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará  
 que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime  
 pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

*[Handwritten signature]*

**DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



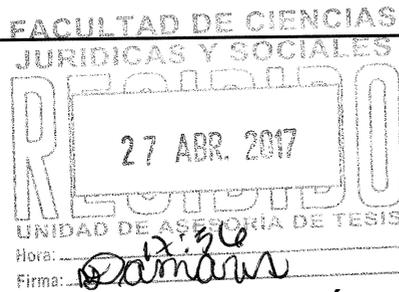
Fecha de recepción 09 / 01 / 2017 f)

**Lic. Marvin Aroldo Cifuentes López**  
 ABOGADO / NOTARIO





**Lic. Marvin Aroldo Cifuentes López**  
**Abogado y Notario**  
**Teléfono: 5835-3327**



Ciudad de Guatemala, 28 de marzo de 2017.

LICENCIADO: Hora: *2:30*  
Firma: *Roberto Fredy Orellana Martínez*

**ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ**

JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

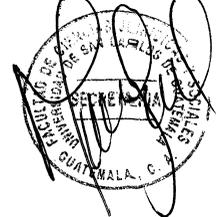
SU DESPACHO.

*Lic. Marvin Aroldo Cifuentes López*  
ABOGADO Y NOTARIO

Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

Tengo el honor de dirigirme a usted, haciendo relación al nombramiento emitido por esta Unidad, el día veintiséis de enero del año dos mil quince, en el cual se dispone nombrarme como Asesor de Tesis del Bachiller **GUSTAVO ADOLFO CHAICOJ SABÁN**, quien presentó el tema de investigación intitulado: "LA INTEGRACIÓN DE JUZGADOS Y TRIBUNALES PENALES ESPECIALIZADOS EN MATERIA TRIBUTARIA A CARGO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA PARA CONOCER DELITOS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS", el cual por considerarlo conveniente ha sido modificado a: "LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES PENALES ESPECIALIZADOS EN DELITOS TRIBUTARIOS Y LA CORRECTA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE JUSTICIA PENAL TRIBUTARIA", por lo cual me permito informarle lo siguiente:

1. El trabajo de tesis referido, se desarrolla en tres capítulos, el primero, en el cual se realiza un estudio teórico de los tributos, su historia, definiciones, clasificaciones, y la realidad de los tributos en Guatemala; en el segundo capítulo, el ponente analiza el tema del delito tributario desde la perspectiva jurídico legal, y el surgimiento del derecho penal tributario; finalmente, en el capítulo tres, el ponente establece el contexto dentro del cual funcionan los órganos jurisdiccionales penales competentes para delitos tributarios, la justificación de la existencia de dichos órganos, y los aspectos necesarios para optimizar el funcionamiento de éstos. El aporte científico de la tesis, es evidente, toda vez que contiene definiciones propias del autor, análisis de derecho interno y de derecho comparado, y, propuesta de reformas legales. El autor de la tesis, induce a profundizar, desde la perspectiva de la realidad guatemalteca, en temas de Derecho Penal Tributario y Derecho Procesal Penal Tributario, tanto en el plano doctrinal como en el plano legal.



**Lic. Marvin Aroldo Cifuentes López**  
**Abogado y Notario**  
**Teléfono: 5835-3327**

---

2. Se destaca el uso adecuado de las técnicas de investigación, incluyendo investigación documental, investigación de campo e investigación estadística. Asimismo se verifica la utilización general del método analítico, el método inductivo aplicado en el capítulo final de la tesis, y el método sintético aplicado en la conclusión discursiva.

3. Con referencia a la redacción de la tesis, el ponente en general expone con sencillez y claridad el contenido de su trabajo, conforme a las normas técnicas y profesionales de redacción.

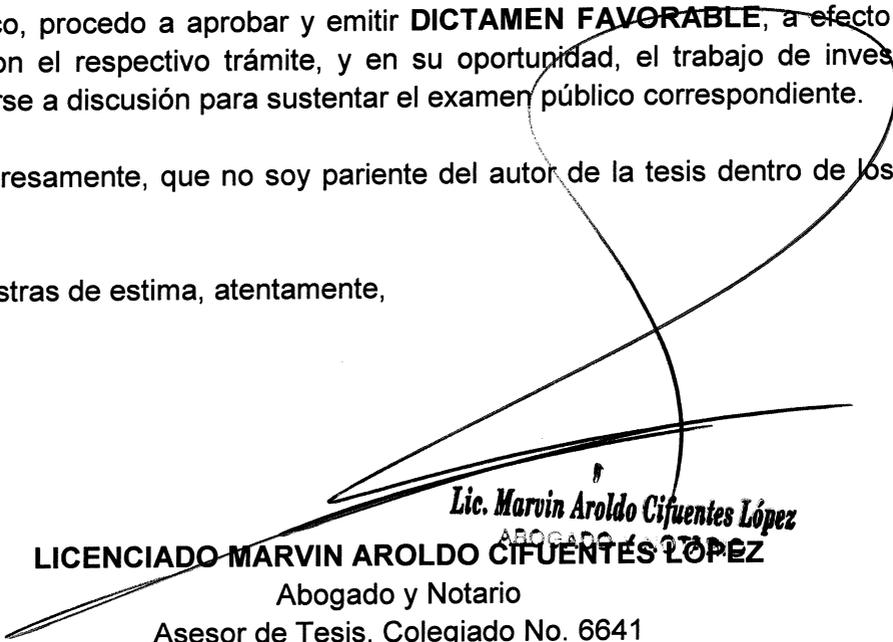
4. El ponente, incluye dentro de los anexos de su tesis datos estadísticos proporcionados por el Ministerio Público, en relación a los montos recaudados a través del proceso penal durante el período de mayo de dos mil catorce a abril de dos mil quince, elemento que se considera de suma importancia, toda vez que dicha información complementa el marco teórico y legal propuesto por el ponente.

5. La conclusión discursiva fue redactada en forma sintética y clara, y constituye una idea concreta que contiene la importancia del tema objeto de la tesis; la bibliografía utilizada por el ponente es completa y acorde a la temática analizada.

6. Conforme lo anterior, y en virtud de que el trabajo de investigación del Bachiller Chaicoj Sabán, cumple con los requisitos establecidos en el artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, procedo a aprobar y emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que se continúe con el respectivo trámite, y en su oportunidad, el trabajo de investigación pueda someterse a discusión para sustentar el examen público correspondiente.

7. Declaro expresamente, que no soy pariente del autor de la tesis dentro de los grados de ley.

Con altas muestras de estima, atentamente,

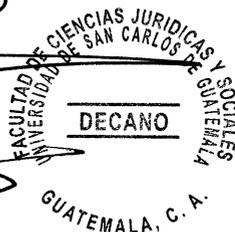
  
**Lic. Marvin Aroldo Cifuentes López**  
**LICENCIADO MARVIN AROLDO CIFUENTES LÓPEZ**  
Abogado y Notario  
Asesor de Tesis, Colegiado No. 6641



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 21 de noviembre de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante GUSTAVO ADOLFO CHAICOJ SABÁN, titulado LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES PENALES ESPECIALIZADOS EN DELITOS TRIBUTARIOS Y LA CORRECTA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE JUSTICIA PENAL TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.





## DEDICATORIA

**A DIOS:** Todopoderoso, fuente inagotable de sabiduría y conocimiento.

**A MIS PADRES:** Carlos Adolfo Chaicoj Chamalé y María Elizabeth Sabán Pirir, cuyos incesantes esfuerzos son los pilares de este triunfo.

**A MIS HERMANOS:** Carlos, Selvin, Celeste y Sucely, quienes en cada momento me brindaron incondicional apoyo.

**A:** Licda. María Sara León Reyes, y, M.B.A. Licda. Julia Carolina Estrada Gordillo, en agradecimiento por su confianza, ayuda y oportunos consejos.

**A MI ALMA MATER:** Universidad de San Carlos de Guatemala.



## PRESENTACIÓN

El trabajo de tesis que se presenta, consiste en una investigación de tipo cualitativo – cuantitativo, desarrollada con base en el análisis de las normas jurídicas penales, sustantivas y adjetivas, vigentes en la República de Guatemala, la doctrinaria que fundamenta el tema del delito tributario, y los datos estadísticos relativos a la comisión de delitos tributarios durante el período investigado. La rama científica a la cual pertenece la tesis, es el derecho procesal penal aplicable a delitos tributarios.

La investigación fue realizada en su totalidad en el departamento de Guatemala, República de Guatemala. El objeto y sujeto de estudio de la investigación lo constituyen: primero, los delitos tributarios cometidos en el departamento de Guatemala durante los años: del 2013 al 2015; y, segundo, los órganos jurisdiccionales: juzgados de paz, juzgados de instancia y tribunales de sentencia, existentes en el departamento de Guatemala, con competencia penal especializada para conocer delitos tributarios.

La tesis tiene como fin mediato, aperturar una discusión a nivel teórico-legal, acerca de la necesidad de abundar en el estudio, análisis y desarrollo del derecho penal y del derecho procesal penal, especializados en materia tributaria; adecuando instituciones jurídicas existentes a nivel internacional e implementándolas en el ordenamiento jurídico guatemalteco, o creando instituciones jurídicas propias; y, tiene como fin inmediato, analizar el funcionamiento actual de los órganos jurisdiccionales penales existentes en el departamento de Guatemala competentes para el conocimiento de delitos tributarios, estableciendo y proponiendo los elementos necesarios y prácticos para optimizar la función judicial especializada en materia penal tributaria.



## HIPÓTESIS

La hipótesis se formula con base en los argumentos teóricos que defienden la especialización del derecho penal y derecho procesal penal, como elemento indispensable para el desarrollo técnico, legal y jurídico de la función jurisdiccional. En relación a lo anterior, puede afirmarse que la abundante comisión de delitos tributarios en el departamento de Guatemala y la necesidad de que el proceso penal relativo a dichos delitos se lleve a cabo en congruencia con los principios del debido proceso, hacen primordial la aplicación correcta de la justicia penal a través de órganos jurisdiccionales especializados y dotados de los elementos necesarios para su correcto funcionamiento.

En el presente trabajo de investigación, se parte de la idea de que el ejercicio de la competencia penal especializada en materia tributaria en el departamento de Guatemala surge desde la creación y correspondiente integración de los juzgados, tribunales o salas; pero, la eficiencia en el ejercicio de la función jurisdiccional, depende además de un ordenamiento jurídico adecuado y de la voluntad legítima de la Corte Suprema de Justicia para el logro de una justicia pronta y cumplida.



## COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

De conformidad con la investigación realizada, la hipótesis presentada, ha sido comprobada en su totalidad, afirmación que se encuentra determinada en dos aspectos: primero, desde la perspectiva jurídico legal, ha quedado comprobado totalmente que es indispensable, para el buen funcionamiento de los órganos jurisdiccionales especializados en materia penal tributaria, realizar las adecuaciones legales sustantivas y adjetivas que permitan al Juez, conocer y resolver un proceso penal tributario, con fundamento en normas claras y con elementos fácticos y probatorios idóneos, que legitimen su decisión y la ajusten conforme a derecho.

En segundo aspecto, el práctico, ha quedado demostrado y comprobado que la eficiencia de la función jurisdiccional, está condicionada a que la Corte Suprema de Justicia, tenga voluntad real y legítima para realizar los acomodos que garanticen el trabajo que día a día realizan los juzgados y tribunales, entiéndase dentro de éstos acomodos: modificaciones reglamentarias, administrativas, estructurales y financieras. Ambos aspectos son necesarios, complementarios y a su vez condicionantes.



# ÍNDICE

|                   | Pág. |
|-------------------|------|
| Introducción..... | i    |

## CAPÍTULO I

|   |    |
|---|----|
| 1. Aspectos generales de la doctrina tributaria.....  | 1  |
| 1.1. Los tributos.....  | 1  |
| 1.1.1. Origen y evolución de los tributos.....  | 1  |
| 1.1.2. Definición y elementos.....  | 2  |
| 1.1.3. Clasificación doctrinal.....   | 4  |
| 1.1.4. Categorización de los arbitrios.....   | 7  |
| 1.1.5. Clasificación de los tributos en Guatemala.....  | 8  |
| 1.2. Relación jurídico tributaria y obligaciones tributarias.....   | 10 |
| 1.2.1. Elementos de la relación jurídico tributaria.....  | 13 |
| 1.3. Incumplimiento de las obligaciones tributarias.....  | 14 |
| 1.3.1. Incumplimiento de obligaciones tributarias con base en<br>normas jurídicas permisivas: excepciones a la norma..... | 15 |
| 1.3.2. Incumplimiento discrecional de las obligaciones tributarias.....   | 19 |

## CAPÍTULO II

|  |    |
|--|----|
| 2. Doctrina del delito tributario.....                           | 29 |
| 2.1. Formas genéricas de defraudación.....                       | 29 |
| 2.2. El delito tributario.....                                   | 31 |
| 2.2.1. Elementos del delito tributario.....                      | 34 |
| 2.2.2. Delitos contenidos en el Código Penal, Decreto 17-73..... | 37 |
| 2.2.3. Defraudación y contrabando aduaneros.....                 | 38 |
| 2.3. Derecho tributario.....                                     | 39 |
| 2.3.1. Clasificación.....  | 42 |
| 2.3.2. Principios constitucionales del derecho tributario.....   | 44 |
| 2.4. Derecho penal tributario.....                               | 45 |



### CAPÍTULO III

|   | <b>Pág.</b> |
|---|-------------|
| 3. Los juzgados y tribunales penales especializados en delitos tributarios y la correcta aplicación del sistema de justicia penal tributaria..... | 49          |
| 3.1. Antecedentes.....  | 49          |
| 3.1.1. Especialización en entidades públicas.....   | 49          |
| 3.1.2. Especialización en el Organismo Judicial.....  | 51          |
| 3.1.3. Características del proceso penal en delitos tributarios.....  | 54          |
| 3.2. Argumentos sobre la existencia de competencia penal especializada.....   | 56          |
| 3.2.1. Deficiencia en el análisis del tipo penal.....   | 57          |
| 3.2.2. Crítica constitucionalista.....  | 58          |
| 3.2.3. Perspectiva de derecho comparado.....  | 60          |
| 3.3. Aspectos necesarios para el funcionamiento de los juzgados y tribunales penales especializados en materia tributaria.....                    | 63          |
| 3.3.1. El aspecto teórico: competencia como responsabilidad y el principio del juez natural.....  | 63          |
| 3.3.2. El aspecto académico: idoneidad de la preparación del juez y del personal auxiliar.....  | 65          |
| 3.3.3. El aspecto administrativo: la creación del juzgado especializado.....  | 68          |
| 3.3.4. El aspecto técnico - jurídico: la competencia específica.....  | 69          |
| 3.3.5. El aspecto legal: reformas a la ley.....   | 71          |
| <b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>   | <b>75</b>   |
| <b>ANEXOS.....</b>  | <b>77</b>   |
| <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>  | <b>87</b>   |



## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación se justifica en virtud de la necesidad de efectuar un estudio acerca de la existencia y funcionamiento de los órganos jurisdiccionales penales especializados en materia tributaria y la aplicabilidad del sistema de justicia penal tributario; toda vez que, el no cumplimiento de obligaciones tributarias conlleva en determinados casos la comisión de delitos, consecuencia de los cuales el Estado debe accionar en búsqueda de la restauración del orden jurídico que ha sido vulnerado.

La tesis tuvo como objetivo general el estudio doctrinal y legal del proceso penal en materia tributaria en contraste con el funcionamiento de los órganos jurisdiccionales penales existentes en el departamento de Guatemala competentes para el conocimiento de delitos tributarios, con el afán de establecer elementos prácticos que pudiesen coadyuvar a la optimización de la función judicial especializada en materia penal tributaria. Dicho objetivo general a criterio del autor, fue alcanzado satisfactoriamente.

En el presente trabajo de investigación, se parte de la hipótesis de que el ejercicio de la competencia penal especializada en materia tributaria en el departamento de Guatemala surge desde la creación y correspondiente integración de los juzgados, tribunales o salas; pero, la eficiencia en el ejercicio de la función jurisdiccional, depende además de un ordenamiento jurídico adecuado y de la voluntad legítima de la Corte Suprema de Justicia para el logro de la justicia. La hipótesis fue comprobada en su totalidad.



La tesis se encuentra dividida en tres capítulos. El capítulo I, se intitula: aspectos generales de la doctrina tributaria, dentro del cual se analiza la doctrina jurídica de la tributación partiendo desde los fundamentos de los tributos; el capítulo II, denominado: doctrina del delito tributario, comprende el estudio del derecho penal sustantivo y el origen del delito tributario; y, el capítulo III, denominado: los juzgados y tribunales penales especializados en delitos tributarios y la correcta aplicación del sistema de justicia penal tributaria, contiene los aspectos elementales anteriores y posteriores, los cuales el autor considera indispensables para la eficiencia de la justicia penal especializada.

Fueron utilizadas como técnicas de investigación: la investigación documental para analizar los aspectos teóricos, la investigación de campo para establecer la actualidad nacional de la especialización en materia penal tributaria y la investigación estadística como marco referencial para el análisis del delito tributario; asimismo, se aplicó el método analítico en los dos primeros capítulos de la tesis, el método inductivo en el capítulo final y el método sintético en la elaboración de la conclusión discursiva.

Finalmente, el presente trabajo representa una perspectiva de cómo el autor entiende el actual proceder de los órganos especializados y cómo podría ser más eficiente el funcionamiento de los mismos, teniendo siempre como aspiración la aplicación de la tutela judicial efectiva, tan anhelada.



## CAPÍTULO I

### 1. Aspectos generales de la doctrina tributaria

Con el fin de analizar el contexto teórico de los tributos, se presenta a continuación un breve estudio de la doctrina tributaria y su implementación en el sistema tributario guatemalteco, tema cuyo conocimiento general se considera necesario.

#### 1.1. Los tributos

El término **tributo** constituye un concepto cuyo origen y evolución se encuentran ligados al desarrollo del Derecho, del Estado y de la administración pública. La necesidad del hombre primitivo en alcanzar la convivencia social, le obliga a fijar normas de conducta, lo cual dio origen al Derecho; surge la organización, se delimita un territorio y se crean medios y organismos de control, con lo cual aparece el Estado; consecuentemente surgen los sistemas de administración del Estado y los medios para nutrir de recursos a esa administración, lo cual da origen a los tributos.

##### 1.1.1. Origen y evolución de los tributos

En la época de la Roma antigua, el imperio se sustentó económicamente de los tributos; el emperador fijaba a las tribus, cierto tipo de contribución cuyo pago era obligatorio, ello explica que el término **tributo** etimológicamente provenga del latín *tributum*, el cual a su vez deriva del verbo *tribuere*, que significa repartir o distribuir entre las tribus. La caída del imperio romano, significó el inicio de la época feudal, momento en el cual los tributos se transforman; las prestaciones ahora las pagan los vasallos al señor feudal, y éste a su vez tributa al señor feudal superior, o al rey.

En la Edad Media, los reyes, con el afán de acrecentar su poderío territorial y patrimonial, mantendrían conflictos constantes; de los cuales, si resultaban vencedores, obtendrían riquezas tanto para ellos como para los nobles. Pero esos conflictos se caracterizaron por ser demasiado abundantes en tiempo; lo cual, propiciaba que el patrimonio invertido por los monarcas antes de las batallas, no se recuperara de inmediato, y paulatinamente disminuyera su fortuna, viéndose en la necesidad, de pedir colaboración, primero a sus nobles y luego también a sus súbditos, a esta colaboración, también se le llamó **tributo**.

Con el paso del tiempo, la institución del tributo adquiere un carácter más avanzado y complejo, producto de ello surgen las doctrinas tributarias, cuya perfección dio origen a la denominada Doctrina Jurídica de la Tributación, base sobre la cual descansa la materia científica tributaria.

### **1.1.2. Definición y elementos**

Héctor Villegas define los tributos como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.<sup>1</sup>

La definición de Villegas, expone una relación de los términos elementales de los tributos, a saber: prestaciones en dinero, Estado, poder, ley, gastos. Estos elementos posteriormente analizados, se configuran como los elementos de los tributos.

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor B., **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, Pág. 67.



En el Artículo 9 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se establece: “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.”

Para efectos prácticos, y tomando como base la definición contenida en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, puede establecerse que los elementos esenciales de los tributos, son:

a) Elemento material: Es una prestación comúnmente en dinero. Surge la duda de por qué en la norma se encuentra la frase: comúnmente en dinero, ¿acaso existe otra forma material diferente del dinero, que pudiera constituir un tributo?

Generalmente, todos los tributos consisten en prestaciones dinerarias; sin embargo, puede el Congreso de la República de Guatemala, establecer tributos que no necesariamente conlleven prestaciones dinerarias.

b) Elemento coercitivo: El Estado lo exige en ejercicio de su poder tributario. El poder o potestad tributaria, también denominado: poder de imposición, poder fiscal, o supremacía tributaria; consiste en la facultad mediante la cual el Estado puede: crear tributos de manera unilateral, exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias e incluso eximir del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Autores como Giuliani Fonrouge y Dino Jarach, afirman que el poder tributario consiste en una mera facultad abstracta que tiene el Estado para crear tributos y



exenciones tributarias, mientras que al hacerse material la exigencia del tributo a través de la coerción, se está ante la denominada: competencia tributaria.

- c) Elemento finalista: El fin del tributo, es obtener recursos que servirán para cumplir fines del propio Estado. El Estado busca a través de los tributos afianzarse de una parte del patrimonio de los particulares, patrimonio que se traduce en los recursos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines.

No obstante, los tributos no son la única forma en que el Estado puede financiarse para obtener recursos, pues existen otras formas para tales efectos, tales como los créditos o deudas estatales, la colocación de bonos o las donaciones que recibe de otros estados y de organizaciones internacionales.

### **1.1.3. Clasificación doctrinal**

Existen diversos criterios para clasificar los tributos, atendiendo cada uno a la propia concepción de su autor, sin embargo la clasificación teórica más común y aceptada, es la que clasifica los tributos de la siguiente manera:

- a) Impuestos: Impuesto es el tributo que tiene su origen en un hecho generador o hecho imponible establecido en la ley, hecho que es ajeno a alguna actividad estatal relacionada con el contribuyente u obligado. En esta figura, la nota distintiva es que a cambio del pago de este tributo al Estado, no se recibe alguna prestación determinada, inmediata o directa. Los impuestos a su vez, se clasifican en impuestos directos e impuestos indirectos.

Los impuestos directos, son aquellos en los cuales el contribuyente o sujeto pasivo queda afecto en su patrimonio y no puede transferir a un tercero su obligación de pagar. El hecho generador de este impuesto puede ser alguna situación especial de la persona, hecho generador personal; o alguna cosa que forma parte de su patrimonio, hecho generador real.

Los impuestos indirectos son aquellos en los cuales el sujeto pasivo transfiere su obligación a un tercero, siendo éste último el que paga. Los impuestos indirectos pueden manifestarse como **impuestos sobre actos de un proceso económico o impuestos sobre el consumo**. En un proceso económico, por ejemplo, el obligado al pago, podría ser desde el fabricante de un producto hasta el consumidor final que adquiere el producto.

b) Tasas: Es el tributo cuya nota esencial es que, como contraprestación al pago, el Estado efectúa un servicio determinado, que por lo regular beneficia directamente al contribuyente, en algunas legislaciones a las tasas se les conoce con el nombre de: derechos. Este tipo de tributos, no son de aplicación automática, pues requieren que para iniciar la relación tributaria, el contribuyente solicite la prestación de un servicio.

En general, las tasas al igual que todos los tributos, son susceptibles de variación; sin embargo, la doctrina clasifica las tasas en **variables e invariables**; las primeras son aquellas cuyo valor es proporcional únicamente al servicio que se presta; las segundas, son aquellas cuyo valor además de ser proporcional al servicio que se presta, costo base; varían de acuerdo a otros criterios que se establecen para la prestación de un mismo servicio.



Aunque en Guatemala, no existe regulación exacta con relación a las tasas, su aplicación práctica es muy notoria; ejemplo de este tipo de tributo, es: con relación a una tasa invariable, el costo de una certificación de partida de nacimiento requerida al Registro Nacional de las Personas, hecho en el cual el solicitante se beneficia con la obtención de la certificación, y el Registro se beneficia con el pago hecho por el solicitante.

Con relación a una tasa variable, puede mencionarse, el costo de publicación de un edicto en el Diario de Centroamérica, en la cual existe un costo base obligatorio por el solo hecho de solicitar la publicación y adicionalmente se cobra determinada cantidad en relación a otros factores, como el tipo de edicto o el número de líneas que contiene.

- c) Contribuciones especiales: Poseen ciertas características que son comunes tanto a los impuestos como a las tasas. Consiste en el tributo que se establece de manera obligatoria para un determinado grupo o segmento social en virtud del costo de la realización de una obra o la prestación de un servicio, del cual se obtiene tanto un beneficio general como un beneficio grupal.

Villegas expone: "La particularidad de la contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible. Se diferencia del impuesto porque mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficio, en el impuesto la prestación no es correlativa a actividad estatal alguna. Con la tasa, tiene en común que ambos tributos requieren determinada actividad estatal, pero mientras en la tasa

sólo se exige un servicio individualizado en el contribuyente, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial.”<sup>2</sup>

Las contribuciones especiales tienen beneficios mediatos e inmediatos, el solo hecho de la construcción de una obra o la prestación de un servicio, es un beneficio inmediato, por ejemplo: la instalación de asfalto o mejoramiento de un camino, da como resultado un mejor tránsito; mientras que de manera mediata y un tanto futura, tendrá como beneficio el aumento de la denominada: plusvalía.

El Código Tributario guatemalteco regula dos tipos de contribuciones especiales: contribución especial y contribución especial por mejoras, no precisando la diferencia entre una y otra; en esa virtud, es correcto afirmar que la contribución especial por mejoras no es otro tipo de tributo, sino más bien es una contribución que forma parte de las contribución especiales, así como lo puede ser, una contribución especial por obras, por servicio, por seguridad social u otras.

#### **1.1.4. Categorización de los arbitrios**

Se menciona en forma aislada y para mejor comprensión, el tema de los arbitrios como formas derivadas de los impuestos; aunque el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula los arbitrios como formas derivadas de los tributos, en su Artículo 10, esto contrasta cuando el mismo cuerpo normativo, en el Artículo 12, establece que los arbitrios son **impuestos** decretados por ley, es decir por el Congreso de la República de Guatemala mediante una ley ordinaria, a favor de una o varias municipalidades.

---

<sup>2</sup> **Ibid.** Pág. 106.

Respecto de este tema, expone el Licenciado Pablo Gerardo Hurtado García: “Los arbitrios se crean teniendo en cuenta que los municipios, para poder llevar a cabo sus planes de trabajo, deben buscar recursos económicos que les permitan cumplir con las obligaciones contraídas. Una manera para la captación de recursos es establecer únicamente para su circunscripción municipal una serie de contribuciones que tienen que pagar los habitantes de ese territorio.”<sup>3</sup>

Los arbitrios, establecidos exclusivamente por el Congreso de la República de Guatemala, mediante la emisión de una ley ordinaria, si bien tienen como fin el financiamiento del Estado, representado por medio de las Municipalidades, no por ello deben considerarse como variantes de los tributos, tampoco deben ser confundidos con las tasas, ni con las contribuciones especiales; más bien, debe ubicárseles como parte de los impuestos, con el único distintivo que dichos impuestos, en su regulación práctica, están limitados a una circunscripción geográfica conformada por uno o varios municipios, tal como se establece en la propia ley.

#### **1.1.5. Clasificación de los tributos en Guatemala**

En consonancia con los análisis expuestos, a criterio del autor del presente trabajo, los tributos en Guatemala, pueden clasificarse de la siguiente manera:

##### **1) Impuestos:**

###### **a) Directos:**

---

<sup>3</sup> Universidad Rafael Landívar, Instituto de Investigaciones Jurídicas. **Los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco. Análisis de sus alcances y efectos a la luz de la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, Revista Jurídica XVI. Pág. 25.



- Personales: impuesto sobre la renta;
- Reales: impuesto único sobre inmuebles, impuesto de circulación de vehículos, impuesto de herencias, legados y donaciones;

b) Indirectos:

- Sobre actos: impuesto de exportación e importación;
- Sobre consumo: impuesto al valor agregado, impuesto a los derivados del petróleo, impuesto a bebidas alcohólicas;
- Sobre documentos: impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, impuesto del timbre notarial y forense.

c) Arbitrios: legislados con el fin de financiar al municipio exclusivamente.

2) Tasas:

- a) Invariables: certificaciones de los registros públicos, emisión de licencia de conducir;
- b) Variables: peaje de autopista, publicación en el Diario de Centroamérica.

3) Contribuciones Especiales:

- Contribuciones por mejoras;
- Contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social;



- Contribuciones al Instituto de Recreación de los Trabajadores para la Empresa Privada.

## 1.2. Relación jurídico tributaria y obligaciones tributarias

La relación jurídico tributaria, es también conocida como deuda tributaria, crédito impositivo u obligación tributaria, esta última acepción de acuerdo a lo regulado en el Código Tributario. El autor Héctor Villegas, la define como “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”<sup>4</sup>

La definición anterior remarca la naturaleza jurídica de la relación jurídico tributaria, siendo ésta un vínculo obligacional que nace como consecuencia de la actividad recaudadora del Estado, obligando al contribuyente a pagar una cantidad de dinero en calidad de tributo.

El tratadista Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, explica que la relación jurídico tributaria supone: “el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones”.<sup>5</sup>

Esta definición, un tanto más profunda, señala que la relación jurídico tributaria genera y une derechos y obligaciones tributarias a las cuales denomina: consecuencias

---

<sup>4</sup> Villegas. **Op Cit.** Pág. 246.

<sup>5</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, **Principios de derecho tributario**, Pág. 88.

jurídicas. Las obligaciones tributarias al igual que las obligaciones civiles nacen, se modifican, se transmiten o se extinguen.

Se debe tener el cuidado de diferenciar la relación jurídico tributaria de la obligación tributaria, pues no obstante que ambas surgen como consecuencia de materializarse un hecho generador, existe un plano en el cual dos sujetos, fisco y contribuyente se vinculan, el primero como acreedor y el segundo como deudor; este vínculo en sí mismo no constituye el fin del tributo, sino más bien un medio por el cual el acreedor puede exigir del deudor la realización de ciertas acciones o conductas: obligación tributaria. En otras palabras, el hecho origina la relación y la relación da origen a la obligación.

Dino Jarach, consideró que la relación jurídico tributaria es simple, pues la única obligación de un contribuyente es pagar; tesis contra la cual Giannini afirma que la relación es compleja, pues las obligaciones derivadas del hecho generador, son tanto para el contribuyente: pagar, declarar, tolerar, como para el fisco: devolver excedentes, liquidar el impuesto, investigar casos de incumplimiento.

La existencia de una norma jurídica tributaria implica la existencia de un supuesto hipotético de cuya realización depende en primer lugar el surgimiento de un vínculo obligatorio entre dos sujetos: el Estado como acreedor y el particular como deudor; dicha relación conocida como: relación jurídico tributaria, comprende tanto derechos como obligaciones o deberes; de ahí se entiende entonces que la relación tributaria es un todo y la obligación tributaria es una parte de ese todo.



Es pues la obligación tributaria, la conducta exigida al contribuyente para que efectúe las acciones previstas en la ley; estas acciones consisten en: dar, hacer, no hacer o tolerar

Algunos autores afirman que la obligación tributaria principal siempre es dar, y que las otras obligaciones son accesorias, éstas últimas no serían materia del Derecho Tributario, sino del derecho administrativo, pues si el fin del Estado es recaudar tributos que constituyan recursos financieros, lo que a éste importa es que se pague el tributo respectivo, y las otras obligaciones, se considerarán meramente formales, por ejemplo, la obligación de llevar registros contables: hacer, la obligación de no destruir documentación: no hacer o la obligación de permitir la fiscalización de la autoridad tributaria: tolerar.

Lo anterior merece aclarar que, en Guatemala, la diferenciación entre obligación tributaria principal y obligaciones tributarias accesorias no tiene otro sentido más que el didáctico, pues lo lógico es que si las obligaciones de hacer, no hacer o tolerar fueran accesorias, tendrían una necesaria dependencia de la obligación de dar; pero en la realidad, esa dependencia no existe, toda vez que la misma normativa tributaria guatemalteca establece obligaciones de: hacer, no hacer o tolerar, cuyo cumplimiento debe darse con total independencia de la obligación de pagar tributos: dar.

Por ejemplo, es obligatorio para los contribuyentes no llevar una doble contabilidad. Esta obligación no resulta ser accesorio de la obligación de pagar los tributos, sino más bien, independiente de ésta.

### **1.2.1. Elementos de la relación jurídico tributaria**

a) Elemento personal: Lo constituyen en primer término: el sujeto activo, facultado por ley para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, en ejercicio de su competencia tributaria, el Estado y el sujeto pasivo, quien debe cumplir con la obligación impuesta legalmente por el sujeto activo.

Sin embargo, aparece la figura de un extraño, denominado: sujeto responsable, figura que se deriva del derecho civil, para los casos en los que un tercero es el que responde por las obligaciones del sujeto pasivo, como consecuencia de la situación prevista en la ley y por la cual le es impuesta la calidad de responsable.

b) Elemento material, hecho Imponible o hecho generador: Merece menor explicación, pues es el equivalente a lo que en derecho penal se denomina “tipo penal”; en materia tributaria, se refiere al supuesto o hipótesis, de cuyo cumplimiento surge la relación jurídico tributaria.

c) Elemento objetivo: Se refiere a la finalidad económica que persigue el tributo, el objeto material que se persigue gravar y que está determinado en la ley tributaria, así por ejemplo, los tributos tienen como elemento objetivo: gravar rentas, patrimonios, capitales, actos o consumo.

d) Elemento valorativo: Consiste en el valor que se le asigna al elemento objetivo, es decir el valor de la renta, el valor del acto o el valor del consumo; es esencialmente variable, lo cual le diferencia del hecho generador, pues este último es esencialmente

estable. Por ejemplo, en un contrato de compraventa de bien inmueble, el elemento valorativo es el valor de la transacción o valor de la venta.

- e) Elemento cuantitativo: Constituye un parámetro, regularmente porcentual y que es relativamente permanente, utilizado para la determinación del monto del tributo que se debe pagar, se establece en la propia ley, pero previo a determinarse en una norma legal, deben evaluarse principios tales como la capacidad de contribución o la equidad tributaria.
- f) Elemento temporal: Se refiere al tiempo tributario, es decir, el momento en el que el tributo es exigible por parte del sujeto activo o la fecha o período de tiempo en el que se deben cumplir las obligaciones tributarias.

### **1.3. Incumplimiento de las obligaciones tributarias**

Como anteriormente se indicó, la relación jurídico tributaria, normalmente finaliza con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: dar, hacer, no hacer o tolerar. Sin embargo, existen situaciones en las que aún habiéndose materializado el hecho generador, el sujeto pasivo no cumple con las obligaciones tributarias que derivan del vínculo jurídico tributario.

Si bien es cierto, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, perjudica de alguna manera la financiación estatal, esto no significa que dicho perjuicio sea siempre ilícito o ilegal; ¿pueden entonces incumplirse obligaciones tributarias basándose en el cumplimiento de una norma jurídica? la clave para responder la interrogante es relativamente sencilla: toda regla tiene una excepción.

En el mundo jurídico, es común encontrar el principio de la excepción a la regla, principio que también se aplica a la materia tributaria. Este principio, sin embargo, debe analizarse en contraste con el principio de legalidad, pues cualquier forma de excepción a una norma jurídica, debe establecerse, aun tácitamente, a través de otra norma jurídica.

Adicionalmente, en el caso de la norma tributaria, toda norma que autorice el incumplimiento de obligaciones tributarias o norma de excepción, debe ser establecida en el mismo cuerpo legal que creó las obligaciones dispensadas.

En ese sentido, conviene analizar el incumplimiento de las obligaciones tributarias desde dos puntos de vista: el incumplimiento con base en normas jurídicas permisivas o excepciones a la norma y el incumplimiento discrecional, el cual en lenguaje popular podría denominarse: incumplimiento ilegal de las obligaciones tributarias, que se deriva de la inexistencia de normas jurídicas que permitan o regulen excepciones a la norma tributaria.

### **1.3.1. Incumplimiento de obligaciones tributarias con base en normas jurídicas permisivas: excepciones a la norma**

El Estado, como ente soberano, no solo tiene el poder tributario para imponer tributos, sino también tiene poder para crear determinadas figuras jurídicas que dispensen el cumplimiento de obligaciones tributarias, dentro de estas figuras se encuentran: la exención y la exoneración.

## a) La exención

Emilio Margain Manatou, citado por Alvarado Sandoval y López Cruz, define la exención como: “una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.”<sup>6</sup>

Lo interesante de la definición anterior se deriva de que la exención es una figura aplicada sobre la causa de la relación jurídico tributaria; en la cual se afecta el nacimiento de las obligaciones tributarias, aunque exista la relación jurídico tributaria.

La importancia de la exención, radica en que mediante la misma ley, se impide el nacimiento de las obligaciones tributarias; por lo tanto, aunque haya un sujeto pasivo, éste no está obligado a realizar una conducta de dar, hacer, no hacer o tolerar; por ello queda claro que, si bien existe un hecho imponible, el cual se realiza dando origen a la relación jurídica tributaria, la ley impide el nacimiento de obligaciones para los contribuyentes.

Algunos aspectos que influyen en la creación de las exenciones tributarias son:

- Aspectos objetivos: cuando la exención se basa en el hecho imponible, tal es el caso de las rentas no afectas al impuesto sobre la renta, o las ventas que conforme su valor no están gravadas con el impuesto al valor agregado.

---

<sup>6</sup> Alvarado Sandoval, José Alejandro, y Ottoniel López Cruz. **Derecho tributario y legislación fiscal**, Pág. 203.

- Aspectos subjetivos: cuando la dispensa o exención se produce en función de cualidades de personas individuales o jurídicas; las universidades y las fundaciones, por ejemplo.
  
- Aspectos temporales: aún siendo la exención una figura que reviste permanencia, también puede darse el caso en que se exime de obligaciones tributarias por determinado tiempo.
  
- Aspectos de legalidad y equidad: es un principio del Derecho Tributario la no doble tributación, razón por la cual el Estado, representado por el Congreso de la República de Guatemala, exime del pago de determinados tributos que pudiesen afectar una situación previamente gravada, es decir, evita la doble tributación.
  
- Aspectos de conveniencia y política económica: resulta lógico pensar que la exención también puede derivarse de que resulte más oneroso para el sujeto activo, Estado, el procedimiento de cobro de tributos, que el valor que tienen los tributos mismos. También puede eximirse de las obligaciones, cuando el fin es promover el desarrollo de actividades comerciales o industriales.

Con base en lo regulado en el Artículo 62 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, las exenciones básicamente se clasificarían en:

- Exenciones totales: Que dispensan todas las obligaciones tributarias que se derivan de una relación jurídico tributaria: dar, hacer, no hacer y tolerar; y,
- Exenciones parciales: Que dispensan únicamente la obligación de: dar, sin alterar las otras obligaciones.

Es importante hacer mención que, de conformidad con lo regulado en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; la exención, o como se regula en dicho cuerpo legal: condonación, solo la puede crear el Congreso de la República de Guatemala, a través de una norma jurídica de carácter ordinario.

#### **b) La exoneración**

Este término es completamente distinto al anterior, pues en este caso, el Estado libera al contribuyente del pago de determinados apremios económicos causados por el incumplimiento de obligaciones tributarias, entiéndase multas, recargos o intereses, con el fin de que el sujeto pasivo cumpla efectivamente las obligaciones tributarias principales. Las características más importantes de esta figura son:

- De conformidad con lo regulado en el Artículo 183 literal “r)” de la Constitución Política de la República de Guatemala, corresponde exclusivamente al Organismo Ejecutivo normar y aplicar exoneraciones tributarias.
- El contribuyente no queda dispensado de su obligación de pagar el tributo.

### **1.3.2. Incumplimiento discrecional de las obligaciones tributarias**

Lo ilícito, es concebido como lo contrario a la ley o la moral, lo ilegal; entonces, cualquier acción y omisión contraria a lo que se regula en una norma, constituye ilícito. En el campo tributario, el tema de la ilicitud ha generado bastante controversia, principalmente con respecto a que doctrinariamente se distinguen dos acepciones del ilícito: la infracción tributaria y el delito tributario; sin que exista un panorama claro y preciso que establezca la diferencia existente entre ambos conceptos.

A criterio de Héctor Villegas, las infracciones tributarias, tienen una clara distinción con respecto a los delitos tributarios, pues las primeras constituyen una falta de colaboración para con la administración pública, es decir, que se perturba la actividad normal del Estado, sin que esto afecte de manera inmediata los intereses individuales; mientras que en los delitos tributarios se dañan intereses particulares inmediatos.

El mismo autor señala, sin embargo, que no obstante la división, entre las infracciones y los delitos, siempre habrá elementos comunes entre ambos, tales como la intencionalidad y la sanción.

Los profesores Alvarado Sandoval y López Cruz, exponen que la infracción tributaria se diferencia del delito tributario, pues en tanto en el delito se presupone un ánimo de defraudar al fisco, en la infracción no hay ánimo de defraudación aunque se violenta una norma jurídica; además añaden los citados profesores, que las infracciones tributarias son de competencia de la autoridad tributaria, mientras que los delitos tributarios, son de competencia de la autoridad judicial.

Un criterio final, también importante de analizar, es el que sostiene que las infracciones tributarias son establecidas, calificadas y sancionadas conforme a una norma jurídica tributaria sustantiva; mientras que los delitos tributarios son regulados y penados conforme a una ley penal general o especial. Este último criterio es el que adopta la legislación guatemalteca y de ello deviene que en Guatemala, intencionalmente se evite demasiada discusión entorno a este tema.

El tema del delito tributario, se analiza en el capítulo posterior del presente trabajo.

#### **a. La infracción tributaria**

Explicado el tema de la división del ilícito tributario, aparece un nuevo punto de discusión, por lo menos a nivel doctrinario; que consiste en determinar la naturaleza jurídica de la infracción tributaria. Al respecto, han surgido diversas doctrinas que intentan explicar dicha situación, siendo en resumen, algunas de ellas:

- Doctrina penalista: la infracción tributaria es exactamente lo mismo que el delito común. Entre sus principales defensores se encuentran Sáinz de Bujanda y Dino Jarach.
  
- Doctrina administrativa: la infracción tributaria es una mera omisión de ayuda al Estado, cuya sanción es una pena administrativa de orden, no correctiva, y que se regula por normas especiales del derecho administrativo. Su principal precursor fue Goldschmidt.

- Doctrina dualista: se basa en la división del ilícito tributario, anteriormente indicada, ubicando las infracciones tributarias como aquellas que nacen del derecho tributario sustantivo. Nótese que no nacen de normas administrativas generales, aunque está claro que lo tributario siempre es administrativo. Esta doctrina es principalmente adoptada por Villegas.
- Doctrina autonomista: aunque ya fue escrito que la legislación guatemalteca adopta la doctrina dualista, es importante mencionar que una cuarta tesis sustenta que las infracciones tributarias no forman parte ni del derecho administrativo, ni del derecho penal, ni aún del derecho denominado **económico**.

Según esta corriente de pensamiento jurídico, las infracciones tributarias son una categoría especial que une lo ilícito con lo tributario, concluyendo entonces que las infracciones tributarias se deben denominar: ilícitos tributarios. El principal sustentante de esta tesis fue Giuliani Fonrouge.

Aunque la definición del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es un tanto confusa, para efectos prácticos, es menester mencionarla, pues se define la infracción tributaria como: todo aquello que una persona hace o deja de hacer en virtud del incumplimiento de una norma tributaria, cometiendo una conducta irregular, lo cual acarrea una sanción.

Conforme a la definición anterior, se establece una primera clasificación de las infracciones tributarias, las infracciones de omisión y las infracciones de comisión; la



doctrina añade otros tipos: infracciones instantáneas e infracciones continuas; infracciones leves e infracciones graves. Todas estas formas, son derivadas de la conducta irregular del sujeto y de los efectos que causa la infracción.

Lo importante para efectos del tema, es señalar que el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece la siguiente clasificación legal de infracciones tributarias:

- a) Pago extemporáneo de retenciones: Esta infracción aplica especialmente a agentes retenedores, de percepción o contribuyentes del impuesto al valor agregado, que dentro del plazo legal no enteren a la administración tributaria impuestos retenidos, percibidos o el mismo impuesto al valor agregado, aunque después del plazo cumplan con la obligación. Interesante es mencionar la sanción que se aplicaría, del cien por ciento, lo cual pudiera resultar una sanción confiscatoria.
- b) Mora: Esta segunda categoría resulta más general que la anterior y se refiere a aquél sujeto pasivo que no cumple con la obligación tributaria de pagar el tributo dentro del plazo de ley, es decir que si existe un cumplimiento, pero extemporáneo.
- c) Omisión del pago de tributos: A diferencia de la infracción anterior, en este caso, el contribuyente no cumple con el pago del tributo ni dentro del plazo ni fuera de éste; por no existir la determinación del tributo o por existir una determinación incorrecta, también acarrea una multa, confiscatoria por cierto.
- d) Resistencia a la acción fiscalizadora: Existe una obligación que surge de la relación jurídico tributaria que consiste en tolerar, esta obligación se traduce en permitir que la

administración tributaria fiscalice, revise, controle la actividad comercial de los contribuyentes y tenga a la vista la documentación que respalde el cumplimiento de las otras obligaciones tributarias.

En ese sentido, toda acción que tienda a impedir la actividad de la administración tributaria, constituye resistencia a la acción fiscalizadora.

e) Incumplimiento a los deberes formales: La legislación tributaria incluye en este tipo de infracciones, todas aquellas acciones u omisiones que representen el incumplimiento de obligaciones tributarias que no sean la obligación de dar; obligaciones a las que se les denomina deberes formales, pues tal y como su denominación indica, constituyen incumplimientos de meras formalidades.

En los incisos anteriores se enumeran básicamente las infracciones cometidas por el sujeto pasivo del tributo o el sujeto responsable en su caso; sin embargo en otros casos, el infractor puede ser un tercero.

El Artículo 95 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula lo concerniente a la responsabilidad de los profesionales o técnicos que prestan servicios en materia de su competencia, se presume que se refiere a profesionales en materia económico-contable, peritos contadores, contadores públicos y auditores.

El Artículo 96 del citado cuerpo legal, que se refiere a la responsabilidad de empleados y funcionarios de la administración tributaria, en cuanto la conducta de éstos perjudique

al fisco, al contribuyente, al responsable o a tercero, es el único artículo que hace referencia al incumplimiento por parte del sujeto activo.

Un aspecto que merece especial atención, es lo regulado en el Artículo 94 numeral 19 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que textualmente establece como infracción a los deberes formales la no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la administración tributaria, salvo el caso de testamentos.

Es de notar que la confusión que genera el establecer quién requiere la exhibición del protocolo, pues de conformidad con lo regulado en los Artículos: 81 numeral dos y 84 al 86 del Código de Notariado, Decreto 314 del Congreso de la República de Guatemala, la inspección y revisión de los protocolos corresponde al Director del Archivo General de Protocolos y a los Jueces de Primera Instancia.

En primer término, de la redacción del Artículo 81 de la ley tributaria, se asume que el incumplimiento a los deberes formales solo lo puede cometer el Sujeto Pasivo de la relación jurídico tributaria, sea este el contribuyente o el responsable, pero en el presente caso el notario no asume la posición de sujeto pasivo; aunado a lo anterior, por ser ley especial, prevalecería lo regulado en el Código de Notariado, Decreto 314 del Congreso de la República de Guatemala, en cuanto a quien está facultado para la inspección y revisión del registro notarial.

Es necesario modificar la infracción tributaria contenida en el Artículo 94 numeral 19 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, estableciendo que constituye una infracción a los deberes formales la no exhibición del



protocolo por el notario, conforme se regula en el Código de Notariado, Decreto 314 del Congreso de la República de Guatemala, cuando dicha exhibición constituya en elemento de investigación en un procedimiento administrativo o judicial en materia tributaria, es decir cuando la exhibición del protocolo sea un elemento clave en la actividad fiscalizadora de la administración tributaria.

En este caso no sería la autoridad tributaria quien requiera directamente al notario la conducta de hacer o tolerar, pues el fisco deberá dirigir su solicitud al Director del Archivo General de Protocolos o al Juez de Primera Instancia, en su caso.

No obstante lo anterior, es de resaltar que el notario, en todo caso, si puede cometer una infracción tributaria al obstaculizar la acción fiscalizadora de la administración tributaria, según se regula en el Artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; pero en este caso, a criterio del autor, deberá poner a la vista de la autoridad tributaria los documentos que avalen el pago del impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, formularios, constancias, y otros, pero nunca el protocolo.

#### **b. La sanción tributaria**

Mientras que al delito tributario corresponde una pena, a la infracción tributaria corresponde una sanción. Se puede definir la sanción tributaria como aquella actividad a cargo del Estado, por la cual a través de la aplicación de su facultad de competencia tributaria, obliga al sujeto que ha incumplido sus obligaciones tributarias, para que realice determinadas acciones que tiendan a compensar su incumplimiento a través de una prestación pecuniaria.

Aunque para autores como Héctor Villegas, la sanción tributaria puede clasificarse en sanción de índole civil y sanción de índole penal; es criterio del autor de la presente tesis, aclarar que la sanción tributaria se refiere únicamente al medio correctivo que aplica el Estado cuando se ha cometido una infracción tributaria, pues si lo que se comete es un delito no corresponde una sanción tributaria, sino una sanción penal.

Esto no quiere decir que la sanción tributaria corresponda solo a multas, recargos o intereses, las cuales son figuras derivadas del derecho civil; pues, en el caso de Guatemala, la sanción tributaria puede tomar diversas formas.

Siguiendo la línea de clasificación común, las sanciones tributarias se agrupan así:

b.i.) Sanciones tributarias pecuniarias: multas, recargos e intereses.

b.ii.) Sanciones tributarias no pecuniarias:

- Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.
- Prohibición de celebrar contratos u otros actos jurídicos con organismos del Estado.
- Decomiso de materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- Pérdida de concesiones.
- Pérdida de exenciones o incentivos.
- Inhabilitación para el ejercicio de oficios o profesiones por período de tiempo.

De las sanciones enumeradas, merece un comentario especial, el cierre de empresas, establecimientos, o negocios, regulado en los Artículos del 86 al 88 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, no por la efectividad de dicha sanción, sino más bien por la mala regulación y la mala aplicación en el ámbito práctico, en que se incluyen varios aspectos muy discutibles.

Este tipo de sanción, es aplicada por un juez de paz del ramo penal, no obstante que está regulada en una norma tributaria sustantiva no penal, lo cual pone en entredicho sobre si existe una cuestión de competencia.

Respecto al tema, expresa el Licenciado Erick Quintanilla: “Es evidente de que el derecho penal constituye la última razón, y en ese sentido, las reformas que han sido catalogadas hasta el día de hoy, como parte de un terrorismo fiscal, provocan no solo inseguridad jurídica en los contribuyentes, sino también, estados de represión criminal, lo cual no es congruente con el principio de legalidad y capacidad de pago que constitucionalmente rigen el derecho tributario. Por otro lado, ante la deficiencia y transparencia en el caso del Estado para recaudar los tributos, también, resulta importante, que los legisladores han encontrado la solución, reprimiendo las infracciones tributarias, convirtiendo algunas de ellas en delitos y sobre estos, debe conocer el juez de paz penal.”<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Quintanilla García, Erick Edgardo, **Elementos jurídicos que informan la obligación de los juzgados de paz penal a dictar el cierre temporal de empresas por infracciones tributarias en lugar de cerrarlas por faltas penales.** Pág. 75.



La opinión del Licenciado Quintanilla, es de suma relevancia, pues las corrientes modernas del derecho penal en contraste con la evolución de los derechos humanos, convergen en considerar al derecho penal como un derecho preventivo y sancionador, y no como un derecho de represión, lo cual parece suceder, a criterio del Licenciado Quintanilla, en el tema de las infracciones tributarias.



## CAPÍTULO II

### 2. Doctrina del delito tributario

Derivado del surgimiento del ilícito tributario, conviene analizar en este capítulo la doctrina del delito tributario, génesis del derecho penal tributario; con base en los postulados propios de la doctrina penalista.

#### 2.1. Formas genéricas de defraudación

Anteriormente se mencionó que uno de los elementos que distingue al tipo penal tributario es el ánimo de defraudar, respecto de ello, la doctrina establece dos formas genéricas en las cuales se puede presentar la defraudación: la evasión fiscal y la elusión fiscal.

En relación a la primera de las conductas fraudulentas, Ossorio, define la evasión fiscal como todo “acto o maniobra destinado a incumplir ilícitamente con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias.”<sup>8</sup>

La anterior definición, sin embargo, agrupa únicamente acciones o conductas activas, sin mencionar la omisión o falta de acción, la cual también se debe incluir dentro de la conducta fraudulenta, según se describirá más adelante.

Héctor Villegas, asevera en una forma un tanto más completa que Ossorio, que la evasión fiscal es: “toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a

---

<sup>8</sup> Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 408.

abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.”<sup>9</sup>. Como puede notarse, esta definición ya incluye la omisión o falta de acción como forma de conducta ilícita.

Villegas, agrega que la evasión fiscal tiene los siguientes elementos distintivos:

- a) Evitación total del tributo o disminución del monto, evitación parcial.
- b) La evasión está limitada a un país, es decir que debe existir un límite territorial.
- c) Solo puede ser evasor fiscal, aquella persona jurídicamente obligada al pago.
- d) Incluye todas las conductas fraudulentas u omisivas cuyo fin sea suprimir la carga tributaria o disminuirla, nótese que el fin es siempre doloso, pues si fuera una simple omisión o incumplimiento por ignorancia o imprudencia, se estaría ante una infracción tributaria, el dolo de defraudar es un dolo específico.
- e) La evasión fiscal es siempre antijurídica, no existe evasión legal, en este último supuesto, sería el equivalente a la exención de tributos.

Existen diversos tipos de evasión fiscal, a saber: evasión por ocultamiento: no declarar un hecho imponible omitiendo datos o actos determinantes, evasión por alteración: modificar el hecho imponible y evasión por simulación: darle al hecho imponible una apariencia distinta de lo que realmente es.

La segunda conducta fraudulenta que puede existir es la denominada **elusión fiscal o elusión tributaria**; ésta consiste en la actitud tomada por el contribuyente en la cual,

---

<sup>9</sup> Villegas. *Op Cit.* Pág. 382.

aprovechándose de lagunas legales o de regulación deficiente, distorsiona o acomoda su vida económica, a efecto de evadir sus obligaciones sin violar expresamente norma jurídica alguna.

El análisis de este tipo de conducta ha desatado una especial discusión en torno a cómo diferenciar la elusión fiscal frente a una conducta en la que el contribuyente sencillamente opta por renunciar a la posesión de determinada cosa o a una actividad comercial gravadas con tributos, por resultarle menos perjudicial económicamente o más conveniente, figura que a nivel doctrinario se denomina: economía de la opción.

Por ello resulta adecuado citar la explicación expuesta por Aráujo Falcao, citado por Villegas: "No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anomalía de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica (...) Es indispensable la atipicidad o anomalía de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo."<sup>10</sup>

## **2.2. El delito tributario**

No existe una definición precisa de qué es delito tributario, pues si la doctrina tributaria es relativamente actual y en muchos aspectos rudimentaria, aún más lo es la doctrina

---

<sup>10</sup> **Ibid.** Pág. 386.

del delito tributario. Ante tal circunstancia, es necesario explicar brevemente el delito *sui generis*.

La legislación penal guatemalteca en términos generales adopta un sistema bipartito surgido de la técnica moderna, en el cual las conductas irregulares se agrupan en contravenciones o faltas leves, y transgresiones a la ley penal, estas últimas son denominadas delitos, en las legislaciones hispanas; o crímenes, en las legislaciones europeas.

Al tratar de definir el delito, el jurista español Eugenio Cuello Calón, citado por los profesores De León Velasco y De Mata Vela, magistralmente afirma que: “Muchos criminalistas han intentado formular una noción del delito en sí, en su esencia, una noción de tipo filosófico que sirva en todos los tiempos y en todos los países para determinar si un hecho es o nó delictivo. Tales tentativas han sido estériles, pues hallándose la noción del delito en íntima conexión con la vida social y jurídica de cada pueblo y cada siglo, aquella ha de seguir forzosamente los cambios de éstas, y por consiguiente, es muy posible que lo penado ayer como delito se considere hoy como lícito y viceversa.”<sup>11</sup>

A través del tiempo, vastos han sido los criterios para definir el delito: el criterio legalista: el delito es lo prohibido por ley, el criterio filosófico: el delito es el pecado, una violación a la moral, el criterio natural sociológico: delito es lo antisocial; y finalmente el criterio técnico jurídico, que es el criterio adoptado por la doctrina moderna y que intenta definir el delito con argumentos jurídicos en sentido estricto.

---

<sup>11</sup> De León Velasco, Héctor Aníbal, y José Francisco de Mata Vela, **Curso de derecho penal guatemalteco**. Págs. 122 y 123.

El jurista mexicano Raúl Carrancá y Trujillo, citado por los profesores De León Velasco y De Mata Vela, expone: “El Delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.”<sup>12</sup>.

También citado por los profesores De León Velasco y De Mata Vela, Palacios Motta asevera: “El Delito es un acto del hombre (positivo o negativo), legalmente típico, antijurídico, culpable, imputable a un sujeto responsable, en ocasiones previa determinación de condiciones objetivas de punibilidad y al cual se le impone una pena y/o una medida de seguridad.”<sup>13</sup>

Aunque en la actualidad, es indiscutible que cualquiera de las dos argumentaciones indicadas en el párrafo anterior, cumplirían con los requisitos para definir el delito, el autor de la presente tesis, considera que tanto la afirmación de Carrancá Trujillo, como la afirmación de Palacios Motta, al igual que muchas otras parecidas, no constituyen una definición de delito, sino más bien, un concepto amplio de delito, toda vez que únicamente contienen una relación verbal de los elementos de la teoría del delito, sin explicar la esencia del delito propiamente.

Si aún no es posible definir el delito, menos lo será definir el delito tributario; por ello, se puede afirmar que el Delito Tributario surge de la atracción de ciertas figuras de incumplimiento que se suscitan en el ámbito tributario, de una ley sustantiva tributaria hacia una ley penal, lo cual dio lugar a la aplicación de penas en lugar de sanciones administrativas.

---

<sup>12</sup> **Ibid.** Pág. 139.

<sup>13</sup> **Ibid.** Pág. 140.

En otras palabras, el delito tributario, nace a partir del encuadramiento de ciertas infracciones tributarias graves a tipos penales; estos tipos son autónomos en el sentido de que no son tipos penales agravados, pues si lo fueran, se estaría violentando el principio de no analogía en materia penal; sino que resultan ser figuras específicas de delitos cometidos en el ámbito tributario pero que tienen como consecuencia la imposición de una pena.

Al delito tributario suele ubicársele generalmente dentro del grupo de los denominados **delitos económicos**, en base a la relevancia que éste tipo de delito tiene en el ámbito de la economía; este criterio sería pleno, si los delitos tributarios se cometiesen únicamente con relación a los impuestos; pero, como anteriormente se analizó, los impuestos no son los únicos tributos, también existen tasas y también existen contribuciones especiales.

Por ello, conviene indicar que no es correcto agrupar el delito tributario como parte del delito económico; pues éste, el delito tributario debe entenderse como una categoría propia, distinta e independiente de otro tipo de delitos.

### **2.2.1. Elementos del delito tributario**

Siguiendo la estructura tradicional de la teoría general del delito, brevemente se describen los elementos del delito tributario.

#### **a) Bien jurídico protegido**

Aunque existen diversos criterios, es comúnmente aceptado, que el bien jurídico protegido como elemento del delito tributario debe analizarse desde dos posturas

relacionadas y complementarias, por una parte la protección al PATRIMONIO DEL ESTADO, y por otra parte, el DEBER DE TRIBUTAR, estableciendo además, que la afectación al bien jurídico protegido en los delitos tributarios, debiera incidir en el correcto desempeño de las funciones estatales, lo cual es consecuente pero no necesariamente condicionante.

## **b) Tipo objetivo**

Para el análisis de este elemento conviene hacer la relación: sujeto, objeto, conducta, resultado.

El sujeto activo es aquel ente que reúne las características señaladas en el tipo penal y ejecuta el delito, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido. El sujeto activo puede ser el contribuyente o responsable, el agente de percepción, el representante o el empleado de una persona jurídica, y otros, según el delito específico del cual se trate; el sujeto pasivo es la administración pública, representada por la Superintendencia de Administración Tributaria, por la Municipalidad o por el ente encargado de recaudar el tributo.

El objeto puede ser jurídico o material, el primero se refiere al bien jurídico protegido; el segundo, se refiere a aquellos actos u objetos sobre los cuales se delinque, por ejemplo: si el delito consiste en defraudación tributaria mediante engaño por inducir a error a la administración tributaria para la determinación y pago de tributos, el objeto material será la determinación y el pago, y además, todo aquel documento en el cual se plasmaron dichos actos, es decir las declaraciones o formulaciones del contribuyente.

La conducta, traducida también como **acción típica**, se determina por el verbo rector de cada tipo penal tributario: declarar, simular, engañar, resistir, etc. Inclusive puede darse el caso de que exista falta de conducta, omisión o comisión por omisión.

Con respecto al resultado, en este tipo de delitos, además de la conducta típica debe haber un resultado que dañe al sujeto pasivo y que beneficie al sujeto activo. Este resultado bilateral, por decirlo de alguna manera, no es indispensable para que exista un delito, pero sí para que el tipo penal se considere de naturaleza tributaria.

### c) **Tipo subjetivo**

El delito tributario siempre es doloso, no existe la culpa, pues la negligencia, imprudencia o impericia, destruye la figura del tipo. El dolo se traduce en el ánimo de cometer un ilícito con el fin de conseguir un resultado, aunque no se logre éste último.

Merece especial atención éste elemento, pues a criterio del autor, constituye el elemento principal que le otorga naturaleza especial a los delitos tributarios, pues el *animus* debe de ser causal y finalista, solo de esta manera se puede determinar si el delito es tributario o no e inclusive, si existe delito o no.

Además, en los delitos tributarios no cabe la tentativa, para que exista delito debe haber consumación del acto, caso contrario la acción constituiría otro delito o sería penalmente irrelevante.

#### **d) Responsabilidad**

En estos delitos, son aplicables las penas de prisión, multa o expulsión del territorio nacional. Un aspecto relevante que no debe pasar desapercibido, es que también existe la pena para las personas colectivas, a quienes se les sancionará con multas o en caso de reincidencia, con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

#### **2.2.2. Delitos contenidos en el Código Penal, Decreto 17-73**

El Código Penal vigente en la República de Guatemala, tuvo su origen ideológico en el modelo del Código Penal Tipo para América Latina; *a posteriori*, se incluyeron una serie de reformas influidas por el conflicto armado interno. En el año 1996 se introdujeron a la legislación penal guatemalteca, mediante el Decreto 103-96, los delitos contra el régimen tributario, dentro del título X y capítulo IV.

Los delitos tributarios regulados en el Artículo 358 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, son:

- a) Literal "A": Defraudación tributaria.
- b) Literal "B": Casos especiales de defraudación tributaria.
- c) Literal "C": Apropiación indebida de tributos.
- d) Literal "D": Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

### 2.2.3. Defraudación y contrabando aduaneros

Merecen especial análisis, los delitos de defraudación y contrabando aduaneros, toda vez éstos, son tipos especiales contenidos en el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala (Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros).

Con el fin de establecer el contexto, se cita la definición que Ossorio asigna a la palabra “aduanas”, donde indica que son “Oficinas públicas donde se registran los géneros y mercaderías que se importan o exportan, y se cobran los impuestos que adeudan conforme a una tarifa de avalúos.”<sup>14</sup>

Esta definición se complementa con la exposición del único considerando del Decreto número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros; en el cual se hace referencia al control que busca el Gobierno de la República a efecto de combatir la corrupción existente en el ramo aduanero, en la internación y egreso de mercancías.

El primer aspecto que resalta, es que los delitos que regula esta ley, se cometen en un lugar determinado, las aduanas; un segundo aspecto, es la forma tan híbrida en que aparece regulado el elemento subjetivo de los delitos; en el delito de defraudación aduanera y sus casos especiales, por ejemplo, pueden haber dos ánimos totalmente distintos: evadir dolosamente el pago de tributos u obtener una ventaja al infringir legislación aduanera, en el primer caso el delito es eminentemente tributario, pero en el segundo caso el delito no es tributario, pero sí económico, si se quiere ser específico, delito aduanero.

---

<sup>14</sup> Ossorio. **Op. Cit.** Pág. 65.

En el delito de contrabando aduanero, por ejemplo, la conducta típica es: la introducción o extracción de mercancías de manera clandestina, o aún de manera visible, pero con mercadería prohibida o limitada; sea cual fuere el caso, el perjuicio fiscal puede ser o no el resultado, y sin embargo sigue existiendo delito; este es el distintivo para considerar que el contrabando aduanero y sus casos especiales, atentan contra el régimen de aduanas, régimen que pertenece al orden económico; más no contra el régimen tributario.

Si en la comisión del delito de contrabando aduanero y sus casos especiales, se atenta contra el régimen tributario, cabría la posibilidad de un concurso de delitos.

Quizás, el único delito tributario contenido en el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros; podría ser la defraudación aduanera, limitada en cuanto al tipo penal, a la descripción contenida en el primer párrafo del Artículo 1 de la citada ley especial; fuera de ello, los otros tipos penales deben considerarse no como delitos tributarios, sino como delitos económicos, pues en esta última categoría es en donde se encuentran aquellos delitos en donde el bien jurídico protegido es el orden económico en primera instancia, esto no descarta que como consecuencia de la comisión delictual se defraude al fisco.

### **2.3. Derecho tributario**

No obstante que el Derecho es un sistema regulatorio de la conducta de los hombres, que se concibe como un todo; su desarrollo y especialización, han desembocado en la división de ramas jurídicas con contenidos propios, algunas casi autónomas, otras no tanto. Así, una rama que estudia la actividad administrativa del estado, denominada



derecho administrativo, da origen a otras especialidades, como el derecho financiero, el derecho fiscal y el derecho tributario.

Cuando la actividad del Estado se dirige a obtener, y emplear recursos para el logro de sus propios fines, las normas jurídicas que regulan dicha actividad, constituyen el denominado derecho financiero; y si las normas jurídicas regulan la mera obtención de recursos sin ahondar en la forma en que éstos sean empleados, se está ante el denominado derecho fiscal.

El Estado, busca obtener recursos a través de distintos medios, ya sea por explotación de bienes propios: empresas estatales, concesiones, o por aportaciones que recibe a través de donaciones internacionales; pero también puede financiarse ejerciendo el poder tributario y la competencia tributaria, es aquí donde aparece el denominado derecho tributario, no hay lugar a confusión, del derecho financiero surge el derecho fiscal y de éste último el derecho tributario.

Siendo una rama relativamente nueva, muchos autores coinciden en que fue Dino Jarach, en el año 1943, quien estableció la dogmática de la autonomía científica del derecho tributario.

Jarach, en la obra denominada **El hecho imponible**, hace la siguiente referencia: “El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias, constituye el derecho tributario sustantivo, o como se acostumbra

denominarlo a menudo el derecho tributario material. Es éste, a nuestro parecer, el derecho tributario propiamente dicho, estructural y dogmáticamente autónomo.”<sup>15</sup>

Ciertamente la definición de Jarach marcó el génesis del derecho tributario científico, considerado dogmáticamente autónomo, como él lo asevera; sin embargo ésta definición en la actualidad parecería rudimentaria, pues el avance de la ciencia del derecho tributario a evadido los límites propios de un derecho sustantivo, para abarcar diversas esferas que surgen de la misma practicidad de dicha materia, y su relación con las otras ramas del Derecho.

Villegas, afirma que el Derecho Tributario es “el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”.<sup>16</sup> Esta definición es más simplista pero a su vez más amplia, pues el citado autor no se limita a mencionar el derecho puramente sustantivo o material, sino que amplía el campo de estudio y regulación del derecho tributario, a través de sus distintos aspectos.

La mayoría de tratadistas convergen en que la autonomía en general debe incluir tres aspectos: didáctico: principios y doctrinas que pueden demostrarse en la práctica, científico: método investigativo propio, campo de estudio y personas especializadas en su estudio; y legislativo: normas sustantivas y procesales propias. Si bien, el derecho tributario tiene autonomía didáctica y autonomía legislativa, no puede afirmarse que tenga autonomía científica, pues es una materia aún en desarrollo.

---

<sup>15</sup> Jarach, Dino, **El hecho imponible**, Pág. 14.

<sup>16</sup> Villegas, Héctor B., **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, Pág. 133.

El derecho tributario es entonces una disciplina semiautónoma, que contiene principios, normas jurídicas y doctrinas científicas que se encargan del estudio de los tributos, y de los aspectos que con éstos se relacionan.

Respecto de la naturaleza jurídica, existen todas las características, desde cualquier perspectiva, para considerar al derecho tributario como una rama del derecho público.

### **2.3.1. Clasificación**

Como anteriormente se mencionó, el derecho tributario no goza de plena autonomía científica, razón por la cual resulta irracional intentar hacer una clasificación exacta; sin embargo algunos autores consideran necesario diferenciar el derecho tributario sustantivo o material, cuyo objeto de estudio es el nacimiento y extinción de obligaciones tributarias; el derecho tributario formal, que contiene la aplicación de las normas materiales a casos concretos; y, el derecho tributario procesal o instrumental, cuyo contenido serán las normas adjetivas que regulan los procedimientos en caso de incumplimiento.

Otras clasificaciones incluyen derecho tributario administrativo, derecho tributario constitucional, derecho tributario penal, y otras; éstas divisiones responden a la relación que existe entre el derecho tributario con otras ramas del Derecho, pero surge un problema, que algunas veces se aplican normas tributarias a otras ramas del Derecho, y otras veces se aplican normas de otras ramas del Derecho a la rama tributaria.



En base a lo expuesto, y con el afán de presentar un esquema sencillo, más o menos exacto, se sugiere que el Derecho Tributario se clasifique así:

a) Por el contenido de la norma jurídica tributaria:

- Derecho tributario sustantivo: normas materiales y normas formales; y,
- Derecho tributario adjetivo: normas procedimentales.

b) Por la aplicación de las normas jurídicas tributarias a otras ramas del Derecho:

- Derecho tributario administrativo;
- Derecho tributario mercantil y aduanero;
- Derecho tributario forense y notarial; y,
- Derecho tributario del transporte.

c) Por la aplicación de otras ramas del Derecho al derecho tributario:

- Derecho constitucional tributario;
- Derecho civil tributario;
- Derecho penal tributario; y,
- Derecho procesal tributario.

### **2.3.2. Principios constitucionales del derecho tributario**

Es menester hacer un breve análisis de los principios contenidos en nuestra Constitución, cuya observancia ha de ser imperativa en todos los campos del Derecho, incluyendo el Derecho tributario.

a) Principio de legalidad tributaria: De conformidad con los artículos 171 literal “c”, y 239 constitucionales, corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, establecer tributos y regular las bases de recaudación; los tributos deben, entonces, tener su origen en leyes ordinarias.

Cabe mencionar que el último párrafo del Artículo 239 citado, reafirma la jerarquía normativa y la prevalencia de las leyes ordinarias sobre las leyes reglamentarias, en materia tributaria; quedando las últimas, limitadas a regular los procedimientos administrativos de cobro y recaudación.

b) Principio de capacidad de pago: justicia y equidad tributaria: La regulación de tributos debe responder en proporción a la capacidad económica del contribuyente; en tal sentido, las normas tributarias deben estar armonizadas con la realidad patrimonial de las personas. Éste principio está fundamentado en el Artículo 243 constitucional.

c) Principio de igualdad y generalidad: Si una persona es capaz económicamente de pagar un tributo; debe ser tratado en igualdad de condiciones que los otros contribuyentes cuya capacidad económica sea similar, éste grupo de contribuyentes será considerado como la generalidad.



La Corte de Constitucionalidad, ha interpretado los alcances de la igualdad y generalidad tributarias, reguladas en los artículos 4 y 243 de la Carta Magna, en el sentido siguiente: “(...) En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado.” (Lo escrito puede consultarse en la Gaceta número 71 de la Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados números: 421, 453, 608 y 818-2002 y 1806-2003, sentencia de fecha 24 de febrero de dos mil cuatro).

Además de los principios mencionados anteriormente, existen otros que no menos importantes, forman parte de la base axiológica que inspira el derecho tributario, tales como la no doble tributación, la no confiscatoriedad, o la no retroactividad; éstos sin embargo, para los efectos del presente trabajo no requieren mayor explicación.

#### **2.4. Derecho penal tributario**

La aparición del tipo penal tributario en la historia del derecho penal, dio origen a una nueva rama denominada derecho penal tributario, cuyo objeto es el estudio de los delitos tributarios y sus respectivas penas. Cabe resaltar que esta nueva materia no ha sido considerada suficientemente autónoma, derivado de lo cual, a continuación se describen algunas de las teorías que tratan de explicar dicha circunstancia:

a) Posición tributaria: Giuliani Fonrouge, consideró que el derecho tributario debe ser entendido como un todo; conformado por diferentes elementos que están separados pero a la vez interconectados, el delito tributario se deriva del mismo poder tributario; no existe, para él, un derecho penal tributario propio, y en tal virtud el delito tributario debe estudiarse como parte del derecho tributario.

b) Posición penalista: Sus postulantes, afirman que el derecho penal tributario, es parte del derecho penal común. A criterio de Sáinz de Bujanda, existe una identidad sustancial entre el delito tributario y el delito penal común. El derecho penal tributario es parte de un todo, el derecho penal; entonces el delito tributario debe entenderse como parte del derecho penal.

c) Una tercera posición, es la que afirma que el derecho penal tributario, no es parte del derecho penal común, sino del derecho penal contravencional o derecho penal administrativo, cuyo objeto es la regulación de las infracciones cometidas contra la actividad administrativa.

Esta posición es muy discutible, en virtud de que los delitos tributarios nos son infracciones contra la administración. Los elementos característicos de los delitos tributarios y el impacto que genera la comisión de éstos, los diferencia de las infracciones administrativas.

d) Finalmente, un cuarto criterio, adoptado por Héctor Villegas, es el que afirma que la ubicación del derecho penal tributario será variable; ésta rama se ubica dentro del derecho penal común, si los delitos tributarios se norman y aplican, de conformidad con los principios comunes del derecho penal, y el derecho penal tributario solo será



autónomo, si la regulación de los delitos tributarios es lo suficientemente completa para desplazar e inaplicar las normas penales comunes.

Es criterio del autor de la presente tesis, afirmar que el derecho penal tributario, en el contexto de Hispanoamérica, es aún parte del derecho penal común, toda vez que el desarrollo de ésta nueva rama, aún no tiene la fuerza doctrinal, legal, práctica y técnica para desplazar a la rama común; aunque didácticamente se le estudie como una rama diferente.



## CAPÍTULO III

### **3. Los juzgados y tribunales penales especializados en delitos tributarios y la correcta aplicación del sistema de justicia penal tributaria**

En el presente capítulo, se analiza la existencia de los órganos jurisdiccionales especializados en el conocimiento y juzgamiento de delitos tributarios, desde una perspectiva crítica, mediante la cual se pretende establecer la factibilidad y funcionalidad de la justicia penal especializada tal y como actualmente existe en Guatemala.

#### **3.1. Antecedentes**

Previo a estudiar el tema central de la tesis, y para entrar en contexto, conviene referirse acerca de cómo ha evolucionado la especialización en materia tributaria, tanto en el Organismo Judicial, como en las entidades públicas que participan en el proceso penal guatemalteco.

##### **3.1.1. Especialización en entidades públicas**

La evaluación comparativa respecto del modo y forma en que la especialización en materia tributaria es aplicada en entidades estatales, constituye punto de partida respecto del cual puede analizarse el funcionamiento de órganos jurisdiccionales penales especializados en delitos tributarios.

El Ministerio Público, es el órgano encargado de la investigación y persecución penal; en lo concerniente al tema tributario, dicha función se ejerce por medio de la Fiscalía de

Delitos Económicos. Esta fiscalía constituye una unidad que se especializa en delitos que atentan contra la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario, y está compuesta de seis agencias fiscales, cuatro de ellas están a cargo de delitos de defraudación tributaria; una a cargo de delitos de contrabando y defraudación aduanera, y la última a cargo de casos especiales relacionados con grandes contribuyentes.

De conformidad con datos proporcionados por la propia Fiscalía de Delitos Económicos, al periódico Prensa Libre, en el año dos mil catorce, se “recuperaron”, término utilizado en el artículo periodístico, 83.8 millones de quetzales en la vía procesal penal, mediante la aplicación de 330 medidas desjudicializadoras, de las cuales, 297 fueron casos de suspensión condicional de la persecución penal, y 33 fueron casos de aplicación de criterio de oportunidad<sup>17</sup>. (Véase también ANEXO I del presente trabajo).

Otro de los actores principales del proceso penal tributario, es la Superintendencia de Administración Tributaria. Esta institución, no solo ejerce la función recaudadora, sino además ejerce procesalmente, la función de querellante adhesivo, en incluso función de investigación.

El diligenciamiento de casos penales, corresponde a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, a través del Departamento de Asuntos Penales; éste último, se compone de tres unidades, siendo estas: unidad de delitos aduaneros; unidad de delitos tributarios, y unidad de delitos administrativos.

---

<sup>17</sup> **Periódico Prensa Libre.** [http://www.prensalibre.com/noticias/justicia/Defraudacion-Guatemala-MP-SAT-recuperan\\_dinero-sentencias\\_0\\_1297070404](http://www.prensalibre.com/noticias/justicia/Defraudacion-Guatemala-MP-SAT-recuperan_dinero-sentencias_0_1297070404) (Consulta: Guatemala, 3 de febrero de dos mil quince).

Por la propia naturaleza institucional, la Superintendencia de Administración Tributaria, es la que mejor ha aplicado la especialización en materia tributaria, mediante la realización de cursos y la implementación de programas permanentes de especialización.

Es importante mencionar también, a la Policía Nacional Civil, no tanto por su eficiencia, sino por el papel que se le asigna para la prevención y represión del delito. De conformidad con lo regulado en el Reglamento de Organización contenido en el Acuerdo Gubernativo 662-2005, la unidad a quien debe corresponder lo relativo a delitos tributarios, es la División de Fiscal y Fronteras, DFF, que formaría parte de la Subdirección General de Unidades Especialistas.

Esta unidad tendría a su cargo la prevención, investigación y persecución de delitos de contrabando, defraudación fiscal y defraudación aduanera, delitos en materia de propiedad intelectual, y lavado de dinero y activos, pero hasta el día de hoy, no existe avance respecto de la creación de la “DFF”; siendo asumidas sus funciones por la División de Protección de Puertos y Aeropuertos, DIPA. Esto genera como resultado que en gran parte, las funciones policiales se concentren en delitos de contrabando y defraudación aduaneros, dejando casi excluidos los delitos tributarios propios.

### **3.1.2. Especialización en el Organismo Judicial**

Aunque el Organismo Judicial cuenta con la Escuela de Estudios Judiciales, cuya función se centra en la preparación de magistrados, jueces y personal auxiliar, esto resulta insuficiente si se toma en cuenta el nivel de especialización que requiere el tema del delito tributario.



No existe antecedente suficientemente claro con respecto a la especialización penal tributaria en el Organismo Judicial. Los programas de formación para juzgadores se basan en preparar al candidato para su desempeño como funcionario judicial, es decir, se le proporciona conocimientos sobre el funcionamiento del juzgado o tribunal, cuestiones eminentemente administrativas; y, en algunos casos se realizan seminarios aislados de actualización sobre temas de relevancia, que no llevan una concatenación o una preparación concisa e integral, y que más bien consisten en charlas o discursos magistrales.

Los auxiliares judiciales, son capacitados en materias jurídicas generales, derecho civil, derecho penal, derecho laboral, derecho de familia; pero no existe una preparación específica. A pesar de la falta de preparación especializada en materia de delitos tributarios, parece irónico, que si existe asignación de competencia especializada tributaria a juzgados penales.

Mediante el acuerdo 16-2008 de fecha 14 de mayo del año dos mil ocho, la Corte Suprema de Justicia, modificó la competencia del Juzgado Octavo de Paz Penal del Municipio de Guatemala, asignándole la exclusividad para conocer asuntos en materia tributaria dentro del territorio que le corresponde. El acuerdo mencionado, consta de tres artículos, de los cuales se analizan dos, pues el tercero se refiere únicamente a la entrada en vigencia del acuerdo.

El primer artículo establece en referencia a la competencia material del juzgado: "A partir de la vigencia de este Acuerdo el Juzgado Octavo de Paz Penal del municipio de

Guatemala conocerá exclusivamente de los asuntos en materia tributaria dentro de su competencia territorial establecida.”

Sin embargo, la imprecisión al redactar la frase “los asuntos en materia tributaria”, confunde, y hace pensar que éste juzgado tiene competencia no solo para conocer delitos tributarios, sino también para conocer asuntos cuya competencia corresponde a los Tribunales de lo Contencioso Administrativo (asuntos tributarios iniciados por contribuyentes), o asuntos que son competencia de los Juzgados de lo Económico Coactivo (asuntos tributarios iniciados por la Administración Tributaria para el cobro de adeudos).

El segundo artículo, textualmente establece: “Los Juzgados de Paz Penal del municipio de Guatemala, en virtud de lo dispuesto en el artículo anterior, no conocerán en materia tributaria, excepto los expedientes que tengan en trámite hasta su fenecimiento.”; este artículo únicamente confirma lo dispuesto en el primer artículo, pero se vuelve a cometer el error de redactar la frase: “materia tributaria”.

Como puede establecerse, en el mencionado acuerdo, no se da mayor explicación respecto de los límites de la competencia material asignada al juzgado, lo cual presume que los asuntos que debe conocer dicho juzgado son los regulados en el Artículo 44 del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, es decir los asuntos designados a los jueces de paz penal en general, y los asuntos mencionados en el Artículo 86 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el cual se establece la facultad que tiene un juez de paz del ramo penal para imponer la sanción del cierre temporal de empresas.

La realidad no concuerda con lo planteado anteriormente, pues la investigación de campo realizada en el Juzgado Octavo de Paz Penal, estableció que dicha judicatura actualmente funciona en la séptima calle uno guión cuarenta y cuatro de la zona uno de la Ciudad de Guatemala; se conforma por el juez de paz, el secretario, un comisario, tres oficiales y un notificador, y conoce exclusivamente lo relacionado a las infracciones tributarias cuya sanción es el cierre temporal de empresas (sanción regulada en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y no en el Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala).

De conformidad con los datos estadísticos proporcionados por el Secretario del juzgado en mención, en el año dos mil catorce, se conocieron 108 casos relacionados con asuntos de su competencia.

### **3.1.3. Características del proceso penal en delitos tributarios**

La justicia guatemalteca no posee un proceso penal especializado. Al juzgamiento de delitos tributarios se aplica hasta el día de hoy, el proceso penal común, sin embargo existen algunos elementos distintivos que se suscitan dentro de dicho proceso:

- a) Comúnmente, es la Superintendencia de Administración Tributaria, la entidad que presenta la denuncia penal; este acto es resultado de la propia fiscalización que lleva dicho ente. La SAT entonces, ejerce funciones de investigador (fiscalizador), de denunciante, y eventualmente, de querellante adhesivo.

El Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, reformado por el Decreto 37-2016 del

Congreso de la República de Guatemala, establece como funciones propias de la SAT, la administración del régimen tributario, la aplicación de la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de los tributos, la sanción de conformidad con las normas tributarias sustantivas.

La mencionada ley orgánica, establece en el artículo tercero: “g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público (...), r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público; s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. (...)”.

- b) La denuncia, es presentada, con regularidad ante un juzgado de primera instancia del penal, aún cuando no es obligatorio que la SAT proceda de esa manera.

La explicación de dicho proceder la expone el Auditor Rodimiro Pérez, de la siguiente manera: “La actitud de presentar las denuncias ante Juez competente, se considera que descansa bajo el criterio de constituir, desde un inicio, al Juez Contralor de la Investigación, circunstancia que no es muy dinámica cuando la denuncia es presentada ante el Ministerio Público. De esa cuenta, el Juzgado una vez se ha declarado competente para conocer el asunto (asignando número de causa), cursa la denuncia al Ministerio Público (ente investigador y acusador) y oficia al Procurador

General de la Nación para que intervenga en su calidad de representante legal del Estado (Actor Civil).”<sup>18</sup>

- c) Es el único proceso penal, en donde el denunciante o querellante adhesivo, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-; el ente investigador y acusador, Ministerio Público; y el actor civil, Procuraduría General de la Nación; representan al mismo ente, El Estado; esto por supuesto violenta de alguna manera el principio de defensa e igualdad procesal.
- d) Los medios de prueba que predominan en el proceso penal, son los medios documentales y los dictámenes de expertos (peritajes), esto derivado de la naturaleza especializada de los delitos tributarios.
- e) Es muy común que en este tipo de proceso, se opte por la aplicación de medidas desjudicializadoras cuando el contribuyente salda el adeudo tributario. Esto se deriva de la mala regulación y de la mala interpretación que se tiene del tipo penal tributario.

### **3.2. Argumentos sobre la existencia de competencia penal especializada**

A continuación se presentan algunos de los argumentos que apoyan o contrarían la existencia de competencia penal especializada, esto con el afán de que al comparar los postulados, se establezca si existe soporte doctrinal, jurídico y práctico, para la especialización de los juzgados y tribunales penales.

---

<sup>18</sup> Pérez, Rodimiro Lorenzo, **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. 64.



### **3.2.1. Deficiencia en el análisis del tipo penal**

Resulta preocupante mencionar que, los jueces penales guatemaltecos no están actualizados en temas de derecho penal tributario; son expertos en derecho penal y derecho procesal penal, pero carentes en relación a derecho tributario y delito tributario; esto ha generado como resultado, que el análisis judicial que se realiza dentro del proceso penal en materia de delitos tributarios, sea considerado débil e incompleto, es decir deficiente.

La deficiencia en el análisis del tipo penal tributario es efecto de la falta de preparación del juez, ésta falta repercute en el análisis de indicios, análisis y valoración de la prueba, valoración de argumentos, fundamentación de resoluciones, y otros.

El juez ya no entiende las cosas según su conocimiento, sino que se atiene a lo que puedan argumentar las partes, o al contenido del dictamen de expertos en materia tributaria, entiéndase contadores o auditores; el juez acepta argumentos que quizá no sustentan válidamente la acusación o la defensa.

El juzgador otorga valor probatorio a elementos materiales que pueden no comprobar la existencia de delito tributario, sino la existencia de otro tipo de delitos. Todo ello es causa de que el proceso penal se vicie, y no logre su objetivo principal, que es la averiguación de la verdad, en esta materia específica.

El vicio en el proceso penal llevado a cabo por jueces no preparados adecuadamente en delitos tributarios, se analiza desde dos perspectivas, una perspectiva general y una perspectiva específica.

La primera perspectiva, está basada en el principio del análisis de las normas; para analizar una norma jurídica, ésta no debe aislarse de las demás, las normas se interpretan con base en su texto y en su contexto; en el caso del derecho penal tributario, lo correcto es que el juez penal contraste los elementos del derecho penal, del derecho procesal penal, del derecho tributario y del derecho administrativo, inclusive.

La segunda perspectiva, derivada de la teoría general del delito, se refiere al análisis propio del tipo penal tributario; pues como anteriormente se indicó, el delito tributario tiene un elemento particular, que se debe estudiar con puntualidad y delicadeza, el dolo o ánimo de defraudar.

Éste elemento, a criterio del autor del presente trabajo, requiere de una adecuada atención, el dolo en los delitos tributarios es un límite casi imperceptible que diferencia éstos delitos de muchos otros delitos, que por más parecidos que sean, no pueden ni deben confundirse.

### **3.2.2. Crítica constitucionalista**

Son muy variados los criterios que giran entorno a la regulación del delito tributario, uno de esos criterios, de mucha importancia, es la postura que asumen los expertos en el tema constitucional. Para muchos de los constitucionalistas, la existencia del delito tributario se asoma al límite de lo inconstitucional, este criterio, se basa en los siguientes postulados:

- a) El derecho penal tributario no es autónomo y se rige por los principios del derecho penal común, el cual a su vez debe regirse por la Constitución, pues esta última contiene normas penales generales y no solo principios axiológicos.
- b) La aplicación del derecho penal se basa en principios de lesividad, necesidad y razonabilidad; las conductas que se deben regular y sancionar con una pena, deben causar tal impacto, que no sea posible la aplicación de otro tipo de sanciones.
- c) El derecho penal es garantista, preventivo y sancionador; no recaudatorio.
- d) No hay prisión por deudas. La falta de pago de tributos, se convierte en una deuda a favor del Estado, por ello, no debe haber prisión.
- e) El derecho penal tributario es muestra de una degradación del bien jurídico protegido, y del inflacionismo del derecho penal. Este punto crítico, ha cobrado relevancia en los últimos años, en virtud de que los estudiosos de la materia penal han considerado que no cualquier conducta debe penalizarse y tampoco cualquier valor debe considerarse como bien jurídico protegido.

Existen valores que deben protegerse por otras vías: civil, mercantil, administrativa; y no necesariamente por el derecho penal.

Los postulados mencionados son ciertamente válidos, y contienen elementos y principios que en todo momento deben observarse cuando se analiza el delito tributario, pues esto evita que el derecho penal tributario riña con el derecho constitucional.

### **3.2.3. Perspectiva de derecho comparado**

Los mejores y más prácticos ejemplos de especialización penal a nivel de órganos judiciales, se encuentran en Alemania y Argentina, por lo cual será importante incluir algunos aspectos de la organización tribunalicia de dichas naciones.

#### **a) Procedimiento penal tributario en Alemania**

La organización de la justicia alemana, es ejemplo de calidad y eficiencia, siendo una de las grandes potencias económico-políticas, también lo es en el aspecto judicial, razón por la cual es la principal referencia del de derecho comparado.

La competencia penal especializada, la ejercen las “Salas en lo Penal Económico”, que consisten en tribunales penales que conocen de delitos fiscales y aduaneros, y además de delitos en materia de propiedad industrial y derechos de autor, delitos comerciales, delitos bancarios, delitos de estafa informática y estafas especiales; de ello deriva que las Salas no se nominen “Salas en lo Penal Tributario”, sino “Salas en lo Penal Económico”, en término más amplio.

Estos órganos judiciales, pueden funcionar como tribunales de primera o segunda instancia, según el hecho delictivo que se someta a su conocimiento. Están conformados por jueces profesionales (letrados en ciencias jurídicas), y por jueces honorarios (no letrados en ciencias jurídicas pero letrados en materia económica o contable, o ciencias afines), claro ejemplo del sistema judicial sajón.

No obstante lo mencionado, para ser juez profesional miembro de una Sala en lo Penal Económico, no es requisito esencial la especialización en delitos económicos; esto se debe a que la composición misma del tribunal conlleva a que al menos uno de los miembros honorarios sea especialista en materia económica o contable.

En el aspecto netamente procedimental, cabe destacar que la competencia de las Salas como tribunales de primera instancia se activa siempre y cuando los delitos que se sometan a su conocimiento prevengan una sanción privativa de libertad de cuatro años o más, en caso contrario, los órganos competentes para conocer en primera instancia son los Juzgados de lo Penal Económico, en este caso, la segunda instancia está a cargo de las Salas en lo Penal Económico, quienes conocen el recurso de apelación.

Contra las resoluciones de las Salas, en cualquier caso, cabe el recurso de revisión, que se interpone ante los Tribunales Superiores de Distrito. Sin embargo, y a pesar del avanzado sistema procesal alemán, el proceso penal en los casos de comisión de delitos económicos, no es especial, y continúa rigiéndose por el proceso penal ordinario o común.

#### **b) Procedimiento penal tributario en Argentina**

El caso de Argentina, resulta tan interesante, como el anterior. En esta nación, existe una competencia federal especializada en delitos económicos que territorialmente se extiende a toda la república, y en el caso de la capital, Buenos Aires, la competencia pasa a ser más especializada, en delitos tributarios.

El juzgamiento en materia penal está a cargo de los denominados Jueces de lo Penal Económico o Jueces de lo Penal Tributario, que conocen la etapa investigativa del proceso penal, similar a la participación de los jueces de instancia penal guatemaltecos en la etapa preparatoria; y a cargo de los denominados Tribunales Orales de lo Penal Económico o Penal Tributario, que conocen el juicio oral en los delitos económicos, tributarios y de seguridad nacional, similar a los tribunales de sentencia guatemaltecos en el debate. No existe etapa intermedia.

Una innovación importante, eminentemente procesal, es la practicidad en el manejo de impugnaciones en materia penal tributaria; la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico conoce las impugnaciones que se interponen en contra de los Jueces de lo Penal Económico o Penal Tributario, y la Cámara Nacional de Casación Penal conoce como única impugnación, la casación en contra de las resoluciones de los Tribunales Orales de lo Penal Económico o Penal Tributario.

Adicionalmente, en el proceso penal argentino referente a delitos tributarios, a diferencia del proceso penal argentino común, la etapa de investigación o de esclarecimiento, está dominada por la formalización, pues el tipo de delitos exige que en la mayoría de los casos, el diligenciamiento de peritajes e informes escritos consuma la mayor parte de dicha etapa, cuestión que repercute en que los plazos de investigación sean más largos.

Con relación a la etapa del juicio, se limita la oralidad y la inmediación, lo cual se deriva de la formalización mencionada, puesto que la mayor parte del tiempo de ésta etapa

corresponde a la lectura de documentos, peritajes e informes, y no propiamente al debate oral.

### **3.3. Aspectos necesarios para el funcionamiento de los juzgados y tribunales penales especializados en materia tributaria**

Existen elementos que, a criterio del autor, constituyen fundamentos básicos y por ende necesarios, para lograr el correcto funcionamiento de los órganos jurisdiccionales especializados en materia tributaria. Estos aspectos resultan de la integración y aplicación de temas anteriormente analizados, tales como, la doctrina tributaria y la doctrina del delito tributario.

#### **3.3.1. El aspecto teórico: competencia como responsabilidad y el principio del juez natural**

Conviene en este momento citar las palabras del Doctor Mauro Chacón, quien define la competencia como “La responsabilidad para conocer de un juicio en determinado ramo, y que no haya superposición de casos, o sea que un juez es competente para conocer un asunto concreto y decidir sobre el fondo, anteponiéndose a los demás órganos que, dotados de jurisdicción, deben abstenerse de conocer, ya que la competencia es un límite funcional de la facultad y el deber de juzgar.”<sup>19</sup>

Es interesante la consideración que hace el Doctor Chacón, respecto de la competencia no sólo como facultad, sino además, como responsabilidad y deber; razón por la que

---

<sup>19</sup> Chacón Corado, Mauro. **Los conceptos de acción, pretensión y excepción.** Pág. 261.

todo juez, independientemente del grado jerárquico que tenga, debe tener la calidad y probidad para encajar en la función que le corresponde y para la cual fue designado.

Tradicionalmente se clasifica a la competencia en: competencia funcional o jerárquica, competencia territorial y competencia objetiva; ésta última es la importante para efectos del presente trabajo, pues es la que se refiere al objeto o materia del proceso penal (*ratione materiae*); en este caso la competencia objetiva se refiere al conocimiento de delitos tributarios.

Gustavo Cetina, citado por Poroj Subbuyuj, asevera que: “En términos generales, el principio del juez natural busca que ningún ciudadano sea juzgado por comisiones o tribunales especiales o sea llevado ante jueces distintos a los llamados por la ley a conocer, antes del hecho que motiva el proceso.”<sup>20</sup>

El principio del juez natural se debe de entender en base a dos postulados: Primero, quien debe juzgar los delitos, es la persona designada por la Corte Suprema de Justicia conforme a la ley, cuya competencia está previamente determinada. El término **especial**, no debe confundirse con el término **especialista**, y en ese sentido, lo que constitucionalmente no es permitido, es que aparte de los jueces dotados legalmente con jurisdicción, algún individuo, se atribuya funciones judiciales, por ejemplo jueces designados por un gobierno de facto.

Segundo, el juzgamiento de los delitos, debe hacerse con apego a las normas del debido proceso, las normas del derecho interno, y los tratados internacionales

---

<sup>20</sup> Poroj Subbuyuj, Oscar Alfredo. **El proceso penal guatemalteco, generalidades, etapa preparatoria, etapa intermedia y la vía recursiva.** Pág. 45.



aplicables; aún con sus falencias, debe respetarse cada fase del proceso penal, y no variar el procedimiento. El juez que debe conocer delitos tributarios, es el funcionario preparado y designado por la Corte Suprema de Justicia para tal efecto (juez idóneo o natural), con responsabilidades y no solamente con facultades.

### **3.3.2. El aspecto académico: idoneidad de la preparación del juez y del personal auxiliar**

Debido a que en Guatemala, el sistema judicial está compuesto únicamente por jueces profesionales, la capacidad e idoneidad académica del Juez, resultan ser elementos indispensables y delicados para la conformación de órganos jurisdiccionales penales óptimos, cuya inobservancia puntual resulta catastrófica para el correcto funcionamiento del sistema de justicia.

No se debe confundir, la idoneidad con la brillantez académica; por supuesto que los jueces deben ser constantes en el estudio del Derecho, pero lo esencial, es hacer énfasis en que la preparación del juez, sea acorde a la competencia judicial que se le asigne. En lo que concierne al presente trabajo, no se analiza la excelencia académica, sino la idoneidad académica.

El Juez, debe ser un conocedor de la materia penal tributaria, y además, un aplicador eficiente de la justicia. A criterio del autor, la selección del Juez Penal Tributario, debe basarse en los siguientes aspectos:

a) El primer contacto a nivel académico, que un estudiante tiene con cuestiones tributarias se suscita en la carrera del nivel diversificado. Lo ideal es, que el futuro

Juez Penal Tributario, haya cursado y aprobado alguna carrera relacionada con las ciencias contables o con tributos: perito contador, bachiller o secretaria comercial, o alguna otra carrera equivalente.

- b) A nivel universitario, el profesional debe ser especialista en derecho tributario, pues esta materia es la base doctrinal de la tributación, y además de ser especialista en derecho penal y derecho procesal penal. Este aspecto no requiere mayor atención, pues la mayoría de las universidades que funcionan en el país, actualmente ofrecen ambas especializaciones.

Dentro de éste aspecto, el Organismo Judicial puede inclusive, especializar a jueces que ya estén ejerciendo, mediante alianzas académicas con los centros de enseñanza superior; pero no obstante lo anterior, buena parte de la academia judicial, se debe basar en los conocimientos específicos que debe proporcionar la misma carrera judicial, mediante la Escuela de Estudios Judiciales.

- c) La experiencia acumulada y la cultura del Juez. El tema tributario es alimentado diariamente por realidad nacional, pues los tributos no dejan de tener el carácter dinámico, se relacionan con dinero y comercio pero también se relacionan con administración pública y finanzas públicas.

La experiencia previa del Juez en el ámbito tributario es indispensable, así como su cultura tributaria; esto alimenta el conocimiento del juzgador, le forma en su propia doctrina y optimiza su forma de análisis e interpretación.



Ahondando uno de los aspectos anteriormente señalados, es de mencionar que la Escuela de Estudios Judiciales, es una unidad de capacitación institucional del Organismo Judicial, que consiste en el órgano técnico superior cuyo fin es la capacitación y formación técnica y profesional de jueces, magistrados, funcionarios y empleado del Organismo Judicial.

De conformidad con el Reglamento de la Escuela de Estudios Judiciales, existen tres áreas de formación: área de funcionarios judiciales, área administrativa y área de auxiliares judiciales; la primera se encarga de la capacitación de los jueces de paz, jueces de instancia y magistrados, la segunda se encarga de la preparación del personal técnico, y la tercera de la preparación de los auxiliares o aspirantes a ocupar dichos puestos: secretarios, oficiales, notificadores y comisarios.

La escuela, es la encargada de establecer los niveles de capacitación de los jueces y magistrados, siendo éstos: la formación inicial, la especialización, la formación o capacitación en servicio, y la actualización.

La formación inicial se imparte a los aspirantes al cargo de juez con el objetivo de reforzar sus habilidades, más no para proveer de conocimientos que debieron ser adquiridos en la carrera universitaria; la especialización, cuyo objetivo es aportar al juez, conocimientos directamente relacionados con la materia que conoce; la formación o capacitación en servicio, que consiste en actividades para reforzar conocimientos de ramas del derecho relativamente nuevas, como el derecho ambiental, derecho maya, o propiedad intelectual; y, finalmente, la actualización, que se desarrolla mediante

seminarios en los cuales se abordan temas tales como las modificaciones a la legislación.

Finalmente, conviene incluir en el presente tema las palabras de Paz Archila, citando los principios básicos relativos a la independencia de la judicatura, adoptados por el Séptimo Congreso de Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente: “Las personas seleccionadas para ocupar cargos judiciales serán personas íntegras e idóneas y tendrán la formación o las calificaciones jurídicas apropiadas. Todo método utilizado para la selección de personal judicial garantizará que éste no sea nombrado por motivos indebidos.”<sup>21</sup>

### **3.3.3. El aspecto administrativo: la creación del juzgado especializado**

A criterio del autor, fácil sería que la Corte Suprema de Justicia, emita un acuerdo en el cual modifique la competencia de alguno de los juzgados y/o tribunales penales existentes, y le adjudique el juzgamiento de ciertos delitos tributarios (ejemplo de ello es el juzgado octavo de paz penal, anteriormente mencionado); pero si ese fuera el caso, aún no existiría una verdadera competencia especializada.

Por ello, lo correcto es que la Corte, integre nuevos órganos jurisdiccionales; ciertamente esto sería más complicado, pero también mucho más funcional.

El trámite hasta hoy implementado por la Corte Suprema, para la creación de un nuevo órgano jurisdiccional penal puede iniciar de oficio o a solicitud de particulares, y se lleva a cabo ante la Cámara Penal, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia y la Secretaría

---

<sup>21</sup> Paz Archila, Carlos Rodolfo, **La carrera judicial en Guatemala**. Pág. 7.

de Planificación y Desarrollo Institucional, si el procedimiento resulta favorable, se emite el acuerdo de creación correspondiente, y se realizan todas las adecuaciones financieras, administrativas, informáticas y de recursos humanos. (Véase ANEXO II del presente trabajo).

#### **3.3.4. El aspecto técnico – jurídico: la competencia específica**

En base a las consideraciones anteriormente efectuadas, acerca de la competencia penal en el derecho comparado, una mejora técnica para el correcto funcionamiento de la competencia penal especializada, es incluir dentro de dicha competencia, el conocimiento no sólo de delitos de orden tributario, sino también de delitos cuya identidad se relacione con el tema de los tributos.

La competencia de los órganos jurisdiccionales debe ser específica. Siendo los delitos tributarios, delitos contra el patrimonio económico del Estado, no pueden conjugarse estos con los delitos económicos (mezcla que es evidente en el Código Penal vigente); por ello, es necesario establecer los límites de la competencia que por razón de la materia se otorga a jueces especializados.

Es de hacer notar que los delitos contra el patrimonio estatal, constituyen un espectro amplio de ilícitos penales, que incluyen delitos tributarios, y delitos patrimoniales, los cuales en su conjunto configuran la categoría de delitos fiscales, éstos últimos definidos como aquellos que afectan la obtención de recursos estatales, no limitados a la mera recaudación tributaria.

Siendo más prácticos aún, y en base a la jerarquía de los órganos judiciales, puede establecerse el siguiente sistema jurisdiccional:

- a) Establecer Juzgados de Primera Instancia Penal para Delitos Tributarios, cuya función sería el control y resolución de la fase preparatoria e intermedia del proceso penal.
- b) Establecer Tribunales de Sentencia para Delitos Fiscales, encargados de la etapa de juicio y sentencia. Esto coadyuvaría a que la especialización de los jueces sea aprovechada para la resolución de procesos, no solo relativos a delitos tributarios, sino otros, tales como, delitos contra el patrimonio estatal, los cuales se categorizan como delitos fiscales.
- c) Respecto de los tribunales de segunda instancia, el ideal es la creación de salas especializadas en delitos tributarios o fiscales, tal y como en su oportunidad sucedió para el juzgamiento del delito de femicidio; sin embargo, considera el autor de la presente tesis, que puede asignarse a determinadas salas ya existentes, el conocimiento de procesos penales tributarios o fiscales.

Por ejemplo: una sala de apelaciones del ramo penal de delitos tributarios o fiscales, en cuyo caso lo ideal es que al menos un magistrado sea especialista en materia tributaria o fiscal; o inclusive asignarle a salas del tribunal de lo contencioso administrativo, competencia penal para conocer en segunda instancia delitos tributarios o fiscales, en cuyo caso la preparación de los magistrados ya no deberá ser tributaria sino penal y procesal penal., y conformar el tribunal con al menos un juez especializado en lo penal tributario.

### 3.3.5. El aspecto legal: reformas a la ley

Como parte de las propuestas del presente trabajo, se proponen reformas legales en tres niveles, las cuales se detallan como sigue:

- a) Reformas a las leyes sustantivas: Es necesario que el legislador establezca distinciones claras entre las infracciones administrativas del orden tributario, las infracciones tributarias propias y los delitos tributarios.

Una forma en que puede realizarse esta reforma, es por ejemplo: agrupar aquellas infracciones a deberes meramente formales dentro de las infracciones administrativas, cuyo conocimiento judicial esté a cargo de una Sala de lo Contencioso Administrativo, establecer infracciones tributarias propiamente, cuando exista falta de pago de tributos o de apremios económicos (multas, intereses) derivada de incumplimiento, cuando la omisión del pago sea culposa, o cuando el incumplimiento sea de una cuantía menor, cuyo conocimiento judicial sea a cargo de una Sala de lo Contencioso Administrativo (tributario) o de un Juzgado de Instancia Económico Coactiva

Los delitos tributarios deben estar regulados con precisión, se deben establecer tipos penales concretos, se debe ampliar delitos tributarios a temas como el Impuesto Único Sobre Inmuebles, o las Contribuciones que los patronos descuentan a los trabajadores, pero que no se reportan al IGSS. Parece ser que los delitos tributarios solo se relacionan con impuestos, pero esto no debe ser así.

b) Reformas a las leyes procesales: El tema de la reforma al proceso penal, puede causar mucha discusión, pero es necesario modificar algunos elementos que son fundamentales para la correcta aplicación de la justicia penal tributaria.

Anteriormente se mencionó que uno de los medios de prueba que abunda en el proceso penal tributario, es la prueba documental, por ello, deben establecerse parámetros legales para el análisis de este tipo de prueba, a efecto de evitar la prueba abundante y la prueba irrelevante.

Adoptando, el criterio de algunos investigadores, dentro del proceso penal, debe establecerse claramente las funciones de cada sujeto procesal, podría suprimirse la participación de la Superintendencia de Administración Tributaria o la participación de la Procuraduría General de la Nación. El Ministerio Público puede asumir las funciones que actualmente ejerce la SAT (querellante adhesivo y ente investigador), la SAT no participaría como sujeto procesal, pero tendría funciones de auxiliar en la Investigación del Ministerio Público.

En caso se suprima la participación de la Procuraduría General de la Nación, deberá delegarse la función de actor civil, a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Debe reformarse el tema de las medidas sustitutivas, reguladas en el Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala. En el proceso penal tributario, actualmente no puede aplicarse ninguna medida sustitutiva, con excepción de la caución económica (Artículo 264 penúltimo párrafo).



El problema surge pues, si no puede aplicarse medida sustitutiva de caución económica, obligadamente debe ordenarse prisión preventiva al sindicato; aún cuando éste no represente peligro de fuga u obstaculización a la verdad.

Además, el hecho de que la caución económica sea considerada como garantía para la presencia del sindicato durante la sustanciación del proceso, puede ser inconstitucional; toda vez que dicha caución puede confundirse con la garantía económica que aparece prohibida en el último párrafo del Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- c) Reformas a las leyes administrativas orgánicas: Naturalmente, es necesario reformar algunas leyes administrativas y deben emitirse los acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, en donde se establezcan las competencias especializadas en materia tributaria. Estas reformas, deberán orientarse a legalizar los requisitos para ser juez penal tributario, y enunciar los límites de la competencia penal tributaria.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El autor, presenta hallazgos y propuestas surgidas de la investigación, los cuales considera importantes para concluir el presente trabajo.

Conviene destacar la mala regulación sustantiva de los tributos. Se da mayor énfasis a los impuestos, aún cuando existen tasas y contribuciones especiales; existe confusión entre las figuras de exención y exoneración. Esto puede ser resuelto mediante reformas al Código Tributario y a las leyes especiales tributarias.

Asimismo, no existe un límite claro entre infracciones y delitos tributarios. Deben reformarse las leyes sustantivas para establecer con claridad las infracciones tributarias su procedimiento sancionatorio. Con respecto a los delitos, las reformas pueden incluirse en una ley contra la defraudación tributaria, que defina los tipos penales tributarios y que además incluya una parte procesal en la cual se defina la competencia penal especializada en delitos tributarios, en cada una de sus instancias.

La selección de jueces debe realizarse con base en la preparación y especialización. Se sugiere la alianza con instituciones especializadas. El tema de la funcionalidad, requiere también adecuación presupuestaria y voluntad política.

El fin de la propuesta presentada es la tutela judicial efectiva, que cada caso penal que se conozca, sea resuelto con el mayor apego a la ley y a los valores supremos que informan el ordenamiento jurídico guatemalteco.





**ANEXOS**



## ANEXO I

| <b>MINISTERIO PÚBLICO</b>                                       |                                       |               |
|---|---------------------------------------|---------------|
| <b>Impuestos "recuperados", período: mayo 2014 - abril 2015</b> |                                       |               |
| <b>Mes</b>  | <b>Monto recaudado (en quetzales)</b> |               |
| Mayo 2014   | Q                                     | 9,307,484.21  |
| Junio 2014  | Q                                     | 1,003,314.46  |
| Julio 2014  | Q                                     | 10,171,418.20 |
| Agosto 2014   | Q                                     | 8,970,289.55  |
| Septiembre 2014   | Q                                     | 6,274,946.59  |
| Octubre 2014  | Q                                     | 2,749,873.68  |
| Noviembre 2014  | Q                                     | 23,673,580.45 |
| Diciembre 2014  | Q                                     | 151,379.61    |
| Enero 2015  | Q                                     | 1,117,454.96  |
| Febrero 2015  | Q                                     | 1,514,135.36  |
| Marzo 2015  | Q                                     | 87,273.42     |
| Abril 2015  | Q                                     | 5,604,909.03  |

**Fuente: Fiscalía de Delitos Económicos**



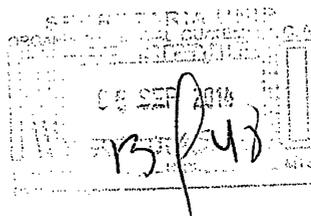
## ANEXO II



### SECRETARÍA DE PLANIFICACIÓN Y DESARROLLO INSTITUCIONAL

Guatemala, 03 de septiembre de 2014  
Oficio No. SPDIOJ-O-517-2014/EP

Licenciada  
Sofía Eleonora Ciraiz Morales  
Coordinadora de Análisis de la Información  
Unidad de Información Pública  
Organismo Judicial  
Su Despacho.



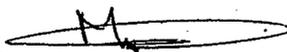
Licenciada Ciraiz:

Por este medio acuso recibo del Oficio 619-2014 KSALAZAR, de fecha veintinueve de agosto de 2014, emitida por esa Unidad y recibida con fecha 2 de septiembre del mismo año, por la cual solicita a esta Secretaría de Planificación y Desarrollo Institucional, que en el término de seis días a partir de recibida la presente, se sirva proporcionar la información que a continuación de describe: **información sobre el trámite o las fases para la creación de un juzgado o tribunal nuevo, con competencia penal.**

Derivado de lo anterior y para darle cumplimiento a lo que estipula la Ley de Acceso a la Información Pública, esta Secretaría de Planificación y Desarrollo Institucional, adjunto a la presente sírvese encontrar informe detallado de la forma en que se realiza el trámite para la creación de un órgano jurisdiccional, con competencia en materia penal.

Sin otro particular, me suscribo de usted,

Atentamente,

  
Ingeniero José Antonio Migoya Gracia  
Secretario de Planificación y Desarrollo Institucional



Adjunto: Lo indicado

## **TRÁMITE A SEGUIR PARA LA CREACIÓN DE UN ÓRGANO JURISDICCIONAL CON COMPETENCIA EN MATERIA PENAL.**

### **INICIO**

El inicio se puede dar de dos maneras:

- 1 En reunión de Cámara Penal, los señores magistrados, lleguen a la conclusión que es necesario crear determinado órgano jurisdiccional, (juzgado de Paz, Juzgado de Primera Instancia, Tribunal de Sentencia o Sala de la Corte de Apelaciones).
- 2 Cuando los miembros de la sociedad civil, sector justicia o abogados litigantes de determinada cabecera departamental, soliciten a la Cámara Penal, la creación de determinado órgano jurisdiccional, ya sea porque el actual, tiene alta carga de trabajo y por el aumento de la delincuencia común u organizada, le es imposible atender rápidamente todos los requerimientos que ingresan, o porque en esa localidad no existe un órgano específico en materia penal.

### **CONOCIMIENTO DE LA SOLICITUD POR MEDIO DE SESIÓN DE CÁMARA PENAL.**

En cualquiera de las dos formas anteriores, los señores magistrados miembros de la Cámara Penal, por medio de punto de agenda, lo someten a consideración de reunión de Cámara, lo analizan y si le dan su visto bueno, lo someten en punto de agenda al Pleno de la Corte Suprema de Justicia.

### **ANÁLISIS Y APROBACIÓN DEL PLENO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.**

En sesión de Pleno, la honorable Corte Suprema de Justicia, luego de la exposición por parte del señor Magistrado Presidente de la Cámara Penal, el señor Presidente del Organismo Judicial y de la Corte Suprema de Justicia, lo somete a consideración del Pleno y si éste da su visto bueno, queda aprobado en punto de acta, el cual es ratificado en la próxima sesión de Pleno.

### **REQUERIMIENTO A LA SECRETARÍA DE PLANIFICACIÓN Y DESARROLLO INSTITUCIONAL.**

La Secretaria de la Corte Suprema de Justicia, por medio de Oficio, transcribe el punto de acta aprobado y ratificado por la Honorable Corte Suprema de Justicia y lo remite a la Secretaría de Planificación y Desarrollo Institucional, para que se proceda a su respectivo análisis.

## **SECRETARÍA DE PLANIFICACIÓN Y DESARROLLO INSTITUCIONAL**

### **BASE LEGAL**

Con fundamento en los Acuerdos 24/998 y 13/999, de fechas veinticuatro de julio de 1998 y veintiocho de septiembre de 1999, respectivamente, la Presidencia del Organismo Judicial, aprobó la propuesta del Modelo Gerencial y Organizacional, del área administrativa, acuerdos que dieron origen a la Secretaría de Planificación y Desarrollo Institucional.

Por medio de Acuerdo 93/012, de fecha veintitrés de mayo de 2012, la Presidencia del Organismo Judicial, aprueba la modificación de la estructura organizativa de la Secretaría de Planificación y Desarrollo Institucional.

Decreto 48-99 de fecha treinta de noviembre de 1999, del Congreso de la República de Guatemala y Acuerdo 31-2000, de fecha cinco de julio de 2000, se aprueba la Ley de Servicio Civil del Organismo Judicial y Reglamento de la Ley de Servicio Civil del Organismo Judicial.

### **FUNCIONES**

Una de las principales funciones de la Secretaría de Planificación y Desarrollo Institucional, es la de la planificación y desarrollo institucional, así como la creación, análisis y desarrollo de planes que generen propuestas de mejoras continuas y dictaminar lo relativo a la creación de plazas, unidades administrativas y órganos jurisdiccionales.

### **ESTUDIO IN SITU DE LA SOLICITUD PLANTEADA**

Derivado de la solicitud planteada, el Secretario de Planificación y Desarrollo Institucional, designa al personal que se trasladará al lugar de origen del requerimiento, para realizar in situ el respectivo análisis, el cual incluye:

- Reunión con autoridades civiles, Jueces y personal auxiliar, abogados litigantes, miembros del sector justicia de la localidad, verificación de edificios adecuados en donde funcionará el órgano jurisdiccional, terrenos susceptibles de proceso de donación. Condiciones de seguridad tanto para el órgano jurisdiccional, como para el personal.
- Cargas de Trabajo si ya existe el órgano y se piensa crear otro de la misma materia.
- Distancias y accesos.
- Transporte.
- Faccionar acta en donde las autoridades se comprometen a respetar las decisiones del órgano jurisdiccional y a garantiza la seguridad de los empleados de dicho órgano.

## **ELABORACIÓN DEL DICTAMEN Y PROYECTO DE ACUERDO RESPECTIVO**

Posterior a la visita realizada, se procede a la elaboración del dictamen, en donde luego de tomar en cuenta todos los factores anteriormente descritos, se determina en la opinión del dictamen, que sí es procedente o no la creación de dicho órgano jurisdiccional.

Si la opinión es favorable, además del dictamen, se elabora y se adjunta un Proyecto de Acuerdo, para que sea remitido a la Cámara Penal, para que sea analizado y hacerle algunas modificaciones.

## **APROBACIÓN DEL PLENO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.**

La Cámara Penal, posterior a la recepción del Dictamen y Proyecto de Acuerdo, si es necesario realiza las modificaciones del Proyecto de Acuerdo y si no, lo agenda en el siguiente Pleno y lo somete para su respectiva aprobación y su posterior ratificación.

## **TRÁMITE ADMINISTRATIVO**

Ya aprobado y ratificado por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, se procede de la forma siguiente:

La Gerencia de Recursos Humanos, procede a la elaboración de los perfiles de los nuevos puestos, que pertenecerán a la estructura organizativa del nuevo órgano jurisdiccional y elaboración de Acuerdo de creación de plazas.

La Gerencia Financiera, procede a encontrarle espacio presupuestario, para el funcionamiento de dicho órgano jurisdiccional.

La Presidencia del Organismo Judicial, procede a aprobar el Acuerdo de creación de plazas.

La Gerencia Administrativa, procede a equipar con mobiliario y equipo, para el buen funcionamiento del órgano jurisdiccional.

El Centro de Informática y Telecomunicaciones, procede a equipar al órgano jurisdiccional, con el equipo de computación y con los sistemas que sean necesarios para el buen funcionamiento de dicho órgano.

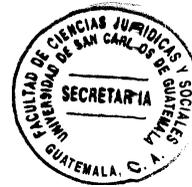
## **INAUGURACIÓN Y ENTRADA EN VIGENCIA.**

Ya realizados y concluidos todos los trámites correspondientes, Al momento de inicio de las actividades del órgano jurisdiccional, a través de la entrada en vigencia preceptuada por medio del Acuerdo, se procede a su inauguración y a partir de esa fecha ya entre a funcionar el respectivo órgano jurisdiccional.

### ANEXO III

| CLASIFICACIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS, FISCALES Y ECONÓMICOS |                   |   |                                  |
|---|-------------------|---|----------------------------------|
| Cuerpo normativo  | Artículo          | Delito  | Naturaleza                       |
| Código Penal  | 247 numeral 7     | Hurto agravado  | Fiscal (patrimonial)             |
| Código Penal  | 271               | Estafa mediante informaciones contables                               | Tributario                       |
| Código Penal  | 340 y 341         | Monopolio y otras formas de monopolio                                 | Económico                        |
| Código Penal  | 342               | Especulación  | Económico                        |
| Código Penal  | 342 "A" numeral 3 | Delito cambiario  | Económico, Tributario            |
| Código Penal  | 342 "B"           | Pánico financiero   | Económico                        |
| Código Penal  | 358 "A"           | Defraudación tributaria   | Tributario                       |
| Código Penal  | 358 "B"           | Casos especiales de defraudación tributaria                           | Tributario                       |
| Código Penal  | 358 "C"           | Apropiación indebida de tributos                                      | Tributario, Fiscal (patrimonial) |
| Código Penal  | 358 "D"           | Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria | Tributario                       |
| Código Penal  | 445, 446          | Peculado  | Fiscal (patrimonial)             |
| Código Penal  | 447               | Malversación  | Fiscal (patrimonial)             |
| Código Penal  | 451               | Exacciones ilegales   | Tributario                       |
| Código Penal  | 452               | Cobro indebido  | Administrativo                   |
| Código Tributario   | 16 "A"            | Simulación fiscal   | Tributario, Fiscal (patrimonial) |
| Ley contra la defraudación y el contrabando aduaneros       | 1 y 2             | Defraudación aduanera y casos especiales de defraudación aduanera     | Tributario                       |
| Ley contra la defraudación y el contrabando aduaneros       | 4 literales b y e | Casos especiales de contrabando aduanero                              | Tributario                       |
| Ley de Bancos y Grupos Financieros                          | 96                | Intermediación financiera   | Económico                        |





## BIBLIOGRAFÍA

ABANTO VÁSQUEZ, Manuel A., César Alfonso Larangeira, y coautores. **Apuntes de derecho penal económico II**; Asunción, Paraguay: Ed. ICED, 2013.

ALVARADO SANDOVAL, José Alejandro, y Ottoniel López Cruz. **Derecho tributario y legislación fiscal**; Guatemala, Guatemala: Ed. Serviprensa, S.A., 2012.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala, comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad**; 5ª ed., Guatemala, Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas, 2005.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo, teoría general y procesal**; 19ª ed., Guatemala, Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas, 2005.

CHACÓN CORADO, Mauro. **Los conceptos de acción, pretensión y excepción**; 4ª ed., Guatemala, Guatemala: Ed. Centro Editorial Vile, febrero 2011.

Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. **Revista No. 61**; Guatemala, Guatemala: Ed. Magna Terra editores, S.A., enero - diciembre 2011.

Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 71**, Expedientes acumulados números: 421,453, 608 y 818-2002 y 1806- 2003, sentencia de fecha 24 de febrero de 2004.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**; 5ª ed., México: Ed. Limusa, 2008.

[http://www.prensalibre.com/noticias/justicia/Defraudacion – Guatemala – MP –SAT – recuperan\\_dinero–sentencias\\_0\\_1297070404](http://www.prensalibre.com/noticias/justicia/Defraudacion-Guatemala-MP-SAT-recuperan-dinero-sentencias_0_1297070404) (Consulta: Guatemala, 3 de febrero de dos mil quince).

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI). **La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial**; edición digital, Guatemala, Guatemala: (s.e.), 2008.



JARACH, Dino. **El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo**; 3ª ed. (reimpresión), Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo-Perrot, (s.f.).

Ministerio Público. **Memoria administración mayo 2014-2015**; Guatemala, Guatemala: (s.l.i.), mayo 2015.

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. **Derecho procesal fiscal, guía de estudio**; 2ª ed., México: Ed. Porrúa, 2010.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales, prólogo del Doctor Guillermo Cabanellas**; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1999.

PAZ ARCHILA, Carlos Rodolfo. **La carrera judicial en Guatemala**; 1ª ed., Guatemala, Guatemala: Ed. Fundación Myrna Mack, julio 2003.

PÉREZ, Rodimiro Lorenzo. **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**, tesis de graduación; Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Guatemala, Guatemala: (s.e.), octubre 2005.

POROJ SUBUYUJ, Oscar Alfredo. **El proceso penal guatemalteco, generalidades, etapa preparatoria, etapa intermedia y la vía recursiva**; 2ª ed., Guatemala, Guatemala: Ed. Magna Terra editores, 2008.

QUINTANILLA GARCÍA, Erick Edgardo. **Elementos jurídicos que informan la obligación de los juzgados de paz penal a dictar el cierre temporal de empresas por infracciones tributarias en lugar de cerrarlas por faltas penales**, tesis de graduación; Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Guatemala, Guatemala: (s.e.), marzo 2011.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raul. **Derecho fiscal**; 2ª ed., (s.l.i.): Ed. Oxford University Press, (s.f.).



TAPIA C., Javier. **Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes**; Revista Chilena de Derecho Vol. 32 No. 2 (páginas 329 – 362), Chile: (s.e.), 2005.

TENI AGUAYO, Sergio Armando. **Análisis jurídico de la violación al principio de juez natural en los acuerdos 68-98 y 8-2004 de la Corte Suprema de Justicia**, tesis de graduación; Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Guatemala, Guatemala: (s.e.), septiembre 2005.

Universidad Rafael Landívar, Instituto de Investigaciones Jurídicas. **Revista jurídica XVI**; Guatemala, Guatemala: Ed. Serviprensa, S.A., 2012.

Vicepresidencia de la República, Ministerio de Finanzas Públicas, Superintendencia de Administración Tributaria. **Combate a la evasión tributaria: casos de alto impacto**; edición digital, Guatemala, Guatemala: (s.e.), julio 2009.

VILLEGAS, Héctor B., **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**; 7a ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones Depalma, 2001.

### **Legislación:**

**Constitución Política de la República de Guatemala**; Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

**Ley del Organismo Judicial**; Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.

**Código Penal**; Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

**Código Procesal Penal**; Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala.

**Código Tributario**; Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.



**Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros;** Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley de Actualización Tributaria;** Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley de la Carrera Judicial;** Decreto 32-2016 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley Orgánica del Ministerio Público;** Decreto 40-94 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria;** Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

**Iniciativa que dispone aprobar Ley de Actualización Tributaria, Registro No.4447;** Congreso de la República de Guatemala, Dirección Legislativa, Control de iniciativas.

**Código Penal (derogado), Decreto No. 2164;** Asamblea Legislativa de la República de Guatemala.