

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



**INCLUSIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y CASOS
ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN
LA LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO**

ROSA MARIA SALAZAR

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2021

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

**INCLUSIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y CASOS
ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN
LA LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

ROSA MARIA SALAZAR

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, octubre de 2021

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

DECANO: Lic. Henri Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Víctor Manuel Soto Salazar
Vocal: Lic. Hugo Roberto Martínez Rébula
Secretaria: Licda. Olga Aracely López Hernández de Arriola

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Otto René Vicente Revolorio
Vocal: Lic. Gamaliel Santos Luna
Secretario: Lic. Ronald David Ortíz Orantes

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 14 de febrero de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, ALDO OSBERTO GONZÁLEZ LINARES
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ROSA MARÍA SALAZAR, con carné 9318775,
 intitulado INCLUSIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y CASOS ESPECIALES DE
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO.

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.

LIC ROBERTO FREDY ORELANA MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 02/05/17 r) _____
 Asesor(a)
 (Firma y Sello)





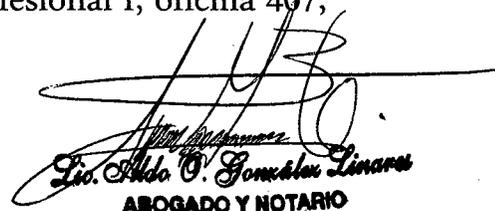
Lic. Aldo Osberto González Linares

Abogado y Notario

Colegiado No. 8831

6ta Avenida 0-60 Centro Comercial Zona 4, Torre Profesional I, oficina 407,
ciudad de Guatemala

Celular: 58250725


Lic. Aldo O. González Linares
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 05 de julio de 2017

Respetable Jefe de Unidad
Lic. 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



Distinguido Jefe de la Unidad

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis de la bachiller ROSA MARIA SALAZAR, la cual se intitula-"INCLUSIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO"; declarando expresamente que no soy pariente de la bachiller dentro de los grados de ley; por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad; al tratar sobre la inclusión de los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria en la Ley de Extinción de Dominio.
- b) Los métodos utilizados en la investigación estriban en el análisis, la inducción, la deducción y la síntesis, mediante los cuales la bachiller logró comprobar la hipótesis; analizó y expuso detalladamente los aspectos



relevantes relacionados con los tributos, los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria y la Ley de Extinción de Dominio.

- c) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo la bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- d) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no había sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
- e) En la conclusión discursiva, la bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y además recomienda que se incluyan los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, en la Ley de Extinción de Dominio.
- f) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron las exposiciones temáticas pertinentes.
- g) La bachiller aceptó las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

En base a lo expuesto, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Respetuosamente,



Lic. Abel O. González Linares
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 29 de octubre de 2018



Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez
 Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis
 Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
 Universidad de San Carlos de Guatemala

Estimado Licenciado Orellana,

Respetuosamente a usted informo que procedí a revisar la tesis de la bachiller: **ROSA MARIA SALAZAR**, la cual se titula: **"INCLUSIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIUTARIA Y CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY DE EXTINSIÓN DE DOMINIO"**

Le recomendé a la bachiller algunos cambios en la forma, estilo, gramática y redacción de la tesis, por lo que habiendo cumplido con los mismos, emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se le otorgue la correspondiente orden de impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Maria Victoria

Inga. María Victoria Miranda Sambrano
 Docente Consejera de la Comisión de Estilo





USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Decanato de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, siete de junio de dos mil veintiuno.

Se tiene a la vista para resolver el trabajo de tesis presentado por la estudiante ROSA MARÍA SALAZAR, número de carné 9318775, denominado "INCLUSIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO", y,

En virtud que la resolución emitida por la Docente Consejero de la Comisión de Estilo, Licenciada María Victoria Miranda Sambrano, de fecha 29 de octubre de 2018, tiene como nombre del trabajo de tesis "INCLUSIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN **TRIBUTARIA** Y CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO." conteniendo un error mecanográfico (resaltado en negrilla), a fin que la tesis pueda continuar con su trámite según lo procedente en la reglamentación aplicable, se corrige la resolución indicada.

Artículos 82 y 83 de la Constitución Política de la República, artículos 22 y 24 literales a), d), g) y j) del Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala (nacional y autónoma), artículos 26 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"




Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
Vocal I en sustitución del Decano

cc. Archivo





USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, veintiocho de mayo de dos mil veintiuno.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ROSA MARIA SALAZAR, titulado INCLUSIÓN DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

AJLR/JP.



DEDICATORIA



A JEHOVÁ:

Porque de Él emana la inteligencia y la sabiduría.

A MI MADRE:

Rosa Alcira Salazar, por sus cuidados y esfuerzo.

A MIS HIJOS:

Maryori, Daniel y Gissel, por ser mi inspiración.

A MIS HERMANOS:

Por su cariño y apoyo incondicional.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrirme sus puertas y con eso brindarme la oportunidad de superarme profesionalmente.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales que con el esfuerzo de sus catedráticos me permitieron adquirir conocimientos para culminar mi carrera.

PRESENTACIÓN



Esta investigación es cualitativa, se trata de un tema de fondo como lo es la defraudación tributaria, en razón que el Estado necesita de los tributos para cumplir con sus deberes; por lo que el tema pertenece a las ramas penal y tributaria. El ámbito en que se desarrolla la investigación es de enero a diciembre del 2015, en la República de Guatemala.

El sujeto del presente estudio es el delito de defraudación tributaria y el objeto es la necesidad de la inclusión de los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria en la Ley de Extinción de Dominio.

El aporte del presente análisis estriba en que el Estado aplique la Ley de Extinción de Dominio, para recuperar el importe tributario defraudado derivado de las conductas reprochables que configuran los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.

HIPÓTESIS



El problema radica en la incertidumbre que existe en cuanto a la posibilidad que tiene el Estado de Guatemala de resarcir el detrimento fiscal que genera la comisión de los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, pues si bien es cierto existe una audiencia de reparación digna, la expropiación por medio de la extinción de dominio constituye un mecanismo jurídico pertinente y eficaz para responder, combatir y erradicar tales acciones.

Por lo que es necesario incluir los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria en el Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio, para resarcir el menoscabo generado en el patrimonio del Estado.



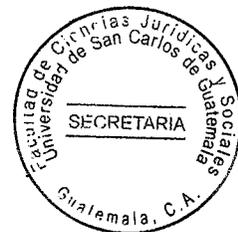
COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

Mediante el método analítico se comprobó que la hipótesis formulada es válida, ya que el Estado puede resarcir el menoscabo fiscal generado a través de conductas subsumibles en los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, a través de la desapropiación de los bienes de procedencia ilícita, a través de la Ley de Extinción de Dominio, el que constituye un mecanismo legal pertinente y eficaz para responder, combatir y erradicar tales acciones.

Por lo que es necesario incluir los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria en el Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio, para que el Estado pueda recuperar el importe tributario que ha sido defraudado.

Los métodos aplicados al presente estudio son el análisis, la síntesis y la deducción y las técnicas bibliográficas y de observación.

ÍNDICE



Pág.

Introducción.....	(i)
-------------------	-----

CAPÍTULO I

1 Derecho tributario.....	1
1.1 Definición.....	1
1.2 División.....	3
1.2.1 Material o sustantivo.....	3
1.2.2 Formal.....	4
1.2.3 Procesal o instrumental.....	4
1.3 Relación del derecho tributario con otras disciplinas.....	4
1.3.1 Derecho constitucional.....	4
1.3.2 Derecho administrativo.....	7
1.3.3 Derecho financiero.....	7
1.3.3 Derecho procesal.....	8
1.3.5 Derecho penal.....	8
1.3.6 Derecho internacional.....	9
1.3.7 Derecho civil.....	9
1.3.8 Derecho mercantil	9
1.3.9 Derecho notarial	11

CAPÍTULO II

2. Tributos	13
2.1 Clasificación.....	13
2.1.1 Impuestos.....	14
2.1.2 Tasas.....	17
2.1.3 Contribuciones especiales.....	18



2.1.4 Arbitrio.....	19
2.2 Potestad Tributaria.....	20
2.2.1 Limitaciones a la potestad tributaria.....	21
2.2.2 Principio de legalidad.....	21
2.2.3 Principio de capacidad de pago	22
2.2.4 Principio de no confiscación.....	23
2.2.5 Principio de no doble tributación o múltiple tributación.....	23
2.3 Finalidad de la tributación.....	24

CAPÍTULO III

3. Relación jurídica tributaria.....	25
3.1 Definición.....	25
3.2 Elementos.....	26
3.2.1 Personal.....	26
3.2.2 Hecho imponible.....	32
3.2.3 Objetivo.....	33
3.2.4 Base imponible.....	33
3.2.5 Cuantitativo.....	33
3.2.6 Temporal.....	35
3.3 Determinación de los tributos según el sujeto.....	36
3.3.1 Pasivo.....	36
3.3.2 Activo.....	36
3.3.3 Mixta.....	37
3.4 Determinación de los tributos según la base.....	37
3.4.1 Cierta.....	38
3.4.2 Presunta.....	38



CAPÍTULO IV

4. Inclusión de los delitos de defraudación tributaria y casos especiales	
de defraudación tributaria en la Ley de Extinción de Dominio.....	41
4.1 Elusión fiscal.....	41
4.2 Evasión fiscal.....	41
4.3 Fraude de ley tributario.....	42
4.4 Ilícito tributario.....	42
4.4.1 Infracción tributaria.....	42
4.4.2 Delitos tributarios.....	45
4.5 Ley de Extinción de Dominio.....	51
4.5.1 Actividades ilícitas o delictivas.....	52
4.5.2 Causales de procedencia de la extinción de dominio.....	54
4.6 Necesidad de reformar la literal a.5 del Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio.....	58
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67

INTRODUCCIÓN



Se procedió a escoger el tema de la inclusión de los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria en la Ley de Extinción de Dominio, en razón que es de amplio conocimiento, el impacto que provocan estos delitos en la economía del erario nacional.

El objetivo del presente trabajo de investigación consistió en concientizar la necesidad de despojar de privilegios a los delincuentes que defraudan con cantidades millonarias al Fisco y la mayoría de veces quedan impunes ante la justicia, ya que suelen actuar mediante sociedades y empresas de cartón y con representantes legales ficticios, burlando a la justicia y despojando de bienes al Estado repercutiendo en la sociedad guatemalteca, a quien se le priva de acceso a salud, a la seguridad social, a la justicia y a la educación.

Mediante la técnica de la observación y los métodos de análisis, síntesis y el deductivo se comprobó que la hipótesis formulada es válida, ya que el Estado puede resarcir el menoscabo fiscal generado a través de conductas subsumibles en los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, a través de la desapropiación por medio de la Ley de Extinción de Dominio, lo que constituye un mecanismo legal pertinente y eficaz para responder, combatir y erradicar tales acciones, por lo que es necesario incluir los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria en el Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio.

El contenido se desarrolla en el primer capítulo, que versa sobre los tributos, clasificación doctrinaria y legal, finalidad y las limitaciones a la potestad tributaria; en el segundo capítulo, se analiza la relación jurídica tributaria, su concepto, definición y elementos; el tercer capítulo, hace alusión al derecho tributario, contenido, clasificación, relación con otras disciplinas jurídicas; el cuarto capítulo, se refiere a la elusión fiscal, evasión fiscal, fraude de ley tributario e ilícito tributario entre los que se encuentran las infracciones y los delitos; el análisis del delito de la Ley de Extinción de Dominio,



antecedentes, características, objeto, actividades ilícitas o delictivas, causas de procedencia, naturaleza; y la argumentación de la necesidad de incluir los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria en la Ley de Extinción de Dominio.

Se recomienda al Congreso de la República de Guatemala, que reforme el Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio, ampliando la literal a.5 a efecto que contenga los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, con el propósito que el Estado recupere el importe tributario objeto de fraude.



CAPÍTULO I

1 Derecho tributario

Desde épocas antiguas los vasallos o siervos, debían tributar primero con parte de sus cosechas y luego con sus ingresos a favor del rey, razón por la que en algunos países como en Alemania se le denomina Derecho Impositivo.

1.1 Definición

Se le incluye como una rama del derecho financiero y se identifica con el derecho fiscal al exponer: "derecho tributario o derecho fiscal, es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que susciten entre estos últimos".¹

Al derecho tributario no se le reconoce su autonomía, sino que se le concibe como parte del derecho financiero.

¹Guiliani Fonrouge, Carlos María. *Derecho financiero*. Pág. 26



Es incluido dentro del derecho financiero al sostener: “derecho tributario es la rama del derecho financiero que estudia los principios, las instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para legarlos al Estado”.²

Se infiere que el derecho tributario es un componente del derecho financiero, en razón que el derecho tributario se encarga de la adquisición de recursos dinerarios a través de los tributos, que constituyen ingresos regulados por el derecho financiero.

Se cita finalmente al profesor mexicano Sergio Francisco de la Garza, quien expone: “por derecho tributario, entendemos el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, eso es impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir y las sanciones establecidas por su violación”.

² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Elementos de derecho tributario. Pág. 53



Se puede definir el derecho tributario como el conjunto de principios, doctrinas, instituciones y normas jurídicas que regulan, la creación, administración, fiscalización, control, recaudación y cobro de los tributos, los plazos, los contribuyentes, la obligación tributaria, las infracciones, los procedimientos oficiosos y contenciosos, los recursos y sanciones derivadas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.2 División del derecho tributario

El derecho tributario se integra por las siguientes ramas:

- a) Derecho tributario material o sustantivo
- b) Derecho tributario formal
- c) Derecho tributario procesal o instrumental

1.2.1 Material o sustantivo

Es el conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la creación, administración, fiscalización, control, cobro y recaudación de los tributos, así como los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria y los elementos de esta; y las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.



1.2.2 Formal

Es el conjunto de principios y normas jurídicas aplicadas para determinar las obligaciones tributarias en un caso concreto.

1.2.3 Procesal o instrumental

Es el conjunto de instituciones, principios y normas jurídicas que regulan los procedimientos administrativos y las controversias suscitadas entre la administración tributaria y los contribuyentes.

1.3 Relación del derecho tributario con otras disciplinas jurídicas

El derecho tributario tiene una relación dinámica con otras ramas del derecho como el constitucional donde se encuentra regulado el principio fundamental de legalidad, el administrativo, el financiero, el procesal, el penal, el internacional, el civil, el mercantil y el notarial.

1.3.1 Derecho constitucional

La Constitución Política de la República de Guatemala, faculta al Estado para ejercer la potestad tributaria. El principio de legalidad constituye el fundamento constitucional que limita la potestad tributaria e indica que todo tributo debe estar basado en ley.



El principio de legalidad se fundamenta en la máxima *nullum tributum sine lege*, que enuncia que la creación y los elementos que integran la relación tributaria, deben estar regulados en la ley, lo que constituye una garantía constitucional al estar regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que preceptúa: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

El Artículo 239 también contempla los principios de equidad y justicia tributaria, al preceptuar que decretará los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria; y también contempla el principio de reserva de la ley al preceptuar que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación de tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y



establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (Artículos 44, 175 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el Artículo 3 del Código Tributario).

El derecho tributario tiene su fuente en la Constitución Política de la República de Guatemala, lo que se materializa al aplicar los siguientes preceptos a casos concretos.

Artículo 12. Derecho de defensa;

Artículo 15. La ley no tiene efecto retroactivo;

Artículo 24. Revisión de documentos relativos al pago de impuestos;

Artículo 28. Peticiones que deben resolverse en 30 días;

Artículo 30. Publicidad de los actos administrativos;

Artículo 31. Acceso a archivos y registros públicos;

Artículo 32. Obligación de objeto de citaciones a oficinas públicas;

Artículo 42. Prohibición de multas confiscatorias;

Artículo 44. Jerarquía de la Constitución sobre otras leyes;

Artículo 73. Exención de impuestos de centros educativos;

Artículo 88. Exención de impuestos en las universidades;

Artículo 92. Exoneración de toda clase de impuestos y arbitrios a la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y Comité Olímpico Guatemalteco;

Artículo 100. Exoneración de impuestos, contribuciones y arbitrios al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.



Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso: Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;

Artículo 175. Jerarquía constitucional;

Artículo 183. Facultad del Presidente de la República de exonerar de multas y recargos;

Artículo 221. Tribunal de lo Contencioso Administrativo;

Artículo 239. Principio de legalidad;

Artículo 243. Principio de capacidad de pago y prohibición de doble o múltiple tributación.

1.3.2 Derecho administrativo

Considerando que el derecho administrativo tiene como función principal regular la organización y la actividad de la Administración Pública, se injiere su inmediata relación al tenor del Artículo 98 del Código Tributario, que indica que la Administración Tributaria, entiéndase esta como la Superintendencia de Administración Tributaria, es la encargada de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, entre las que se encuentran la fiscalización, recaudación y control de los tributos.

1.3.3 Derecho financiero

Entre la actividad financiera del Estado se encuentra la de aprobar, ejecutar y controlar lo relativo a los recursos públicos, así como la captación de ingresos, que tienen como fuente principal los tributos y la erogación que realiza para la prestación de los servicios



públicos, que estriban en la salud, la educación, la administración de justicia y la seguridad social.

1.3.4 Derecho procesal

El derecho procesal se materializa en las normas del Código Tributario que disciplinan el proceso administrativo, el procedimiento de restitución y las impugnaciones en contra de las resoluciones de la administración tributaria, en donde se indican los requisitos, los pasos, resoluciones, medios de defensa, plazos, etc., que debe seguir el contribuyente o responsable en el momento que no esté de acuerdo con su ajuste.

1.3.5 Derecho penal

Entre los bienes jurídicos tutelados en el derecho penal se encuentra el régimen tributario, lo que se concretiza a través de las normas jurídicas que regulan los delitos de defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos, resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, regulados en los artículos 358 "A", 358 "B", 358 "C" y 358 "D" del Código Penal; defraudación aduanera y contrabando aduanero regulados en los artículos 1 y 3 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.



1.3.6 Derecho internacional

Los Estados con el propósito de evitar la doble o múltiple tributación y de unificar en las aduanas la regulación de impuestos, las formas de determinación y pago, se rige por leyes como el Código Aduanero Unificado Centroamericano (CAUCA) y tratados internacionales; por ejemplo en la importación de vehículos usados, que antes la Administración Tributaria calculaba el impuesto atendiendo al tipo, marca, modelo, actualmente se aplica el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que determina el impuesto a través del monto del valor real de la factura comercial entre los países signatarios de ese tratado.

1.3.7 Derecho civil

Entre las instituciones, objeto de estudio del derecho civil, que se deben observar con la aplicación del derecho tributario, se encuentran la capacidad, las personas físicas y jurídicas, el domicilio, la personería. Además, el hecho imponible de la relación jurídica tributaria, en algunos casos, se establece por un negocio jurídico como el contrato de obra o empresa, los servicios profesionales, el arrendamiento y la compraventa.

1.3.8 Derecho mercantil

El derecho mercantil aporta al derecho tributario, instituciones como el comerciante, las sociedades mercantiles, la empresa mercantil, el acto de comercio, las cosas

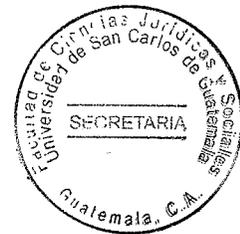


mercantiles, los títulos de créditos o títulos valores, los contratos mercantiles, los almacenes de depósito, la contabilidad mercantil.

Los comerciantes tienen la obligación de registrar su contabilidad en forma organizada, en concordancia con el sistema de partida doble, es decir que la operación mercantil se registra en el debe y en el haber para establecer la relación entre los elementos patrimoniales; y aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados o normas de información financiera (NIF).

A los comerciantes se les impone registrar su contabilidad en idioma español y la cuentas en moneda nacional, en los libros denominados: inventarios, de primera entrada o diario, mayor o centralizador, de estados financieros, los que deben conservarse por el tiempo de duración de la empresa y hasta la liquidación de todos sus negocios y dependencias mercantiles. Se prohíbe llevar más de una contabilidad para la misma empresa.

Los registros contables de la empresa deben ser presentados cuando lo requiera la Superintendencia de Administración Tributaria, por ser necesarios para que los auditores tributarios procedan a verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, la falta de cumplimiento del requerimiento, con intermediación judicial, de los documentos contables y financieros, puede constituir el delito de resistencia de la acción fiscalizadora de la administración tributaria.



1.3.9 Derecho notarial

La prestación de servicios profesionales del notario es hecho generador del impuesto al valor agregado, así como los ingresos o renta obtenidos son hechos generadores del impuesto sobre la renta.

El notario actúa como agente de percepción de los impuestos al valor agregado y timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos cuando el hecho generador es la permuta de bienes, la compra venta, la donación entre vivos y los contratos traslativos de propiedad suscritos por el notario; en el pago del impuesto de timbres fiscales donde están afectos los contratos civiles y mercantiles; los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, de presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados ante cualquier actuación notarial; y los documentos públicos y privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero. En estos casos, el notario determina el cálculo del impuesto a pagar y lo entera a la Administración Tributaria en la forma establecida en la ley o los reglamentos. El adquirente del bien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien entrega el dinero para el pago del impuesto al notario.

Aunado a lo anterior, ante la Administración Tributaria, el notario está obligado a consignar en los contratos el número de identificación tributaria y el medio de pago; cuando el vendedor es contribuyente al impuesto al valor agregado y su actividad se vincule con la compraventa, en la razón del testimonio debe hacerse referencia de la factura; cuando el vendedor no es contribuyente, en la razón del testimonio se debe



indicar el pago del impuesto; en caso de traslado de dominio de vehículos automotores, dentro de los primeros 15 días de cada mes, en las legalizaciones de firmas en certificados de propiedad, que efectúe deberá enviar un aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria.

CAPÍTULO II



2. Tributos

“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.” (Artículo 9 del Código Tributario)

Es decir, son las contribuciones pecuniarias impuestas por el Estado, a través de un ente público, a sus habitantes, al acontecer los sucesos sujetos a imposición y que constituyen la fuente principal de ingresos percibidos por el Estado para el cumplimiento de entre los que se encuentran la administración de justicia, la educación, la salud y la seguridad social.

2.1 Clasificación

Según lo prescrito en el Artículo 10 del Código Tributario, los tributos se clasifican en:

- a) Impuestos
- b) Arbitrios
- c) Contribuciones especiales y
- d) Contribuciones por mejoras



En la doctrina los tributos se clasifican en:

- a) Impuestos
- b) Tasas
- c) Contribuciones especiales

2.1.1 Impuestos

“Son la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.”³ El Artículo 11 del Código Tributario estipula que: “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Constituyen aportes dinerarios por parte del contribuyente, exigidos por el Estado, donde el hecho generador refleja la capacidad económica del contribuyente; y que en el presupuesto de hecho no se indica la actividad administrativa a la que se destinarán.

Los impuestos se pueden clasificar en:

- a) Impuestos directos
- b) Impuestos indirectos

³Morgain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Pág. 147



A. Impuestos directos

Son las imposiciones tributarias que afectan directamente el patrimonio del sujeto pasivo, el pago de esos impuestos no se puede trasponer a un tercero, por ejemplo: el impuesto sobre la renta y el impuesto único sobre inmuebles.

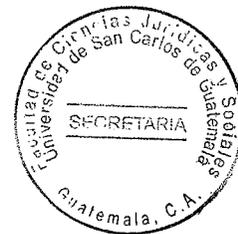
Los impuestos directos se dividen en personales y reales.

a. Impuestos personales

Son las imposiciones tributarias en las que se consideran las circunstancias económicas de los sujetos pasivos; por ejemplo: el impuesto sobre la renta y el impuesto único sobre inmuebles.

b. Impuestos reales

Son las imposiciones tributarias que afectan la cosa objeto de gravamen, sin considerar las circunstancias económicas del sujeto pasivo; por ejemplo: el impuesto al valor agregado, el impuesto específico a la distribución de cemento y el impuesto al tabaco y sus productos y el impuesto aplicable a las bebidas alcohólicas destiladas.



B. Impuestos indirectos

En esta clase de impuestos, el sujeto pasivo traspone a un tercero el pago del impuesto.

Los impuestos indirectos se dividen en: impuestos sobre actos e impuestos sobre consumo.

a. Impuestos sobre actos

Son las imposiciones tributarias que afectan las operaciones que son parte del proceso económico; por ejemplo: los impuestos de exportación, el impuesto al tabaco y sus productos, el impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas, destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, impuesto a la distribución de cemento y el impuesto a la distribución de petróleo y sus combustibles.

b. Impuestos sobre el consumo

Son las imposiciones tributarias que gravan la última fase del proceso económico, es decir en la mayoría de adquisición de bienes y servicios; por ejemplo: el impuesto al valor agregado y los impuestos a los derivados del petróleo.



2.1.2 Tasas

Son los ingresos percibidos por el Estado, a través de un ente público, en pago de un servicio público que presta a quien lo paga; verbigracia: el pago de la tasa del transporte público, de correos, certificaciones, ocupación por venta en lugares públicos, etc. Es el pago del beneficio concretamente recibido a través de la administración. A diferencia de la contribución especial, su origen es muchas veces voluntario, solo quien quiere recibirá el beneficio de la prestación administrativa. Ejemplo: cuando una persona solicita conexión de agua y energía eléctrica a su casa, hasta ese momento pagará la tasa de alcantarillados públicos y la tasa de alumbrado público.

Las tasas se clasifican en:

- a) Fijas
- b) Variables

a. Tasas fijas

Son las tasas que se mantienen permanentes en su valor y aplican en los servicios administrativos; por ejemplo: Las certificaciones de nacimiento en el Registro Nacional de las Personas, actualmente es de Q 15.00.



b. Tasas variables

Son las tasas que cambian el monto a pagar dependiendo de diversos factores como la extensión de una transmisión en los registros públicos, el valor de la operación o de la duración de una publicación; por ejemplo: el peaje de la autopista varía según el tamaño del vehículo; una publicación en el diario oficial varía según el número de líneas y publicaciones a efectuar; y una estampilla postal, según el lugar a donde se dirige la carta.

2.1.3 Contribuciones especiales

El Artículo 13 indica que “la Contribución Especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o servicios públicos”.

Se infiere que la contribución especial consiste en una prestación de carácter obligatorio, que el Estado impone a las personas, para sufragar el costo de una obra o servicio de interés general que los beneficia directamente. Ejemplo: el pago por la realización de la obra de construcción de un mercado o de construcción de aceras.

Las contribuciones especiales se clasifican en:

- a) Contribución por mejora
- b) Contribución por seguridad social



a) Contribución por mejora

Es una prestación proporcional al beneficio recibido, destinado a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común; por ejemplo: las contribuciones por mejoras que cobra la Municipalidad de Mixco, para financiar determinadas obras que realiza, como asfalto de calle, viaductos, fuentes, etc.

b) Contribución por seguridad social

Es la prestación impuesta a patronos y trabajadores, quienes integran el grupo de beneficiarios, destinada a la financiación del servicio de previsión; por ejemplo: los servicios que presta el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que se sostiene con el aporte obligatorio de patronos y trabajadores.

2.1.4 Arbitrio

El Artículo 12 del Código Tributario indica que: “el arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades”.

Es la obligación pecuniaria impuesta por el Estado al contribuyente, por la prestación de un servicio público por parte de las municipalidades.



2.2 Potestad tributaria

Es la facultad de los órganos del Estado, con base a la normativa jurídica, de crear, fiscalizar y recaudar los tributos, modificarlos, derogarlos y dictar obligaciones accesorias para su eficacia, imponiendo la obligación de pagarlos a los contribuyentes o responsables, para financiar el gasto público. Potestad que se refleja en los preceptos constitucionales que mandan a los ciudadanos guatemaltecos a contribuir con los gastos públicos y que facultan a la autoridad competente, a revisar los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones. Artículos 135 d) y 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La potestad tributaria presenta las siguientes características:

- a) Es permanente, es propia de la naturaleza del Estado, se origina de su poder y sólo puede extinguirse con la erradicación del Estado mismo.
- b) Es irrenunciable, el Estado no puede desistir a su facultad de imponer tributos.
- c) Es indelegable, el legislador no puede otorgar a otros entes la facultad de establecer tributos y sus bases de recaudación. El organismo ejecutivo desarrolla la ley por medio de la emisión de reglamentos.
- d) Tiene su origen en la norma suprema, en el caso de Guatemala, en la Constitución Política de la República de Guatemala.
- e) Territorial, aplica dentro de los límites de la soberanía nacional.
- f) Legal, las obligaciones tributarias impuestas, deben estar reguladas en ley.



g) De derecho público, por ser deber del Estado, la satisfacción de las necesidades de interés general de manera regular y continua.

2.2.1 Límites a la potestad tributaria

La potestad tributaria debe regirse en concordancia con los principios de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación, no doble o múltiple tributación.

2.2.2 Principio de legalidad

Este principio está establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que preceptúa: "Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado, la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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



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

El principio de legalidad estriba en que la potestad tributaria debe ejercerse y desarrollarse dentro del marco legal.

2.2.3 Principio de capacidad de pago

En el caso de Guatemala, la Corte de Constitucionalidad tiene como función esencial es la defensa del orden constitucional. (Artículo 268 de la Constitución Política de la República de Guatemala). Verbigracia: La posición que ha asumido la Corte de Constitucionalidad en cuanto al principio de capacidad de pago cuando dice: “Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma el sacrificio debe ser igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a



determinados montos como mínimos vitales y también debe de contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta...”

Los sujetos pasivos de los tributos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en concordancia con su capacidad económica, es decir que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera.

2.2.4 Principio de no confiscación

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios...”

Es decir, por imperativo legal, el Estado no puede apropiarse ni disponer de la totalidad de los bienes del contribuyente, por la carencia de pago de un tributo individual o acumulación de tributos por parte del contribuyente, este principio esta concatenado con el principio de capacidad de pago y constituye un mecanismo jurídico de protección al derecho de propiedad privada.

2.2.1 Principio de no doble o múltiple tributación

Los preceptos constitucionales prohíben la doble o múltiple tributación, la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243 establece: “... Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple



tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

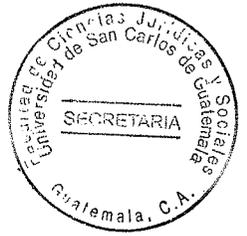
Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

La doble o múltiple tributación se manifiesta cuando por un mismo evento y periodo de imposición, el sujeto pasivo es gravado dos o más veces, lo cual es prohibido constitucionalmente.

2.3 Finalidad de la tributación

La finalidad esencial de la recaudación de los tributos estriba en financiar el gasto público, es decir, que el Estado capte ingresos para lograr la prestación de los servicios públicos, entre ellos, la defensa de su territorio, la administración de justicia, la educación, la salud pública y la seguridad social.

CAPÍTULO III



3. Relación jurídica tributaria

Es el vínculo jurídico entre el Estado, a través de un ente público y sus habitantes a quienes les impone el pago de tributos al generarse los sucesos regulados en el ordenamiento jurídico, que se encuentra constituida por el elemento personal, el hecho imponible o hecho generador, el objeto impositivo, la base imponible y el elemento cuantitativo.

3.1 Definición

“Es 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”.⁴

El Código Tributario, en el Artículo 14 preceptúa: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios

⁴ Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Pág. 133



especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

Es el nexo jurídico entre el Estado, a través de un ente público y sus habitantes a quienes les impone el pago de tributos al generarse los sucesos regulados en el ordenamiento jurídico.

3.2 Elementos

La relación jurídica tributaria se integra por los siguientes elementos:

- a) Personal
- b) Hecho imponible
- c) Objetivo
- d) Base imponible
- e) Cuantitativo
- f) Temporal

3.2.1 Personal

Lo constituye el Estado, actuando a través de un ente público, que es el que tiene la facultad de exigir la prestación y los particulares quienes son los obligados a pagar esa prestación cuando se materializan los sucesos regulados en la norma jurídica.

Está configurado por el sujeto activo y el sujeto pasivo.



A. Sujeto activo

Según lo regulado en el Artículo 17 del Código Tributario: “el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”; y de conformidad con el Artículo tres literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, el control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

El Estado, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, es el facultado para ejercer el control, fiscalización, recaudación y cobro de los tributos.

B. Sujeto pasivo

Es la persona individual o jurídica que, por mandato legal, está obligada al pago del tributo y a quien se le denomina contribuyente o responsable. Este puede ser sujeto pasivo principal o sujeto pasivo por adeudo ajeno.



a. Sujeto pasivo principal

Es la persona individual o jurídica, denominada legalmente contribuyente u obligado por deuda propia, que al realizar el hecho generador del tributo, se encuentra obligada por imperativo legal, al pago de una prestación monetaria.

b. Sujeto pasivo por adeudo ajeno

El Código Tributario en el Artículo 25 regula: Obligado por deuda ajena. "Es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente."

El Artículo 22 del Código Tributario preceptúa que: "Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica. El fiduciario en los fideicomisos, el gestor en los contratos de participación, los copropietarios en la copropiedad, los socios en las sociedades de hecho, los socios en



las sociedades irregulares; y el albacea, administrador o herederos en las sucesiones indivisas.”

Se deduce que responsables son las personas individuales o jurídicas a quienes la ley les denomina responsables y que por disposición expresa de la ley, deben cumplir con las obligaciones tributarias del contribuyente.

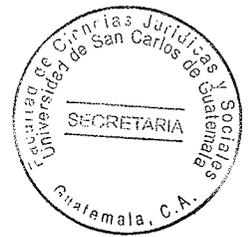
Los responsables se clasifican en:

- a) Responsables por representación
- b) Responsables solidarios
- c) Agentes de retención o percepción

a. Responsables por representación

Según el Artículo 26 del Código Tributario, “Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que por ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo del representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administren o dispongan:

1. Los padres, tutores o los administradores de bienes de menores y los representantes de los incapaces.
2. Los representantes legales de las personas jurídicas.
3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.



4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

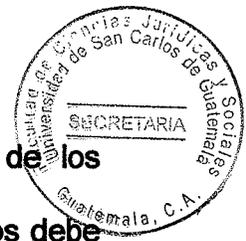
La responsabilidad se limita al valor de los patrimonios que administren, salvo que actúen con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.”

b. Responsables solidarios

Según el Artículo 27 del Código Tributaria. “Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la prestación, o sea que el fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos el pago de la deuda; y quien pagué tendrá el derecho a resarcirse cobrando a cada uno de los obligados lo equivalente a su proporción.”

En concordancia con el Artículo 27 del Código Tributario, son responsables solidarios:

1. Los donatarios y los legatarios;
2. Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas o de entes colectivos con o sin personalidad jurídica;
3. Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.
4. Los representantes de sociedades o de empresas en liquidación, concursos de acreedores y quiebra deberán, en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de



los acreedores, solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.

La responsabilidad solidaria surge en la transferencia de bienes y derechos, ya que en estos casos los nuevos propietarios son responsables con los anteriores propietarios, por el cumplimiento de las obligaciones generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes.

c. Agentes de retención o percepción

El Artículo 28 del Código Tributario, establece que “Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.”

Los agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de estas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes; por ejemplo: Los patronos que deben de retener a sus empleados afectos, el porcentaje del Impuesto Sobre la Renta, que establece la ley; y en el caso en que contraten servicios profesionales; los exportadores habituales que exporten como mínimo Q100,000.00 serán considerados agentes de retención; las operadoras de tarjetas de crédito o débito



en el pago del Impuesto al Valor Agregado, por consumo o compra de tarjeta habiente.

Artículos 1 y 3 del Decreto 20-2006.

Si los agentes de retención o percepción no enteraren en las cajas fiscales correspondientes los impuestos retenidos o percibidos, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, serán sancionados con una multa equivalente al cien por ciento del impuesto retenido o percibido. Si el pago lo hicieren antes de ser requeridos por la administración tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento, según el Artículo 91 del Código Tributario.

Los agentes de percepción son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco; y quienes por disposición legal sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria; como en el caso de los bancos del sistema que al percibir el pago de los impuestos, tienen un determinado tiempo establecido en la ley para enterarlo al fisco.

3.2.2 Hecho imponible

El Artículo 31 del Código Tributario da la siguiente definición de hecho generador: "Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".



El hecho imponible o hecho generador, es el presupuesto sustancial para dar nacimiento a la obligación impositiva y se encuentra descrito en las leyes tributarias para conocer con certeza los sucesos que generan obligaciones tributarias.

3.2.3 Objetivo

El elemento objetivo u objeto impositivo, está constituido por los bienes, servicios, ingresos, transacciones que por mandamiento legal, son afectadas por los tributos.

Los tributos pueden afectar, entre otros: La renta, el patrimonio, el capital, los actos formales y el consumo.

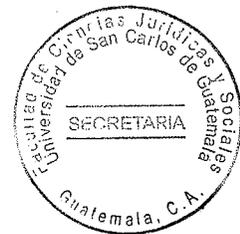
3.2.4 Base imponible

Es el precio en que está valorado el objeto impositivo, el que es relevante para precisar la cuantía del importe tributario.

3.2.5 Cuantitativo

Denominado importe tributario, constituido por la prestación pecuniaria regulada en la ley, que el sujeto pasivo está obligado a satisfacer al realizarse el hecho imponible.

El legislador al regular el importe tributario debe considerar la capacidad contributiva o capacidad de pago de las personas.



El importe tributario puede ser:

- a) Fijo
- b) Ad valorem

a. Importe tributario fijo

Es la cuantía determinada en forma precisa en la ley, que el sujeto pasivo debe pagar al fisco, al realizarse el hecho imponible; verbigracia, el Artículo 5 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, se establece un impuesto de diez quetzales (Q10.00) para auténticas de firmas efectuadas por las dependencias del Estado.

b. Importe tributario ad valorem

Es cuando el importe tributario se calcula aplicando el porcentaje legal a la base imponible; verbigracia: el Artículo 4 de la ley antes citada, que estipula que la tarifa del impuesto es del tres por ciento (3%), el que se determina aplicando esa tarifa al valor de los actos y contratos afectos que se mencionan en el Artículo 2. El Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado también tiene un impuesto ad valorem del doce por ciento (12%), el cual pagarán los contribuyentes sobre la base imponible.



1.2.6 Temporal

El Artículo 38 del Código Tributario, estipula que el pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique. Ejemplos: En la Ley de Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, el pago del impuesto debe efectuarse cada vez que se emita un acto o un contrato (Artículo 16); en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el pago por el contribuyente obligado debe cancelarse dentro del mes calendario siguiente al vencimiento del periodo impositivo (Artículo 40); y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el régimen especial, el pago es mensual y en el régimen general, el pago es trimestral (Artículos 61 y 72).

Es el término legal en que el obligado debe hacer efectiva la prestación pecuniaria, para evitar el pago de multas e intereses; verbigracia: el Artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, norma las fechas de pago del impuesto, en el caso de los arrendamientos el pago se efectuará al término de cada periodo fijado para el pago de la renta; en los seguros y fianzas en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas. El Impuesto Sobre la Renta se pagará juntamente con la presentación de las declaraciones juradas dentro de los plazos legalmente establecidos. Si el pago del impuesto no es efectuado voluntariamente por el sujeto pasivo, el mismo puede exigirse por la Administración Tributaria, antes que prescriba ese derecho el cual es de cuatro años, que se contará a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo; si el contribuyente o responsable no se encuentra registrado en la Administración Tributaria, el plazo para la prescripción se ampliará a ocho años (artículos 48 y 49 del Código Tributario).



3.3 Determinación de los tributos según el sujeto

El Artículo 103 del Código Tributario estipula que: “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley o ambos coordinadamente declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible, y su cuantía, o bien declaran la existencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

La determinación de la obligación tributaria puede establecerse por el sujeto pasivo, por el sujeto activo o por ambos lo que se denomina determinación mixta.

3.3.1 Pasivo

El Artículo 105 del Código Tributario, regula la determinación por el sujeto pasivo y estipula: “Determinación por el contribuyente o responsable. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso las condiciones que establezca la ley”.

Es cuando el contribuyente o responsable calcula el importe u obligación tributaria.

3.3.2 Activo

El Artículo 107 del Código Tributario regula esta clase de determinación: “Determinación de oficio. En los casos que el contribuyente o responsable omita la presentación de la



declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar". (El Código Tributario en los artículos 145 al 150 regula la determinación de oficio y el procedimiento especial para efectuar dicha determinación.)

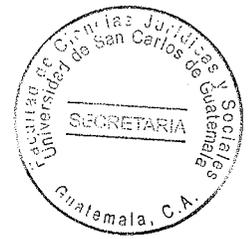
Es cuando la Administración Tributaria declara la obligación tributaria o importe, por imperativo legal o porque el sujeto pasivo no le proporciona los documentos e información requeridos para establecer la obligación tributaria.

3.3.3 Mixta

Es la declaración de la obligación tributaria efectuada por la Administración Tributaria, basándose en los documentos aportados por el sujeto pasivo u obligado. Ejemplo de esta clase de determinación es el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. El Código Tributario, en el Artículo 3 se refiere a esta clase de determinación.

3.4 Determinación de los tributos según la base

La determinación del pago del importe tributario se puede efectuar sobre base cierta y sobre base presunta.



3.4.1 Cierta

El Artículo 108 del Código Tributario, regula la determinación de oficio sobre base cierta, la que se da en los casos en que el contribuyente o responsable no cumple con la presentación de las declaraciones o no proporciona la información requerida, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario.

El importe tributario es fijado por la Administración Tributaria, con fundamento en declaraciones juradas, registros contables, registros financieros y otros documentos relacionados con el contribuyente.

3. Presunta

El Artículo 109 de Código Tributario, regula la determinación de oficio sobre base presunta, la cual se da en los casos en que los contribuyentes o responsables se nieguen a proporcionar la información, documentos, libros, registros contables. Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad. Asimismo, podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a la que se dedique el contribuyente o responsable omiso. Contra este tipo de

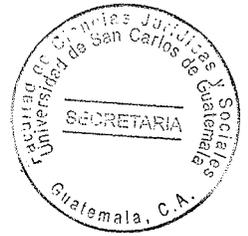


determinación, según lo norma el Código Tributario, se admite prueba en contrario y procederá los recursos previstos en el Código Tributario (revocatoria, reposición, recurso y el recurso contencioso administrativo).

El importe tributario lo establece la Administración Tributaria, con fundamento en indicios que estriban en registros y documentos relacionados con el contribuyente y proporcionados por terceros; o con los datos deducibles de la actividad económica de negocios de magnitud y objeto similares a los del contribuyente, cuando el contribuyente o responsable se niega o se le imposibilita entregar o hacer del conocimiento del sujeto activo los documentos e información necesarios para determinar la obligación tributaria.



CAPÍTULO IV



4. Inclusión de los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria en la Ley de Extinción de Dominio

Con antelación a analizar los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, es menester diferenciar las figuras de la elusión fiscal, evasión fiscal, fraude de ley tributario e ilícito tributario.

4.1 Elusión fiscal

Es cuando el contribuyente o responsable aplica normas jurídicas tributarias con el fin de disminuir su carga tributaria. En algunos casos el contribuyente o responsable, simula contratos o relaciones comerciales llenando las formalidades de ley, con el único fin de disminuir los impuestos a pagar. Por ejemplo: La compraventa de acciones de una sociedad, para luego proceder a una fusión invertida, generando un activo intangible (derecho de llave autogenerado) para disminuir el pago del Impuesto Sobre la Renta.

4.2 Evasión fiscal

Es cuando el sujeto pasivo, simplemente no paga el importe tributario que por imperativo legal está obligado o paga menos; por ejemplo: cuando el comerciante no extiende factura a sus clientes; cuando el contribuyente o responsable no declara la



totalidad de sus rentas o ingresos, cuando el comerciante, en la importación de productos, evita los controles aduaneros.

4.3 Fraude de ley tributario

Como presupuesto debe coexistir una dualidad de normas jurídicas, la norma que se pretende aplicar y la norma prohibitiva. El contribuyente o responsable pretende adecuar el hecho imponible a la norma que pretende aplicar, a sabiendas de la existencia de una norma prohibitiva.

4.4 Ilícito tributario

Es la inobservancia de las normas imperativas o de las normas prohibitivas expresas con relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El ilícito tributario se clasifica en infracciones y delitos.

4.4.1 Infracción tributaria

El Artículo 69 del Código Tributario preceptúa: "Toda acción u omisión que impliquen violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituye delito o falta sancionados conforme la legislación penal."



Es la transgresión a las normas imperativas o las normas prohibitivas expresas en las leyes tributarias, que generan consecuencias explícitas que constituyen sanción, por parte de la Administración Tributaria, sin que ese quebrantamiento constituya delito.

El Artículo 71 del Código Tributario establece: Infracciones tributarias. Son infracciones tributarias las siguientes:

- 1. Pago extemporáneo de las retenciones.**
- 2. La mora**
- 3. La omisión del pago de tributos**
- 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.**
- 5. El incumplimiento de las obligaciones formales.**
- 6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.**

El Código Tributario, regula una parte general y una parte especial para fijar las infracciones y sus correspondientes sanciones. La parte general se encuentra en el capítulo I, Artículos del 66 al 83 y en ella se encuentran los principios generales, así como se establecen las infracciones y el grado de responsabilidad en que pueden incurrir los contribuyentes y los responsables.

Las infracciones tributarias son explícitas con relación a las sanciones que implica su quebrantamiento, con el propósito que los contribuyentes o responsables cumplan con



sus obligaciones tributarias en concordancia con el lugar, modo y tiempo legalmente establecidos.

Entre las sanciones tributarias se encuentran el pago de la multa e intereses para resarcir los daños y perjuicios causados al fisco y el cierre temporal y/o definitivo de los establecimientos comerciales.

Las sanciones tributarias pueden ser pecuniarias y no pecuniarias. Las sanciones pecuniarias son las multas reguladas en moneda de curso legal que el infractor debe pagar por el daño generado.

Las multas pueden ser fijas y proporcionales. Las multas fijas estriban en que el legislador precisó el monto a pagar por la infracción cometida. Las multas proporcionales se calculan con base al impuesto omitido.

Las sanciones no pecuniarias se manifiestan en una inhabilitación o limitación como en el caso del cierre temporal o definitivo de establecimientos comerciales, empresas o negocios.

La Administración Tributaria es competente para conocer la infracción tributaria, la determinación de la sanción y la ejecución de lo resuelto.



Cuando la infracción tenga como consecuencia jurídica el cierre temporal o definitivo del establecimiento comercial, empresa o negocio, el conocimiento compete al Juez de Paz Penal.

Las rebajas al monto de la multa, intereses o mora están reguladas en los artículos 106 y 146 del Código Tributario y estriban en:

Cuando el contribuyente o responsable presente su declaración en forma extemporánea o la rectificación y resulte pago de impuesto, podrá gozar del cincuenta por ciento (50%) y de la sanción por mora reducida en un ochenta y cinco por ciento (85%), siempre y cuando efectúe el pago junto con la declaración o rectificación.

Cuando en la fiscalización tributaria se formulen ajustes y resulten impuestos a pagar y el contribuyente o responsable paga el monto de esos impuestos, sin impugnar por medio del recurso de revocatoria o renuncia a éste, se le aplicará una rebaja del cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta; si no impugna por la vía de lo contencioso administrativo o desiste de ésta, tendrá derecho a que se le aplique una rebaja del veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta.

4.4.2 Delitos tributarios

Son los ilícitos que como consecuencia se les aplica pena de privación de libertad y de multa y son competentes con exclusividad los órganos jurisdiccionales del ámbito penal.



En los delitos contra el régimen tributario, el bien jurídico es la recaudación de tributos.

La Administración Tributaria, en su función fiscalizadora, cuando advierta indicios de delito, tiene la obligación de denunciar inmediatamente ante el juez penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados, absteniéndose de imponer sanción, en concordancia con lo preceptuado en los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

Entre los delitos contra el régimen tributario se encuentran los siguientes:

- a) Defraudación tributaria
- b) Casos especiales de defraudación tributaria
- c) Apropiación indebida de tributos
- d) Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria
- e) Defraudación aduanera
- f) Casos especiales de defraudación aduanera
- g) Contrabando aduanero
- h) Casos especiales de contrabando aduanero

Para efecto de la presente se describirán los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.

a. Defraudación tributaria

El Artículo 358 "A" del Código Penal preceptúa: "Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma



de engaño, induzca a error a la administración tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

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

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

Se colige que toda clase de engaño que induzca a error a la administración tributaria en la determinación de la obligación tributaria que genere detrimento o menoscabo en la recaudación de tributos, configura el delito de defraudación tributaria. Ese engaño puede consistir en no declarar ventas para disminuir el pago del impuesto sobre la renta; en simular compras para acumular crédito fiscal o solicitar la devolución de crédito fiscal por exportaciones soportadas en forma fraudulenta; en crear activos intangibles inexistentes para deducirlos del pago del impuesto sobre la renta.

Según el Artículo 98 del Modelo de Código Tributario para América Latina, se define a la defraudación de la siguiente manera: “Comete defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier forma de engaño, induce a error al fisco, del cual resulte, para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción del tributo.”



Es interesante el elemento adicional que presenta esta definición al preceptuar “del cual resulte para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido” este precepto obedece en algunos casos, figuran como representante legal de una sociedad o propietario de una empresa, personas que sólo firman documentos sin tener conocimiento de los efectos legales de su contenido y careciendo de las facultades para decidir en asuntos de una sociedad o empresa, en beneficio económico de un tercero.

b. Casos especiales de defraudación tributaria

Se encuentran regulados en el Artículo 358 “B” del Código Penal.

Artículo 358 “B”. Casos especiales de defraudación tributaria.

Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercializare clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



3. **Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.**

4. **Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.**

5. **Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.**

6. **Quien lleva doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos.**

7. **Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.**

8. **Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.**

Si ese delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al



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

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



En estas conductas típicas se describe la forma y los medios utilizados para incurrir en error a la administración tributaria, generando detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

4.5 Ley de Extinción de Dominio

En Guatemala, las organizaciones criminales se fortalecen con mecanismos con apariencia de legalidad, a través de contratos simulados, creación de empresas y sociedades constituidas legalmente, pero que carecen de domicilio comercial y no prestan bienes ni servicios, movimientos financieros ficticios para simular el pago de transacciones inexistentes; y en la mayoría de los casos funcionarios influyentes con poder político o económico, actúan a través de interpósitas personas, siendo partícipes de conductas delictivas, como el narcotráfico, lavado de dinero, trata de personas, contrabando aduanero y defraudación tributaria, entre otros, razón por la que se hace necesario la aplicación de la Ley de Extinción de dominio, como un mecanismo jurídico eficaz para combatir esas acciones, ya que lo que pretende esta Ley es el despojo o desapoderamiento de los bienes adquiridos en forma ilícita.

La acción de extinción de dominio se dirige a la expropiación y por ende al desapoderamiento de los bienes que provengan directa o indirectamente de actividades ilícitas o delictivas realizadas en territorio nacional o extranjero.



4.5.2 Actividades ilícitas o delictivas

Las actividades ilícitas o delictivas se encuentran reguladas en el Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio:

a) **Actividades Ilícitas o delictivas:** Se entenderán por actividades ilícitas o delictivas quedarán lugar a la aplicación de la presente Ley, las acciones u omisiones tipificadas como delitos, cometidos por la delincuencia común o por la organizada, siguientes:

a.1 **Tránsito internacional; siembra y cultivo, fabricación o transformación; comercio, tráfico y almacenamiento ilícito, promoción y fomento, facilitación de medios; transacciones e inversiones ilícitas; asociaciones delictivas; procuración de impunidad o evasión; promoción o estímulo a la drogadicción; encubrimiento real y encubrimiento personal, contenido en el Decreto Número 48-92 del Congreso de la República, Ley Contra la Narcoactividad.**

a.2 **Lavado de dinero u otros activos, contenido en el Decreto Número 67-2001, del Congreso de la República, Ley Contra el Lavado de Dinero u otros Activos.**

a.3 **Ingreso ilegal de personas, tránsito ilegal de personas y transporte de ilegales, contenidos en la Ley de Migración, Decreto Número 95-98 del Congreso de la República.**



a.4 Financiamiento del terrorismo y trasiego de dinero, contenidos en la Ley para Prevenir y Reprimir el Financiamiento del Terrorismo, Decreto Numero 58-2005 del Congreso de la República.

a.5 Peculado, peculado por sustracción, malversación, concusión, fraude, colusión, prevaricato, cohecho pasivo, cohecho activo, cohecho activo transnacional, cohecho pasivo transnacional, evasión, cooperación en la evasión, evasión culposa, cobro ilegal de comisiones, enriquecimiento ilícito, enriquecimiento ilícito de particulares, testafarro, exacciones ilegales, cobro indebido, uso de información, abuso de autoridad, tráfico de influencias, obstaculización a la acción penal, representación ilegal, retardo de justicia, denegación de justicia, asesinato cuando se realice por precio, recompensa, promesa o ánimo de lucro, plagio o secuestro, estafa propia cuando el agraviado sea el Estado, estafa mediante información contable cuando el agraviado sea el Estado, trata de personas, extorsión, terrorismo, intermediación financiera, quiebra fraudulenta, fabricación de moneda falsa, alteración de moneda, introducción de moneda falsa o alterada, contenido en el Decreto Número 17-73, del Congreso de la República, Código Penal y sus reformas.

a.6 La defraudación aduanera y el contrabando aduanero, contenidos en el Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero y sus reformas.

a.7 Conspiración; asociación ilícita, asociación ilegal de gente armada; entrenamiento para actividades ilícitas; comercialización de vehículos y similares robados en el extranjero o en el territorio nacional; exacciones intimidatorias; obstrucción extorsiva



de tránsito y obstrucción de justicia, contenidos en el Decreto Número 21-2006 del Congreso de la República, Ley Contra la Delincuencia Organizada.

a.8 Adulteración de medicamentos, producción de medicamentos falsificados, productos farmacéuticos falsificados, dispositivos médicos y material médico quirúrgico falsificado; distribución y comercialización de medicamentos falsificados, productos farmacéuticos falsificados, establecimientos o laboratorios clandestinos.

a.9 Revelación de información confidencial o reservada, contenido en el Decreto Número 57-2008, Ley de Acceso a la Información Pública.”

Obsérvese que con relación a acciones antijurídicas que lesionan los ingresos fiscales, se encuentra regulado en la Ley de Extinción de Dominio, únicamente los delitos de la defraudación aduanera y el contrabando aduanero, no así los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, contemplados en los artículos 58 “A” y 58 “B” del Código Penal, figuras delictivas a través de las cuales el Estado deja de percibir o es defraudado en su patrimonio, por millones de quetzales anuales.

4.5.2 Causales de procedencia de la extinción de dominio

En concordancia con lo regulado en el Artículo 4 de la Ley de Extinción de Dominio, son causales de acción de extinción de dominio, las siguientes:

a) Cuando el bien o los bienes de que se trate provengan directa o indirectamente de una actividad ilícita o delictiva realizada en territorio nacional o en el extranjero.



- b) Cuando exista incremento patrimonial de toda persona, individual o jurídica, relacionada directa o indirectamente con una persona investigada o sometida a una acción de extinción de dominio, en virtud de las actividades ilícitas o delictivas anteriores a la acción de extinción de dominio, o de las personas que hayan podido lucrar o beneficiarse de los bienes, frutos, productos, ganancias, rendimientos o permutas provenientes, que se originen o deriven de actividades ilícitas o delictivas en cualquier tiempo, sin que demuestren suficiente y fehacientemente el origen lícito de los mismos.
- c) Cuando los bienes o negocios de que se trate, hayan sido utilizados como medio o instrumento para la comisión de actividades ilícitas o delictivas, correspondan al objeto del delito o que se pueda demostrar preponderantemente que vayan a ser utilizados para la comisión de un hecho delictivo. En el caso de los bienes o negocios que correspondan al objeto del delito, se entenderá que son aquellos que no pertenezcan a la víctima o al agraviado, o que se le deban restituir.
- d) Cuando los bienes, frutos, productos o ganancias de que se trate provengan de la enajenación o permuta de otros que, a sabiendas o debiéndolo presumir razonablemente, tengan su origen, directa o indirectamente, en actividades ilícitas o delictivas.
- e) Cuando los bienes, frutos, productos, ganancias, rendimientos o permutas de que se trate, hubieren sido afectados dentro de un proceso penal y que el origen de tales bienes, su utilización o destino ilícito, no hayan sido objeto de investigación o



habiéndolo sido, no se hubiese tomado sobre ellos una decisión definitiva por cualquier causa.

- f) Cuando en un proceso penal exista la información suficiente probable, de que los bienes, frutos, productos, ganancias, rendimientos o permutas de que se trate, provengan de actividades ilícitas o delictivas: f.1) Se haya declarado judicialmente el archivo o la desestimación de la causa cuando no se pueda proceder, la rebeldía, la extinción de la persecución o de responsabilidad penal, el sobreseimiento, la clausura provisional o el criterio de oportunidad. f.2) No se pueda identificar al sindicado. f.3) El sindicado, condenado o procesado, en caso de fuga, se haya sustraído a la persecución penal o a la pena.
- g) Cuando los derechos de que se trate recaigan sobre bienes o negocios de procedencia lícita pero que hayan sido utilizados o destinados a ocultar, encubrir, incorporar o mezclar bienes de procedencia ilícita o delictiva.
- h) Cuando se hayan abandonado los bienes, recursos, elementos y medios de transporte utilizados para la comisión de un hecho delictivo o actividad ilícita, siempre que no pertenezcan a un tercero de buena fe sin culpa ni simulación de negocio.
- i) En los casos de presunción previstos en el artículo 46 de la Ley Contra la Narcoactividad, Decreto Número 48-92 del Congreso de la República y sus reformas.



- j) Cuando se trate de bienes de una sucesión hereditaria, si el causante **adquirió** dichos bienes por actividades ilícitas o delictivas.
- k) En los casos de omisión o falsedad en la declaración jurada, prevista en el artículo 25, Declaración, de la Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos, Decreto Número 67-2001 del Congreso de la República y sus reformas.
- l) Por condena penal dictada en el extranjero por delito de narcotráfico, lavado de dinero, enriquecimiento ilícito o delincuencia organizada, cuando existan bienes o productos en el territorio nacional y la autoridad judicial competente del país de que se trate no los haya oportunamente reclamado, se declararán a favor del Estado de Guatemala. Procederá la declaración a favor de Estado extranjero cuando así lo pida una autoridad competente de otro país o un organismo internacional, conforme al Artículo 8 de la presente Ley. En cualquiera de las causales enumeradas en el presente artículo, el afectado estará facultado para ejercer sus derechos, en particular, a probar a través de los medios idóneos y suficientes, los fundamentos de su oposición, legitimar su actuación y acreditar el interés con que actúa.

En los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria se concretizan la mayoría de las causales para que proceda la acción de extinción de dominio, en razón que en la mayoría de los casos los beneficiarios al defraudar al fisco, utilizan sociedades o empresas ficticias, algunas veces mezcladas con empresas reales, para la simulación de transacciones comerciales de bienes o servicios, para soportar compras y defraudar al fisco, aprovechando la figura de devolución de crédito



fiscal a exportadores, se benefician con millones de quetzales, incrementando ilícitamente su patrimonio.

4.6 Necesidad de reformar la literal a.5 del Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio.

En los casos cuando es latente la acción deliberada y reiterada de defraudar al fisco, los beneficiados, para eludir la persecución penal, actúan a través de interpósitas personas; y a través de una red de empresas y sociedades ficticias, es decir, legalmente constituidas, pero sin la infraestructura necesaria para la prestación de bienes y servicios, donde figuran como socios fundadores y representantes legales, personas que solo se prestan a firmar documentos. Esas empresas y sociedades figuran como clientes y/o como proveedores en las contabilidades, registrando transacciones comerciales inexistentes e intentando soportar esas transacciones, a través del sistema bancario, simulando créditos y débitos.

La devolución del crédito fiscal a exportadores es la figura legal que a través de mecanismos ilegítimos, como la simulación en la adquisición de bienes y servicios, utilizan las personas inescrupulosas, que en la mayoría ostentan un poder político o son influyentes, para defraudar al fisco por millones de quetzales anuales. Ese poder político se evidencia en las penas impuestas a los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, las que son mínimas en comparación con los delitos de defraudación aduanera y contrabando aduanero. Aunado a ello en la Ley Contra la Delincuencia Organizada, no se incluyeron los delitos de defraudación



tributaria ni casos especiales de defraudación tributaria, lo que obstaculiza la aplicación de los métodos especiales para la persecución penal eficiente en estos delitos; tampoco están incluidos en Artículo 2 literal a) de la Ley de Extinción de Dominio, lo que provoca la impunidad en esos casos, ya que si se logra una sentencia condenatoria, en la mayoría de las veces recae sobre el representante legal y el beneficiado con el fraude fiscal permanece libre, lo que hace necesario e imperativo que estos delitos se incluyan en la Ley de Extinción de Dominio, para minimizar el impacto fiscal y desestimular la práctica de apropiarse ilícitamente del patrimonio del Estado.

Como se puede deducir el impacto que producen en la economía del erario nacional, los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, es relevante ya que anualmente el Estado deja de percibir o es desposeído de millones de quetzales, lo que incide directamente en la falta de medicamentos y de personal especializado en los hospitales, es decir a la falta de acceso de los guatemaltecos a los servicios adecuados de salud; falta de presupuesto para contratar los maestros necesarios que demanda la niñez guatemalteca, mínimo acceso a los centros de recreación, carencia de centros de capacitación, lento acceso a la justicia, cobertura insuficiente de seguridad, entre otros.

Es necesario que se tutele de manera efectiva por la vía de la Ley de Extinción de Dominio, los derechos que le asisten al Estado de Guatemala, al ser defraudado en su patrimonio, es decir acceder por esta vía a la justicia pronta y cumplida.



Por lo expuesto es imperativo que se reforme la literal a.5 del Artículo 2 de la **Ley de Extinción de Dominio**, Decreto 55-2010 del Congreso de la República de Guatemala.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA



DECRETO NÚMERO 18-2020

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO

Que por medio de actos de corrupción, tráfico de influencias y otros ilícitos, cada vez más personas individuales y jurídicas, han acumulado bienes con recursos provenientes de actividades ilícitas o delictivas.

CONSIDERANDO

Que a través de los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, se menoscaba el patrimonio del Estado.

CONSIDERANDO

Que es imperativo emitir una legislación apropiada para recuperar los bienes desposeídos al Estado, en forma ilegítima.



POR TANTO:

En ejercicio de las funciones que le confiere el Artículo 171 literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

Reformar la literal a.5 del Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio, Decreto número 55-2010 del Congreso de la República de Guatemala.

ARTICULO 1. Se reforma la literal a.5 del Artículo 2 de la Ley de Extinción de Dominio, el cual queda así:

“a.5 Defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, peculado, peculado por sustracción, malversación, concusión, fraude, colusión, prevaricato, cohecho pasivo, cohecho activo, cohecho activo transnacional, cohecho pasivo transnacional, evasión, cooperación en la evasión, evasión culposa, cobro ilegal de comisiones, enriquecimiento ilícito, enriquecimiento ilícito de particulares, testaferrato, exacciones ilegales, cobro indebido, uso de información, abuso de autoridad, tráfico de influencias, obstaculización a la acción penal, representación ilegal, retardo de justicia, denegación de justicia, asesinato cuando se realice por precio, recompensa, promesa o ánimo de lucro, plagio o secuestro, estafa propia cuando el agraviado sea el Estado, estafa mediante información contable cuando el agraviado sea el Estado, trata de personas, extorsión, terrorismo, intermediación financiera, quiebra fraudulenta,



fabricación de moneda falsa ,alteración de moneda, introducción de moneda falsa o alterada, contenido en el Decreto Número 17-73, del Congreso de la República, Código Penal y sus reformas.”

Artículo 2. Vigencia. El presente Decreto entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial.

REMÍTASE AL ORGANISMO LEGISLATIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN

EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL TREINTA DE JULIO DEL 2020.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Es latente la incertidumbre en cuanto a la posibilidad que tiene el Estado de Guatemala, de recuperar, a través del proceso penal, el menoscabo fiscal que anualmente asciende a millones de quetzales, generado por conductas que configuran los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria; verbigracia: a través de la figura legal de devolución de crédito fiscal a exportadores, al fisco se le despoja cada año de millones de quetzales, ya que la mayor parte de compras registradas y declaradas, son simuladas.

La Ley de Extinción de Dominio constituye un sistema jurídico pertinente y eficaz para restituir los bienes al Estado, entre ellos los montos defraudados al fisco.

Por lo expuesto es necesario reformar el Artículo 2 literal a.5 de la Ley de Extinción de Dominio, por el Congreso de la República de Guatemala, incluyendo los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.



BIBLIOGRAFÍA



DELGADILLO GUITIERREZ, Luis Humberto. Elementos de derecho tributario. Madrid España: Alianza Editorial, S.A., 1974.

GUILIANI FONROUGE, Carlos María. Derecho financiero. 2ª. de. España: Ed.Ariel, 1976.

MORGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributariomexicano. México. Ed. Porrúa, S.A., 1989.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 3ª ed. Argentina. Ed. Ediciones Depalma, 1982.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1986.

Código Tributario. Decreto 9-91 del Congreso de la República de Guatemala. 1991.

Ley Contra la Defraudación Aduanera y el Contrabando Aduanero. Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala. 1990.

Ley de Extinción de Dominio. Decreto 55-2010 del Congreso de la República de Guatemala. 2011.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1995.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala. 2006.