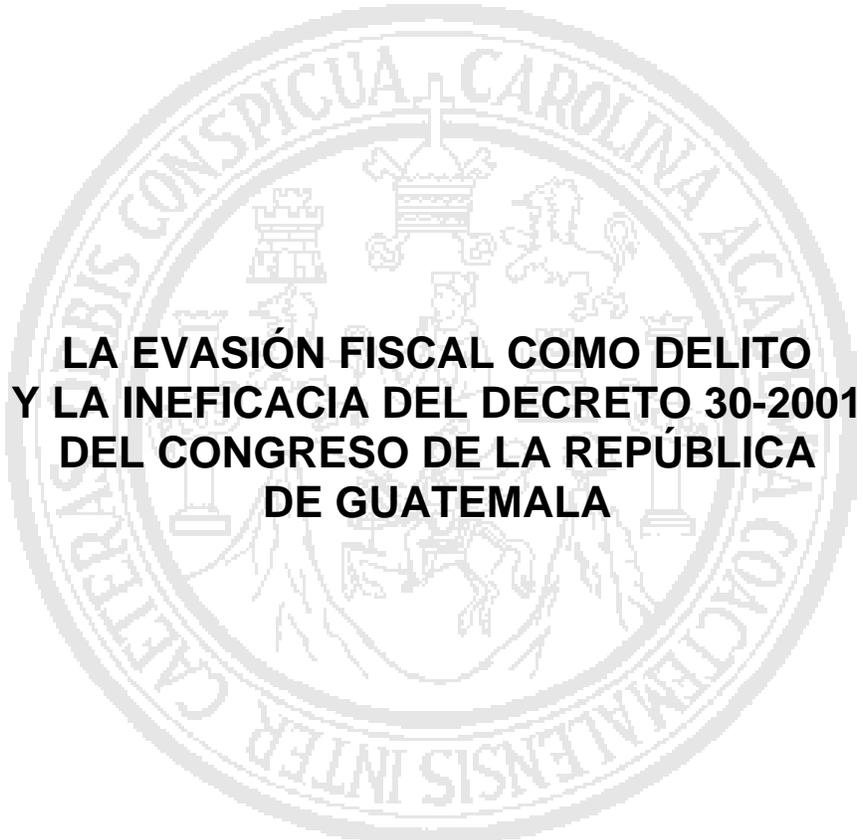


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, flanked by two lions. The shield is supported by two figures, possibly saints or historical figures. The text "UNIVERSITAS CAROLINA ACAD. COACTEMALENSIS" is written around the perimeter of the seal. The title of the thesis is overlaid on the seal.

**LA EVASIÓN FISCAL COMO DELITO  
Y LA INEFICACIA DEL DECRETO 30-2001  
DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA  
DE GUATEMALA**

**ANIBAL RENÉ QUIROA RODRÍGUEZ**

GUATEMALA, MARZO DE 2006.

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

**LA EVASIÓN FISCAL COMO DELITO Y LA INEFICACIA DEL DECRETO 30-  
2001 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

TESIS

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

Por

**ANIBAL RENÉ QUIROA RODRÍGUEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, Marzo de 2006.



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

DECANO: Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana  
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López  
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez  
VOCAL IV: Br. Jorge Emilio Morales Quezada  
VOCAL V: Br. Edgar Alfredo Valdez López  
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. César Augusto Conde Rada  
Vocal: Lic. Jorge Leonel Franco Morán  
Secretaria: Licda. Emma Graciela Salazar Castillo

**Segunda Fase:**

Presidenta: Licda. Iliana Nineth Vega Morales  
Vocal: Licda. Rosa Acevedo Nolasco de Saldaña  
Secretaria: Licda. Iliana Noemí Villatoro Fernández

NOTA: **“Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).**



Lic. José Ranferi Herrera Donis  
Col. 5567.  
7 avenida 499 zona 1 Teletax 410-3878

Guatemala, 09 de julio de 2004

Licenciado Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Licenciado:

En virtud de la resolución emanada por esa Casa de Estudios de fecha 19 de agosto del año en curso, me permito informar que he procedido a asesorar el trabajo del Bachiller **ANIBAL RENÉ QUIROA RODRÍQUEZ**, estudiante de esa unidad académica con carné 92 16495, el cual se intitula "**LA EVASIÓN FISCAL COMO DELITO Y LA INEFICACIA DEL DECRETO 30-2001 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**".

Durante el proceso de asesoría brindado de mi parte de manera *ad honorem*, se estableció que su trabajo, a la vez que brinda una interesante perspectiva a cerca de la evasión fiscal, misma que es preciso reconsiderar, sobre todo con los elementos que conlleva el decurso moderno de la economía mundial de globalización, pero especialmente las influencias en el ámbito nacional, cumple asimismo dicha investigación, con los requisitos ordenados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en el Reglamento de tesis correspondiente.

Por lo anterior, no tengo reparo ni objeción en considerar al presente documento adecuado para los efectos académicos correspondientes, y consecuentemente emitir el *Dictamen favorable* que me compete en la calidad antes indicada y justificada.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para suscribirme de usted.

Atentamente,

Lic. José Ranferi Herrera Donis  
Col. 5567



Id y Enseñad a todos.

UNIVERSIDAD DE SAN  
CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES



**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y  
SOCIALES.** Guatemala, seis de octubre del año dos mil cinco-

Atentamente, pase a la **LICDA. CLAUDIA LUCRECIA SANTIAGO GÓMEZ**, para que proceda a Revisar el trabajo de Tesis del estudiante **ANIBAL RENÉ QUIROA RODRÍGUEZ**. Intitulado: **"LA EVASIÓN FISCAL COMO DELITO Y LA INEFICACIA DEL DECRETO 30-2001 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"** y, en su oportunidad emita el dictamen correspondiente. -

~~MAE/slh~~



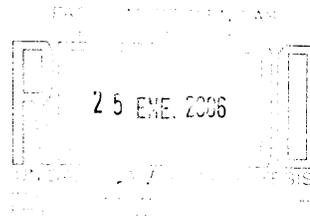
*Claudia Lucrecia Santiago Gómez*

Universidad de San Carlos de Guatemala



Guatemala, 24 de octubre de 2005

Licenciado **Bonerge Amílcar Mejía Orellana**  
**Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Me permito informar que he procedido a revisar el trabajo intitulado "LA EVASIÓN FISCAL COMO DELITO Y LA INEFICACIA DEL DECRETO 30-2001 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA" propuesto por el estudiante **ANIBAL RENÉ QUIROA RODRÍQUEZ**, en atención a la resolución emitida por esa alta Casa de Estudios, en la que se me nombra Revisora.

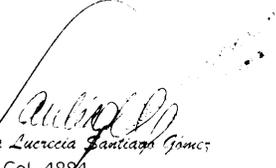
El tema abordado por el estudiante, refleja la preocupación por perfeccionar la aplicación de justicia penal, toda vez que, se trata del análisis profundo del tema seleccionado. Además la mencionada investigación enfatiza la no adecuada regulación legal del tema, lo cual evidencia, aunque sea en parte, el atraso de la Legislación Penal en nuestro país. La investigación se compone de tres capítulos.

La presente investigación llena los requisitos exigidos por el Instructivo General para Elaboración y Presentación de Tesis, emitido por la Unidad de Asesoría de Tesis, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Encontrando que el trabajo de mérito expone una hipótesis que se comprueba, al respecto del atraso de la Legislación Penal guatemalteca en torno a las teorías modernas de la frustración, y siendo que el mismo se presenta con los requisitos mínimos de forma para esta clase de estudios, no encuentro más óbice para emitir el **DICTAMEN FAVORABLE** correspondiente.

Sin otro particular, aprovecho para suscribirme de usted,

Atentamente,

  
*Licda. Claudia Lucrecia Santiago Gómez*  
Col. 4884  
Revisora

UNIVERSIDAD DE SAN  
CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES



**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y  
SOCIALES** *Escuela de Ciencias Jurídicas y Sociales*

Con vista en los dictámenes que antecedieren con referencia a la impugnación del título de Lic. del estudiante **AMBAL RENE QUIROGA RODRIGUEZ**, rubricado **LA EVASION FISCAL COMO DELITO Y LA INEFICACIA DEL DECRETO 30 2001 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA**, artículos VI y VI del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, y del Examen General Público de Tesis.

~~Escuela de Ciencias Jurídicas y Sociales~~

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]* 



## DEDICATORIA

- A DIOS: Sobre todas las cosas por darme vida, fuerza y sabiduría
- A LA SANTÍSIMA  
VIRGEN DE  
CONCEPCIÓN: Por derramar sobre mi la dulce llama del amor divino
- A MIS PADRES: René Quiroa Santos, Ana Rodríguez de Quiroa, porque siempre han estado a mi lado en mis triunfos y fracasos que Dios les bendiga.
- A MI QUERIDA  
ESPOSA: Nicté Reiche Herrera. Por sus sacrificios, desvelos, tierna paciencia y ha hecho posible este momento
- A MIS HIJOS: Aníbal René y Juan Pablo. Que son fuente de todo esfuerzo
- A MI HERMANO: Juan Francisco Quiroa Rodríguez. Por haberme motivado a seguir adelante.
- A MIS AMIGOS: Con cariño especial.
- A MIS  
COMPAÑEROS  
DE ESTUDIO: Con gratitud.



A MIS  
CATEDRÁTICOS: Por compartir sus conocimientos

A MIS  
ASESORES: Por su orientación

A LA FACULTAD DE  
CIENCIAS JURÍDICAS  
Y SOCIALES: Por enriquecer mi vida y mi sabiduría

A LA UNIVERSIDAD  
DE SAN CARLOS DE  
GUATEMALA: Por haberme dado la oportunidad de beber la fuente del  
saber.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. El dererecho tributario .....	1
1.1. Generalidades .....	1
1.2. Definiciones de derecho tributario .....	3
1.3. El poder tributario .....	5
1.4. La división del derecho tributario .....	10
1.5. Fuentes del derecho tributario .....	11
1.6. El tributo como elemento fundamental del derecho tributario .....	12
1.7. Términos fundamentales para el derecho tributario .....	19
1.8. La política fiscal y el derecho tributario .....	20
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. El derecho penal y las sanciones en general .....	23
2.1. Generalidades .....	23
2.2. La ciencia del derecho penal y las sanciones .....	28
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. La evasión fiscal como delito y la ineficacia del Decreto 30–2001 del congreso de la República de Guatemala .....	33
3.1. La evasión fiscal .....	33
3.2. Evolución histórica .....	34



3.3. Problemática actual .....	43
CONCLUSIONES.....	45
RECOMENDACIONES.....	47
BIBLIOGRAFÍA.....	49





## INTRODUCCIÓN

Habiéndose comprobado la hipótesis, con la presente investigación, en cuanto a la severidad de la política estatal, en el tema del delito tributario, y la aplicación de penas en esta materia, convenía para efectos académicos, el análisis de los efectos que pueden acarrear todos estos cambios en la legislación nacional, sobre todo en una materia que sigue siendo muy discutida por amplios sectores de la sociedad, no sólo por las implicancias e intereses, sino por los contenidos de tipo académico.

La presente investigación se ha dividido en tres capítulos, en los cuales se explica el contenido de la política tributaria del Estado de Guatemala. En el primero se expresa las generalidades del derecho tributario; en el segundo, el derecho penal y las sanciones en general; y, en el tercero la evasión fiscal como delito y la ineficiencia del Decreto 30-2001 del Congreso de la República de Guatemala.

Es procedente además, un estudio del delito tributario, confrontándolo con la dogmática penal moderna.

La presente investigación estaría guiada por el estudio de la dogmática penal que informa a la penas y que se muestra en la actualidad. Por lo tanto, se sostiene que con las reformas propuestas en el Decreto mencionado en el primer párrafo



de esta justificación, se viola la dogmática penal más elemental en materia de penas, y por ende la solución a dicha problemática debe obedecer a la corrección de esas medidas y por lo mismo establecer distintas formas de penalizar las conductas apuntadas anteriormente.



## CAPÍTULO I

### 1. El derecho tributario

#### 1.1 Generalidades

En la presente investigación, el derecho tributario tiene relevancia en cuanto a que es la materia que origina la sanción del cierre de empresas. Por lo mismo, se explicará el derecho tributario; a continuación el tributo, y finalmente una breve reseña de la política tributaria. Todos los temas están invariablemente relacionados.

La Enciclopedia Omeba señala que: “El origen del derecho tributario es indudablemente el tributo”<sup>1</sup>. El derecho tributario es el “conjunto de disposiciones y normas que tienen por objeto regular las relaciones surgidas de la obligación tributaria, entre el contribuyente y el Estado”<sup>2</sup>.

Basándose en la doctrina existente, en criterio personal, el Derecho Tributario constituye un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre

---

<sup>1</sup> OMEBA, Enciclopedia Jurídica, pág. 778.

<sup>2</sup> Monterroso, Gladis. *Apuntes de derecho tributario*, pág. 25.



los ciudadanos y el Estado a través de los entes acreedores del tributo, en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

La doctrina relacionada con el ámbito tributario, ha utilizado varios términos para referirse a ese campo del Derecho. “Los tratadistas alemanes se refieren al mismo, como *Derecho Impositivo*, los estudiosos franceses lo nombran como *Derecho Fiscal* y la mayoría de los tratadistas latinoamericanos se refieren a éste, como *Derecho Tributario*, de igual forma que los tratadistas italianos”<sup>3</sup>. En las instituciones que se dedican a su estudio en América Latina, tales como el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, e incluso la doctrina generada en nuestro país, predomina la terminología de derecho tributario.

El derecho tributario tiene todos los elementos para considerarse su propia identidad y autonomía, dado que posee elementos propios tales como su propia legislación (Código Tributario, Leyes especiales impositivas y sus reglamentos, etc.).

“El derecho tributario está contemplado en el pensum de estudios de la carrera de Abogacía y Notariado de todas las facultades de Ciencias Jurídicas

---

<sup>3</sup> *Ibid.*, pág. 26.



y Sociales que funcionan en nuestro país, así como en pensum de postgrados universitarios”. Existen órganos jurisdiccionales y una Fiscalía del Ministerio Público especializadas en esta materia en Guatemala, así como existe doctrina legal y jurisprudencia ya establecida por fallos tribunalicios relacionados con el ámbito tributario.

Algunos tratadistas ubican a esta disciplina jurídica como parte del Derecho Financiero o del Derecho Administrativo, tesis de esos tratadistas que no se comparte por los aspectos mencionados.

Se estima que por sus características intrínsecas, esta rama del derecho se sitúa dentro del Derecho Público, en la clasificación clásica de las “disciplinas jurídicas”<sup>4</sup>.

## **1.2 Definición de derecho tributario.**

El tratadista Carlos María Giuliani Founrouge lo define así: "El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: Como actividad del Estado en sus diversas manifestaciones y como actividad

---

<sup>4</sup> Ibid.



del mismo en sus relaciones con éste con los particulares y en las que se generen entre estos últimos"<sup>5</sup>.

"Derecho Tributario es la rama del derecho que trata las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia Tributaria"<sup>6</sup>.

"Es la rama del Derecho Público que fija y justifica los Principios Generales y Jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país"<sup>7</sup>.

"Derecho tributario es la rama del derecho que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislación que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria"<sup>8</sup>.

Para concluir, podemos indicar que Derecho Tributario es el conjunto de normas, principios y doctrinas jurídicas que regulan la actividad del Estado, que en ejercicio de su poder de imperio sobre los particulares, establece, administra y recauda los tributos que el mismo necesita para el cumplimiento de sus fines.

---

<sup>5</sup> Castillo González, Jorge Mario. Derecho administrativo, Pág. 29.

<sup>6</sup> Ibid.

<sup>7</sup> Ibid. Pág. 30

<sup>8</sup> Ibid.



### **1.3 El poder tributario**

El elemento esencial del Derecho tributario es el poder tributario. Éste se define como la facultad del Estado, en el cual crea normas impositivas que determinan los hechos generadores de las obligaciones tributarias, imponiendo a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que compete realizar de conformidad con la Constitución. Esta potestad también se designa como supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder fiscal o poder de imposición. En otras palabras, es la aptitud jurídica del Estado o de otros entes públicos de crear tributos y exigir el cumplimiento de la obligación derivada de los mismos, a través de normas preestablecidas. El fundamento del poder tributario se apoya en la soberanía y en el poder imperio que tiene el Estado.

#### **1.3.1 Características del poder tributario**

El poder tributario tiene las características siguientes: a) Abstracto: porque no requiere de manifestaciones concretas del Estado para su existencia; b) Imprescriptible porque no se extingue más que con la extinción del Estado; c) irrenunciable porque es aquella facultad en que el Estado no puede abstenerse de usarla; y d) indelegable porque es una facultad propia del Estado, la cual no se puede delegar por prohibición expresa. Esta característica



se relaciona con la territorialidad (límite especial de la competencia) y el principio de legalidad (todo poder deviene de una ley preestablecida).

### **1.3.2 Limitaciones al poder tributario**

Aunque pareciera que el poder tributario es absoluto e ilimitado, no es así, ya que existen ciertos límites que lo restringen dentro del orden jurídico general del Estado, protegiendo con esto al contribuyente o responsable de los abusos de poder por parte de la administración tributaria.

### **1.3.3 Principios de la tributación**

Los principios que permiten al Estado un poder imperio en cuyo ejercicio se encuentra la facultad de establecer impuestos a los contribuyentes, son los mismos que permiten establecer los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir con ocasión de su aplicación e imponer las sanciones a los infractores de las leyes tributarias, tal es el caso del tema central de la presente investigación, referente al cierre de empresas, establecimientos o negocios.

Los principios Constitucionales de no confiscatoriedad, no doble tributación, justicia y equidad son algunos límites en el ejercicio del poder



tributario; como por ejemplo, la Constitución Política de la República le señala al Congreso de la República cuáles son los límites en el ejercicio de tal potestad, al momento de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado.

Los principios tributarios son: a) legalidad, b) capacidad de pago, no confiscatoriedad y no doble tributación, c) igualdad y generalidad, y d) justicia. El principio de legalidad, *Nulum tributum sine lege*, es la suprema garantía individual, consistente en la necesidad de ley previa para su aplicación y coercitividad. Este principio comprende Reserva de la ley y preferencia de la ley.

La reserva de la ley se refiere a que la única fuente creadora de tributos debe ser la ley. De acuerdo con la Constitución, para que la ley tributaria pueda ser considerada como tal, deberá ser decretada por el órgano competente, el Poder Legislativo, y en ella deberá establecerse el tributo y regular todo lo relativo a las bases de recaudación del mismo. La preferencia de la ley se refiere a que ésta es superior a cualquier reglamento, circular u otra clase de disposiciones, por lo que las normas contenidas en ellos no pueden contrariar u oponerse a las disposiciones de la ley.



La capacidad tributaria consiste en la aptitud que una persona tiene para soportar el peso de los impuestos sin que se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las de su grupo familiar, la que depende de la cuantía de la renta relacionada con ciertos factores como son; las cargas familiares, los gastos que haya tenido que hacer para producir la renta, las pérdidas sufridas.

La justicia y equidad, reguladas en la Constitución Política en el Artículo 243, que establece que un mismo hecho debe causar impuesto una sola vez, sin duplicar el pago a favor del fisco y en perjuicio del contribuyente, ordenando además que se eliminen tales casos, si los hubiera, en forma progresiva, a fin de no perjudicar los intereses del fisco. Respecto al principio de confiscatoriedad, es decir privar a una persona de sus bienes.

En la doctrina existen otros criterios que deben ser considerados en la definición de confiscar: a) es confiscatorio lo que grava al capital; b) es confiscatorio lo que grava la propiedad; c) es confiscatorio lo que grava más cierto porcentaje de la renta. Por lo que podemos decir que un tributo confiscatorio es aquella obligación tributaria que genera, conforme a la ley, sobre la riqueza y bienes del sujeto pasivo (contribuyente o responsable) a favor del sujeto activo (Administración Tributaria).



Este principio constituye la protección a la propiedad privada que se encuentra establecido en la Constitución Política de la República, como garantía individual. En suma, el principio de no confiscatoriedad es aquel principio que protege al contribuyente o responsable en no gravar de manera sustancial la renta o riqueza de éste; principio que se encuentra unido con la legalidad al defender el límite del hecho generador de la obligación tributaria del contribuyente o responsable.

Principio de igualdad y de generalidad, por principio de igualdad comprende aquel por el cual ha de darse en la legislación tributaria, tratamiento análogo para quienes se encuentran en la misma situación frente al fisco. Ante todo en el sentido de uniformidad de trato en cuanto a las cargas tributarias, uniformidad que deviene de tomar en consideración la capacidad de pago de los sujetos afectados.

Principio de generalidad es el que garantiza que todas las personas están obligadas a contribuir con las arcas fiscales, abarcando íntegramente a todas las personas que se encuentran en la misma situación o categorías previstas en la ley, no sólo a una parte de ellas.

Principio de justicia; el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española lo ha definido como “Darle a cada cual lo que le corresponde”; dicho



concepto está íntimamente relacionado con el nivel socio-económico de la persona”<sup>9</sup>.

Lo anterior sirve de base para llegar a la aseveración que, el principio de justicia es sinónimo de equidad y es la base de los principios Constitucionales tributarios que garantizan al contribuyente o responsable el efectivo ejercicio de sus derechos como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

#### **1.4 División del derecho tributario.**

Para efectos prácticos, la enciclopedia Omeba y la autora Gladis Monterroso, clasifican al Derecho Tributario en la siguiente manera:

##### **1.4.1 Derecho tributario material.**

“El cual abarca lo atinente al estudio de las normas jurídicas, en las cuales se desarrolla la Relación Jurídico Tributaria, analizando la misma y sus elementos”<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Diccionario de la Lengua Española, pág. 353.

<sup>10</sup> OMEBA, Ob. Cit. pág. 1254.



#### **1.4.2 Derecho tributario formal.**

Estudia la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos, especialmente lo referente a la determinación del tributo. Siendo su objetivo el establecer suma de dinero concreta y materializarla para efectos de captación de recursos a favor del Estado.

#### **1.4.3 Derecho tributario procesal.**

Se refiere al estudio de las normas jurídicas que establecen el debido proceso administrativo tributario, tanto dentro del ámbito de la determinación de la obligación tributaria (administrativo), como en lo referente al estudio de los distintos procedimientos judiciales que se relacionan con la actividad tributaria del Estado.

#### **1.5 Fuentes del derecho tributario.**

Por la naturaleza jurídica de esta rama del derecho y dada las relaciones que se generan dentro de la misma, su única fuente es la ley.



## **1.6 El tributo como elemento fundamental del Derecho tributario.**

### **1.6.1 Generalidades del tributo**

“El tributo, en la antigüedad, consistía en una forma de dar honor al Rey o a la realeza, a quienes se otorgaba un pago especial que con tiempo pasó a ser el pago al Estado, sobre todo en el período de la humanidad en que se gesta la formación de los Estados-naciones, y las formaciones monárquicas de administración pública empiezan a ceder a los gobiernos civiles”<sup>11</sup>.

Se puede afirmar con base a los estudios de la materia que en el decurso de la historia, el tributo transformó su denominación, sobre todo porque ya no constituía un honor a la corona, y pasó a denominarse impuesto. En Guatemala, inclusive es posible vislumbrar el hecho de que la actual instancia encargada o vinculada con el pago de impuestos se denomine Superintendencia de Administración Tributaria.

El impuesto no es más que un tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o

---

<sup>11</sup>Monterroso. Ob. Cit., Pág. 25.



hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (sujeto económico que tiene la obligación de colaborar), como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos. “Surge más técnicamente como la doctrina fiscal desarrollada por el filósofo social y economista estadounidense Henry George según la cual toda la carga impositiva debía reducirse a una única imposición sobre los bienes inmuebles. Al formular su doctrina, reflejada en su libro Progreso y pobreza (1879), George estaba en parte influido por las ideas de John Locke y de sus contemporáneos y seguidores y por la ley de la renta de David Ricardo. George sostenía que todos tenían el mismo derecho de uso sobre la tierra, que la tierra aumentaba de valor en gran medida debido al crecimiento de la comunidad y que este valor, por lo tanto, era creado socialmente. El sistema de propiedad existente permitía a los terratenientes apropiarse de la mayor parte del valor de la tierra creado socialmente, por tanto era, según su opinión, la causa principal de las sorprendentes desigualdades sociales de la sociedad moderna. George proponía que se mantuviera la propiedad privada, pero urgía a que la sociedad se apropiara del valor de la tierra y dejara que el terrateniente se quedara con todo el valor de las mejoras que hubiera realizado en sus tierras. Realmente, según George, la única forma de alcanzar este objetivo era la imposición de un impuesto sobre el valor de la tierra. Tanto por una cuestión de justicia como



para estimular que los terratenientes mejoraran sus tierras, George proponía que no se gravaran las mejoras<sup>12</sup>.

“El impuesto sobre la renta es reciente. Los primeros antecedentes aparecen en Francia (1793), Gran Bretaña (1799), Suiza (1840), Austria (1849) e Italia (1864). En España no aparece hasta 1975, en los tiempos de la transición política del régimen autocrático franquista a la democracia constitucional<sup>13</sup>.”

Los impuestos son reales si gravan una manifestación de riqueza esperada u objeto imponible sin ponerla en relación con las condiciones económicas de una determinada persona. El sistema de imposición real considera uno por uno los bienes productores de renta y grava por separado los ingresos netos que se derivan de cada uno de ellos: tierras, casas o fábricas entre otros; en su conjunto también se les denomina de producto. Son personales los que gravan una manifestación de la riqueza que no puede ser estimada sin ponerla en relación con una determinada persona. De acuerdo con estos criterios, serán impuestos personales el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto de sociedades y el de patrimonio; y son reales o de producto el impuesto de bienes inmuebles (sean rústicos o urbanos) y los rendimientos del trabajo o del capital, entre otros. El objeto del tributo es una

---

<sup>12</sup> Ossorio Manuel, Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales, pág. 113.

<sup>13</sup> Monterroso, Gladis. Ob. Cit. Pág. 26.



prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive) a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero con carácter excepcional en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie, por ejemplo en materia de hidrocarburos en que debe entregarse un porcentaje, o de patrimonio artístico donde se admiten obras de arte en pago del impuesto sucesorio o hereditario.

Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de ley para la imposición de los tributos, y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente, principios que regula la Constitución Política de la República de Guatemala (Artículo 239.).

De conformidad con la legislación tributaria guatemalteca, se reconocen tres tipos de tributos: los impuestos, los arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. (Artículo 10 del Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala).

“Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a



sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa. La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación, que derivan de la ley, única que puede regular esta obligación de Derecho Público. Si el pago en cambio se determinara por contrato y no por la ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es un precio por la prestación del servicio”.<sup>14</sup> El legislador intenta establecer impuestos sobre quienes pueden pagarlos; es decir, aquellos que tienen capacidad económica para soportarlos. La capacidad económica depende de la riqueza, que se manifiesta por la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta. De ahí que los impuestos sobre la renta y el patrimonio sean impuestos directos porque gravan la riqueza en sí misma. Pero la riqueza de un individuo puede manifestarse de forma indirecta a través de su propia utilización, que puede ser gravada por un impuesto indirecto, como los de transmisión o circulación de bienes, o los que gravan el consumo, si bien estos últimos pueden establecer discriminaciones en perjuicio de los más débiles en el plano económico, que de esta forma pagarán la misma cantidad de impuestos indirectos que los de mayor poder adquisitivo. De ahí que un sistema impositivo será tanto más justo cuanto más descansa sobre una base de impuestos directos. Pero existe la propensión por parte de los estados de incrementar los impuestos indirectos por

---

<sup>14</sup> Ossorio, Ob. Cit. Pág. 114.



la mayor facilidad y cuantía de su recaudación. Considérese por ejemplo el impuesto que grava la gasolina, que está incorporado en su precio al adquirirla.

“Combinando estos criterios, los distintos ordenamientos jurídicos suelen establecer la estructura de su sistema impositivo, de manera que no pueda hablarse en general de impuestos, sino que habríamos de remitirnos en cada caso a un país y a un impuesto concreto. En la medida en que tales impuestos responden al principio constitucional de tributación con arreglo a la capacidad económica de los sujetos pasivos, se acercan a una justicia distributiva, es decir, responden a la redistribución de rentas que son asignadas por el poder político para hacer más justa una sociedad, vigilando que el criterio de solidaridad sea racional y no influya negativamente en el desarrollo y fomento de la riqueza y bienestar común o iguales condiciones de satisfacción de forma no proporcional en función de sus méritos y el esfuerzo que despliegan en la producción de la misma”.<sup>15</sup>

Por otra parte, son impuestos objetivos los que gravan una determinada riqueza sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, por ejemplo el que se aplica en la fabricación de bebidas alcohólicas. Los subjetivos, en cambio, tienen en cuenta de una u otra forma la situación personal del contribuyente a la hora de determinar su existencia y cuantía. Los impuestos

---

<sup>15</sup> Ibid.



son instantáneos, si el hecho que los origina se agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo y es tenido en cuenta por la ley sólo en cuanto se ha realizado por completo, o periódicos, si el hecho que los origina es una situación o estado que se prolonga de un modo indefinido en el tiempo.

En el caso de la legislación nacional, rige el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, con relación a la capacidad de pago, pequeñas diferencias a la cita textual anterior.

Los impuestos indirectos, tributos que gravan la producción nacional, la venta, y el consumo de bienes concretos. Los impuestos indirectos pueden ser, bien de cuantía fija, aumentando en una misma cantidad el precio de todos los bienes que gravan, o bien un porcentaje del precio inicial, por lo que aumentará más el precio de los bienes más caros. En definitiva, el peso del impuesto lo sufre el consumidor final, que es el que está obligado a pagar los bienes más caros. Se trata, por tanto, de un impuesto sobre el consumo. “La primera vez que se aplicó este impuesto fue en Inglaterra en 1643. Se trataba de una medida provisional tendente a paliar las dificultades financieras transitorias del gobierno. Sin embargo, el éxito de la medida, debido a los elevados ingresos que se obtuvieron, hizo que se mantuviera, pasando a ser una medida permanente, que pronto se fue extendiendo por otros países de Europa y del resto del mundo. Con la creación de la Comunidad Económica Europea a



finales de la década de 1950, los países firmantes crearon un impuesto indirecto común sobre el consumo, que denominaron Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado (IVA). En la actual Unión Europea, el IVA sigue siendo el principal impuesto indirecto; es un gravamen que se establece como porcentaje del precio final, al que se aplican tres tipos de porcentaje: el reducido (4%) que se aplica a los bienes de primera necesidad (por ejemplo, alimentos), el 7% (vivienda) y el normal (16%)”<sup>16</sup>.

## **1.7 Términos fundamentales para el derecho tributario.**

### **1.7.1 Obligación tributaria**

El Código Tributario señala que “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” (Artículo 14, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.).

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

---

<sup>16</sup> Ibid. Pág. 114.



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

### **1.7.2 Sujeto activo**

“De la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo” (Artículo 17, Código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala).

### **1.7.3 Sujeto pasivo**

“Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable” (Artículo 18, Código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala).

## **1.8 La política fiscal y el derecho tributario.**

Primeramente se hace necesario establecer lo que debe entenderse por Política fiscal, según el tratadista ya citado es “El conjunto de medidas



accionadas por un Estado con el fin de recaudar impuestos, en la forma en que lo establece su ley y fuero interno”<sup>17</sup>.

La relación del derecho tributario con la política fiscal, es de relativa y fácil comprensión.

En primer término se señala que la política fiscal es aquella por medio de la cual el Estado recauda impuestos, no obstante las acciones que el Estado emplee en tal tarea deben ser respetuosas del marco legal existente, mismo que se puede encontrar en las leyes de derecho tributario.

En otras palabras no hay política fiscal o acción que emprenda el Estado que deba ser ajena a los derechos consagrados en la ley tributaria vigente.

---

<sup>17</sup> Castillo González, Ob. Cit. Pág. 114.





## CAPÍTULO II

### 2. El derecho penal y las sanciones en general

#### 2.1 Generalidades

La tendencia intervencionista del Estado social condujo a algunos países a sistemas políticos totalitarios, lo que culminó en el período que medió entre las dos guerras mundiales. La experiencia de los horrores que ello trajo consigo, primero en la paz y luego con la guerra, hizo evidente la necesidad de un Estado, que sin abandonar sus deberes para con la sociedad, es decir, sin dejar de ser *social*, reforzase sus límites *jurídicos* en un sentido *democrático*. Surgió así, la fórmula sintética de "Estado social y democrático de Derecho". Acogida en la propia Constitución alemana de la postguerra, sirve de punto de arranque a la Constitución española de 1978 (Art. 1, 1). El Derecho penal de un Estado habrá de asumir varias funciones correlativas a los distintos aspectos que en él se combinan. En cuanto Derecho penal de un Estado *social*, deberá legitimarse como sistema de *protección efectiva de los ciudadanos*, lo que le atribuye la misión de prevención en la medida –y sólo en la medida– de lo necesario para aquella protección. Ello ya constituye un límite de la prevención. Pero en cuanto Derecho penal de un Estado *democrático de Derecho*, deberá



someter la prevención penal a otra serie de *límites*, en parte herederos de la tradición liberal del Estado de Derecho y en parte reforzados por la necesidad de llenar de contenido democrático el Derecho penal.

Importará, entonces, no sólo la eficacia de la prevención (principio de la máxima utilidad posible), sino también limitar al máximo sus costos (principio del mínimo sufrimiento necesario) de forma que resulte menos gravosa la protección que ofrece el Derecho penal del Estado social y democrático de Derecho que la que supondrían otros medios de control social ilimitados (como la venganza privada o pública) o desprovistos de garantías (como actuaciones policiales incontroladas, condenas sin proceso legal adecuado, medidas preventivas antidelictuales), otras formas de Derecho penal autoritario.

Existe acuerdo acerca de la función de las medidas de seguridad. En cambio, el examen de las teorías de la pena puso de manifiesto una amplia gama de opiniones en torno a la función de la pena. Sí, como es frecuente, se estudia el tema sin situarlo en el contexto del Derecho propio de un determinado momento histórico-cultural, cualquiera de las soluciones propuestas en la doctrina podría ser defendida. No es éste el camino correcto. La retribución, la prevención general y la prevención especial no constituyen



opciones históricas, sino diversos cometidos que distintas concepciones del Estado han asignado en diferentes momentos al Derecho penal. No se trata, pues, de preguntar sólo por la función de "la pena", en abstracto, sino de averiguar qué función corresponde a la pena *en* el Derecho penal propio de un determinado modelo de Estado.

La pena es un instrumento que puede utilizarse con fines muy diversos. En el Estado moderno se considera monopolio del Estado, por lo que su función dependerá de los cometidos que se atribuyan al Estado. En el Estado de base teocrática la pena podía justificarse como exigencia de justicia, análoga al castigo divino. En un Estado absoluto erigido en fin en sí mismo, la pena es un instrumento tendencialmente ilimitado de sometimiento de los súbditos: fue la época del "terror penal", consecuencia de la atribución a la pena de una función de prevención general sin límites. El Estado liberal clásico, preocupado en cambio por someter el poder al Derecho, en esto consiste el "Estado de Derecho", buscó antes la limitación jurídica de la potestad punitiva que la prevención de delitos. La limitación jurídica del Estado liberal se basó en buena parte en principios abstractos e ideales, como el de igualdad ante la ley, tras el cual se mantenía una concepción ideal del hombre, como hombre-razón. Podía entonces, fundarse coherentemente la pena en otro principio ideal: la exigencia de Justicia, base de la retribución. Constituía un límite al poder



punitivo del Estado, que sólo podía castigar según lo merecido, pero tenía el defecto de la rigidez y obligaba también a extender la pena adonde no era necesaria.

La progresiva aparición del Estado social, como Estado intervencionista que toma partido en el juego social, acentuó de nuevo la misión de lucha contra la delincuencia. Se prestó atención a la función de prevención especial, que no había podido encontrar acogida en el Estado liberal clásico porque suponía admitir un distinto tratamiento penal para autores de un mismo delito, lo que chocaba con la igualdad ante la ley entendida en la forma absoluta del liberalismo. En el nuevo contexto del Estado social-intervencionista pudieron aparecer las medidas de seguridad e instrumentos de prevención especial inadecuados al estricto legalismo liberal clásico.

Lo dicho basta aquí para poner de manifiesto que nuestro modelo de Estado aconseja decidir la alternativa básica de retribución o prevención en favor de una prevención limitada que permita combinar la necesidad de proteger a la sociedad no sólo con las garantías que ofrecía la retribución, sino también con las que ofrecen otros principios limitadores.



Sólo una prevención así limitada podrá desplegar un efecto positivo de afirmación del Derecho propio de un Estado social y democrático de Derecho, y sólo así podrán conciliarse las exigencias encontradas de la retribución, la prevención general y la especial en un concepto superior de general positiva.

La función del Derecho penal se manifiesta en la función de la pena y de la medida de seguridad, pero no se agota en ello. El Derecho penal no sólo se integra de las normas que prevén penas o medidas (normas secundarias), sino también de las normas que prohíben los delitos a los ciudadanos (normas primarias). También en éstas habrá de reflejarse la función del Derecho penal: también ellas tendrán la función de prevención limitada que corresponde al Derecho penal de un Estado social y democrático de Derecho. Al prohibir los delitos, las normas primarias perseguirán motivar al ciudadano para que no delinca, en lo que deberán respetar ciertos límites que la doctrina penal tiene en cuenta al exigir determinados requisitos mínimos en el concepto de delito y en particular en la teoría de la antijuricidad como infracción de la norma (primaria). Ello no cabría en una concepción puramente intimidatoria de la prevención general, pero sí como aspecto de la prevención general positiva. También la teoría del delito, y no sólo la de la pena, deberá basarse, pues, en la función de prevención limitada que corresponde al Derecho penal del Estado social y democrático de Derecho



## **2.2 La ciencia del derecho penal y las sanciones**

Guatemala es un país que durante las últimas décadas ha evolucionado en varios aspectos, lamentablemente debido a la falta de recursos económicos no se ha logrado avances en lo referente a educación en donde lejos de mejorar se ha empeorado el nivel y las oportunidades que tienen los guatemaltecos para acceder a la misma. Lo que representa que no se cuenta con las fuentes de trabajo ni los medios suficientes de subsistencia lo que ha venido a repercutir en los altos índices de pobreza, desempleo, delincuencia, violencia que afecta a los guatemaltecos, razón por la cual el Derecho Penal en nuestro país ha tenido que venir evolucionando para no quedar rezagado ante la sofisticación que ha alcanzado la delincuencia.

En la historia jurídica de Guatemala, se puede contar la promulgación de cinco códigos penales hasta la presente fecha: el primero se promulgó en el año 1837 durante el gobierno del Dr. Mariano Gálvez;

El segundo en el año 1877 durante el gobierno del General Justo Rufino Barrios; el tercero 1889 durante el gobierno del general Manuel Lisandro Barillas; el cuarto en el año de 1936 durante el gobierno del general Jorge Ubico y el quinto es el que actualmente nos rige, que entro en vigencia el 1 de enero de 1974 durante el gobierno del general Carlos Arana Osorio. Por otra



parte actualmente se tiene por entregado al Congreso de la República un proyecto que contiene el Código Penal pero a la fecha no se ha discutido.

En materia procesal el cambio más relevante que ha sufrido el derecho penal guatemalteco fue en el año de 1993 con la entrada en vigencia del decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala que contiene el Código Procesal Penal.

En diversos trabajos al respecto del tema del delito en el derecho penal guatemalteco destaca la crítica que se hace a nuestro código penal vigente al no definir lo que tiene que entenderse por delito. Por la razón expuesta dentro del presente trabajo trataré de definir lo que debe entenderse como tal en el apartado respectivo, partiendo de la idea de que delito es toda infracción a la ley penal que no sea constitutiva de falta.

A consideración de los juristas guatemaltecos Héctor Aníbal de León Velasco y José Francisco de Mata Vela en su obra Derecho Penal Guatemalteco, antes de entrar a definir el delito, debemos encontrar la naturaleza del mismo; sin embargo, para dicho análisis es menester remontarnos a los postulados de las dos más importantes escuelas del Derecho Penal que han existido, tal es el caso de la “Escuela Clásica, la cual asienta que el delito no es sino un acontecimiento jurídico, una infracción a la



ley del Estado, un ataque a la norma penal, un choque de la actividad humana con la norma penal, es en esencia un ente jurídico y la Escuela Positiva, que describió a delito como una realidad humana, como un fenómeno natural o social<sup>18</sup> ya que siendo estas el conjunto de doctrinas y principios que tienen por objeto investigar, entre otras cosas, la naturaleza de delito y las condiciones que influyen en su comisión, pueden orientarnos en un marco teórico conceptual para ubicar de alguna forma la naturaleza de delito.

“Ámbito del ordenamiento jurídico que se ocupa de la determinación de los delitos y faltas, de las penas que procede imponer a los delincuentes y de las medidas de seguridad establecidas por el Estado para la prevención de la delincuencia. La tipificación de las conductas como delictivas puede variar, en alguna medida, según los tiempos y los países, pero en todo caso se tutela a la persona y sus bienes (vida, integridad física, propiedad, honor), amparándose también a la comunidad de que se trate en su conjunto. Requisitos del derecho penal son la proporcionalidad entre el delito y la pena y el respeto al principio de legalidad, formulado según la tradición procedente del derecho romano mediante la sentencia: "nullum crimen, nulla poena sine previa lege" ("ningún crimen, ninguna pena sin ley previa"). Los delitos pueden calificarse como acciones u omisiones típicas, antijurídicas, culpables y punibles. También las

---

<sup>18</sup> De Mata Vela, José Francisco y De León Velasco, Héctor Aníbal. Curso de derecho penal guatemalteco, pág. 35.



omisiones pueden ser delictivas; por ejemplo en la omisión del deber de socorro”<sup>19</sup>.

“El delito responde a un tipo descrito en el Código Penal, cuerpo legal que, en la mayoría de los países, contiene la esencia y el grueso de las leyes penales. La antijuridicidad no se da ante supuestos de una causa de justificación —legítima defensa, estado de necesidad. Los actos delictivos han de ser voluntarios y fruto de negligencia o del propósito de conseguir el resultado contemplado por la ley. Las penas, que pueden ser pecuniarias o privativas de libertad, tienen una función represiva (de compensación del mal causado) y de prevención (intimidación para posibles delincuentes futuros). Preventivas son también las medidas de seguridad: reclusión de locos o dementes, confinamiento, confiscación de objetos peligrosos o nocivos, vigilancia de la policía, medidas tutelares en relación con menores y otras muchas”<sup>20</sup>.

Esta rama del Derecho se ocupa de las conductas (acciones y omisiones) que ocasionan o pueden ocasionar cualquier daño, a las personas, a las empresas o a la sociedad y la forma en que se castigan.

---

<sup>19</sup> Biblioteca de Consulta Microsoft® Encarta® 2003. **El delito**, © 1993-2002 Microsoft Corporation.

<sup>20</sup> **Ibid.**





## **CAPÍTULO III**

### **3. La evasión fiscal como delito y la ineficacia del Decreto 30–2001 del congreso de la república de Guatemala**

#### **3.1 La evasión fiscal**

La evasión fiscal es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la Administración Tributaria, en la medida y con los alcances establecidos en este código y en otras leyes tributarias.

Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco.

El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la



Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

### **3.2 Evolución histórica**

El Estado en la necesidad de fortalecer el régimen sancionatorio que desarrolla el código tributario, establece sanciones a los infractores.

A partir de la vigencia de las reformas contenidas en el Decreto 29-2001, se traslada la tipificación de la infracción tributaria en su totalidad a los Artículos 85 y 86, en consecuencia en el Artículo 94 se dejan únicamente las sanciones a los aspectos formales, es decir las de cumplimiento.

En tal virtud es necesario analizar las reformas legislativas, con las cuales se han modificado el Artículo 86:

Anteriormente el Artículo 86 de código Tributario con vigencia hasta principios de agosto de dos mil uno, regulaba “Sanción: La defraudación Tributaria está sancionada con multa equivalente al cien por ciento (100%) del tributo omitido y determinado por la Administración Tributaria”. Posteriormente fue derogado por el Artículo 8 del Decreto 67-94 del Congreso de la República; nuevamente habilitado por el Artículo 19 del Decreto 58-96 del Congreso de la



República; “Cierre Temporal de empresas, establecimientos o negocios. Es la sanción que se le impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que Reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales, siguientes del Artículo 94 del código Tributario:

1°, Omisión de registrarse como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, en el plazo de treinta días hábiles, contados a partir de la fecha de actividades...

4°, No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o equivalentes.

6°, Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén autorizados.

9°, Utilizar máquinas o cajas registradoras no autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes o utilizar máquinas autorizadas para establecimientos distintos del registrado.

10°, Omitir la presentación de declaraciones cuando sea decretado por la Administración Tributaria.



Cuando el infractor cometa infracción sólo en una o en alguna de sus empresas, establecimientos o negocios, la sanción se aplicará únicamente, en aquella o aquellas que se haya cometido la infracción.

Sanción: El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de tres días hábiles y máximo de diez días hábiles, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones de este mismo Artículo.

No procede la aplicación del cierre temporal, cuando se presuma la comisión de un delito, en cuyo caso la Administración Tributaria aplicará lo dispuesto en el Artículo setenta y noventa de este código.

Como se puede observar en la redacción de esta reforma en la parte anterior transcrita el cierre era por un plazo menor y para la reincidencia a las infracciones, contemplando además que el cierre no se decretaba si la comisión era constitutiva de delito, además la intervención de juez no tenía la fuerza que en la reforma del 2001 se aplicó, se indicaba además, que se le sancionaría duplicando el plazo.

En la actualidad se encuentra en el reincorporado Artículo 85 del Código Tributario, presentando cuatro supuestos de infracciones tributarias, con las que los legisladores, estiman un ámbito sancionatorio especial.



La gestión jurisdiccional se aplica más brevemente a partir de la reforma del Decreto número 23-2002, publicado el 10 de junio del 2002 y vigente para el día siguiente. En dicha norma se considera que cuando halla una denuncia de contribuyente a los cuales no se les ha dado factura, o por razones de inspección se presume que se están violando los presupuestos que dan lugar a la comisión de una infracción Tributaria, mediante un acta o por conducto de la Dirección de Asuntos Jurídicos, se presente una solicitud razonada ante un Juez de Paz del Ramo Penal competente.

Se nombran auditores tributarios para determinada verificación, quienes harán acto de presencia en la empresa, el establecimiento o negocio, que corresponda, y constatarán el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. De constatar alguna infracción, se describirán en Acta administrativa, en la cual también el contribuyente podrá manifestarse.

En dicha Acta podrá comparecer el contribuyente presunto infractor, o en su defecto su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento, en el cual se constató la infracción. Dicha persona tiene el derecho de que en el acta administrativa se hagan constar sus observaciones, comentarios y argumentos, relacionados con la actividad fiscalizadora y concretamente con la infracción constatada; pudiendo, si lo considera pertinente, firmar el acta respectiva, si no desea firmar, esto deberá



hacerse constar. Artículo 151 Código Tributario Decreto 6-91 de Congreso de la República.

Con la documentación y el acta administrativa, la Administración Tributaria conforma el expediente, y solicitará al Juez de Paz Penal competente, a través de funcionario o del abogado mandatario Judicial de la Administración Tributaria, por medio de un memorial al cual se le podrán adjuntar, las pruebas documentales existentes. Además deberá ofrecerse los medios de prueba que se presentarán en la audiencia oral correspondiente.

Recibida la solicitud, el Juez bajo pena de responsabilidad (¿esta responsabilidad que se le impone al juez como o quien la califica?), fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes.

En dicha audiencia oral, el Juez le informará al presunto infractor, sobre la existencia de la solicitud planteada por la administración Tributaria; y seguidamente permitirá que las partes presenten sus medios de prueba.



Cuando son documentales estos medios de prueba, las partes los ofrecen, indicando que oportunamente se adjuntaron a la solicitud inicial, o se incorporan a las actuaciones en ese momento.

Es de hacer notar que las personas infractoras tienen que presentar sus medios de convicción directamente al Juez, es importante tener presente que por tratarse de horas, en determinado momento, podrá establecerse el diligenciamiento de la audiencia en día inhábil, ya sea fin de semana, o día de feriado, aspecto que la Administración Tributaria deberá tomar en cuenta, para posibles notificaciones en días y horas inhábiles, así como para la participación, tanto de representante de la misma, como de los abogados y testigos. Al finalizar la audiencia oral, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva en la que se declara procedente la aplicación de la sanción del cierre temporal cuando proceda. Fijando el plazo de la sanción entre el mínimo de diez días y el máximo de veinte días continuos, según lo preceptúa la ley.

El cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio será ejecutado por el Juez que lo decretó con la intervención del representante de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien procede a imponer los sellos oficiales con la leyenda “Cerrado Temporalmente por infracción



Tributaria”. Los cuales también deberán ser autorizados por el Juez con sello del tribunal y la indicación “Por orden Judicial”.

En el momento de imponer los sellos, el infractor opone resistencia; o antes de concluir el plazo de la sanción, los sellos son violados, destruidos, o el hecho que se cubran u oculten al público, o cualquier indicio de incumplimiento, dará lugar a que sin más trámite, se duplique la sanción impuesta, con lo que se violan los principios de inocencia, debido proceso, derecho de defensa, derecho de manifestarse o recurrir a la autoridad que la decreta o ante cualquier otra instancia por no estar contemplado dentro de la ley. Alguna de estas circunstancias pueden ser realizadas por terceras personas, y no por el propietario.

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios, como medida sancionatoria únicamente perjudica a las personas individuales o jurídicas toda vez que esto provoca daño moral y patrimonial, y no reporta ningún beneficio al Estado puesto que no percibe ingresos. Sin embargo, esta sanción no es administrativa, por lo que debe ser solicitada y ulteriormente ordenada por un Juez competente. Para establecer con claridad la forma en que actualmente se lleva a cabo un cierre de negocios por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, es preciso determinar el



proceso seguido por dicha instancia en apego al Artículo 86 del Código Tributario

Se establece en el Artículo 85 las infracciones sancionadas con cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios cuando incurran en la comisión de las infracciones que se encuentran establecidas en el Artículo 85, y que se detallan a continuación:

1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos que esté afecto, conforme la legislación específica de cada impuesto. Conforme al también modificado Artículo 120 del Código Tributario, todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas. Ante esa disposición legal, la cual impone la obligación referida, pretende castigar al potencial contribuyente que no se encuentre debidamente inscrito en el Registro Tributario Unificado. Con ello se identifica y sanciona la Economía Subterránea, la cual niega su participación en la contribución tributaria.
2. No emitir o entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por leyes tributarias



específicas en la forma y plazo establecido en las mismas. Aquí se describe la figura del contribuyente, quien estando obligado conforme la ley de la materia, no emite o no entrega facturas u otros documentos obligatorios, por las ventas de bienes o servicios que realice. Al no emitir las facturas o los otros documentos obligatorios, el contribuyente no documenta en su contabilidad los ingresos que obtiene por las ventas de bienes o servicios que realice, lo que repercute negativamente en la determinación en las obligaciones Tributarias que vinculan por los ingresos.

3. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria. Al no estar autorizados los documentos correspondientes, se afecta la facultad de controlar la emisión y uso de los mismos y que al no estar autorizados dichos documentos, el contribuyente tampoco se vera obligado a documentar en su contabilidad los ingresos que obtiene por las ventas de bienes o servicios que realice, lo que repercute negativamente en la determinación en las obligaciones tributarias que se vinculan por los ingresos.



4. Utilizar máquinas, registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes, o utilizar máquinas registradoras u otros sistemas autorizados en establecimientos distintos del registrado para su utilización. Al utilizar cajas o máquinas registradoras no autorizadas, los contribuyentes no tendrán un registro de sus operaciones de cobro por las ventas de bienes o servicios que preste, incidiendo en la facultad de la fiscalización de las operaciones. Y cualquier documento que se emita no podría considerarse como documentos de legítimo abono para los efectos contables y fiscales.

### **3.3 Problemática actual**

Las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 94 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, tienen asignada como sanción una de tipo pecuniario. De distintos montos.

No obstante, estar regulado todo dentro de un marco constitucional, y haber sufrido dicho cuerpo de leyes, reformas con el objetivo precisamente de respetar ese espíritu, las sanciones en mención son impuestas al ingreso bruto del contribuyente lo que en confrontación con lo estatuido en el Artículo 243 de



la Constitución Política de República de Guatemala, violenta el principio de capacidad de pago.

Con la reciente puesta en vigencia del Decreto 30 – 2001, del Congreso de la República de Guatemala, se han endurecido las disposiciones en contra de las conductas punibles en materia tributaria.

Con tales motivaciones, es procedente el estudio del tema del Delito Tributario, confrontándolo con la dogmática penal moderna.

La presente propuesta de investigación estaría guiada por el estudio de la dogmática penal que informa a la pena y que se muestra en la actualidad, contraria a la idea de agravar la punibilidad.

En tal sentido, se sostiene que con las reformas hechas en el Decreto mencionado en el primer párrafo de esta justificación, se viola la dogmática penal más elemental en materia de penas, y por ende la solución a dicha problemática debe obedecer a la corrección de esas medidas y por lo mismo establecer distintas formas de penalizar las conductas ya penalizadas en el Decreto de mérito.



## CONCLUSIONES

1. La responsabilidad penal, por el cumplimiento de la pena, el condenado no se redime, puesto que aun le sigue pesando para su futuro entre otras cosas sus antecedentes.
2. El bien jurídico no sólo aparece como un concepto sustentante de la intervención, sino al mismo tiempo garantizador para el ciudadano, pero además, deslegitimador de la propia intervención. Esto último, en cuanto la profundización democrática de las necesidades y su satisfacción, ha de llevar a resolver los conflictos que se produzcan o puedan producirse a través de otros medios que no sean el derecho penal.
3. En los "antecedentes penales" siempre hay constancia en registros, puesto que no se pierde de vista que un día el sujeto cumplió por determinado ilícito con alguna pena.
4. La proporcionalidad que debe prevalecer en el momento de aplicar la pena, según la cual, debe existir un "equilibrio" entre sanción y el fin que persigue la pena. En este sentido las teorías preventivas resultan bastante contestes con tal enunciación, sin embargo, es aún mayor la



consecuencia que significa para la proporcionalidad que debe existir entre la determinación de la pena y los bienes jurídicos tutelados. Y en tal dirección debe apuntar asimismo, la discusión que se tendrá en adelante con respecto a la proporcionalidad que establece actualmente la política delincencial de la materia tributaria.



## RECOMENDACIONES

1. Debe establecerse de forma adecuada a la realidad nacional, la forma en que ha de concebirse las infracciones tributarias, es decir, como una figura de naturaleza penal, y no como actualmente se concibe, como de naturaleza administrativa.
2. La naturaleza de las infracciones tributarias implica la reforma actual del Artículo 94 del Código Tributario, de forma que su concepción debe respetar lo que se señaló en la recomendación anterior.





## BIBLIOGRAFÍA

FERNÁNDEZ CARRASQUILLA, Juan. **Derecho penal fundamental**, 2a. ed., Santa Fe de Bogota, Colombia: temis. S.A. Ed., 1995.

JIMÉNEZ DE AZÚA, Luis. **Colección clásica del derecho, lectura de derecho penal**. México DF: Harla, Ed., 1998.

MAC IVER, Luis Cousiño. **Culpabilidad**, Santiago de Chile: Jurídica de Chile Ed., 1995.

MUÑOZ CONDE, Francisco y Mercedes García Arán, **Derecho penal parte general**, Barcelona: Tirant Lo Blanch Ed. 1996.

REYES ECHANDÍA, Alfonso. **Derecho penal**, 2a ed., Santa Fe de Bogota, Colombia: Temis. S.A. Ed., 1,998.

RODRÍGUEZ DEVESA, José María. **Derecho penal español**, México: Porrúa S.A. Ed., 1994.

VALENZUELA O. Wilfredo, **Lecciones de derecho procesal penal**. Guatemala: Universitaria, Ed. 1994.

VAZQUEZ ROSSI, Jorge Eduardo. **La defensa penal**, Buenos Aires, Argentina: Rubizul Colzoni Editores del Puerto, 1998.

ZAFFARONI, E. Raul, **Tratado de derecho penal, parte general**, III Tomo, Buenos Aires: Editar, 1996.



**Legislación:**

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

**Código Procesal penal.** Derecho 51-92 del Congreso de la República.

**Código penal,** Decreto 17-73 del Congreso de la República.

**Código Tributario,** Decreto 6 – 91 del Congreso de la República  
Decreto 30-2001 del Congreso de la República.

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