

La eficiencia de la  
**captación fiscal**  
por la vía **judicial**

ICEFI

La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial. --- Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2008.

160p.

ISBN: 978-99922-905-9-0

1. Evasión de impuestos. 2. Obligaciones fiscales y tributarias. 3. Política criminal en materia fiscal. 4. Criminalidad en materia fiscal. 5. Sanciones frente al incumplimiento de las obligaciones tributarias. I. Título

#### Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI

Dirección: 9 calle 5-21 J zona 10

Teléfonos: (502) 2361 1570 al 74

[www.icefi.org](http://www.icefi.org)

Las opiniones contenidas en esta publicación son responsabilidad exclusiva de sus autores, no necesariamente reflejan las del Fondo de Gobernabilidad, IBIS o de la Real Embajada de los Países Bajos.

Se permite la reproducción parcial o total de este documento siempre y cuando se cite la fuente.

#### Equipo responsable de la elaboración del estudio:

Javier Monterroso	(Investigador principal)
Luis Ramírez	(Investigador legal)
Marcelo Coj	(Investigador económico)
Maynor Cabrera	(Supervisión técnica)
Iliana Peña	(Coordinación administrativa)

#### Participaron también en la elaboración de este documento:

Francisco Albizúrez Palma	(Editor)
Gabriel Gómez Méndez	
Juan Alberto Fuentes Knight	
Christa Bollmann	
Adelma Bercián	
Marielos Ramírez	
Elvin Díaz	
Dominick Morales	

#### Diseño de portada, interiores y diagramación:

Ycrea. Teléfono: (502) 5917-3360

#### Fotografía de portada:

© [2008] Jupiterimages Corporation

#### Impresión:

Serviprensa, S.A. Teléfono: (502) 2232-0237

# Índice

Siglas y acrónimos .....	iv
Presentación .....	v
Introducción .....	1
<b>1. Exigencia de las obligaciones tributarias por el sistema de justicia .....</b>	<b>5</b>
1.1. Fines del Estado y recursos económicos .....	5
1.2. Dos visiones del Estado .....	7
1.3. Situación fiscal en Guatemala .....	7
1.4. La justicia como forma de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias....	9
1.5. Ilícitos administrativos y penales .....	10
<b>2. Los procesos contencioso administrativo y económico coactivo como forma de cobro de las obligaciones tributarias .....</b>	<b>13</b>
2.1. El procedimiento administrativo para el cobro de las obligaciones tributarias ..	13
2.1.1. Principios del Derecho Tributario Sancionador .....	15
2.1.2. Infracciones y sanciones en materia fiscal .....	17
2.1.3. El proceso tributario sancionador .....	18
2.2. El procedimiento contencioso administrativo .....	23
2.3. El procedimiento económico coactivo .....	25
2.4. Cierre de negocios.....	28
2.5. Resultados obtenidos en los procesos judiciales .....	28
2.5.1. Contencioso administrativo .....	28
2.5.2. Resultados obtenidos en casación .....	31
2.5.3. Proceso económico coactivo.....	32
2.5.4. Cierre de negocios .....	34

---

3. La política criminal en materia fiscal .....	39
3.1. Criminalidad fiscal como expresión de la criminalidad económica .....	39
3.1.1. Criminalidad de cuello blanco y delito fiscal .....	39
3.1.2. Teorías de la reacción social y criminalidad de cuello blanco .....	43
3.2. Política criminal y criminalidad en materia fiscal.....	46
3.3. Anotaciones sobre la teoría económica de la evasión .....	48
3.4. Política criminal en materia fiscal .....	50
3.5. Política criminal democrática en materia fiscal.....	54
4. Las leyes penales en materia fiscal: análisis dogmático-jurídico .....	57
4.1. Principios generales del Derecho Penal guatemalteco .....	57
4.2. Análisis de los delitos tributarios tipificados en el Código Penal.....	58
4.2.1. Bien jurídico protegido .....	58
4.2.2. Comportamiento típico.....	59
4.2.3. Autoría .....	60
4.2.4. Responsabilidad penal .....	60
4.3. Análisis de los delitos de contrabando tipificados en la Ley Contra el Contrabando y la Defraudación Aduanera.....	61
4.3.1. Bien jurídico protegido .....	61
4.3.2. Comportamiento típico.....	62
4.3.3. Autoría .....	62
4.3.4. Responsabilidad penal .....	63
5. El proceso penal en materia tributaria .....	65
5.1. Instituciones que intervienen en el proceso penal tributario .....	67
5.1.1. Organismo Judicial.....	67
5.1.2. Ministerio Público .....	69
5.1.3. Superintendencia de Administración Tributaria .....	71
5.1.4. Policía Nacional Civil.....	74
5.1.5. Procuraduría General de la Nación.....	75
5.1.6. Imputado y defensa técnica.....	75
5.2. Las fases del proceso penal.....	76
5.2.1. Procedimiento preparatorio .....	76
5.2.2. El procedimiento intermedio .....	81
5.2.3. Juicio.....	82

---

5.3. Mecanismos de simplificación y de salida al procedimiento penal común .....	85
5.3.1. Mecanismos simplificadores y delitos tributarios .....	85
5.3.2. Los mecanismos simplificadores aplicables a los delitos tributarios .....	87
5.3.3. Valoración de los mecanismos simplificadores en el proceso tributario ..	91
<b>6. Situación de las instituciones encargadas de la persecución de los delitos tributarios .....</b>	<b>93</b>
6.1. Estructura organizacional.....	93
6.2. Recursos humanos asignados .....	96
6.3. Sistemas de formación especializada en materia penal tributaria .....	97
6.4. Mecanismos de gestión de casos .....	98
6.5. Mecanismos de carrera y evaluación del desempeño .....	99
6.6. Coordinación interinstitucional.....	100
<b>7. Resultados obtenidos en la persecución penal de los delitos tributarios.....</b>	<b>103</b>
7.1. Denuncias presentadas por delito y tributo .....	104
7.2. Personas denunciadas .....	108
7.3. Monto de las denuncias .....	109
7.4. Duración de los procesos .....	111
7.5. Medidas de coerción .....	113
7.6. Efectividad en la persecución penal en los delitos tributarios .....	114
7.7. Montos recuperados por la vía penal.....	117
<b>8. Conclusiones y recomendaciones .....</b>	<b>121</b>
8.1. Conclusiones .....	121
8.2. Recomendaciones .....	123
Anexos.....	127
Bibliografía .....	141

## Siglas y acrónimos

AP	Acuerdos de Paz
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CAAP	Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz
CESR	Centro para los derechos económicos y sociales (por sus siglas en inglés)
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CP	Código Penal
CPP	Código Procesal Penal
CPTPAM	Código Penal Tipo Para América Latina
CT	Código Tributario
ICCPG	Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales de Guatemala
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LOMP	Ley Orgánica del Ministerio Público
MP	Ministerio Público
PGN	Procuraduría General de la Nación
PNC	Policía Nacional Civil
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
Segeplan	Secretaría General de Planificación y Programación de la Presidencia
SNU	Sistema de Naciones Unidas en Guatemala

## Presentación

La evasión de impuestos es una limitación importante para el desarrollo del Estado, especialmente cuando el incumplimiento de la obligación fiscal proviene de los sectores que concentran la riqueza, como las personas pudientes y las empresas poderosas. Este problema, que es todavía mayor en sociedades marcadas por una profunda desigualdad social, violencia e injusticia, demuestra que la consolidación de sociedades más democráticas e inclusivas no debería olvidar la importancia del pago de impuestos para mejorar la distribución de la riqueza en favor de los sectores vulnerables y de menores recursos.

Pero tampoco se puede perder de vista que, en el núcleo de esta compleja cuestión política, que muchas veces enfrenta a débiles contra poderosos, reside el problema de la definición o, en su caso, redefinición, del pacto fiscal indispensable para todo orden político: es decir, la manera como ricos y pobres contribuyen financieramente a la constitución del Estado y el desarrollo de las políticas públicas, según su capacidad tributaria. La formación del Estado moderno como

unidad monopolizadora del poder social implica una alta dosis de violencia física, pero sobre todo de violencia fiscal, tal como lúcidamente demostró Norbert Elias en la famosa obra *El proceso de la civilización*.<sup>1</sup> En este sentido, no se puede perder de vista que los problemas relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales son uno de los atributos más esenciales de estatidad,<sup>2</sup> sin el cual sería inimaginable la idea misma del Estado.<sup>3</sup> En términos materiales, esta aseveración significa que, sin recaudación fiscal, se ve seriamente condicionada la eficacia de las acciones estatales. Se trata de un problema en materia de políticas públicas, en cuanto introduce un sustrato de debilidad en los procesos de implementación de aquellas. Sin embargo, no es el único problema, ya que por detrás de éste, de manera incuestionable, sigue presente la misma regla de distribución de las obligaciones tributarias dentro de la sociedad

<sup>1</sup> Elias, Norbert (1993), *El proceso de la civilización*, Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, pp. 333 y ss.

<sup>2</sup> Oszlak, Oscar (2007), "El Estado democrático en América Latina: Hacia el desarrollo de líneas de investigación", *Revista Nueva Sociedad* N 210, pp. 46

<sup>3</sup> Skinner, Quentin (2003), *El Nacimiento del Estado*, ed. Gorla, Buenos Aires.

---

bajo formas regresivas. Reside aquí un conflicto político irresuelto en los Estados latinoamericanos, que debería ser cuestionado permanentemente, a fin de sacarlo del silencio histórico en que los sectores dominantes le mantienen en resguardo de sus privilegios. Claro que discutir nuevamente sobre las reglas y formas de reparto tributario implica costos políticos inevitables, que ponen en entredicho desde la forma jurídica de la propiedad hasta la validez ética de la riqueza. Y ninguna de estas cuestiones puede escindirse del problema posterior derivado del incumplimiento de una obligación legal tributaria, porque no pagar los impuestos acarrea una infracción fiscal o un delito que debiera ser sancionado y reparado adecuadamente por el Estado. Sin embargo, muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder. Si, como dice Sieyès,<sup>4</sup> los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria –en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana– constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido.

La presente investigación es un testimonio fiel de la convergencia de estos dos aspectos problemáticos brevemente esbozados en los anteriores párrafos. El diseño normativo, la estructura institucional

---

<sup>4</sup> Sieyès E. (1993), ¿Qué es el Tercer Estado? *Ensayo sobre los privilegios*, en *Escritos Políticos de Sieyès*, ed. Fondo de Cultura Económica, México, pp. 115.

de las entidades estatales responsables de la recaudación, regulación y sanción de la obligación tributaria y, por último, la gestión y resultado de estas mismas entidades demuestran que en Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que sostienen hoy el pacto fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones.

Sin intención de adelantarme al contenido de la investigación desarrollada por el **Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI)** y el **Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales de Guatemala (ICCPG)**, es importante destacar la absoluta claridad de su punto de partida: el carácter excluyente que, en el caso de Guatemala, tuvo la definición del pacto fiscal y los efectos favorables a los privilegios económicos y de otro tipo de la elite dominante.

Cabría agregar aquí que este estilo injusto y excluyente es, y ha sido, un rasgo común en la constitución del Estado en todos los países de América Latina y el Caribe, e indica mucho sobre la desigualdad social que prima hoy en la mayoría de nuestros países.

En este estudio se realiza un breve recorrido histórico por algunas etapas fundantes del Estado, tales como el proceso de incorporación al mercado mundial. El primer capítulo permite visualizar el papel central que en esas instancias jugaron los sectores conservadores evitando cualquier mínimo esbozo de reforma fiscal que procurase desarticular los privilegios de los grupos poderosos y fortalecer las capacidades de acción estatal.



---

Debido a que la política fiscal no siempre cumple satisfactoriamente con sus metas recaudatorias, el sistema de justicia y, especialmente el sistema penal, cobran protagonismo como ámbito de implementación de políticas orientadas a sancionar los delitos y recuperar el monto del dinero evadido al fisco. Claro que el sistema judicial no constituye el principal ámbito en este sentido (ya que la administración pública es la principal encargada de mantener un sistema eficiente de recaudación tributaria), pero sí tiene por delante la importante función de aplicar sanciones por evasión tributaria, contribuyendo así a reducir la impunidad reinante en el ámbito de los delitos del poder. Por tal motivo, a pesar de su carácter subsidiario no por ello tiene a cargo funciones de menor importancia, especialmente porque cuando la delincuencia económica adopta un carácter estructural, se profundizan los privilegios de los sectores poderosos y la desigualdad social, situación que en su conjunto contribuye a transformar la democracia en un sistema político excluyente.

El segundo capítulo se ocupa de los principales mecanismos jurisdiccionales previstos en el sistema jurídico guatemalteco para lograr el cobro de impuestos adeudados y establecer sanciones frente al incumplimiento de las obligaciones tributarias. También se analizan los principios regulatorios del sistema tributario sancionador y el catálogo de las principales infracciones y sanciones previstas en el Código Tributario. Por último, se estudian detalladamente los principales resultados obtenidos por medio de la vía judicial en materia de recaudación tributaria mediante recuperación e

imposición de sanciones. Mediante el análisis de diferentes indicadores, la investigación ilustra los principales problemas del sistema de administración tributaria de Guatemala, entre los que destacan el bajo nivel de resolución de casos tramitados en el proceso contencioso administrativo y el escaso nivel de tributos recuperados por esta vía.

El tercer capítulo estudia las relaciones entre el delito fiscal, la criminalidad económica y los delitos del poder, mediante un sintético pero lúcido repaso de las principales corrientes criminológicas que -a lo largo de los siglos XIX y XX- fueron definiendo los aspectos clave de comprensión de la cuestión criminal. Tanto Durkheim como, luego, Sutherland son aquí referencias obligatorias. De alguna manera ya estaba en Durkheim la ecuación más básica de la selectividad del sistema penal: ***el castigo de los débiles es la condición de posibilidad de la impunidad de los poderosos***. Por otro lado, los diferentes casos estudiados por Sutherland en el clásico libro *Delitos de cuello blanco* resultan decisivos para comprender que el delito económico es una práctica aprehendida por esos hombres “*de status social y reputación elevada*” y que, por lo tanto, lejos de demostrar un comportamiento desviado, representan una modalidad habitual de participación en la vida económica que, pese a estar caracterizada por su ilegalidad en diversas formas (desde prácticas monopólicas hasta estrategias de evasión impositiva, pasando por el soborno, la colusión, el lavado de activos y el fraude empresarial), parecen estar exentas o dispensadas de la legalidad, si juzgamos los resultados de la reacción institucional de los órganos

---

estatales, o mejor dicho, de la manifiesta falta de reacción estatal frente a estos delitos.

La investigación se nutre también de los aportes producidos por la criminología crítica, especialmente del dato estructurante más importante del sistema penal contemporáneo, esto es, la selectividad penal, para, luego, saltar hacia el ámbito de las políticas públicas y analizar los componentes, tensiones y posibilidades implicados en el diseño e implementación de una política criminal que en materia fiscal contribuya a perseguir adecuadamente los delitos fiscales y recuperar eficazmente el dinero evadido mediante delitos tributarios, concentrando los esfuerzos punitivos en los actores empresarios que reciben mayores beneficios económicos, condición previa y necesaria para la reinversión en políticas públicas que atiendan las demandas sociales propias de una sociedad democrática. El capítulo cuarto realiza un análisis dogmático sobre las principales figuras penales previstas en el ordenamiento guatemalteco, tanto en el código penal como en leyes especiales. No se trata de un estudio exhaustivo; no busca agotar la temática tan compleja y rica relacionada con todas las discusiones posibles que podrían plantearse desde el punto de vista de los análisis de la teoría del delito. Por el contrario, tiene como objetivo presentar un mapa detallado y preciso de las herramientas penales previstas en el ordenamiento jurídico guatemalteco para sancionar el comportamiento criminal generado mediante la evasión de impuestos o el contrabando en sus diversas formas.

En igual sentido, el capítulo quinto recorre los principales aspectos normativos del

sistema procesal, poniendo especial énfasis en la materia tributaria y en el papel de los principales actores involucrados, como el caso de la SAT, la Policía Nacional Civil, el Ministerio Público y la Procuraduría General de la Nación. También estudia el uso de mecanismos simplificadores del proceso penal, tales como los criterios de oportunidad, la suspensión condicional de la persecución penal, el procedimiento abreviado, y el potencial impacto de estos mecanismos en materia de recuperación de tributos.

El capítulo sexto identifica aspectos problemáticos cruciales que condicionan la efectividad de la potestad tributaria del Estado.

De manera sintética y concisa, se individualizan debilidades estructurales que abarcan aspectos tan amplios y complejos de resolver como los mecanismos de gestión de casos, los programas de formación y adiestramiento en materia penal tributaria o la coordinación interinstitucional.

Por su parte, el capítulo séptimo analiza datos empíricos relacionados con indicadores de medición de desempeño del proceso penal en la persecución y resolución de delitos fiscales. Mediante estos indicadores cabe medir con exactitud las dimensiones del problema delictivo tributario en Guatemala. La cantidad de denuncias presentadas por tipo de delito tributario, la comparación entre la cantidad de denuncias formuladas por estos delitos respecto de otros delitos comunes -seleccionadas como parte de la muestra-, la cantidad de denuncias presentadas según el tipo de impuesto y las principales formas delictivas identificadas, la duración de

---

los procesos, etc., permiten evaluar con mayor detalle las diferentes dimensiones y cuestiones pendientes de solución en la materia.

El estudio concluye en la identificación de una serie de debilidades, como la duración prolongada de los procesos, el bajo nivel de resolución de casos por la vía contenciosa y otras tantas que resumen sintéticamente los aspectos que debieran abordarse como parte de futuras reformas legales, para lo cual la investigación enumera una serie de recomendaciones que deberán ser tenidas en cuenta en este sentido.

Podemos afirmar, sin duda alguna, que el lector tiene entre sus manos un diagnóstico preciso y revelador sobre una porción de la

realidad fiscal del Estado de Guatemala, que merece mayor atención por parte de las autoridades públicas y la clase política dirigente. Y esto es así especialmente porque sin compromiso fiscal no existe posibilidad alguna de dar un paso adelante en el proceso de construcción de una sociedad democrática e inclusiva. Resta, desde luego, profundizar estos estudios y desarrollar programas políticos adaptados a las necesidades de una futura y necesaria reforma fiscal.

Buenos Aires, julio de 2008

Pedro Biscay  
Director del Centro de Investigación y  
Prevención de la Criminalidad Económica  
(CIPCE)

## Introducción

La situación de las finanzas públicas en Guatemala es complicada. Existen crecientes demandas y necesidades por parte de la población en distintos ámbitos, lo cual está acompañado de recursos escasos para atenderlas. A esto se agrega que el Estado guatemalteco es poco eficaz en llevar a cabo sus funciones, entre las que se incluye el cobro de impuestos, aspecto en el cual se han mostrado mejorías en los últimos años.

La capacidad de recaudación tributaria se halla sujeta a variables de distinta naturaleza social: convencer a los ciudadanos y fortalecer al Estado con recursos económicos para que cumpla su función constitucional, establecer los controles administrativos adecuados, incorporar tecnología con el fin de facilitar la exigencia del pago de impuestos, contar con mecanismos que faciliten el acceso del ciudadano a las instancias tributarias, ampliar la base tributaria, incrementar las tasas impositivas, etc. Estas variables han sido objeto de preocupación no solo en el sector político, sino también en la sociedad civil y la comunidad internacional. Sin embargo, la discusión sobre la problemática

relativa a la administración de justicia en esta materia ha quedado al margen.

La cultura jurídica generada alrededor de lo “judicial” se caracteriza por la lentitud de los trámites, la preocupación desmedida por las formas escritas antes que por la solución de los conflictos y la excesiva formalidad convertida en ritualismo incomprensible para los técnicos en materia impositiva y los ciudadanos. Probablemente, los aspectos mencionados han creado la sensación de que hacer cumplir la ley tributaria es una utopía irrealizable. Por lo tanto, se estableció una tendencia dirigida a resolver los problemas administrativos, que en última instancia son más entendibles y con mayores posibilidades de éxito que aquellos relacionados con el reclamo de los tributos por la vía judicial.

Independientemente de la política fiscal que se adopte, la administración de justicia está llamada a procurar el cumplimiento de ley, como resultado de pactos sociales cristalizados en la legislación tributaria. De muy poco sirve que se adopte una política fiscal determinada si la administración de justicia no se convierte en un estímulo

---

coactivo para el pleno ejercicio de los derechos ciudadanos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta debe ser garante de derechos, pues el ciudadano no puede quedar en un estado de indefensión frente al poder arbitrario en el requerimiento del pago de impuestos; y de obligaciones, pues la indiferencia de la administración de justicia frente al fenómeno de la evasión fiscal, no solo debilita al Estado en el cumplimiento de sus funciones, sino que también debilita la credibilidad de la ley, principal endemia heredada del régimen colonial.

El presente estudio intentó explorar el funcionamiento de la administración de justicia en materia fiscal. Su carácter es exploratorio y descriptivo, en el sentido de abordar la relación entre la administración de justicia y el sistema impositivo, desde una perspectiva jurídica y sociológica, con la finalidad de proponer una visión general de la problemática a públicos de diversa formación social. Por lo tanto, no fue posible abarcar todos los temas a profundidad. Esto se debe, en primer lugar, a la ausencia de investigaciones previas que aborden los problemas de la justicia en un campo tan especializado como lo es el tributario, y en segundo lugar, a la carencia de información empírica accesible y confiable sobre el funcionamiento de la justicia en materia tributaria.

A pesar de estas limitaciones, el objetivo primordial se logró a satisfacción, pues desde el inicio se propuso develar el panorama general del funcionamiento de la justicia en materia fiscal, lo cual permitió identificar problemas estructurales y temas de investigación futuros sobre situaciones específicas.

La información empírica utilizada en este estudio tiene como base entrevistas realizadas a operadores de justicia, en especial abogados de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), de la Fiscalía de Delitos Económicos y jueces de primera instancia; información estadística de las memorias de labores del Ministerio Público; información estadística proporcionada por la SAT y análisis de casos de delitos tributarios que ingresaron a los juzgados de la ciudad capital durante el año 2007. Se agradece la valiosa información proporcionada por la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Dirección General de la Policía Nacional Civil, la Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público, la Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia y el Centro Administrativo de Gestión Penal del Organismo Judicial.

El documento se divide en ocho partes. En la primera se exponen antecedentes conceptuales relacionados con los fines del Estado, la visión del Estado en Guatemala y la situación fiscal en los años recientes, el papel de la justicia en el cumplimiento de obligaciones tributarias y la distinción entre hechos ilícitos administrativos y penales. En la parte segunda se describe el proceso administrativo de recuperación de tributos, con énfasis en los procesos contencioso administrativo y económico coactivo. La tercera parte comprende un marco teórico que explica la política criminal en materia tributaria. En la parte cuarta se expone un análisis jurídico de las leyes penales en el ámbito fiscal. Posteriormente, en la quinta parte se describe el proceso penal en materia tributaria y las instituciones que intervienen en dicho proceso. La sexta parte

muestra la situación de las instituciones encargadas de la persecución de los delitos tributarios. La séptima sección incluye un análisis de los resultados obtenidos en la persecución penal de los delitos tributarios. Finalmente, en la octava se plantean las conclusiones y recomendaciones resultantes de la investigación. Esta investigación intenta contribuir al inicio del debate sobre la tarea que la administración de justicia está llamada a cumplir en el ámbito tributario. Debe incluir el análisis

de información empírica que revele las estructuras organizativas judiciales, de acceso a la justicia y de aspectos de la cultura jurídica, entre otros. Todos ellos resultan esenciales para explicar el porqué la administración de justicia como mecanismo de exigencia para cumplir con las obligaciones tributarias, está al margen de las expectativas sociales, políticas e históricas de proveer los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de la función del Estado.

# 1

## Exigencia de las obligaciones tributarias por el sistema de justicia

### 1.1. Fines del Estado y recursos económicos

La función del Estado en la intervención de la conflictividad social constituye un tema de debate recurrente en la historia republicana de Guatemala. A partir del movimiento independentista consumado a inicios del siglo XIX, se instaló la discusión entre liberales y conservadores por atribuir determinadas funciones al Estado. Los primeros, bajo la conducción de Mariano Gálvez, iniciaron la eliminación en forma superficial de los privilegios de los estamentos sociales instalados en la época colonial. Esto se tradujo en un intento de construir un sistema tributario para que el naciente Estado laico iniciara la prestación de servicios públicos de salud, educación, seguridad y justicia.<sup>1</sup>

Este modelo fracasó con la insurrección conservadora de Rafael Carrera, lo cual significó retomar las prácticas coloniales de gobernabilidad. Posteriormente, el

movimiento liberal, triunfante en 1871, inició la incorporación del país al mercado mundial agroexportador, lo que significó una etapa de conformación de elites políticas que aprovecharon sus privilegios para mantener un Estado protector del trabajo forzado y raquíutico en la prestación de servicios públicos. Así lo expresa la Comisión de Esclarecimiento Histórico: “Desde la independencia proclamada en 1821, acontecimiento impulsado por las elites del país, se configuró un Estado autoritario y excluyente de las mayorías, racista en sus preceptos y en la práctica, que sirvió para proteger los intereses de los restringidos sectores privilegiados”.<sup>2</sup>

La reforma del Estado constituyó uno de los principales objetivos de la Revolución de Octubre de 1944. Se inicia así una transformación de las funciones del Estado, en especial de aquellas orientadas a la prestación de los servicios básicos, como educación, salud, trabajo y seguridad social. Para el efecto, se buscó transformar un Estado dictatorial y mínimo en un Estado democrático comprometido con el desarrollo

<sup>1</sup> Ver en detalle en ICEFI(2007b), *Historia de la tributación en Guatemala: desde los mayas hasta la actualidad*, estudio elaborado por encargo de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, Mimeo.

<sup>2</sup> CEH (1997), *Guatemala Memoria del Silencio, Informe de La Comisión del Esclarecimiento Histórico*, Tomo V, p. 21.



nacional. La afectación de intereses de la oligarquía terrateniente y la intolerancia ideológica geopolítica imperante en esa época significó, a partir de 1954, el retorno a un tipo de Estado de carácter policial y subordinado a los intereses económicos conservadores, a la manera del que imperó hasta 1944. Las luchas sociales iniciadas en los años sesenta y que generaron el conflicto armado interno, contienen en mucho la necesidad de transformar la función del Estado en su intervención para solucionar la problemática de la pobreza. Por ello, esta es una preocupación contenida en los Acuerdos de Paz –AP-, y una de las discusiones centrales en la disputa política post-conflicto.

En la actualidad existe un consenso más o menos generalizado de que el Estado debe cumplir funciones protagónicas en la solución de algunos de los problemas urgentes de la sociedad, en especial en lo relativo a educación, salud, seguridad y justicia. Sin embargo, al momento de implementar las políticas tendientes a fortalecer estas capacidades, se encuentra que el problema central es la falta de recursos económicos para atender las necesidades del país.

El Pacto Fiscal, como espacio de discusión de los diversos sectores sociales para dotar al Estado de estas capacidades, constituye una herramienta democrática para solventar esa situación. Sin embargo, hasta el momento ha sido poco exitoso, entre otros factores debido a que no se ha abordado de una forma integral: se han impulsado casi solamente las reformas contenidas en el área de impuestos y en el manejo del déficit fiscal. Está pendiente implementar políticas en la parte de gasto,

evaluación y control, patrimonio del estado y descentralización. Importa considerar que el pago de impuestos es impopular para cualquier estrato social y que la “moral tributaria”<sup>3</sup> tiende a debilitarse ante la presencia de prácticas de corrupción en la administración pública y escasos resultados. Sin embargo, Guatemala se distingue de otros países por la capacidad de veto de los sectores tradicionales a contribuir con el pago de impuestos, y ya es tradición que cualquier movimiento de reforma fiscal que se intenta implementar para fortalecer la capacidad del Estado, trae aparejado un proceso de oposición por parte de los sectores empresariales tradicionales.<sup>4</sup>

Cabe mencionar que, la existencia de un Estado débil muestra una asociación empírica con la debilidad en el cobro de los impuestos y para impulsar reformas tributarias.<sup>5</sup>

Una muestra de la debilidad del Estado guatemalteco es el sistema de justicia, que se caracteriza por su ineficacia, que no solo refleja la inercia cultural que por tradición impregna su funcionamiento, sino que también significa el resguardo de privilegios de sectores económicos pudientes. Por ello, la Reforma de la Justicia y la Reforma Fiscal constituyen dos pilares básicos para lograr la construcción de un sistema que permita en el ámbito tributario la expedita recuperación de bienes fiscales.

<sup>3</sup> Ver Torgler, B. (2005), “Tax Morale in Latin America”, *Public Choice* 122:133-157.

<sup>4</sup> Existe un cúmulo importante de literatura sobre el tema, como BID (2006), “La política de las políticas públicas”; e ICEFI (2007a), *La política fiscal en la encrucijada: el caso de América Central*, para mencionar los más recientes.

<sup>5</sup> Ver Melo, M. A. (2005), “O leviatã brasileiro e a esfinge argentina: os determinantes institucionais da política tributária”. *Revista brasileira de Ciências Sociais* Vol. 20 No. 58. p.91-128, São Paulo.



## 1.2. Dos visiones del Estado<sup>6</sup>

La falta de acuerdos mínimos en política fiscal se caracteriza por la presencia de dos visiones contrapuestas acerca del papel del Estado en la sociedad. Una, derivada del fin del conflicto armado interno y contenida en los AP<sup>7</sup> (1996), y la otra, la de un “Estado mínimo”, potenciada a raíz del replanteamiento del rol del Estado ocurrido desde los años ochenta.

El propósito de los AP consiste en el establecimiento de bases para el desarrollo económico y social del país, por medio de una agenda que ve el cumplimiento de los derechos humanos (entendidos en sus dimensiones económica, social y cultural, así como en términos de libertades civiles y políticas) como una piedra de toque para la construcción de un nuevo modelo de Estado.

Por ello es que los Acuerdos comprometen al Estado a asumir activamente un papel de legislador, de proveedor de servicios sociales universales, de corrector de injusticias sociales, de inversor en gasto social y de redistribuidor de la riqueza.

En fuerte contraste con lo anterior, se ha consolidado una tendencia hacia un modelo de “Estado mínimo”. Esta corriente predomina en el pensamiento de ciertas elites económicas y políticas y en otros sectores sociales, como el estrato de clase media, que cuenta con acceso a

medios de información y con capacidad de pronunciamiento. Dicha visión entiende que la responsabilidad del Estado se limita a garantizar un número reducido de derechos civiles y políticos. Sin embargo, esta visión no reconoce que existen serias desigualdades en el país y condiciones sociales precarias principalmente por elevada pobreza, alta desnutrición crónica y mortalidad infantil.

Por lo tanto, para la visión del Estado mínimo, no se visualiza un rol del mismo en la reducción de las desigualdades económicas y sociales, ni en abordar las raíces estructurales de la pobreza, más allá de crear un clima conducente a la inversión privada, como mecanismo para incrementar el ingreso a todos los estratos de la sociedad (teoría del goteo o derrame).

Por otra parte, los aumentos del gasto público social se consideran ineficientes económicamente. Asimismo, esta visión tilda a las políticas fiscales redistributivas de intervencionismo público excesivo o populismo.

En síntesis, la discusión sobre las políticas públicas y, en particular, la política judicial tributaria en Guatemala, tiene como referente obligado a estas dos visiones contrapuestas.

## 1.3. Situación fiscal en Guatemala

La debilidad del Estado para cumplir sus finalidades de intermediario en el desarrollo de condiciones de igualdad es una constante histórica. En los AP se reconoció

<sup>6</sup> Esta sección está basada en el documento ICEFI/CESR (2008) *¿Derechos o privilegios? El derecho a la salud y a la educación en Guatemala: un momento decisivo*, en elaboración.

<sup>7</sup> Los Acuerdos fueron consensuados y suscritos por el gobierno, la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca (URNG) y un amplio espectro de actores sociales y políticos.

esta realidad, por lo que se propuso como meta para el gobierno central una carga tributaria de 13.2% del PIB para el año 1998.<sup>8</sup>

Después de doce años de la firma de los Acuerdos de Paz, las metas fiscales no se han cumplido y la recaudación tributaria, si bien es cierto que ha tenido una tendencia al alza, se encuentra aún lejos de lo pactado en los Acuerdos (en el año 2007 la carga fue de 12.3% del PIB, un máximo histórico).<sup>9</sup>

Esta situación no le ha permitido al Estado cumplir progresivamente con las demandas mínimas de educación, salud y seguridad, tal y como lo revela un análisis detallado del presupuesto y del gasto a lo largo de la última década.<sup>10</sup>

Por otra parte, la vigencia de una visión de un Estado mínimo ha hecho que se vea al aumento en la recaudación tributaria como una manera de mermar los incentivos a la inversión privada. Ante esto, la literatura económica concluye que la inversión está determinada, en mayor medida, por otras variables, como el crecimiento económico, la apertura comercial, la calidad de infraestructura existente, el capital humano de la fuerza laboral, los niveles de corrupción en el sector público

y la estabilidad tanto económica como política, en especial para países en vías de desarrollo, como es el caso de Guatemala.<sup>11</sup> Aparte de lo anterior, el país cuenta con un sistema inequitativo horizontalmente,<sup>12</sup> producto de la persistencia de un generoso marco de exenciones fiscales.<sup>13</sup>

También se enfrentan situaciones de elevado incumplimiento tributario<sup>14</sup> (evasión y elusión fiscal). Para este último tema se cuenta únicamente con estimaciones para el Impuesto sobre la Renta –ISR- y el Impuesto al Valor Agregado –IVA-. En el caso del ISR su incumplimiento fue, en el período 1995-2003, de entre el 40% y el 60% para personas jurídicas, y entre el 3% y el 20% para personas naturales; en el caso del IVA, su incumplimiento fue de 26.1% en 2007.<sup>15</sup> En otros países de Latinoamérica, como México, el incumplimiento global se situó en 27% en 2004, y en Chile entre 15.6% y 18.2% para ese mismo año.<sup>16</sup> Las anteriores situaciones caracterizan a un país donde la tributación es débil,

<sup>8</sup> El Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria indica textualmente lo siguiente: "...el Gobierno se compromete a que, antes del año 2000, la carga tributaria en relación al producto interno bruto se haya incrementado en, por lo menos, un 50% con respecto a la carga tributaria de 1995". Con el propósito de contar con cifras actualizadas, se calculó lo anterior con base en el nuevo sistema de cuentas nacionales (SCN93) del Banco de Guatemala.

<sup>9</sup> Tomado de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en: <http://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas/Prueba/Carga%20Tributaria%20Gobierno%20Central.htm>

<sup>10</sup> Puede observarse esto en la evolución de los Objetivos de Desarrollo del Milenio, Ver Segeplan (2006) y SNU (2008).

<sup>11</sup> ICEFI (2008), *Incentivos fiscales y su relación con la inversión extranjera en Guatemala y Nicaragua*, p.42.

<sup>12</sup> Se refiere a que, para un mismo nivel de ingresos, la carga impositiva es distinta.

<sup>13</sup> Esto se mide a través del gasto tributario, el cual fue de Q18,307.3 millones en 2006, equivalentes a un 8% del PIB. Dicho indicador es calculado por la SAT y se asocia con lo que deja de percibir el Estado por otorgar tratamientos tributarios especiales que representan una excepción a la norma tributaria vigente para los contribuyentes en general.

<sup>14</sup> Por incumplimiento tributario se entiende la suma de la evasión y la elusión fiscal. Evasión es todo acto que, violando las disposiciones legales, produce el impago de un tributo. En cambio, elusión es el acto de sacar provecho del defecto de una norma legal y que produce –también- el incumplimiento en el pago de los tributos.

<sup>15</sup> Para cifras de ISR, ver Solórzano, C. (2005), *El incumplimiento tributario del ISR y el déficit fiscal en Guatemala en el período de 1995 al 2003*, Tesis. Para el caso del IVA, SAT (2008), *Memoria de labores del año 2007*.

<sup>16</sup> Cetrángolo, O. y J. Gómez-Sabaini (2007), *La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*, pp. 86-87.

tanto en términos de recursos como de cumplimiento. Por ello cabe aseverar que los retos en el tema tributario son vastos y variados.

## 1.4. La justicia como forma de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Tradicionalmente se ha reconocido que la actual crisis de gobernabilidad se debe a la debilidad de las instituciones gubernamentales. También se supone, tal como lo declaran diversos informes sobre la situación de gobernabilidad en el país, que una de las causas del conflicto armado interno fue, precisamente, la debilidad institucional. Esta afirmación es acertada, pero, en realidad, encubre la debilidad de la ley, materializada en la profunda falta de credibilidad de los ciudadanos en la fuerza de aquella para resolver los conflictos sociales. Algunos pregonan que tal debilidad es un fenómeno moderno e incluso, característico de sociedades *postconflicto*; sin embargo, la historia de la sociedad guatemalteca es una de impotencia constante de la ley, desde la colonia, pasando por el período independiente, e incluso, en el período revolucionario de 1944.

Lo expuesto, aunado a la ineficiencia de las instituciones estatales, impide la consolidación del ciclo básico de la democracia, que tiene como base el Estado de Derecho: los acuerdos sociales que se convierten en leyes y su cumplimiento efectivo por medio de diversos mecanismos, incluida la justicia. Alberto Binder explica este fenómeno de la siguiente manera: “...los

*partidos políticos y otras organizaciones sociales, en el contexto democrático, realizan acuerdos, alianzas y transacciones para alcanzar sus intereses sectoriales. Estos acuerdos necesitan estabilizarse para regular el conjunto de actividades de que se trate. El instrumento principal para que ello ocurra es la ley. Le corresponde al parlamento estabilizar los acuerdos políticos, normativizándolos. Luego el sistema judicial (y otras instituciones del Estado), deberán garantizar que el incumplimiento de esas normas (resultado de los pactos políticos) será reparado, dotándolas de fuerza y confianza y mostrando a los grupos sociales que bien vale la pena pactar y estabilizar esos pactos en normas...”*<sup>17</sup>

En el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la justicia tiene dos funciones básicas: por un lado, debe disminuir los riesgos de impunidad en los intentos de evadir dichas responsabilidades; y por el otro, proteger al ciudadano respecto a posibles arbitrariedades que cometan las instancias responsables del efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pero la justicia no es el único espacio apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la protección de los derechos del contribuyente. De ser así, tendríamos el problema de la judicialización de la conflictividad tributaria, que provocaría la saturación de casos e ineficiencia en la doble función de protección de derechos y eficacia para reclamar el impago de impuestos. En este sentido, el sistema de justicia es

<sup>17</sup> Binder, A., y Ovando, J. (2003), *De las repúblicas aéreas al Estado de Derecho*, p. 124.

subsidiario de la administración pública, la cual debiera implementar mecanismos ágiles de cobro de impuestos y mecanismos expeditos de gestión de la conflictividad en materia tributaria.

## 1.5. Ilícitos administrativos y penales

Por las razones anteriores, existen dos tipos de infracciones al incumplimiento de las obligaciones tributarias: administrativas y penales; las primeras constituyen infracciones a normas de carácter administrativo, principalmente contenidas en el Código Tributario y demás leyes tributarias, mientras que las segundas están dispuestas en leyes de naturaleza penal (delitos y faltas). Ambas se acompañan de mecanismos específicos para imponer la sanción correspondiente. La discusión estriba en dilucidar la legitimidad de cada tipo de sanción. En el caso de las sanciones administrativas, se discute

si la administración pública tiene las potestades constitucionales para imponer sanciones, pues pareciera que dicha potestad estaría únicamente a cargo de la función jurisdiccional, por la naturaleza de la división de poderes. La Constitución de la República, aun cuando no es explícita al respecto, contiene principios que autorizan, dentro de determinados límites, la posibilidad de que el Ejecutivo imponga sanciones por el incumplimiento de las obligaciones de naturaleza administrativa. Dentro de los límites se encuentra el artículo cinco constitucional, que contiene lo relativo a la libertad de acción de la persona, en el sentido de que no podrá ser molestada por actos que no impliquen infracción a las leyes. Esta potestad de sanción administrativa no es absoluta; así, por ejemplo, el artículo 11 de la Constitución prohíbe que por infracciones a reglamentos las personas permanezcan detenidas; el artículo 24 enuncia que, en materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en

**Figura 1**  
**Ilícitos administrativos e ilícitos penales**

<b>Leyes tributarias</b>	<b>Leyes penales</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Código Tributario y leyes tributarias especiales.</li><li>• Determinan las obligaciones tributarias y regulan los mecanismos de cobro de los tributos.</li><li>• Tipifican las faltas tributarias (ilícitos administrativos tributarios o infracciones tributarias)</li><li>• Establecen el procedimiento para la investigación y sanción de los estos ilícitos.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Código Penal y leyes tributarias especiales.</li><li>• Tipifican los delitos tributarios (ilícitos penales tributarios)</li><li>• El Código Procesal Penal establece el procedimiento para la investigación y sanción de estos ilícitos</li></ul>

Fuente: Elaboración propia con base en la legislación nacional.

los expedientes originados en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna, y el artículo 239 se refiere a que los reglamentos se limitarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

A estos principios generales que facultan la posibilidad de imponer sanciones administrativas, deben agregarse las garantías penales y procesales de naturaleza penal: legalidad, irretroactividad, prohibición de analogía cuando no favorezca al infractor, excepcionalidad de la sanción administrativa, inocencia, defensa y juicio previo. Esto es así porque la sanción administrativa, en su aplicación, implica afectación de derechos (aun cuando no sean derechos fundamentales), los cuales no se pueden limitar sin que previamente no se garanticen los derechos constitucionales que protegen a la persona frente a arbitrariedades de la administración tributaria. Tanto es así, que el sistema jurídico administrativo contempla la posibilidad de que el afectado recurra ante un juez específico (juez de lo contencioso administrativo), quien tiene la posibilidad de analizar el agravio recibido durante el procedimiento administrativo. La justificación para legitimar la sanción

penal en materia fiscal, se encuentra en que el Estado tiene la potestad del *Ius Puniendi*, o derecho de castigar, dentro de límites específicos, en especial como último mecanismo de intervención para proteger determinados bienes jurídicos. Su utilización en materia fiscal se justifica en la medida en que el régimen tributario y el erario nacional constituyen un recurso indispensable para el cumplimiento de la misión que la Constitución le confiere al Estado. Su aplicación se rige por los principios de legalidad, es decir, que las conductas se hallen claramente definidas; necesidad, en el entendido de que constituya el último mecanismo para resolver la conflictos; se garantice la protección de un bien jurídico determinado, y pueda atribuirse a una persona por cometer las acciones prohibidas con la intención de realizarlas.

Sin duda las sanciones penales en materia tributaria tienen que cumplir los principios constitucionales relativos al Régimen Financiero del Estado contenidos en los artículos 239-243, en especial el relativo a que las leyes tributarias se estructuran de conformidad con la capacidad de pago. Esto no solo debe regir para la creación de tributos, sino también para la gestión de los cobros y en el régimen punitivo.



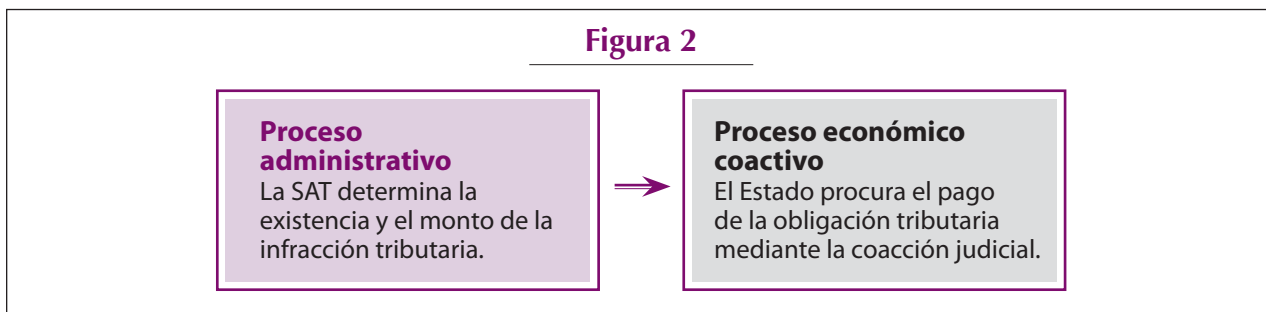
# 2

## Los procesos contencioso administrativo y económico coactivo como forma de cobro de las obligaciones tributarias

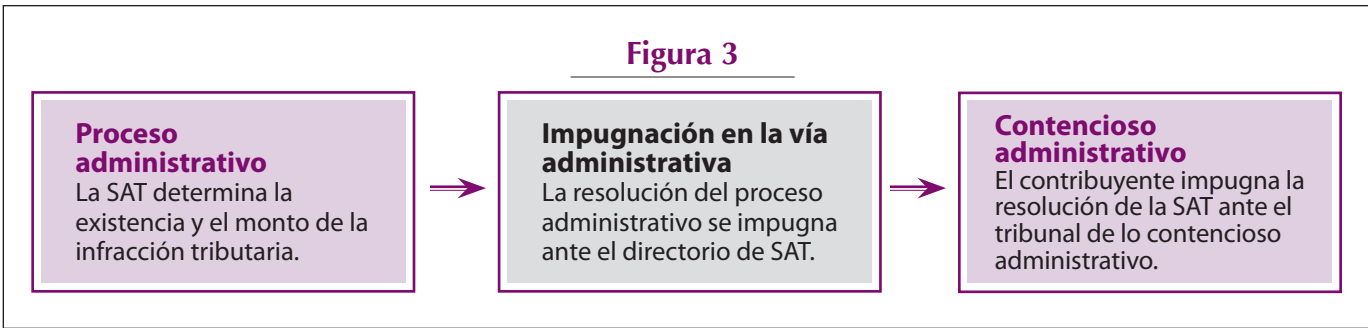
### 2.1. El procedimiento administrativo para el cobro de las obligaciones tributarias

Uno de los objetivos centrales de esta investigación es determinar en qué medida el sistema de justicia incide en el cobro de las obligaciones tributarias. Por lo tanto, en este capítulo se analizará el funcionamiento y resultados de los procesos contencioso administrativo y económico coactivo para la recuperación de los tributos. También se analizará, aunque en forma meramente explicativa, el sistema administrativo sancionador, debido a que tanto el proceso contencioso administrativo como el económico coactivo se derivan del procedimiento administrativo previo.

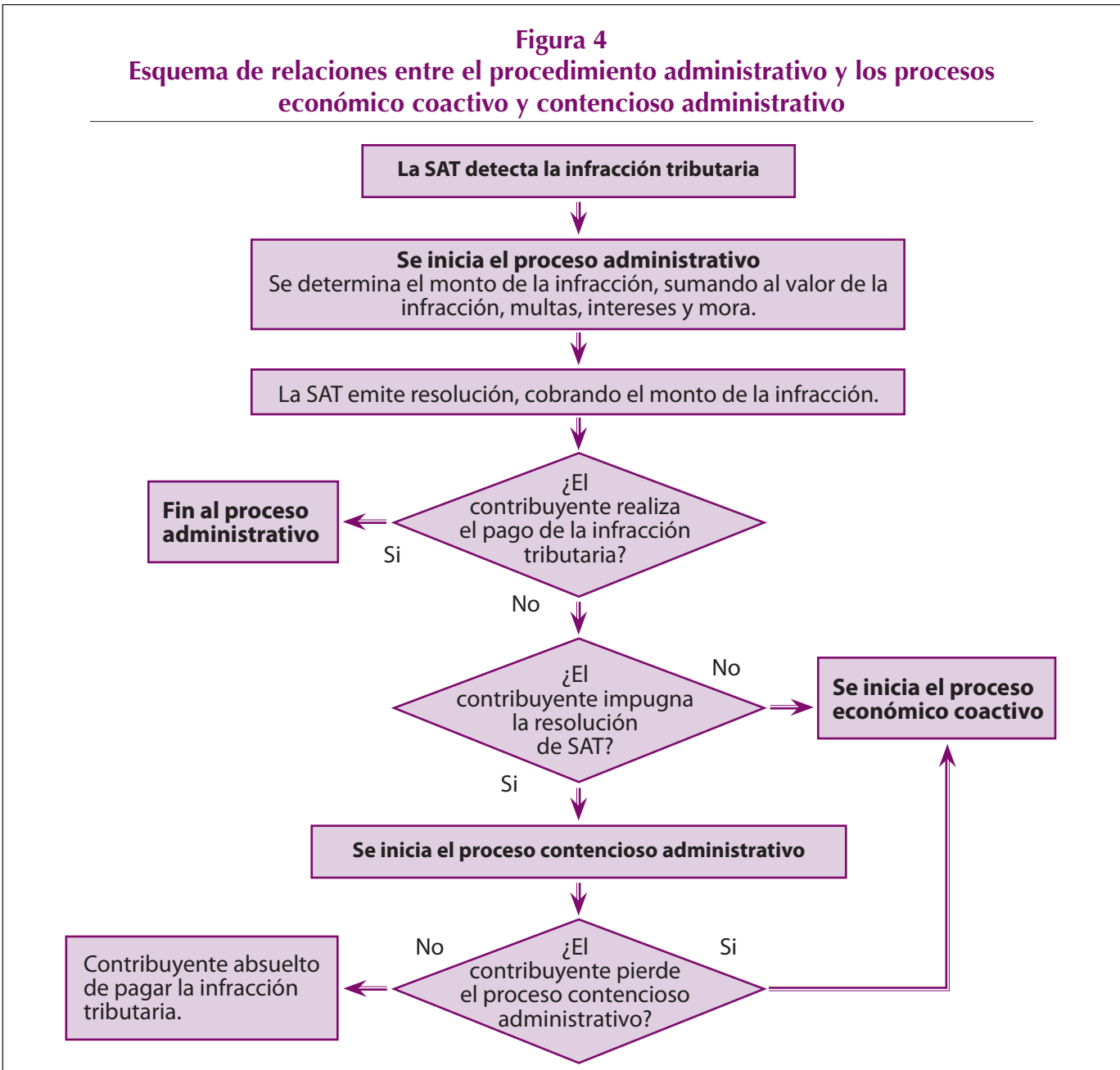
El proceso económico coactivo (Ver Figura 2) es un mecanismo de cobro por la vía judicial, y deviene del impago de la obligación tributaria determinada mediante el proceso administrativo. Es decir que en este caso el proceso económico coactivo es un proceso judicial por medio del cual la administración pública reclama el pago de una obligación tributaria. Por otra parte, el procedimiento contencioso administrativo (Figura 3) busca resolver una reclamación del contribuyente contra decisiones de la administración tributaria, tomadas mediante un proceso administrativo. Finalmente, existe una relación entre el procedimiento contencioso administrativo y el proceso económico coactivo, pues si el resultado final del proceso contencioso administrativo es favorable a la administración tributaria, por medio de



Fuente: Elaboración propia con base en la legislación nacional.



Fuente: Elaboración propia con base en la legislación nacional.



Fuente: Elaboración propia con base en la legislación nacional.

ésta se inicia el procedimiento económico coactivo para lograr el cobro del tributo.

En síntesis, los procesos contencioso administrativo y económico coactivo, dependen de la existencia de un procedimiento administrativo previo, que determina la obligación tributaria a pagar.

### 2.1.1. Principios del derecho tributario sancionador

Es una rama del derecho administrativo, y constituye un mecanismo de reacción del Estado frente al incumplimiento de las normas jurídicas tributarias por parte de los ciudadanos. Es el conjunto de normas y procedimientos coercitivos de carácter administrativo por medio del cual la administración pública asegura el pago de los tributos e impone sanciones a los contribuyentes responsables de las infracciones tributarias.

Sin embargo, a diferencia del Derecho Penal, cuya aplicación corresponde exclusivamente a los tribunales de justicia, el Derecho Tributario Sancionador es una potestad de la administración tributaria. El basamento jurídico de esta facultad sancionadora de la administración se encuentra en el artículo 183 de la Constitución Política de la República. Allí se establece como función del Organismo Ejecutivo hacer cumplir las leyes, de tal suerte que el quebrantamiento de una ley tributaria provoca la intervención de la administración para lograr el pago del tributo establecido en la norma. Una vez que la administración tributaria determina que existen indicios de que el contribuyente ha cometido una infracción tributaria, se inicia el procedimiento para lograr el

cobro del impuesto defraudado e imponer la sanción correspondiente al autor de la infracción.

El Derecho Tributario Sancionador ejerce coacción mediante sanciones de carácter pecuniario. En contraste con el Derecho Penal, la aplicación de una sanción tributaria no afecta derechos fundamentales (la vida, la libertad), sino únicamente la propiedad. Desde luego, el procedimiento tributario sancionador debe estar regulado con base en principios y garantías contenidos en la Constitución Política de la República. Es importante señalar que estos son un marco mínimo de regulación y limitación del poder estatal para evitar la arbitrariedad y, por lo tanto, no constituyen un beneficio para el contribuyente. En ese sentido, los principios y garantías constitucionales, al sujetar la actividad del Estado a lo establecido en la ley, desarrollan el verdadero Estado de Derecho. Los principios del Derecho Tributario Sancionador son:

#### 1. Principio de legalidad

El artículo 239 de la Constitución establece el principio de legalidad en materia tributaria al estipular que corresponde con exclusividad al Congreso de la República determinar las infracciones y sanciones tributarias; esto significa que la administración tributaria no puede crear infracciones por medio de reglamentos o acuerdos. Este principio establece que la infracción tributaria debe estar previamente determinada en la ley; implica además que ésta debe definir en forma clara y precisa las conductas que pueden ser sancionadas, así como la sanción específica a imponer, y prohíbe las infracciones y sanciones por analogía. El



principio de legalidad en materia tributaria constituye, por una parte, una garantía para el contribuyente de que no va a ser perseguido por la administración de forma arbitraria, creando así certeza jurídica y económica, y a la vez, es una forma de motivación para que el contribuyente pague sus impuestos ante la amenaza de sufrir una sanción.

## 2. Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad establece que a nadie se le puede sancionar por cometer actos que no estaban prohibidos antes de ser emitida la ley. Este principio redundante en una mayor estabilidad jurídica y económica, beneficiosa, en términos de certeza, para el contribuyente. El artículo 66 del Código Tributario –CT– excede este principio al establecer el criterio de retroactividad de la ley más favorable al contribuyente: *Artículo 66. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.*

Ante esto, en este estudio se considera que esta disposición del CT contraviene el artículo 15 de la Constitución Política de la República, según el cual la ley no es retroactiva salvo en materia penal cuando favorezca al reo. Resulta evidente que la aplicación de una sanción penal conlleva la afectación de derechos fundamentales de la persona, y que por ello el Derecho Penal debe ser utilizado en la forma más benigna posible, incluso retrotrayendo la sanción penal hacia una situación más favorable a la persona condenada; no así el Derecho

Tributario Sancionador, que implica únicamente sanciones a la propiedad. Por ello es que en esta materia el principio de ley más favorable al contribuyente no debe ser aplicable.

## 3. Principio de responsabilidad personal y empresarial

Este principio establece que únicamente pueden ser sancionadas las personas causantes de la acción u omisión que constituye la infracción tributaria. En el caso de las empresas, como personas jurídicas, también son susceptibles de ser sancionadas por incumplimiento de las obligaciones tributarias. En ese sentido, el artículo 81 del CT establece que las personas jurídicas son responsables ante la administración tributaria por los actos u omisiones de sus representantes.

## 4. Principio de proporcionalidad o capacidad de pago

Además del pago del tributo, el Derecho Tributario Sancionador busca la imposición de una sanción ejemplar y preventiva, que sea eficaz para disuadir a los contribuyentes de cometer infracciones tributarias. Sin embargo, estas sanciones se deben adecuar a la capacidad real de pago de los contribuyentes y a la proporcionalidad con la infracción cometida. Este punto es tratado en el artículo 243 de la Constitución, donde se establece que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

## 5. Principio de única persecución

Este principio supone la prohibición de imponer, por una misma infracción

tributaria, dos o más sanciones. A este respecto, el artículo 90 del CT establece que “La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

## 6. Menor afectación al bien jurídico

En algunas materias el procedimiento administrativo es independiente del procedimiento penal, y una misma acción puede conllevar responsabilidad administrativa y, a la vez, responsabilidad penal. Por ejemplo, cuando un policía comete un delito, se lleva a cabo un procedimiento administrativo de destitución y un procedimiento penal de acusación, ya que se están afectando dos bienes jurídicos distintos: el servicio policial y la propiedad. Sin embargo, en materia tributaria los delitos y las infracciones tributarias son acciones que dañan el mismo bien jurídico: el erario, pero que se diferencian por la intensidad del daño; por ello la comisión de un delito tributario subsume la infracción administrativa. En ese sentido, el artículo 69 del CT establece que constituye infracción tributaria *“toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionada conforme a la legislación penal”*.

### 2.1.2. Infracciones y sanciones en materia fiscal

Las infracciones tributarias se encuentran establecidas en el CT, Decreto 6-91 y en algunas leyes tributarias especiales, tales como la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-90,

la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92; la Ley de Racionalización de los Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cerveza y otras bebidas, Decreto 74-83; y el Decreto 61-77, Ley de Tabaco y sus Productos. Las infracciones se clasifican en sustanciales y formales.<sup>1</sup> Son infracciones sustanciales las caracterizadas por la falta de pago de los tributos en la forma y término que establece la ley, mientras que las infracciones formales contemplan el incumplimiento de los deberes formales o procedimientos administrativos establecidos en la ley o por los reglamentos.

En relación con las sanciones se diferencian las de naturaleza pecuniaria, que comprenden las multas y recargos, y las no pecuniarias. Entre estas últimas encontramos: (i) el cierre temporal del negocio, establecimiento u oficina; (ii) la prohibición de celebrar contratos y otros actos jurídicos con órganos del Estado; (iii) el decomiso de materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla; (iv) la pérdida de concesiones; (v) la pérdida de exenciones o incentivos, y (vi) la inhabilitación para el ejercicio de oficios o profesiones por determinado periodo.<sup>2</sup> Finalmente, algunas sanciones pecuniarias tienen rebajas de las multas cuando el contribuyente se presenta a pagar antes de ser notificado. Así mismo, en algunos casos se estipula la agravación de la multa en el caso de reincidencias.

<sup>1</sup> Escobar, R. y otros (2000), *Fortalecimiento de las Sanciones Penales relacionadas con la defraudación fiscal y la capacidad reinvestigación y sanción del Ministerio Público y del Organismo Judicial*, p. 44.

<sup>2</sup> En el Anexo 1 se describen las infracciones en materia tributaria y la sanción correspondiente a cada infracción.

### 2.1.3. El proceso tributario sancionador

El procedimiento para sancionar las infracciones tributarias se encuentra regulado en el Decreto 6-91, CT. En tal Código se determinan los dos fines centrales del proceso tributario sancionador:

1. Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que por acción u omisión el contribuyente dejó de pagar.
2. Sancionar a los contribuyentes por el impago de estas obligaciones.

El proceso tributario sancionador se caracteriza porque todo su procedimiento se realiza por escrito. Algunos autores de Derecho Administrativo consideran que esta es una característica importante de este proceso: *“Otro fundamento del procedimiento administrativo se refiere a la necesaria manifestación y constancia escrita de los actos que lo integran. Esto constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y para la misma Administración”*.<sup>3</sup>

Sin embargo esos argumentos resultan descontextualizados a tenor de los avances tecnológicos, ya que actualmente las grabaciones de audio o vídeo permiten dejar plena constancia de las actuaciones procesales, respetando así la seguridad jurídica de los contribuyentes y de la Administración Tributaria.

Además, los procesos orales garantizan la inmediación de los actores (autoridad

sancionadora y contribuyente) en la audiencia, facilitando el contradictorio, es decir, la posibilidad de que el contribuyente puede contraargumentar en el mismo acto; también permiten la concentración de las actuaciones del procedimiento en pocas audiencias sin necesidad de muchos trámites; finalmente, al ser públicos y orales dan lugar al conocimiento público de las actuaciones, evitando así la corrupción y tráfico de influencias. Todo esto redundará en la celeridad del procedimiento administrativo.

#### a. Fases del procedimiento tributario sancionador

Debido a que el objetivo central de esta investigación se circunscribe a la materia judicial, y el procedimiento tributario sancionador es de índole administrativa, únicamente se describirá a grandes rasgos el mencionado procedimiento, ya que de este dependen en buena medida los procesos económico coactivo y contencioso administrativo, los cuales sí son objeto de esta investigación.

El procedimiento tributario sancionador está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– desde su inicio hasta su finalización. El artículo 98 del CT establece como facultad de la SAT: 4. *“Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias”*. Por su parte, el artículo 100 del mismo cuerpo legal otorga facultades de investigación y fiscalización a la SAT.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Calderón, H. y Amenós, J. (2005), “El procedimiento administrativo”, p. 218.

<sup>4</sup> “Artículo 100. Elementos de fiscalización. La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros: 1. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se

Cuando la SAT, por medio de la verificación de las declaraciones y los datos proporcionados por el contribuyente, o por las inspecciones y determinaciones que realiza mediante sus Intendencias de fiscalización, encuentra indicios de la comisión de una infracción tributaria, debe iniciar el procedimiento tributario sancionador.

Como primer punto, la SAT debe requerir al contribuyente la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello el plazo de diez días (artículo 107 CT). Si transcurrido ese plazo el contribuyente no presentara las declaraciones o la información requerida, la SAT formulará la determinación de oficio del impuesto, así como las sanciones o intereses que corresponda.

En este punto se debe tomar en cuenta que el procedimiento establecido en el CT para las notificaciones presenta un avance importante: la posibilidad de notificar al contribuyente en las direcciones electrónicas que para tal efecto se tengan registradas (artículo 133 CT). Se considera que, de ser aplicada esta medida, permitirá reducir significativamente los plazos del procedimiento. Sin embargo, la información recopilada indica que la práctica común en los procedimientos es la cédula de notificación entregada personalmente al contribuyente; de acuerdo con la Ley del Organismo Judicial, el plazo máximo para las notificaciones es de diez días.

---

relacionan con sus actividades económicas y financieras...2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten. 3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste esta obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital”.

Una vez determinado de oficio el monto de la infracción, se notifica al contribuyente dándole un plazo de treinta días hábiles, a efecto de que –si existe inconformidad desu parte– presente pruebas que demuestren que la determinación de la SAT no es correcta (artículo 146 CT).

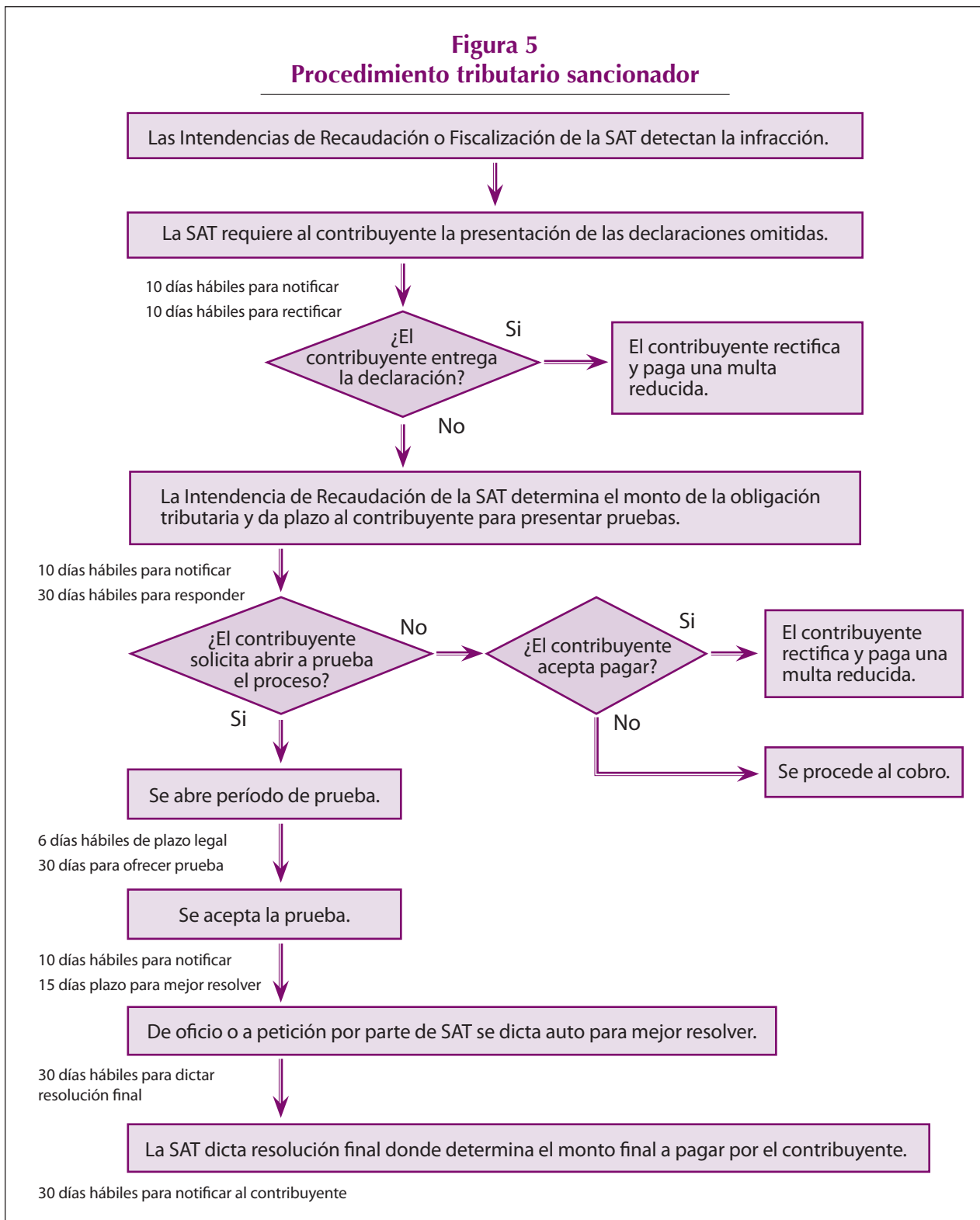
Durante el período de los 30 días el contribuyente debe contestar la notificación y solicitar apertura a prueba. El período de prueba tiene una duración improrrogable de 30 días y es otorgado con la mera solicitud; comienza a correr a partir del sexto día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. Este plazo puede declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hayan aportado y las partes interesadas así lo requieran (artículo 143 CT). De conformidad con los artículos 142 y 143 del CT, durante este período podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho. En cualquier caso, se haya o no evacuado audiencia y de oficio o a solicitud de parte, la SAT puede dictar resolución en un plazo no mayor de 15 días,<sup>5</sup> durante los cual cabe ordenar que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente, que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o que se amplíen las que ya se hayan realizado (artículo 144 CT).

Concluido el procedimiento, en el plazo de treinta días hábiles la SAT dictará la resolución final, que incluye la

---

<sup>5</sup> En la doctrina procesal se conoce como “plazo para mejor fallar” o “plazo para mejor resolver” a un período durante el cual la autoridad que debe resolver el procedimiento se toma un tiempo para estudiar las pruebas presentadas por las partes, pudiéndose incluso incorporar nuevas pruebas de oficio.

**Figura 5**  
**Procedimiento tributario sancionador**



Fuente: Elaboración propia basada en el Código Tributario.

determinación exacta de la obligación tributaria dejada de pagar, así como los intereses, recargos y multas (artículo 149 CT).

La resolución se encuentra firme hasta el momento en que es notificada al contribuyente (artículo 127 CT), y el plazo para notificar es de diez días hábiles contados a partir del día siguiente de dictada la resolución (artículo 132 CT).

Es decir que si se consideran todos los plazos legales, el proceso administrativo sancionador en materia tributaria dura 161 días hábiles, aproximadamente 207 días calendario.

En relación con las infracciones formales, el procedimiento es el mismo, con la única diferencia de que los plazos para presentar alegatos y el período de prueba se reducen de 30 a 10 días.

#### b. Procedimiento para impugnar las sanciones por la vía administrativa

Si el contribuyente no está de acuerdo con la resolución de la SAT, puede impugnarla a través de la vía administrativa. Una vez notificadas las infracciones impuestas por la administración tributaria, empieza a correr el plazo para que el contribuyente haga uso de los recursos administrativos de impugnación, que se pueden definir como *“un medio de defensa que la ley establece para deducir ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese mismo órgano, o por su inferior jerárquico”*.<sup>6</sup>

El CT guatemalteco contempla dos recursos administrativos contra las resoluciones de la SAT:

- El recurso de revocatoria, contra la resolución final de la SAT que determina el impuesto a pagar y la sanción a imponer.
- El ocurso, contra las resoluciones que deniegan el recurso de revocatoria.

#### • El recurso de revocatoria

El plazo para que el contribuyente presente el recurso de revocatoria es de diez días hábiles después de haber recibido la notificación de la resolución que impone la sanción. El recurso se plantea por escrito ante la autoridad que dictó la resolución; el funcionario ante el que se presenta se limita a conceder o denegar el trámite del recurso. Si lo deniega, deberá razonar su rechazo, pero si lo concede deberá elevar las actuaciones al Superintendente dentro del plazo de cinco días hábiles (artículo 154 CT).

Una vez recibido el recurso, el Superintendente solicitará dictamen a la asesoría de asuntos jurídicos del directorio de la SAT y a la Procuraduría General de la Nación –PGN–, las cuales deberán pronunciarse dentro de los quince días hábiles siguientes.

Una vez recabados estos informes, el Superintendente tiene un máximo de 60 días para resolver el recurso (artículo 159 CT), pero también puede dictar un auto para mejor resolver, que puede durar un máximo de 15 días hábiles (artículo 159 CT).

La resolución final podrá adoptar una de estas tres vías:

<sup>6</sup> Delgadillo, L. (1992), *Principios de Derecho Tributario*, p. 187.



1. Confirmar la sanción
2. Modificar la sanción
3. Revocar o anular la sanción

- El ocurso

El ocurso es un recurso administrativo que presenta el contribuyente contra la decisión de la Intendencia de Fiscalización que denegó el trámite del recurso de revocatoria. Para el efecto, el contribuyente tiene el plazo de tres días después de que le notificó la denegación del recurso, para interponer el ocurso ante el Superintendente.

Una vez recibido el ocurso, el Superintendente da un plazo de 5 días a la Intendencia de Asuntos Jurídicos para que presente los informes del caso. Si se acepta el ocurso, se da por aceptado el recurso de revocatoria, pero si se deniega, se impone una multa al contribuyente.

En conclusión, el trámite del recurso de revocatoria puede durar hasta un máximo de 115 días hábiles, es decir, aproximadamente 148 días calendario. Si además se presenta un ocurso, el trámite puede extenderse hasta 128 días hábiles, es decir, 164 días calendario.

La duración del proceso tributario sancionador abarca 207 días en la fase de imposición de la sanción, y 164 días en la fase de recursos administrativos; es decir, 371 días calendario.

## 2.2. El procedimiento contencioso administrativo

Al concluir la fase administrativa, si el contribuyente continúa inconforme con la sanción impuesta puede acudir a los

tribunales de justicia, a efecto que el asunto sea dilucidado mediante el procedimiento contencioso administrativo.

La naturaleza del procedimiento contencioso administrativo surge de la misma división de poderes del Estado Republicano de Derecho, donde el poder judicial, como garante de los derechos de los ciudadanos, puede revisar que las resoluciones de la administración pública se encuentren apegadas a la ley.

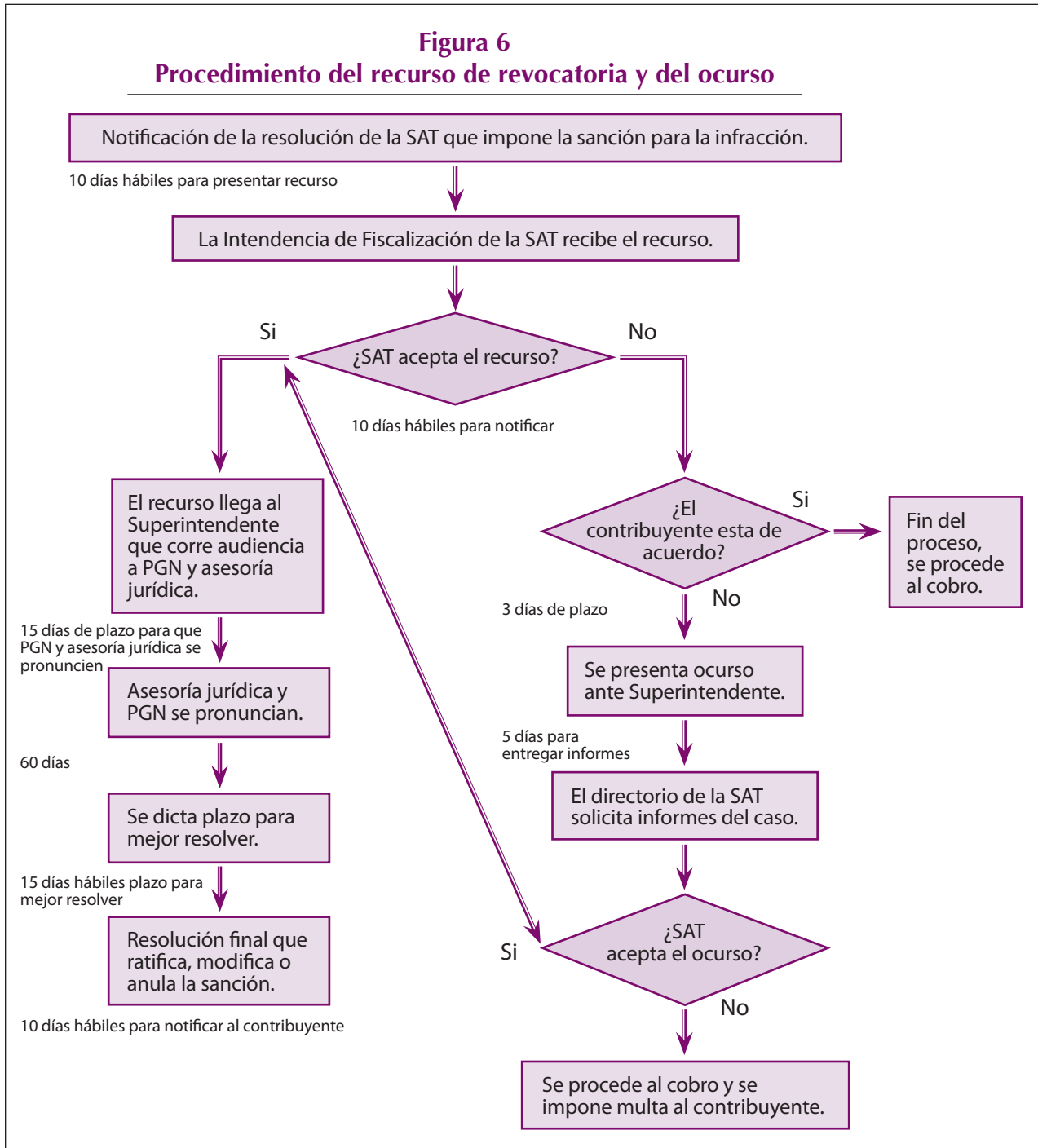
“El control judicial de la administración configura lo que se ha llamado jurisdicción contencioso-administrativa, justicia administrativa, jurisdicción administrativa, etc., expresiones que, en principio, significan lo mismo, en cuanto se refieren a las contiendas de carácter administrativo que se dilucidan en el ámbito judicial”.<sup>7</sup>

En Guatemala se delega en tribunales especializados y diferenciados el conocimiento de la materia administrativa,<sup>8</sup> de conformidad con lo establecido en el artículo 221 de la Constitución de la República: “*Artículo 221. Tribunal de lo contencioso administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas*”.

<sup>7</sup> Macías, J. M. y Escobar, R. (2005), “La jurisdicción contencioso-administrativa”, p. 269.

<sup>8</sup> Actualmente hay tres salas de lo Contencioso-Administrativo en la ciudad de Guatemala. Recientemente se crearon otras tres, cuya cobertura es departamental.

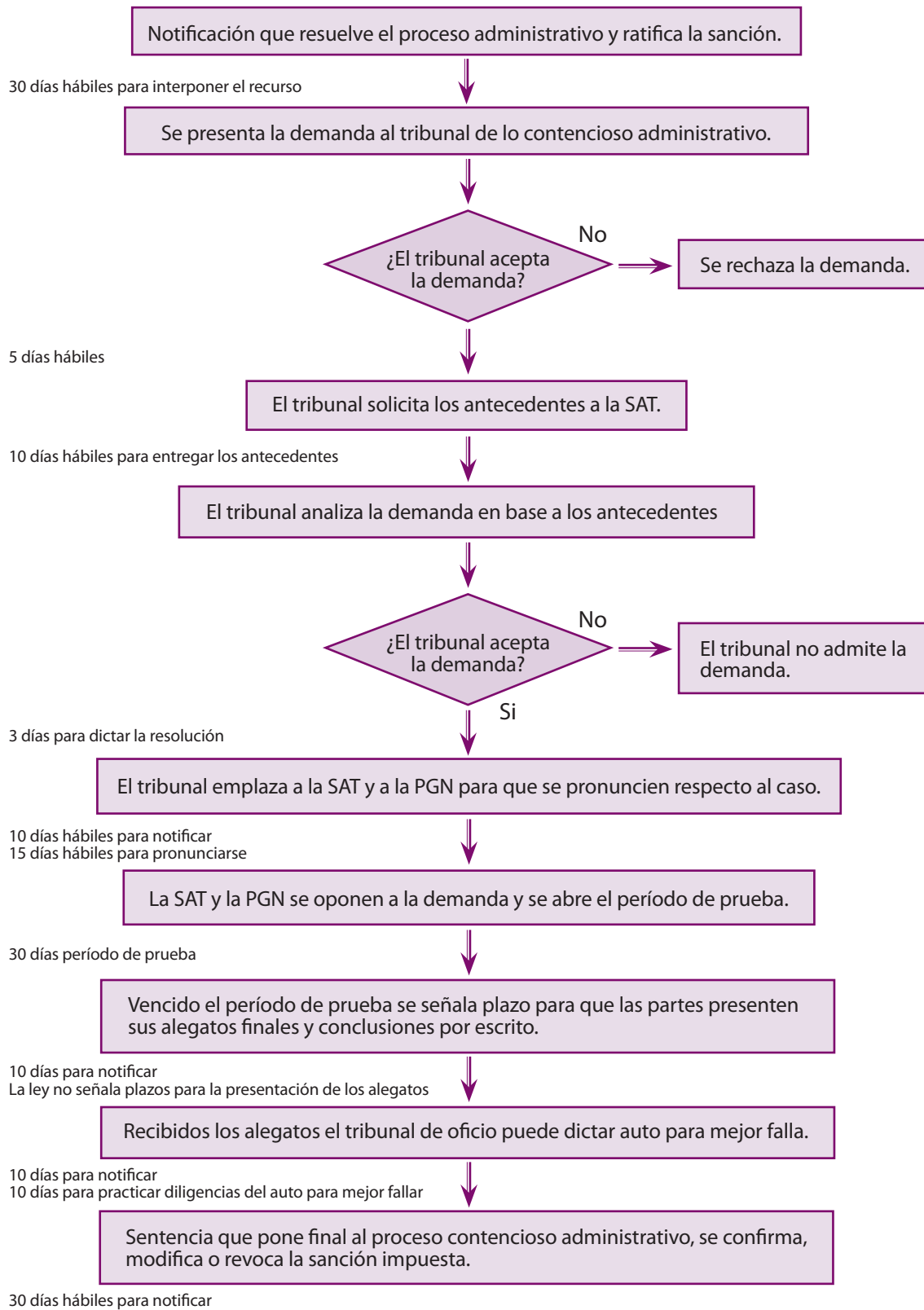
**Figura 6**  
**Procedimiento del recurso de revocatoria y del ocurso**



Fuente: Elaboración propia basada en el Código Tributario.



**Figura 7**  
**Procedimiento contencioso administrativo**



Fuente: Elaboración propia basada en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

En el caso de la imposición de sanciones tributarias, corresponde a los tribunales de lo contencioso administrativo determinar si la sanción impuesta por la SAT se encuentra basada en los preceptos legales correspondientes.

El proceso contencioso administrativo en materia tributaria se encuentra regulado en el CT y en el decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo. El plazo para iniciar el proceso es de 30 días hábiles a partir de la última notificación que pone fin al proceso administrativo (artículo 161 del CT). Admitida la demanda, el tribunal pedirá los antecedentes del caso a la SAT dentro de los cinco días hábiles siguientes a la presentación de la demanda (artículo 32 de la Ley de lo Contencioso Administrativo). Una vez solicitados los antecedentes, la SAT cuenta con 10 días para enviar éstos, adjuntando un informe circunstanciado del caso. Teniendo en su poder el tribunal los antecedentes, procederá a examinar la demanda con relación a los mismos y, si la encuentra ajustada a derecho, la admitirá para su trámite. Una vez admitida la demanda, se concede un plazo común de 15 días a la SAT y a la PGN para que se pronuncien respecto al caso.

Una vez contestada la demanda, el tribunal abrirá el período de prueba por el plazo de treinta días (artículo 41 de la Ley de lo Contencioso Administrativo). En los casos que son de mero derecho, es decir, en aquellos donde se discuten asuntos de interpretación legal, se puede omitir esta parte. Vencido el período de prueba, el tribunal señalará día y hora para que las partes presenten sus alegatos finales. Una vez recibidos estos alegatos, el tribunal puede dictar auto para mejor

resolver por un plazo no mayor de 10 días (artículo 44 de la Ley de lo Contencioso Administrativo). Finalmente, el tribunal dictará la sentencia,<sup>9</sup> la cual determinará si la sanción impuesta se apega a las normas jurídicas aplicables, y procederá a confirmar, modificar, revocar o anular la sanción.

En síntesis, el procedimiento contencioso administrativo puede durar hasta 143 días hábiles, es decir, 184 días calendario, sin tomar en cuenta la interposición de excepciones previas u otros recursos durante el trámite del proceso. Si a este plazo se suma el proceso administrativo (371 días), el período para llegar a esta fase es de 555 días calendario. Una vez notificada la sentencia del tribunal contencioso administrativo, empieza a correr el plazo para que el contribuyente impugne la sentencia, en cuyo caso se seguiría el proceso de casación ante la Corte Suprema de Justicia. Si transcurre el plazo de 15 días hábiles sin que se haya impugnado la sentencia del tribunal, este devuelve el expediente a la SAT para que se proceda a ejecutar la sanción (artículo 47 de la Ley de lo Contencioso Administrativo).

### 2.3. El procedimiento económico coactivo

El proceso económico coactivo se puede definir como *el conjunto de actos procedimentales que se suceden entre sí, de orden ejecutivo, cuyo objeto es obtener el pago de una obligación a favor del Estado*.<sup>10</sup> El CT, en el artículo 171, define

---

<sup>9</sup> La sentencia es el fallo final de un juzgado o tribunal que pone fin a esa fase del proceso.

<sup>10</sup> Rossinyol, C. y Ortiz, J. P. (2005). *El procedimiento económico coactivo*, p. 260.

al procedimiento económico coactivo como: *un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.*

Aunque en algunas legislaciones, como la mexicana, el procedimiento de ejecución por deudas al fisco no necesita de una resolución judicial, en la legislación guatemalteca, para poder cobrar efectivamente los tributos es necesario llevar el proceso económico coactivo ante los tribunales competentes.

Para poder exigir el pago se necesita la existencia de un título ejecutivo; en el caso tributario, son títulos ejecutivos las resoluciones de la Intendencia, Superintendencia o Directorio de la SAT que no hayan sido impugnadas en el plazo legal o –en su caso– la sentencia judicial que termina el proceso contencioso

administrativo. Una vez presentada la demanda económica coactiva ante el Juzgado de Instancia Civil, el juez dispone de dos días para calificar si el título ejecutivo llena los requisitos de ley. De ser así, ordena el requerimiento de pago al contribuyente y, de ser necesario, el embargo de bienes (artículo 174 CT). Aquí es importante aclarar que, en la demanda, la SAT puede solicitar al juez el embargo de cuentas de depósitos bancarios, sueldos, créditos, acciones, inversiones o bienes a nombre del contribuyente.

En la misma resolución que ordena el pago y el embargo, el juez fija un plazo de cinco días hábiles al contribuyente para que presente sus alegatos. Si éste no se presenta o no contesta la demanda, se procede al remate de bienes y cobro del impago. Si el contribuyente se opone a la

**Cuadro 1**  
**Duración promedio del proceso administrativo**

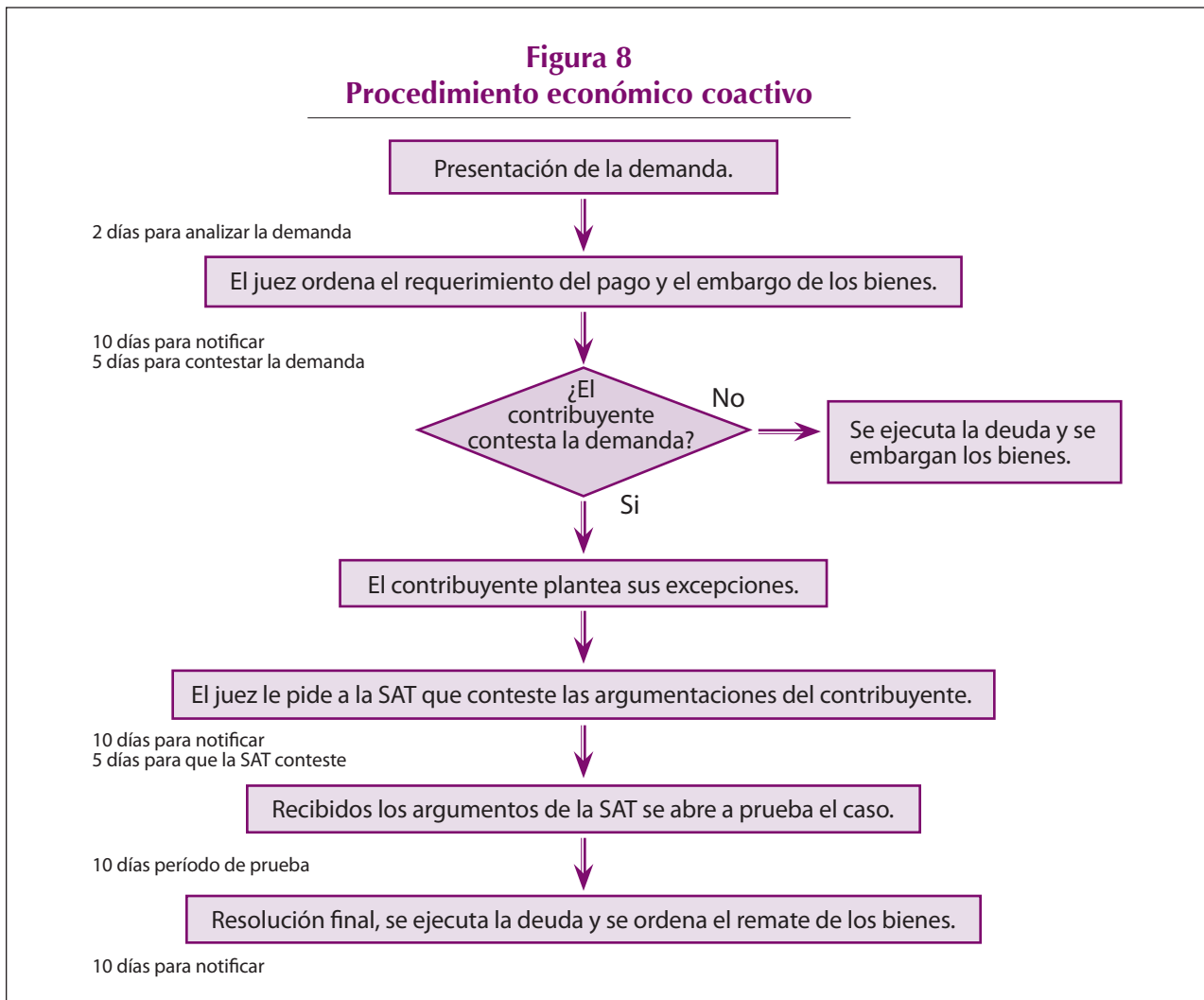
Procedimiento administrativo ante la SAT	207 días calendario
Procedimiento de recursos administrativos	164 días calendario
Proceso contencioso-administrativo	184 días calendario
Proceso económico coactivo	67 días calendario
<b>TOTAL</b>	<b>622 días calendario</b> <b>(1 año 8 meses y 12 días)</b>

Fuente: Elaboración propia basada en la legislación nacional.

demanda, el juez le concederá cinco días hábiles a la SAT para que responda a lo planteado por el contribuyente, y una vez recibida la respuesta, ordenará abrir el proceso a prueba por diez días. Vencido este plazo, el juez se pronunciará sobre el cobro del impago o -en su caso- el remate de los bienes embargados. Finalmente, el contribuyente que no esté de acuerdo con la resolución final puede presentar un recurso de apelación ante el tribunal de cuentas. Con todo, la duración de un proceso económico coactivo es de 52 días hábiles, es decir, 67 días calendario. Si

al plazo anterior se le suman todas las fases administrativas y judiciales, el cobro efectivo de una infracción tributaria, que incluye el impuesto omitido, la sanción (multa), intereses y recargos, tarda aproximadamente 622 días calendario (ver detalle en el cuadro 1).

Aunque el plazo anterior es bastante largo, debe tomarse en cuenta que contempla solamente los plazos ordinarios de cada proceso, es decir, que la duración real del proceso puede ser aún mayor, dado que en cada caso existe



Fuente: Elaboración propia basada en el Código Tributario

la posibilidad de plantear excepciones, amparos, apelaciones y otros recursos.

## 2.4. Cierre de negocios

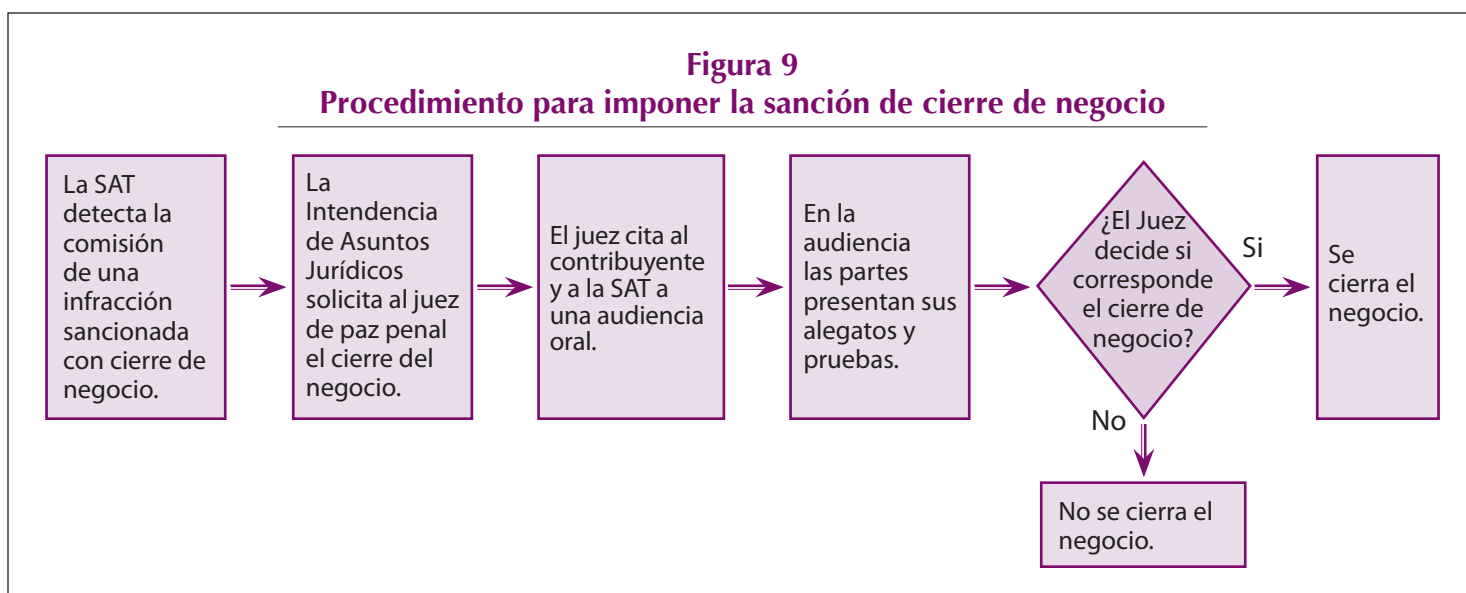
El artículo 86 del CT, reformado por los decretos 03-2004 y 20-2006, regula lo relativo al proceso especial para las infracciones sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. En este proceso, la Intendencia de Fiscalización de la SAT, al comprobar que se ha cometido una infracción, elabora un acta que la documenta y la traslada a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, cuya función es verificar la legalidad del acto. Si se procede conforme a la ley, la Intendencia de Asuntos Jurídicos presentará una solicitud ante un juez de paz del ramo penal para que se imponga el cierre temporal de la empresa. El juez en mención fijará audiencia oral, que se llevará a cabo dentro de las 48 horas siguientes a la recepción de la solicitud. En esta audiencia escuchará a las partes y recibirá las pruebas

pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando si procede o no el cierre temporal. Este proceso tiene como características la oralidad y la sencillez, lo que permite mayor celeridad en la resolución del caso y, por otra parte, al conceder audiencia oral al contribuyente respeta su derecho de defensa. Contra la decisión judicial de cierre de la empresa, cabe imponer recurso de apelación.

## 2.5. Resultados obtenidos en los procesos judiciales

### 2.5.1. Contencioso administrativo

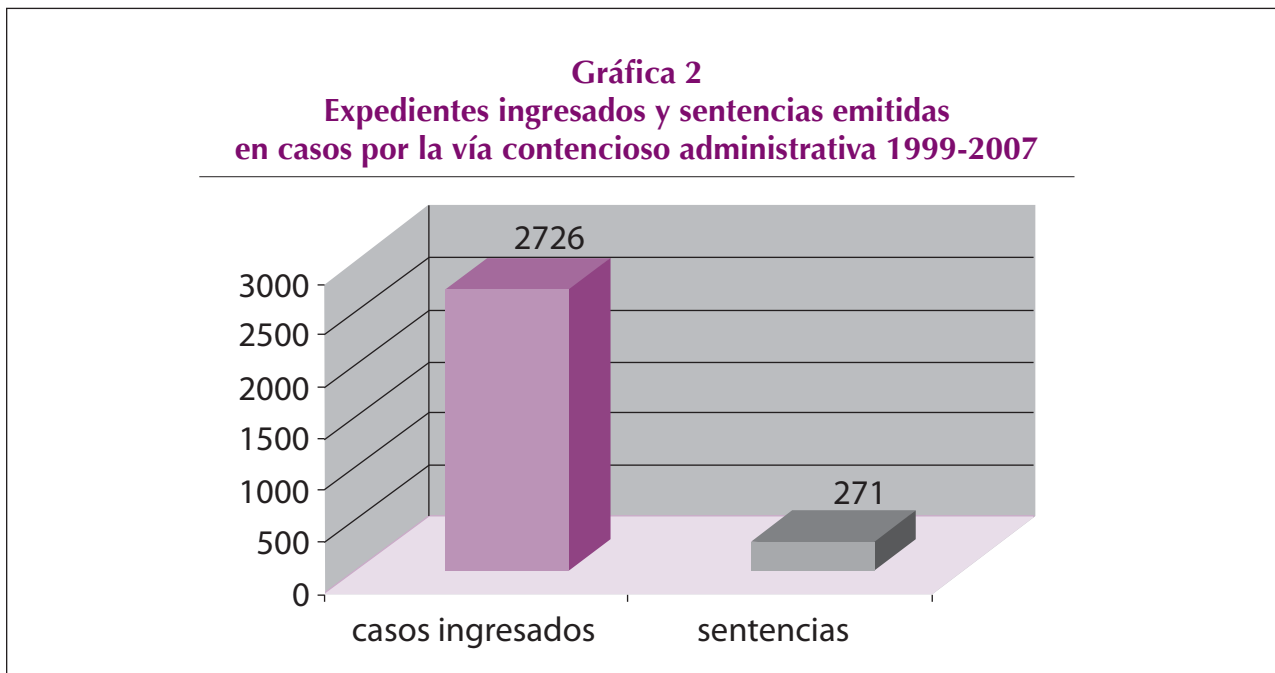
Las impugnaciones por la vía contencioso administrativa se han incrementado significativamente. Así, durante el período 1999-2007 fueron impugnados por esta vía 2,726 casos. Es de anotar que no se cuenta con información para explicar este aumento.



Fuente: Elaboración propia basada en el Código Tributario.

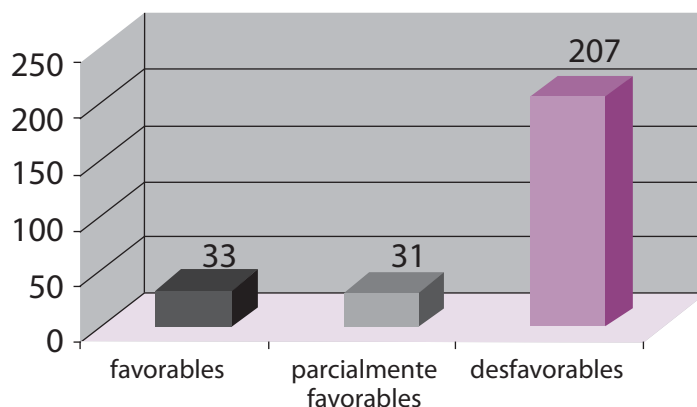


Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.



Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

**Gráfica 3**  
**Sentencias de lo contencioso administrativo favorables a la SAT 1999-2007**



Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

No obstante el alto número de casos ingresados a las salas de lo contencioso administrativo, las sentencias emitidas son apenas 271, lo que representa el 10% de los casos ingresados durante el período 1999-2007. Este hecho implica que 9 de cada 10 casos ingresados a las salas de lo contencioso administrativo durante el período mencionado no han sido resueltos. Además, revela que, en promedio, se emitieron 30 sentencias anuales (2.5 mensuales).

Con respecto al embudo existente entre los expedientes ingresados y las sentencias emitidas, es probable que se deba a los trámites burocráticos propios de los procesos escritos, y al abuso en la utilización del amparo por parte de los contribuyentes. En las entrevistas realizadas a miembros de la SAT, manifestaron su preocupación por la lentitud de los trámites en los juzgados de lo contencioso administrativo, e indicaron que actualmente se encuentran en trámite más de 2,700 procesos e incluso hay procesos iniciados en el año 1999 que aún no han concluido.

Unido al escaso número de sentencias, también es preocupante que de las 271 emitidas en el período 1999-2007, únicamente 33 (16%) han sido favorables a la SAT, mientras que 31 (11%) son parcialmente favorables<sup>11</sup> y 207 (73%), favorables al contribuyente. La anterior situación implica que de los expedientes ingresados durante el período 1999-2007, tan solo un 2.2% fueron declarados al menos parcialmente favorables a la SAT (64 expedientes de 2,726). Con relación a cuánto dinero representan para el Estado estas sentencias, solamente en el año 2007, por la vía contencioso administrativa se recuperaron poco más de Q27 millones, que incluyen las sentencias favorables y parcialmente favorables, mientras que se dejó de percibir Q121.6 millones, declarados a favor de los contribuyentes. Es decir que por cada quetzal sobre el cual fue declarada alguna sentencia, solamente Q.0.20 fueron a favor de la SAT.

<sup>11</sup> Son parcialmente favorables aquellas sentencias que en algunos puntos le dan la razón al contribuyente y en otros a la SAT. En estos casos existe recuperación de tributos, pero también se pierden algunos a favor del contribuyente.

**Cuadro 2**  
**Sentencias de casación (1999-2007)**

	<b>Cantidad</b>	<b>Porcentaje</b>
Favorables a SAT	26	23.6
Parcialmente favorables a SAT	3	2.7
Desfavorables	81	73.6
<b>TOTAL</b>	<b>110</b>	<b>100.0</b>

Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

En relación con este caso, los funcionarios de la SAT manifestaron que existe desconocimiento de la ley por parte de los jueces, que el criterio predominante es favorable al contribuyente, y que se exceden en las funciones resolviendo sobre cuestiones que no son objeto de la impugnación.

Así mismo, manifestaron que, en algunos casos, el procedimiento administrativo previotiene deficiencias en el procedimiento, por lo que en los tribunales se pierden los casos.<sup>12</sup>

Otra de las deficiencias en esta área es la escasez de personal capacitado en la SAT. De acuerdo con la entrevista realizada con funcionarios de la SAT en marzo de 2008, en la unidad de asuntos contencioso administrativos de la Intendencia de Asuntos Jurídicos solamente trabajan cuatro abogadas, un contador, cuatro profesionales (sin especificar), un procurador y una encargada de bases de datos, lo que hace muy difícil poder cubrir todos los casos.

<sup>12</sup> Entrevista con funcionarios de la SAT sostenida en marzo de 2008.

### 2.5.2. Resultados obtenidos en casación

Como se indicó anteriormente, contra las resoluciones del proceso contencioso administrativo procede el recurso de casación,<sup>13</sup> el cual conoce la Corte Suprema de Justicia. En relación con este procedimiento, los resultados también son desfavorables a la SAT, pues de un total de 110 sentencias de casación emitidas durante el mismo período, solamente 26 (24%) son favorables a la SAT, 3 (2%) son parcialmente favorables, mientras que 81 (74%) son favorables a los contribuyentes. No obstante que con relación al número de sentencias emitidas se encuentra una situación muy desfavorable a la SAT, los montos recuperados son mejores que en la vía contencioso administrativa, pues durante los años 2006 y 2007 se perdieron Q 46 millones a favor del contribuyente, pero se recuperaron Q 59 millones a favor del Estado. Esto se explica porque, aunque hay pocos casos resueltos favorablemente, los montos de los casos ganados son

<sup>13</sup> La casación no solamente puede ser interpuesta por la SAT; también los contribuyentes pueden hacerlo. Este es un recurso de impugnación por la vía judicial, al igual que el amparo o la apelación, es decir, no es necesario en todos los casos.



importantes. De hecho, por cada quetzal que va a recurso de casación, el Estado recuperó 60 centavos.

### 2.5.3. Proceso económico coactivo

Respecto al proceso económico coactivo, una primera apreciación consiste en la depuración previa que se presenta en la unidad de lo económico coactivo de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, sobre los casos trasladados a esta agencia de las otras intendencias de la SAT.

En efecto, de un total de 6,946 casos remitidos a esta unidad durante el período 2005-2007, solamente han sido presentadas 2,951 demandas a los juzgados, lo que representa un 42% del total de casos.

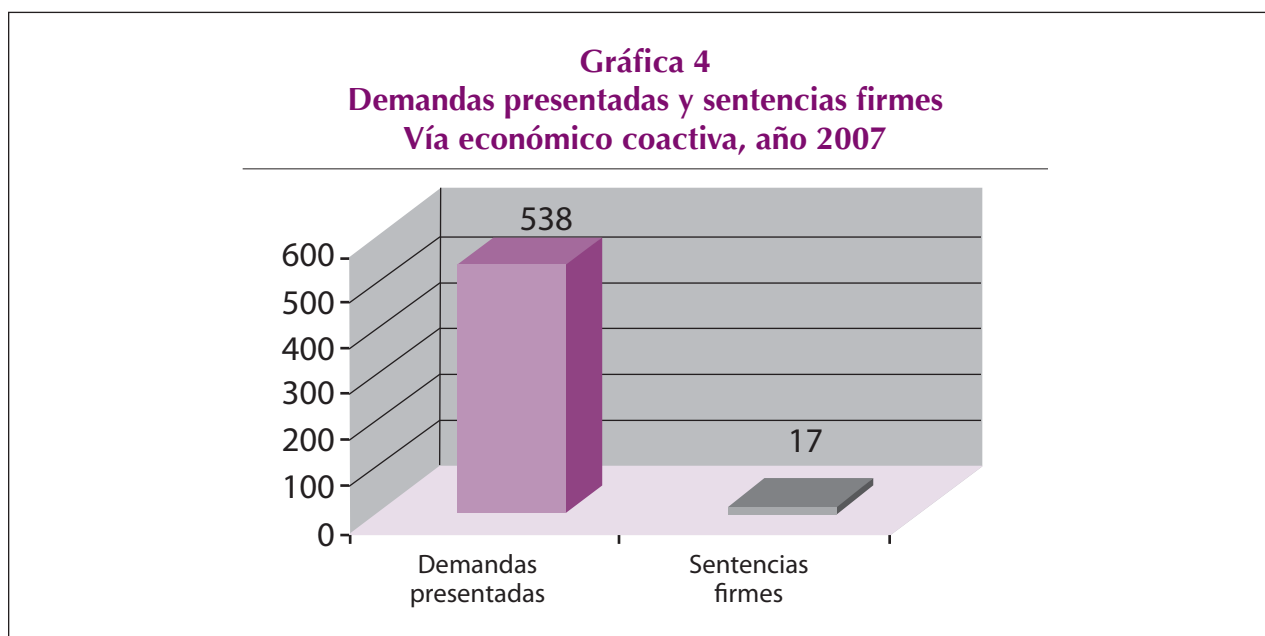
De acuerdo con datos de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la SAT, una de las razones de esta situación consiste en que, durante los años 2006 y 2007, en el 52% de los casos los contribuyentes acudieron

a realizar su pago una vez tuvieron conocimiento de que se iba a trasladar el caso a esta vía.

En cuanto a los casos ingresados a los juzgados, de acuerdo con datos de la Intendencia de Asuntos Jurídicos en 2007 se encontraba un total de 2,241 casos pendientes de ser resueltos en los juzgados de lo económico coactivo, por un monto total de Q925.4 millones.

Sin embargo, se evidencia, una vez más, que solamente un mínimo porcentaje de los casos llega a sentencia, pues de 538 demandas presentadas a los tribunales durante el año 2007, únicamente se han emitido 17 sentencias firmes, lo que equivale al 3% de los casos ingresados.

También debe destacarse que, aunque en términos formales los procesos económico coactivos tienen una duración de 67 días (ver supra 2.3), en la realidad de los procesos que terminaron en 2007, al menos un proceso comenzó en el año 2002 y otros



Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

seis procesos se iniciaron en el año 2003, es decir, que estos casos tardaron más de cuatro años en resolverse.

Asimismo, es importante observar que, de las sentencias firmes emitidas por los tribunales en el año 2007, 71% (12) fueron favorables a la SAT, mientras que 29% (5) fueron desfavorables.

En conclusión, pocas demandas llegan a sentencia (3% de los casos) y, por ende, la

SAT (favorables a esta entidad, el 2.2% de las demandas presentadas) no logra una recuperación efectiva de la mayoría del monto derivado del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los montos recuperados por la vía económico coactiva en el período 2003-2007, suman aproximadamente Q113.9 millones, un monto reducido si se compara con los Q925.4 millones (12.3% del monto a recuperar) derivados de los expedientes a ser resueltos

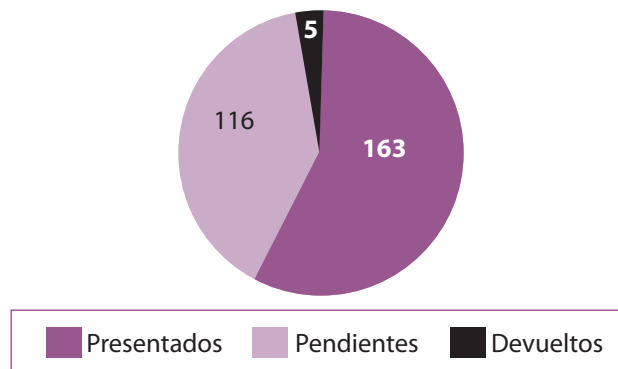


Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.



Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

**Gráfica 7**  
**Solicitudes de cierre presentadas por la SAT, año 2007**



Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

a el año 2007.<sup>14</sup> Además, en este rubro se ha logrado mantener incrementos anuales cada vez menores pero no se cuenta con suficiente información para explicar esta tendencia.

Por otra parte, respecto a los juzgados del ramo económico coactivo los funcionarios de la SAT entrevistados manifestaron que hace falta capacitación en materia tributaria para jueces y personal de los juzgados, y que algunos jueces incluso emplean el procedimiento utilizado para los juicios de cuentas en vez del establecido en el CT. Los funcionarios de la SAT también señalan como una causa del retardo en estos procesos la inexistencia de mecanismos ágiles de gestión en los tribunales, y la existencia, en los juzgados de lo económico coactivo, de una cultura burocrática, que retarda el trámite de los procesos. El abuso del amparo y otros medios dilatorios, por parte de los abogados de los contribuyentes también es señalado

<sup>14</sup> El monto recaudado por esta vía incluye el pago directo de los contribuyentes antes de iniciar el proceso, las sentencias favorables en los procesos y las costas procesales que los contribuyentes que pierden los casos deben pagar a la SAT por los gastos jurídicos.

como un factor que incide en la excesiva duración de los procesos.

Otra dificultad mencionada por miembros del personal de la SAT es la constante rotación del personal de estos juzgados, y la lentitud para nombrar al personal suplente, lo cual ocasiona el estancamiento de los procesos.

En el caso de la SAT, la carencia de personal especializado también es una rémora, pues la unidad económica coactiva cuenta solamente con 16 personas (6 abogados, 3 profesionales [sin especificar de qué ramo], 6 procuradores y 1 notificador).

#### 2.5.4. Cierre de negocios

De 284 expedientes remitidos por la Intendencia de Fiscalización de la SAT a la Intendencia de Asuntos Jurídicos en el año 2007,<sup>15</sup> se presentaron únicamente el 57% (163) de los expedientes; el resto se divide en 116 (41%) que no fueron presentados

<sup>15</sup> En concreto, la Unidad de Cierre de Negocios.

**Cuadro 3**  
**Cierre de negocios solicitados al juzgado y cierres otorgados**

	2006	2007
Con lugar	635	784
No a lugar	94	73
Total	729	857

Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

y cinco (2%) que fueron devueltos a la Intendencia de Fiscalización.<sup>16</sup>

Esta situación se repite año con año, y de acuerdo con datos proporcionados por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, hasta la fecha existen 1,004 solicitudes<sup>17</sup> de cierre de negocios pendientes de presentarse por la Intendencia de Asuntos Jurídicos al Juzgado.

Ahora bien: los cierres de negocios autorizados judicialmente presentan un saldo bastante favorable para la SAT. La cantidad de solicitudes presentadas aumentó de 729 a 857 en los años 2006 y 2007, respectivamente. Asimismo, las resoluciones favorables a la SAT se incrementaron de 87% (635) a 91% (784), lo cual refleja en ambos años una proporción bastante favorable respecto a los recursos presentados por la SAT.

<sup>16</sup> El hecho de que un 41% de los expedientes no fueran presentados admite dos posibles explicaciones: la primera, que la Intendencia de Fiscalización no prepara bien los casos antes de remitirlos a la Intendencia de Asuntos Jurídicos; la segunda, que sea en la Intendencia de Asuntos Jurídicos donde se detienen una buena cantidad de casos, lo que indicaría deficiencias en la gestión interna de los mismos.

<sup>17</sup> De estas solicitudes, un 61.4% (616) vienen de antes de 2005, lo cual ilustra la magnitud de la carga de trabajo arrastrada por la Intendencia de Asuntos Jurídicos.

El cierre de negocios se ha convertido en la sanción más utilizada por la SAT: ha habido un incremento de 1,276% entre 2004 y 2007; es posible que la reforma legal de 2004 haya incidido en esta situación, debido a que incorporó la oralidad en este procedimiento.

La gráfica 8 demuestra el aumento mencionado. Las sanciones son aplicadas principalmente a actividades de servicios, sean éstas comerciales u otras. Las actividades de comercio fueron las más sancionadas con el cierre de negocios, principalmente ventas de ropa, ferreterías, abarroterías, depósitos, librerías y ventas de electrodomésticos, entre otras.

Los servicios privados más sancionados fueron los bares, restaurantes, autohoteles y hoteles, clínicas médicas. Cabe mencionar que el comercio y los servicios privados generaron alrededor de un 27.6% del valor agregado de la economía en el año 2006.

La efectividad de esta medida como sanción ejemplar al incumplimiento tributario ha sido demostrada en distintas administraciones tributarias, siendo un caso ejemplar el de Perú con la creación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria de Perú (Sunat).

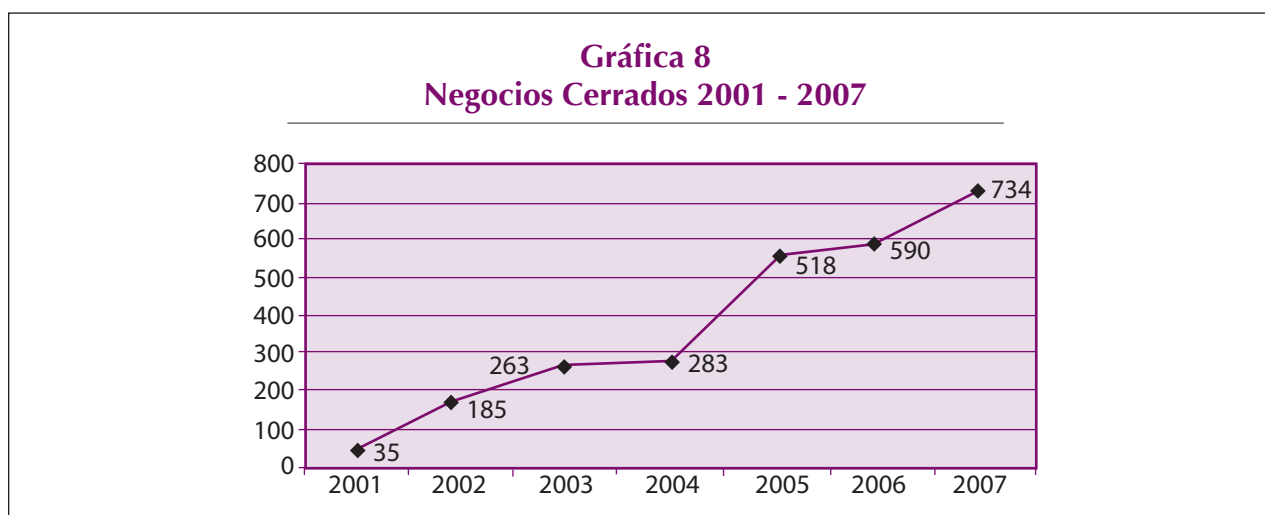
Por otra parte, debe considerarse que mediante esta sanción no existe recuperación inmediata de tributos para el Estado, sino únicamente una penalización administrativa que afecta la posibilidad de realizar actividades potencialmente generadoras de ingresos por parte del contribuyente que comete la infracción tributaria. Esto podría afectar

al contribuyente en la medida en que los ingresos que no perciba sean mayores en valor presente al monto de impuestos que evadió durante el período que no fue detectado.

Se supone que, después de ser detectado el contribuyente evadirá menos impuestos luego de la medida, y el castigo aplicado será

un disuasivo para que otros contribuyentes no realicen prácticas de incumplimiento tributario. Es en ese momento que el fisco se vería beneficiado de este tipo de acciones.

En relación con las sentencias de cierre de negocio apeladas durante el año 2007, de un total de 80 sentencias, 45 (56%) fueron



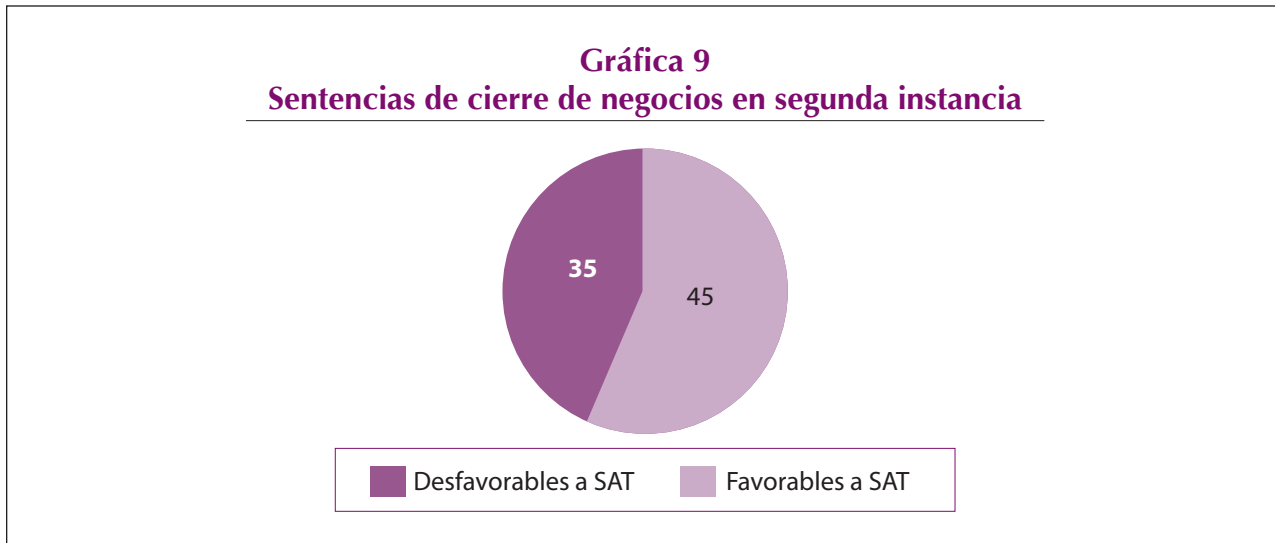
Fuente: Memoria de Labores, SAT

Nota: Debido a posibles discrepancias en la información otorgada por SAT, no coincide el número de negocios cerrados (734) con los cierres autorizados por los jueces (784).

**Cuadro 4**  
**Negocios cerrados en el año 2007, por tipo de negocio**

Actividad económica	Cantidad de negocios cerrados	Tipos de negocios
Comercio al por mayor y al por menor	513	Ventas de ropa (103), ferreterías (59), abarroterías y depósitos (57), librerías (37), ventas de electrodomésticos (29), otros (322)
Servicios privados	221	Bares y restaurantes (96), autohoteles y hoteles (47), clínicas médicas (36), otros (42)
<b>TOTAL</b>	<b>734</b>	

Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.



Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

favorables a la SAT, mientras que 35 (44%) fueron favorables a los contribuyentes.<sup>18</sup>

<sup>18</sup> En esta investigación no se pudo determinar por qué la mayoría de sentencias fueron favorables a la SAT. Para ello sería necesario revisar cada una de las sentencias, a fin de verificar si los casos estaban bien fundamentados, si los recursos estaban mal planteados, si al producirse la apelación la SAT defendió bien el caso, si hubo un criterio favorable a SAT por parte del juzgado, etc.

Cabe mencionar que se apeló alrededor de un 10% (80 de 784) de los cierres de negocios que fueron declarados con lugar, lo cual quiere decir que, de los cierres declarados con lugar, la SAT debió cerrar aproximadamente el 95% (749 de 784) de los negocios.

# 3

## La política criminal en materia fiscal

### 3.1. Criminalidad fiscal como expresión de la criminalidad económica

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

Hasta la segunda mitad del siglo XIX, no existió una preocupación científica por determinar las causas de la delincuencia. El programa político liberal de finales del siglo XVIII, en el que sobresale la Revolución Francesa, tenía como objetivo central establecer límites al poder punitivo por medio del Estado de Derecho, y con ello, eliminar las prácticas de violencia extrema que la monarquía absoluta venía ejerciendo a través del sistema penal. Para la Escuela Clásica del Derecho Penal, representante de las ideas liberales, la existencia del delito no era un ente natural, sino, por el contrario, un fenómeno de naturaleza jurídica, debido a que el delito constituye la violación a un derecho, producto de la libertad del ser humano de orientar sus acciones. El delito es entonces un ente independiente de la naturaleza biológica, psicológica y social de la persona. De esta forma, no existía

diferencia entre la persona delincuente y la no delincuente, como tampoco entre diferentes tipos de crímenes, pues el delito, resultado de una acción libre de la persona, provoca la ruptura del pacto social plasmado en las leyes. El Derecho Penal, como mecanismo de defensa social para sostener el pacto social, debe restablecer por medio de la pena el orden jurídico afectado. “Los límites de la conminación y de la aplicación de la sanción penal, así como las modalidades del ejercicio de la potestad punitiva del Estado, estaban señalados por la *necesidad* o *utilidad* de la pena y por el principio de legalidad”.<sup>1</sup> Esto es, la menor afectación a la libertad de las personas, tratando de obtener la mayor utilidad posible. La aplicación de las penas implica entonces el uso racional del poder punitivo para la defensa social, una reacción de disciplina sobre los infractores de la ley con la finalidad de fortalecer y restablecer el pacto social.

Como reacción al racionalismo y a la crítica a la especulación metafísica, Augusto Comte consolida los principios de

<sup>1</sup> Baratta, A. (2005), *Criminología Crítica y Crítica del Derecho Penal*, p. 23.



---

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

A diferencia de la Escuela Clásica, para la cual la libre voluntad es la única explicación posible, la Escuela Positiva considera que las personas están predeterminadas a cometer hechos delictivos; por lo tanto, no es la libre voluntad, sino causas atribuidas a la persona, las que, en última instancia, la condicionan a cometer hechos delictivos. “Encontrar todo el complejo de causas en la totalidad biológica y psicológica del individuo, y la totalidad social en la que la vida del individuo se inserta”,<sup>2</sup> constituye la tarea fundamental de las ciencias para explicar y prever el comportamiento delictivo. De esta forma se instituye la Criminología como la ciencia empírica que estudia las causas de la delincuencia y concentra en “el delincuente” su objeto de estudio.

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

sino será el homicida; la estafa, sino el estafador; la evasión de impuestos, sino el evasor. El delincuente es por lo tanto un enfermo, que encuentra en la cárcel, al igual que el hospital, un centro de tratamiento y rehabilitación. Pero, sobre todo, la cárcel será también, al igual que el hospital, el lugar para realizar la taxonomía de los delincuentes, es decir, un lugar de estudio para determinar las causas “personales” que motivan la comisión de hechos delictivos antisociales, y que abre la posibilidad para determinar las características biológicas, psicológicas y sociales de delincuentes determinados: homicidas, violadores, estafadores, contrabandistas, evasores de impuestos. Y con ello, cabrá diseñar políticas de prevención orientadas a identificar a personas en libertad que reúnan las características definidas en los estudios criminológicos carcelarios.

Para la Escuela Clásica, se anteponen el interés público y la necesidad de utilidad social cuando se recurre al sistema penal para recuperar los tributos en manos de los particulares. Para la Escuela Positiva, la intervención de las normas no está en discusión sino, por el contrario, será necesario realizar estudios específicos del ámbito biológico, físico o del trastorno emocional que permitan generalizar al delincuente proclive a cometer delitos. Así por ejemplo, en el caso de la delincuencia relacionada con los tributos, la criminología positivista se concentró en el análisis de la personalidad del delincuente, para lo cual elaboró un psicograma, que refleja un perfil del delincuente que comete este tipo de hechos delictivos (estafas, fraudes en general, monopolios y apropiación de bienes fiscales): materialista, egocéntrico y narcisista; dinámico y audaz; de inteligencia

---

<sup>2</sup> Ibid, p. 32.

práctica, con particular peligrosidad por ignorar todo tipo de ética; hipócrita, con rasgos de neurosis por su excesivo afán de lucro y ausencia de sentimientos de culpabilidad.<sup>3</sup> Una propuesta de esta naturaleza, impulsaría la definición de política criminal orientada a la persecución delictiva que privilegiara la detección de personas con estos síntomas.

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

La preocupación de Durkheim, por ejemplo, se concentró en el estudio de la anomia, es decir, el incremento del fenómeno delictivo sin contención de ningún sistema jurídico, de tal manera que llegue a poner en peligro la existencia del sistema social. Otros, como Merton, se preocuparon por el análisis de cómo la relación entre estructura social y estructura cultural, explicada en términos de medios y fines, genera incentivos tanto

para el comportamiento delictivo como el no delictivo. Durante los primeros cincuenta años del siglo XX, la sociología aplicada al delito se concentró en la búsqueda de explicaciones al fenómeno delictivo provocado por las crisis económicas y el crecimiento de las ciudades, lo cual trajo consigo la problemática de cinturones de pobreza, delincuencia juvenil, inmigración y convivencia multicultural. En otras palabras, la búsqueda de explicaciones al fenómeno de la delincuencia provocada por los estratos económicos más desfavorecidos, sin considerar, por ejemplo, explicaciones a la delincuencia de estratos económicos altos.

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

En los años cuando Sutherland escribe sus trabajos criminológicos sobre la delincuencia de cuello blanco, se desarrolla todo un fenómeno criminal que tiene como

---

<sup>3</sup> El psicograma del delincuente de cuello blanco fue propuesto por A. Mergen. Citado por Solís, A. (1985), *Criminología, panorama contemporáneo*, p. 435.

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

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

En ambos campos, Sutherland se encontraba con el problema de la generalización de las causas para la comisión delictiva, las cuales no explicaban el fenómeno de la delincuencia de cuello blanco ni de los estratos bajos. Debido a

esta situación diseña una metodología investigativa que tiene como base el estudio de casos. La razón fundamental es que Sutherland consideraba que si no se puede explicar por qué un individuo en concreto se convierte en delincuente, no estaremos en condiciones de explicar en forma global el fenómeno del delito.<sup>4</sup> Para el efecto construye una propuesta teórica, la asociación diferencial, la cual tiene como principios:

a. La conducta delictiva se aprende, como cualquier tipo de oficio o profesión, por lo cual no tiene una generación espontánea, lo que implica rechazar cualquier explicación de carácter natural o presión social inmediata y aceptar que la persona que delinque, previamente ha recibido un entrenamiento.

b. La conducta delictiva se aprende en interacción con otras personas, esto es, un proceso de comunicación verbal o gestual que implica transmisión de símbolos que mantienen determinados contenidos valorativos.

c. El aprendizaje ocurre en grupos pequeños, íntimos y próximos al individuo, y tienen como contenido tanto las técnicas de comisión delictiva como los motivos para realizar los actos delictivos, lo que incluye impulsos, actitudes y racionalizaciones necesarias para delinquir.

d. Los impulsos para delinquir también dependen de las definiciones favorables y desfavorables que realizan determinados grupos sociales sobre los códigos legales.

---

<sup>4</sup> Garrido, V., P. Sangeland y S. Redondo (2002), *Principios de Criminología*, p. 338.

e. El contacto excesivo que realizan los individuos para con las definiciones favorables o desfavorables para delinquir, lo cual se convierte en un factor fundamental para que las personas devengan delincuentes.

f. En el proceso de aprendizaje delincencial están implicados todos los mecanismos de aprendizaje, en especial la asociación de estímulos y la imitación de modelos.

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

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

La opción por la criminalidad es una profesión como cualquier otra, de aprendizaje, es cuestión de procesos de intensidad de contactos con la

vida delincencial y frecuencia de oportunidades para realizarlo.

### 3.1.2. Teorías de la reacción social y criminalidad de cuello blanco

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

Pasarían algunos años para intentar responder a estas interrogantes básicas; sin embargo, el trabajo de Sutherland será tomado en cuenta cada vez que nos preguntemos sobre la delincuencia de cuello blanco. No es hasta los años sesenta cuando se inicia un movimiento de pensamiento en la criminología que pretende responder a estas interrogantes, conocida como teorías de la reacción social. Esto es, la búsqueda de respuestas fuera del enfoque tradicional de la criminología, ya sea positivista o propio de las corrientes sociológicas existentes. Dentro de este enfoque se encuentran la teoría del etiquetamiento y la criminología crítica (explicados adelante, en esta misma sección).

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

---

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

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

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

a determinadas personas que comenten delitos.<sup>5</sup> La criminología aporta entonces la producción de conocimiento sobre cómo funcionan los mecanismos de selectividad, tanto para el proceso de criminalización primaria como para los procesos de criminalización secundaria. Su objeto de estudio, como indicamos, ya no es el delincuente, sino la interrogante básica es de carácter sociopolítico en el entendido de identificar cómo determinados individuos pertenecientes a grupos sociales y que representan a ciertas instituciones, son dotados de poder de definición para establecer qué conductas sociales deben ser consideradas delitos, es decir, el poder de definir normas penales; y qué personas deben ser perseguidas, es decir el poder de aplicar las leyes penales. El primer nivel, responsabilidad de los parlamentos, y el segundo nivel, atendido a criterios de las instituciones del sistema penal (policía, fiscales, jueces y sistema carcelario).

Además del análisis relacionado con la selectividad del sistema de justicia, las teorías de la reacción social se preocupan también por el impacto que produce en determinados individuos el poder de definición como delincuentes. En específico, la “teoría del etiquetamiento” demuestra los efectos que conlleva el recibir la “etiqueta” de delincuentes para los individuos que responden a la definición delictuencial. En otros términos, la asunción por parte del seleccionado por el sistema de justicia como criminal, de tal manera de que esta selección provoque la asunción

---

<sup>5</sup> Estudios criminológicos, como las encuestas de victimización, demuestran que no todos los delitos que se cometen en una sociedad son denunciados, y que de aquellos denunciados únicamente un reducido porcentaje recibe una respuesta efectiva. Con esto se cuenta con una base para afirmar, con razón, que el sistema de justicia siempre tiene determinado grado de impunidad.



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

Resulta crucial, para la criminología crítica, comprender cómo los comportamientos socialmente negativos están impregnados por intereses de distintos grupos sociales en relación conflictiva. Así, por ejemplo, los grupos hegemónicos tradicionales se concentran en la visión del sistema penal como un instrumento adicional para mantener las relaciones sociales de desigualdad, y por lo tanto, la selectividad primaria y secundaria estará en función del control social de los grupos, sectores y clase social subalterna. Desde la perspectiva

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

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

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

---

tradicionalmente evaden la persecución penal por criminalidad económica.

### 3.2. Política criminal y criminalidad en materia fiscal

No parece extraño, a la luz del “sentido común”, que existan en el ordenamiento jurídico penal delitos que tengan relación directa con la materia fiscal, esto es, la posibilidad de que el incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de personas, en concreto, traiga como consecuencia jurídica una pena, entendida como el ejercicio de violencia institucionalizada del Estado en contra de una persona, o sea la posibilidad de afectar la libertad por un tiempo determinado (pena de prisión) o bien, el patrimonio (multa).

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

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

operan o convergen en la producción de la violencia institucional llamada “pena”.

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

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

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

De esta manera se justifican, verbigracia, la ampliación de la policía, su despliegue en determinadas zonas fronterizas, la creación o ampliación de sistemas de inteligencia, la reorganización de fiscalías o judicatura, la creación de cárceles específicas. Hemos dicho “violencia potencial” en el sentido de que no se materializa pero puede,



en cualquier momento, desencadenar acciones violentas.

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

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

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

Cuando esto ocurre, estamos frente a una decisión de política criminal, la cual incluye “el conjunto de decisiones relativas a los instrumentos, reglas, estrategias y

objetivos que regulan la coerción penal”.<sup>6</sup> El nivel de análisis criminológico ofrece dificultades, dependiendo de las distintas posturas que se asuman a partir de las corrientes criminológicas existentes.

Para nuestro objetivo es importante resaltar el carácter empírico de la criminología para identificar las distintas relaciones de los actores del sistema penal amplio; así como también, el nivel de intensidad de la violencia potencial y material del poder punitivo que se manifiesta en los procesos de criminalización relacionados con la utilización de la coerción estatal para la recuperación de los tributos.

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

La postura tradicional positivista pretendió, en su momento, estrechar la conexión de los tres niveles de análisis (criminológico, de política criminal y de dogmática penal), conformando una ciencia penal integrada.

Esta postura es difícil de sostener en la actualidad, salvo que se trate de legitimar la utilización del poder punitivo a cualquier costo social.

---

<sup>6</sup> Binder, A. (1993), *Introducción al Derecho Procesal Penal*, p. 45.

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

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

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

Desde luego, mantener una posición diferenciada entre política criminal, criminología y dogmática jurídico-penal tampoco significa construir una visión autónoma, lo cual implicaría desconocer la influencia que ejerce el fenómeno social estudiado y su relación con conceptos propios del Derecho Penal, la política criminal y la criminología –en nuestro caso los bienes fiscales pertenecientes al Estado– lo cual haría perder ejes transversales, conceptos y problemas concretos del fenómeno estudiado, al momento de la toma

de decisiones político criminales, normas penales e interpretaciones empíricas.<sup>7</sup>

### 3.3. Anotaciones sobre la teoría económica de la evasión<sup>8</sup>

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

La evasión fiscal se refiere al caso cuando un contribuyente, mediante la comisión de fraude, ilegalmente paga menos impuestos (o no paga) de lo que por ley le corresponde. El uso de la palabra “evasión” es confuso, pues también se usan los términos de “incumplimiento” y “elusión”, que expresan cuestiones un poco distintas. Un aspecto importante es que el sistema de justicia debe demostrar que el impago de tributos fue intencionado y no ocasionado por desconocimiento de la obligación.

El marco económico estándar sobre la evasión tributaria fue formulado por Allingham y Sandmo en 1972. Según este modelo, la elección y el monto de impuestos a evadir se explican como una decisión racional, basada en costos y beneficios.<sup>9</sup> Por lo que la evasión “óptima” depende de la posibilidad de descubrimiento del delito por parte de la autoridad, el tamaño de la pena, la tasa impositiva y el grado de aversión al riesgo por parte del contribuyente. Por

<sup>7</sup> Con mayor amplitud en: Binder, óp., cit., p. 100.

<sup>8</sup> Esta sección está basada en Slemrod, J. (2007) “Cheating Ourselves: The economics of Tax Evasión”, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 21, No. 1, Winter 2007, pp. 25-48.

<sup>9</sup> En Economía una decisión de este tipo se basa en la maximización de la utilidad esperada. Es decir, en la probabilidad de obtener el mayor beneficio posible, dadas las circunstancias.

su parte, los intentos de verificar la validez empírica del modelo se han centrado en cómo la evasión se ve determinada por la posibilidad de su descubrimiento y el nivel de las tasas impositivas. Sin embargo, estos intentos están plagados de aspectos ásperos, lo que hace que los resultados no sean concluyentes.

La evidencia sugiere que la evasión tributaria va más allá de un cálculo amoral costo-beneficio. En esta línea, algunos autores indican que el cumplimiento del pago de los tributos puede estar motivado por una cuestión de conciencia personal (“virtud cívica”), es decir, que se pagan impuestos no porque se quiera, sino porque se trata de una obligación moral. Otros autores sostienen que la evasión depende del contexto; en particular, la decisión de evadir puede deberse a la percepción de equidad (o inequidad) en el régimen tributario. Por ejemplo, si el contribuyente percibe que su tratamiento fiscal es similar al de otra persona bajo similares condiciones impositivas, se refuerza la norma social contra la evasión; caso contrario ocurre si el contribuyente no percibe dicha equidad.

Además, si el contribuyente observa que sus impuestos son mal utilizados o se emplean en áreas que no le reportan utilidad, puede haber reticencias al pago de los tributos; este enfoque es conocido como “moral tributaria”. Estos modelos sugieren que si los ciudadanos creen que el gobierno actuará conforme a sus intereses, perciben que existe un sistema tributario equitativo y expresan confianza en los servidores públicos. Entonces, las personas tienen más probabilidades de cumplir voluntariamente el pago de

impuestos, aun cuando el interés material sea, en el corto plazo, una mejor opción. Algunas encuestas apoyan esta opinión. Torgler (2003) y Slemrod (2003) observan, en varios países, una relación positiva entre las actitudes acerca de la evasión y la confianza en el gobierno. Una cuestión se desprende de este hecho: hasta qué punto el cumplimiento del pago de tributos puede ser incentivado por el gobierno. La historia es vasta en cuanto a ejemplos de llamados a la ciudadanía para conseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en especial en casos de guerra. No obstante, no se sabe con certeza el grado de efectividad de dichas medidas. En todo caso, en la práctica es difícil discernir si las personas pagan sus impuestos por temor a la persecución judicial o por obligación moral. Además, la legislación tributaria dificulta distinguir entre evasión y prácticas legales de reducción de la carga impositiva.

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

Cabe anotar que la mera presencia de la evasión no implica un fracaso de la política tributaria, ya que del mismo modo que con la delincuencia, no sería óptimo que hubiera un policía en cada esquina con tal de evitar hechos delictivos. En lo atinente a las sanciones, con base en el modelo de Allingham y Sandmo, se sabe que la pena

a establecer debe ser la más alta posible, con el fin de que, con un bajo costo de recursos, el efecto disuasorio sea grande.<sup>10</sup> Pero este argumento no tiene en cuenta, entre otras cosas, la posibilidad de que exista corrupción en el sistema de justicia ni que se castigue a una persona inocente. Además, las penas más graves pueden ocasionar que los tribunales sean reacios a encontrar al contribuyente culpable de la evasión.

En la experiencia de Estados Unidos, se observa que determinar el grado de incumplimiento en el pago de impuestos resulta difícil, por varios motivos, como el subregistro, la interpretación de la ley, la confusión acerca de la distinción del incumplimiento voluntario del involuntario, entre otros aspectos.

Una cuestión intrigante es la forma en que la evasión varía según el nivel de ingresos. Las investigaciones empíricas realizadas en Estados Unidos son coherentes, aunque de ningún modo concluyentes, con el dicho popular que reza: “los pobres evaden y los ricos eluden”, es decir, que las personas de renta alta tienden a reducir sus impuestos de acuerdo con la normativa legal, mientras que las personas de renta baja tienden a practicar la pura y llana evasión.

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

individuos. Además, a las empresas se les cobra impuestos. En Estados Unidos (pero posiblemente en otros países, entre ellos Guatemala) se encontró que las compañías más grandes –medidas en activos– reportan pérdidas de manera recurrente. Este hallazgo es congruente con la observación de que las grandes empresas, al asumir operaciones más complejas, tienen mayores oportunidades para el incumplimiento tributario. También algunas pruebas sugieren que el grado de incumplimiento de las empresas, con relación al tamaño de activos, es en forma de “U”, siendo las medianas empresas las que poseen la tasa más baja de incumplimiento. Según otros estudios, las empresas privadas (aquellas que no cotizan en la bolsa de valores) tienen mayores probabilidades de ser más osadas en la reducción de impuestos, porque tienen menores presiones del mercado financiero y, por lo tanto, pueden sacrificar la presentación de informes detallados de contabilidad financiera. También se encontró una relación positiva entre el importe de los activos intangibles y la tasa de incumplimiento, lo cual va de acuerdo con la idea de que estas empresas tienen mayores posibilidades de llevar a cabo una planificación tributaria.

### 3.4. Política criminal en materia fiscal

¿Qué significa contar con una política criminal en materia fiscal? Esto es, contar con un conjunto de decisiones para el uso del poder punitivo en distintos niveles, que permitan la recuperación de bienes del Estado de naturaleza fiscal. Es decir, organizar y orientar el instrumento de mayor violencia legítima que posee el

<sup>10</sup> Empíricamente las penas más altas no inhiben automáticamente la comisión de los hechos delictivos; más bien es la percepción de la efectividad de la aplicación de las sanciones lo que inhibe el comportamiento delictivo.

Estado para exigir el cumplimiento de las obligaciones a que están sujetas las personas en materia tributaria.

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

Existe entonces una relación “natural” entre política fiscal y política criminal en materia fiscal. Podemos afirmar, primeramente, que la segunda política es subsidiaria y complementaria de la primera. El carácter subsidiario de la política criminal parte del principio de que su aplicación conlleva el encarcelamiento de personas, es decir, la violencia del Estado en su máxima expresión. Por ello, debe ser aplicada únicamente en los casos más graves de evasión, y después de que han sido utilizadas otras políticas de recaudación y estas han fracasado. Por el contrario, una política de exigir los tributos que descansa con mayor intensidad en la política criminal, provoca una expansión del poder

punitivo, lo que acarrearía mayores costos sociales: privación de libertad, incremento desmedido de los entes de persecución delictiva, como policía y fiscalía, mayores costos en la justicia y, como consecuencia directa, la construcción de un Estado autoritario.

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

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

La política de exigir las obligaciones tributarias trae consigo una tensión permanente entre política fiscal y política criminal. Tensión que no puede resolverse en forma categórica, sino en el reconocimiento del carácter subsidiario y complementario que implica la utilización de la política criminal respecto a la política fiscal y que requiere intensidad de una u otra según las coyunturas históricas, para fortalecer la función del Estado. Este carácter subsidiario y complementario no implica anulación, pues caeríamos en el riesgo de generar un derecho penal



---

tributario puramente simbólico, y por tanto inútil, sino por el contrario, efectivo, en el sentido de que la amenaza del poder punitivo para exigir las obligaciones tributarias, al mismo tiempo que constituya un incentivo “real” para el incremento del erario, constituya también la oportunidad para reafirmar la importancia de dotar al Estado de capacidades para intervenir en la vida social.

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

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

la posibilidad de exigencia penal de las obligaciones tributarias que guardan relación directa con el proceso penal.

Estas tres categorías normativas deben guardar una coherencia intrasistemática, no solo dentro de sí, sino que también con el andamiaje doctrinario penal que inspira a cada ordenamiento jurídico específico: Derecho Penal Sustantivo, Derecho Penitenciario y Derecho Procesal Penal. No se trata entonces de construir un *corpus iuris* penal de naturaleza especial, sino de acoplar la especificidad de lo tributario a cada ordenamiento jurídico concreto, de tal manera que, además de contener las categorías propias que expliquen la conflictividad tributaria en la que se decida intervenir, desarrolle los principios de naturaleza penal específicos. Esto, en principio, evita la tentación de crear cuerpos normativos específicos que generan confusiones y complicaciones innecesarias al momento de aplicar la ley penal. Tampoco se debe abusar de los cambios normativos, pues ello desgasta la lucha parlamentaria e impide identificar la problemática tributaria que se desea resolver. Los cambios en las leyes penales reflejan en última instancia transformaciones sustanciales en la coyuntura histórica y, por lo tanto, salvo aclaraciones indispensables de interpretación, configuran la identificación de nuevas problemáticas y paradigmas que se necesita implementar para garantizar la eficacia en la recaudación tributaria.

Además de los principios de subsidiaridad, complementariedad, exclusiva protección de bienes jurídicos, lesividad, culpabilidad y necesidad que inspira la intervención punitiva, la definición normativa debe

incluir los principios específicos del régimen financiero del Estado definido en la Constitución, en especial el principio de legalidad definido en el artículo 239; y el principio de capacidad de pago, contenido en el artículo 243.

Este último implica implementar, ya desde la normativa, principios que orienten la selectividad de los conflictos de naturaleza tributaria que causen mayor afectación al erario mediante las obligaciones tributarias.

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

Existe otro ámbito de decisiones político-criminales relacionadas con la estructura organizacional de las instancias responsables de atender los conflictos fiscales; por ejemplo, las relaciones existentes en el Ejecutivo (la policía, la SAT, y la PGN), el Ministerio Público –MP- y la judicatura.

En este ámbito se puede manifestar con mayor claridad el carácter dinámico de la política criminal, pues si bien todas las instancias pertenecen al Estado, por lo que podríamos afirmar que en cualquier caso estaremos hablando de una política criminal del Estado, la realidad es que - en su interior- es diversa y podría ser incluso contradictoria. Si bien es cierto que el MP pareciera tener el mayor poder, debido a las facultades que le confiere la Constitución, en la práctica social muchas decisiones podrían estar más en manos de la SAT, como la selección de casos, o bien en la Policía Nacional Civil –PNC-, en lo que se refiere al poder de selección en amplios espacios para el régimen aduanero.

En ambos ámbitos (normativo e institucional), en los cuales se puede definir la política criminal, resulta importante aclarar los objetivos que se pretende cumplir con la efectividad de aquella. Esto es, contribuir en la recuperación de bienes fiscales retenidos por los particulares, con el objetivo de que el Estado cuente con los recursos económicos necesarios para intervenir, en forma efectiva, como actor clave en el cumplimiento de su misión constitucional: procurar el desarrollo integral de la persona y su familia; garantizar a los habitantes la vida, la seguridad, la justicia, la paz, y cumplir con el fin supremo de garantizar el bien común.<sup>11</sup>

El segundo nivel de la política criminal fiscal se refiere a su configuración, es decir, a la puesta en marcha del conjunto de decisiones a nivel normativo e institucional. Este nivel de análisis se manifiesta complejo, pues

---

<sup>11</sup> Artículos 1 y 2 de la Constitución de la República.



---

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

Aquí radica la importancia de diferenciar los dos niveles de la política criminal (definición y configuración), no solo por la metodología y técnicas que implica su conformación, sino también porque en cada nivel se puede identificar con mayor precisión la voluntad política que poseen las direcciones de las instituciones de justicia para implementar cada nivel de política criminal. Así por ejemplo, en el caso del MP, que constituye una instancia clave en la implementación de la persecución delictiva por servir de conexión entre la administración pública y la administración de justicia, podría poner en riesgo el desarrollo de la exigibilidad, en concreto las obligaciones tributarias en materia penal.

Un primer elemento que sobresale en la configuración de la política criminal fiscal lo constituye el despliegue de las instancias administrativas y de justicia en todo el territorio nacional; un segundo elemento se

refiere al nivel de profesionalismo y gestión que posean las instancias, pues, debido a la complejidad que implica enfrentar la problemática tributaria, precisa contar con especialistas en manejo financiero y procedimientos administrativos eficaces que permitan desburocratizar los mecanismos de investigación y adjudicación de la sanción penal. Un tercer elemento, no menos importante, se refiere a dotar de los recursos económicos y tecnológicos suficientes para la persecución delictiva. En ello también descansa en gran medida la eficacia del desarrollo de los programas político criminales definidos.

### 3.5. Política criminal democrática en materia fiscal

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

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

autoritario, el cual utilizaría el poder punitivo en materia fiscal como parte de la arbitrariedad del poder penal.

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

Un segundo nivel de análisis para la definición de una política criminal fiscal democrática se encuentra en la capacidad de selectividad del sistema penal, esto es, la estructuración de mecanismos normativos e institucionales destinados a garantizar el principio de justicia, equidad y capacidad de pago de las obligaciones tributarias. Ya la criminología, desde la propuesta de Sutherland sobre la criminalidad de cuello

blanco, puso en evidencia que este tipo de delitos constituyen parte de la economía subterránea, que se realiza con mayor intensidad y afectación por altos sectores económicos. Estos sectores no solo reciben los mayores beneficios del mercado, sino que también aprovechan los recursos públicos en su beneficio, lo cual causa un grave perjuicio para el cumplimiento de las obligaciones del Estado en el desarrollo de la finalidad del bien común. De esta manera, una política criminal democrática en materia fiscal también incluye la posibilidad intrínseca de direccionar el uso del poder punitivo, tal como lo expresa la criminología crítica, en forma inversa a como se distribuye la riqueza en una sociedad. Es decir, aquellos que reciben mayores beneficios económicos constituirán el objeto fundamental de control social punitivo, no solo por el principio de justicia tributaria y capacidad de pago, sino también porque, para algunos tipos de impuestos, se constituyen en agentes retenedores. Esta doble implicación, la obligación tributaria y la de agente retenedor, convierte a las empresas en instrumento para la realización de ilícitos de naturaleza tributaria. En última instancia, la forma en que el sistema penal resuelve los conflictos en materia tributaria constituye un indicador para definir el nivel de democracia de un país, no solo en su eficacia, sino también en el grado de respeto de los derechos individuales.

# 4

## Las leyes penales en materia fiscal: análisis dogmático-jurídico

### 4.1. Principios generales del Derecho Penal guatemalteco

El Código Penal vigente a partir de 1973, decreto 17-73 –CP-, forma parte de un programa político criminal de “reforma de la justicia”, influido en gran medida por la dinámica de la guerra fría y el enfrentamiento armado interno (1960-1996). Este programa incluyó, además del CP, un Código Procesal Penal, la Ley de la Defensa de las Instituciones Democráticas y la Ley de Orden Público. De este programa normativo, únicamente tienen vigencia el CP y la Ley de Orden Público.

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

La fuente ideológica directa del CP reside en el Código Penal Tipo para América Latina –CPTAM–, como propuesta de

varios juristas latinoamericanos, iniciado en la década de los años sesenta, del cual solamente se ha concluido la parte general.<sup>1</sup> En términos generales, presenta una descripción amplia de la forma de interpretar la ley. En el sistema de penas introduce la prisión y la multa como principales y la inhabilitación como accesorias. Contempla la aplicación de medidas de seguridad, ya sea en forma individual o conjunta con la pena y la ampliación de la privación de libertad para los delincuentes habituales. Para la ejecución de la pena, estipula la posibilidad de suspender su aplicación en forma condicional. Entre sus principales características, además de las expresadas con la influencia del CPTAM, se encuentran:

a. Responsabilidad objetiva. Definición de delitos culposos únicamente para acciones u omisiones lícitas, presumiendo la existencia del dolo si precede un ilícito; existencia de delitos calificados por el resultado, como la agravación de la pena en caso de la muerte del secuestrado,

<sup>1</sup> Su orientación ideológica, según Zaffaroni, “refleja el estado de doctrina de la época, que se había desplazado hacia el neokantismo en la teoría del delito, pero continúa siendo positivista en la pena”. Ver Zaffaroni, E. (2000), *Códigos Penales de Latinoamérica*, p. 97.

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

b. Tipificación de conductas que no afectan bienes jurídicos: Tipificación del incesto; conformación de asociaciones que propugnen una ideología comunista o totalitaria; organización de manifestaciones o participación en ellas sin cumplir los requisitos legales; realización de actividades contra la seguridad de la nación que propaguen o fomenten de palabra o por escrito doctrinas que tiendan a destruir, mediante la violencia, la organización política, social y jurídica de la Nación; y la existencia del delito de la mera desobediencia a la autoridad pública.

c. Legalidad. La descripción de algunos tipos penales que ocultan el verbo típico, como la corrupción de menores; elementos descriptivos sin precisión semántica, como en el terrorismo relacionado a alterar el orden público, y otros con relación a moral determinada, como el estupro con mujer honesta.

d. Humanidad de las penas. El sistema de penas incluye la pena de muerte para algunos delitos (asesinato, violación agravada y secuestro con consecuencia de muerte); y la aplicación de medidas de seguridad en forma indeterminada, tanto en sentencias condenatorias como absolutorias, siempre y cuando se haya declarado la peligrosidad social.

e. *Ne bis in idem*. Agravamiento de la pena para reincidentes y aplicación del doble de la pena para delincuentes habituales.

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

En materia fiscal existen modificaciones que datan del año 2001, las cuales introdujeron los delitos de naturaleza tributaria en el Título X “De los Delitos contra la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario”, relativos a la protección de la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario (artículos 340 y 358). El Capítulo IV regula en forma específica lo relativo a los delitos Contra el Régimen Tributario: Defraudación Tributaria (art. 358a); Casos especiales de defraudación tributaria (art. 358b); Apropiación Indebida de Tributos (art. 358c), y Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria (art. 358d). Ver los artículos mencionados en el anexo 2.

### 4.2.1. Bien jurídico protegido

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

Los que sostienen que el bien jurídico tiene relación con la protección de un patrimonio específico, en este caso del Estado, asumen dos criterios, uno de ellos en forma específica, el erario nacional, es decir, los

ingresos de la nación, y otros, en sentido más amplio, la protección del sistema de recaudación tributaria en su totalidad, en nuestro caso, el régimen tributario. Los que defienden la postura de intereses difusos, que es una de las tendencias modernas, aducen las funciones de los tributos en un Estado social y democrático de derecho, y otros, el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado.<sup>2</sup>

Por su parte, el Pacto Fiscal se inclina por argumentar que el bien jurídico se relaciona con la protección del patrimonio estatal; prueba de ello es que uno de los principios consiste en considerar los ingresos tributarios nacionales y municipales como bienes del Estado. Así, los impuestos no recaudados equivalen a una disminución del patrimonio público y, por ende, la persona que se apropie de los impuestos infringe la ley.<sup>3</sup>

No es posible hacer una diferenciación categórica entre los distintos sentidos en que se orienta la protección de los delitos tributarios, es más, son complementarios, pero es necesario plantear el problema desde la perspectiva de proximidad de la afectación, congruente con el Pacto Fiscal.

Bajo esta perspectiva, el bien jurídico que en forma directa se afecta es el erario nacional, y en segundo plano, la función que cumple el Estado para intervenir en la consecución del desarrollo nacional. Por esta razón, resulta posible inscribir este tipo de delitos dentro del contexto de su naturaleza económica y no solo por las diferentes

formas de comisión y la naturaleza de los autores. Sin duda el Estado moderno cumple en la actualidad una función que va más allá de la policial asignada en sus orígenes liberales de principios del siglo XIX, pues desde mediados del siglo XX, el Derecho Constitucional definió para el Estado funciones que implican la prestación de servicios básicos y su papel de ente clave en la definición de la política económica de los países. En este sentido, el Estado moderno constituye, en casi todas las latitudes, un ente interventor en la vida económica y social de un país, y por lo tanto los recursos económicos son indispensables para el cumplimiento de su misión.

#### 4.2.2. Comportamiento típico

La acción fundamental se concentra en aquellas medidas idóneas relacionadas con el engaño, de tal manera que se induzca a error en la administración tributaria con la finalidad de defraudar el erario nacional. Por esta razón, puede realizarse tanto con acciones u omisiones. Estas acciones u omisiones, en su parte más general, aparecen expuestas en el artículo base de Defraudación Tributaria, artículo 358a: simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño.

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

---

<sup>2</sup> Con mayor amplitud puede apreciarse este tema en Bajo, M. y S. Bacigalupo (2001), *Derecho Penal Económico*, pp. 218 y ss.

<sup>3</sup> CAAP (2000), *Pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo*, p.14.



Una diferencia sustancial en cuanto a las formas de comisión se encuentra en el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. En este tipo de delito, la acción u omisión se halla directamente relacionada con impedir, luego de un requerimiento formal mediante orden de juez competente, las acciones de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es una forma específica de comisión del delito de resistencia (art. 409 CP), si las acciones incluyen violencia, desobediencia (414 CP) o encubrimiento (474 y 475 CP) si fuere cometido por empleados subalternos. A diferencia de los otros delitos de naturaleza tributaria, el de resistencia a la acción fiscalizadora no necesariamente implica que exista un perjuicio al erario nacional, por lo que las acciones de resistencia, en su forma activa o pasiva, a la función fiscalizadora del Estado, conforman ya la consumación del delito. En este sentido, se le considera un delito de peligro<sup>4</sup> respecto a la afectación fraudulenta del erario nacional por parte de los contribuyentes.

### 4.2.3. Autoría

Por sus características específicas, a diferencia del delito de estafa, que es de naturaleza común, es decir que lo puede

<sup>4</sup> Los delitos de peligro se refieren a aquellos supuestos en los cuales la acción realizada por el autor del delito no causa una afectación directa al bien jurídico, es decir, no causan un daño directo sino una exposición del bien jurídico a una posible afectación, en abstracto o en forma concreta. Un ejemplo son los delitos de disparo de arma de fuego cuando no existe ningún herido; en este caso no se castiga el daño producido por el arma de fuego, ya que nadie resultó herido, sino el peligro que se puede causar. Se considera que este tipo de delitos deberían ser excepcionales, y referirse solamente a aquellos bienes jurídicos de mayor trascendencia para la vida social. La razón de la existencia de estos tipos penales es la necesidad de que el Derecho Penal se halle en capacidad de intervenir sin necesidad de que el bien jurídico pueda ser afectado materialmente.

cometer cualquier persona, asume las características de delito especial propio, pues solo puede ser cometido por el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias o contribuyente. A quien no reúna estas características, pero tenga participación en la comisión del delito, se le considerará como partícipe o como inductor o cooperador necesario.

### 4.2.4. Responsabilidad penal

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

En el caso de los delitos de defraudación tributaria (358a y 358b) y apropiación indebida de tributos (358c), pareciera no existir ningún problema respecto a la proporcionalidad de las penas, pero en el caso de la resistencia a la acción fiscalizadora, considerando que es un delito de peligro y se relaciona con el delito de resistencia y desobediencia, es desproporcional, en el sentido de que la penalización en este caso no proviene de la afectación al erario, sino de la resistencia a la acción fiscalizadora. Si, por ejemplo, se comprobara que existe evasión fiscal, entonces estaríamos frente a dos delitos con igual pena de prisión en concurso real, es decir, dos acciones distintas con delitos distintos: acciones

tendientes a la resistencia, por un lado, y la evasión fiscal, por otro.

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

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

### 4.3. Análisis de los delitos de contrabando tipificados en la Ley Contra el Contrabando y la Defraudación Aduanera

Como legislación penal especial se considera a la Ley Contra el Contrabando y la Defraudación Aduanera, Decreto 58-90, que entró en vigencia en noviembre del año 1990. El objetivo de esta Ley, según se expresa en el considerando,

pretende disminuir la corrupción aduanera y garantizar que la importación y exportación de mercancías se realice por lugares específicos. Aparece estructurada en tres capítulos: el primero se refiere a la descripción de las conductas prohibidas, orientadas a partir de los delitos base, la defraudación aduanera y el contrabando de mercancías; el segundo comprende las sanciones por delitos y por faltas; y el tercero, las disposiciones finales relacionadas con agravantes, disposiciones sobre responsabilidad de las personas jurídicas y reglas especiales de aplicación. Ver los artículos mencionados en el anexo 3.

#### 4.3.1. Bien jurídico protegido

La determinación del bien jurídico en el ámbito aduanero es compleja, porque las distintas acciones se orientan a finalidades político-criminales diferentes. Es claro, por ejemplo, que en el delito de defraudación aduanera, el bien jurídico protegido es el erario nacional, pues las acciones que abarca este tipo de delitos se orientan a que la acción tenga como finalidad evadir total o parcialmente el pago del tributo.

Otra modalidad de comisión u omisión consiste en la aplicación defectuosa de la normativa relacionada con el pago de impuestos, siempre con la finalidad de obtener una ventaja, es decir, evadir, total o parcialmente, el tributo correspondiente. Esto incluye lo que podríamos llamar una ley penal en blanco, es decir, que el complemento de la conducta prohibida se encuentra en otra legislación.

En el caso del contrabando aduanero (art. 3), el bien jurídico protegido es diverso.



---

dependiendo del tipo de acción. Por ejemplo, puede ser la competencia en condiciones de igualdad en el mercado, debido a que una empresa que introduzca mercancías sin el pago de tributos está en mejores condiciones de ofrecer precios más bajos que el competidor que paga impuestos. También se orienta a la protección de mercancías de ilícito comercio, por lo que el ámbito del bien jurídico se amplía a la salud, el medio ambiente, etc.

### 4.3.2. Comportamiento típico

Las formas están relacionadas con la acción u omisión. En el caso de la defraudación aduanera, incluye acciones u omisiones tendentes a defraudar al fisco, esto es, al igual que en el delito de la estafa, al engaño de las autoridades con el fin de obtener un beneficio para evadir el pago de impuestos. Por esta razón, el artículo 1 de la referida ley exige que exista dolo, es decir, la intención de engañar para un beneficio y, por lo tanto, un perjuicio al erario nacional.

En cuanto al contrabando aduanero (Art. 2), el comportamiento típico exige que las acciones se orienten a evadir el control de las autoridades aduaneras, por lo que es intrascendente si se afecta o no el erario nacional. De la misma manera, este comportamiento típico incluye la introducción o extracción de mercancías cuyo comercio esté total o parcialmente prohibido.

Los artículos 2, 4 y 5 de la citada Ley incluyen una descripción específica para la comisión de los delitos de defraudación aduanera (Art. 2) y contrabando aduanero

(4 y 5). Estas formas específicas contienen descripciones que tienen relación con leyes penales en blanco, es decir, que para completar su interpretación tendrá que indagarse en otras leyes o reglamentos, lo cual genera una inseguridad jurídica, afectando de esta forma el principio de legalidad.

### 4.3.3. Autoría

No existe ninguna restricción respecto a la persona que puede cometer estos tipos de delito. La única afectación se refiere a que las consecuencias jurídicas contempladas en el Art. 7 incluyen la misma pena de los autores que para los encubridores o cómplices, si estos son funcionarios públicos o bien agentes aduaneros.

En este caso, se está afectando la diferencia tradicional que tiene el Derecho Penal democrático respecto a la autoría, pues el nivel de participación, y por lo tanto su contribución a la afectación del bien jurídico, es distinta en las formas de participación.

En el caso de las personas jurídicas, se estipula que cuando algún directivo o empleado actúe en beneficio de una empresa, ésta será responsable del pago de las multas y responsabilidades civiles (Art. 13), y en caso de reincidencia se le cancelará la patente. Esta forma de responsabilizar a las personas jurídicas es extraña en nuestro ordenamiento jurídico penal (Art. 38 CP). Sin embargo, tiende a imponerse la tendencia de sancionar también a las personas jurídicas por hechos cometidos por los directivos o empleados en su beneficio.

#### 4.3.4. Responsabilidad penal

Las sanciones previstas para estas infracciones penales aparecen en los artículos del 7 al 10, y se refieren a la sanción para los delitos, las faltas y las penas accesorias. Para diferenciar entre delitos y faltas, la legislación toma como base si el valor de las mercancías sobrepasa en quetzales el equivalente a 500 pesos centroamericanos, que mantienen paridad con el dólar norteamericano.

Algunos elementos sobresalen en el tema de la responsabilidad penal, pero el más importante para el objeto de nuestro estudio es el relativo a que no existe una diferenciación en la sanción entre defraudación aduanera y contrabando aduanero. En este sentido, para el legislador, afectar al fisco o bien el mercado de bienes conlleva un nivel de lesividad similar. Si esto fuera así, entonces el delito de defraudación fiscal, contemplado en el Artículo 358 “A” del CP, el cual contiene una pena de uno a seis años y multa equivalente al tributo defraudado, deberá tener una proporción con esta ley.

A diferencia de la defraudación aduanera, se contempla el límite de la pena a tres años y la multa equivalente al valor de las mercancías, no del valor defraudado, como lo dispone el artículo 358 “A” del CP. Esta situación implica una desproporción

en el sistema de penas en la defraudación aduanera y la defraudación fiscal, pues la afectación en ambos casos es la misma. Y se agrava aún más, cuando pretende equipararse al contrabando, siendo que, en realidad, los bienes jurídicos son distintos: para la defraudación es el erario nacional y en el caso del contrabando puede tener distintas finalidades, lo cual debiera explicarse al contar con un rango de penas más amplio.

La diferenciación del valor de las mercancías para catalogar un hecho como delito o falta también tiene implicaciones al momento de considerar las mercancías de ilícito comercio (Art. 3 segundo párrafo). En este caso, por ejemplo, si se tratara de drogas o bienes de ilícito comercio tendría que utilizarse la normativa de narcoactividad y no la de contrabando aduanero, pero también en otros casos de ilícito comercio no existen tablas certeras para establecer la diferencia.

La problemática general de la Ley de Defraudación Aduanera y el Contrabando Aduanero, propia de las leyes penales especiales, es que se apartan de los principios que inspiran al CP en su parte general y distorsionan el sistema de penas en cuanto a la proporcionalidad, formas de comisión e inclusión de agravantes específicas.

# 5

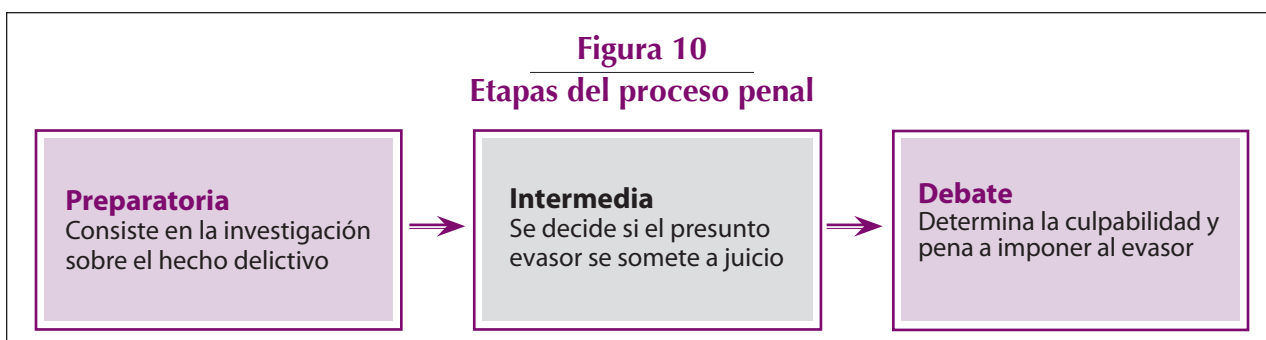
## El proceso penal en materia tributaria

En la legislación guatemalteca no existe un procedimiento especial para los delitos de orden fiscal. El proceso penal tributario es, en esencia, el mismo que para los otros delitos, es decir, el regulado por el decreto 51-92, Código Procesal Penal –CPP–. Sin embargo, el CPP presenta algunas características especiales para el juzgamiento de los delitos tributarios, tales como la presencia de la SAT como querellante adhesivo estatal. A continuación se presenta una breve descripción del proceso penal y las instituciones que intervienen en éste. Se destacan los puntos particulares del proceso en los delitos tributarios.

Es importante aclarar en este punto que, a diferencia del proceso económico coactivo,

el cual tiene como objetivo principal el cobro del tributo defraudado, la finalidad principal del proceso penal consiste en la averiguación de la verdad sobre un hecho delictivo, y en su caso, la imposición de una sanción penal que inhíba a los contribuyentes de cometer los delitos tributarios. La recuperación del tributo defraudado es un objetivo importante para el proceso penal, pero siempre accesorio al fin primordial.

*Grosso modo*, el proceso penal se divide en tres etapas: la fase preparatoria o de investigación, cuyo objeto es la averiguación de las circunstancias en las que se cometió un hecho delictivo; la fase intermedia, la cual tiene por objeto decidir si se somete a una persona presuntamente responsable



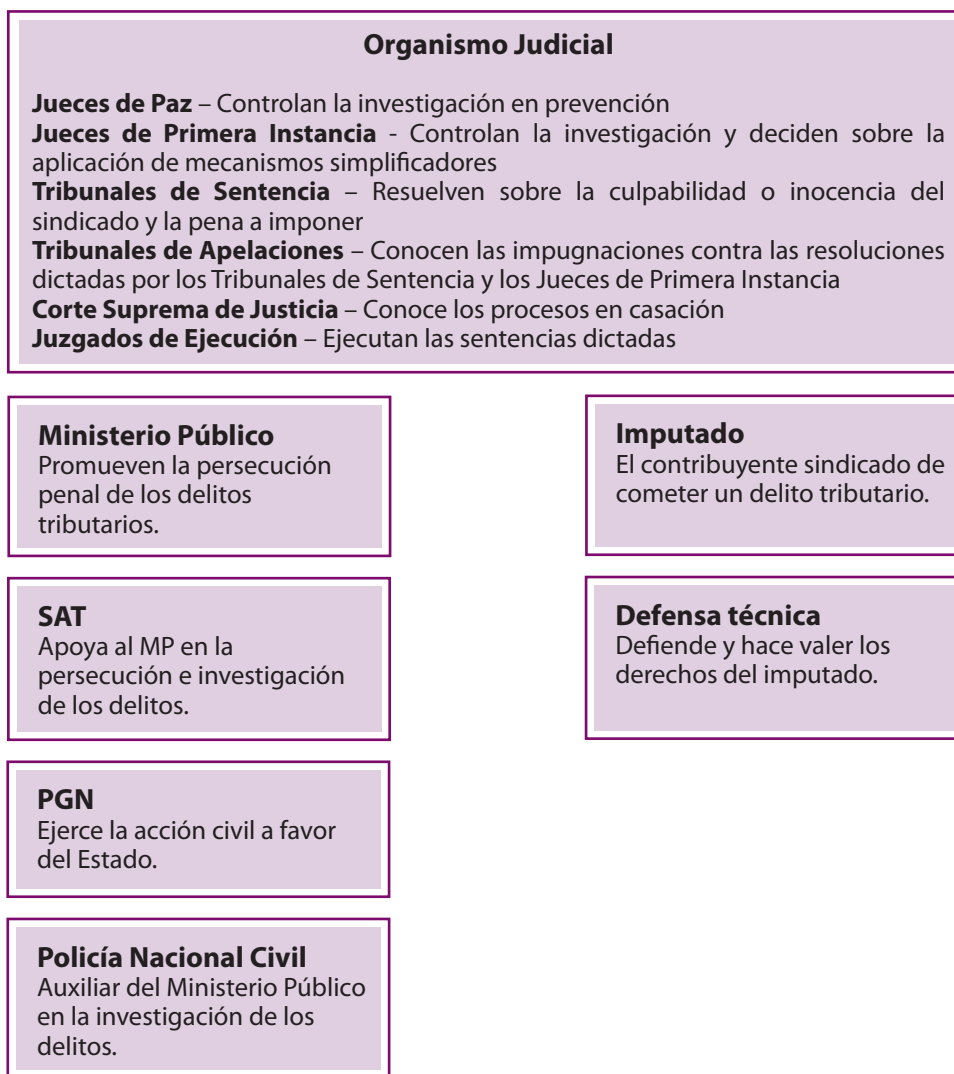
Fuente: Elaboración propia con base en el Código Procesal Penal.

de ese hecho a juicio, y el debate público, que determina la culpabilidad de esa persona y la pena a imponerle. Esto puede verse mejor en la figura 10.

El proceso penal guatemalteco es uno de carácter acusatorio, es decir un proceso oral y público, donde las funciones de investigación y juzgamiento se llevan a cabo por dos instituciones distintas (MP y

Organismo Judicial). Otra característica de este tipo de procesos es que provee al MP, a la víctima y al imputado de un número de mecanismos para resolver el caso sin tener que ir a juicio. Este modelo también incluye una serie de garantías y derechos para el imputado, y permite que la víctima tenga un papel más importante en el proceso penal. Durante todo el proceso intervienen distintas instituciones estatales. En la fase

**Figura 11**  
**Actores que intervienen en el proceso penal tributario**



Fuente: Elaboración propia con base en el Código Procesal Penal.

de investigación, de manera predominante actúan la SAT, el MP, la PNC y el Juez de Primera Instancia o de Garantías; en la fase intermedia se agrega la intervención de la PGN, y en la fase del debate oral y público interviene el tribunal de sentencia en lugar del juez de garantías.

## 5.1. Instituciones que intervienen en el proceso penal tributario

### 5.1.1. Organismo Judicial

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

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

1. Juzgados de paz
2. Juzgados de primera instancia
3. Tribunales de sentencia
4. Salas de apelaciones en materia penal
5. Corte Suprema de Justicia
6. Jueces de ejecución

#### a. Juzgados de Paz

Ejercen el control jurisdiccional de la investigación que realiza el Ministerio Público, cuando por razones de prevención

no hubiere juzgado de primera instancia, o bien por cuestiones de horario estos estuvieren cerrados. Conocerán específicamente de las faltas, de los delitos cuya pena sean únicamente multas y de los delitos contra la seguridad del tránsito, y autorizan la aplicación del criterio de oportunidad (explicado en la sección 5.3.2.) para los delitos cuya pena sea menor de tres años (artículo 44 CPP).

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

En 2002, a requerimiento de la Corte Suprema de Justicia, el Congreso de la República, mediante el decreto 51-2002, amplió la competencia de los jueces de paz hasta aquellos delitos que superan los cinco años de prisión; sin embargo por razones de capacidad y presupuesto institucional de las otras instancias que intervienen en el proceso (MP y Defensa Pública Penal) no se han implementado estas reformas, por lo que en la práctica solamente conocen los casos menores a tres años de prisión.

#### b. Juzgados de Primera Instancia

Los jueces de primera instancia penal tienen a su cargo el control de la investigación efectuada por el MP para aquellos delitos en que exista pena de prisión (artículo 47 CPP). El control jurisdiccional de la investigación consiste en verificar que las

actuaciones de los órganos encargados de la persecución penal (MP y PNC) se encuadren en las normas establecidas en la Constitución Política de la República, los Instrumentos Internacionales de Derechos Humanos y la ley procesal, de forma que la actividad de investigación no vulnere las garantías y derechos constitucionales.

*“Los tribunales representan el resguardo del individuo frente al poder penal del Estado y, por ende su labor consiste en escuchar en audiencia aquello que la fiscalía, y eventualmente, la defensa del imputado le plantean e intentan demostrar, para dar solución al problema, autorizando o desautorizando el ejercicio del poder penal estatal o de su progreso; la tarea de los tribunales se vincula, estrechamente, con las garantías establecidas para quien es perseguido penalmente –por otro, no por ellos– y su efectiva vigencia: responden por ella y por su eficiencia práctica”.*<sup>1</sup>

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

las actuaciones fiscales deben respetar los derechos y garantías de la persona, y de no hacerlo así, es función del juez enmendar los procedimientos. Los jueces de primera instancia autorizan la aplicación de los mecanismos simplificadores del proceso penal en los delitos materia de su competencia. Como se verá más adelante, esto tiene una importancia trascendental en materia penal tributaria. Adicionalmente, el juez de primera instancia conoce la tramitación y solución del procedimiento intermedio, mediante el cual, según veremos más adelante, se decide sobre la pertinencia de llevar a debate oral al sindicado.

### c. Tribunales de sentencia

Los tribunales de sentencia están conformados por tres jueces que conocen la fase del juicio o debate oral y pronuncian la sentencia respectiva, la cual puede ser condenatoria o absolutoria. Para llegar a esta sentencia los jueces deben escuchar en el debate oral y público los alegatos de las partes, y valorar las pruebas presentadas mediante el método de la sana crítica razonada<sup>2</sup> (artículo 385 CPP).

En materia tributaria asume especial importancia destacar que, al momento de dictar la sentencia, se resuelve también sobre la pretensión civil que la PGN haya interpuesto en su momento. En este caso la sentencia deberá resolver expresamente sobre la cuestión, fijando la indemnización correspondiente para el Estado (artículo 393 CPP).

<sup>1</sup> Maier, J. (2003), *Derecho Procesal Penal, Parte General, Sujetos Procesales*, p. 431.

<sup>2</sup> La sana crítica razonada, o sana crítica racional es el sistema de valoración de la prueba utilizado en materia penal, conforme el cual las pruebas deben valorarse y apreciarse de conformidad con las reglas de la lógica, la psicología y la experiencia común.



#### d. Salas de la Corte de Apelaciones

Los recursos o impugnaciones son los medios que pueden interponer los actores que intervienen en el proceso penal, para someter a revisión de otro órgano jurisdiccional las decisiones judiciales que les afectan, en busca de que esta decisión judicial sea transformada, modificada, reformada o, incluso, eliminada. Las salas de apelaciones se integran por tres magistrados electos por el Congreso de la República; conocen los recursos de apelación de los autos definitivos y de las sentencias por procedimiento abreviado que emiten los juzgados de primera instancia penal;<sup>3</sup> asimismo conocen la impugnación de las sentencias emitidas por los tribunales de sentencia (artículo 49 CPP).

#### e. Corte Suprema de Justicia

La Corte Suprema de Justicia es el máximo órgano judicial del país. Se integra con trece magistrados y se organiza en las cámaras que la misma determine (artículo 214 Constitución Política de la República). Las cámaras son los órganos colegiados de deliberación de la Corte Suprema de Justicia y conocen de los asuntos que son materia de su competencia. Actualmente existen tres cámaras: la civil, la de amparos y la penal. Esta última conoce los recursos de casación que procedan contra las sentencias emitidas por las cortes de apelaciones en materia penal, así como los procesos de revisión (artículo 50 CPP).

---

<sup>3</sup> Las resoluciones de los órganos jurisdiccionales se dividen en decretos, autos y sentencias. Los decretos son resoluciones de mero trámite; los autos implican la finalización de una etapa procesal o la imposición de una medida restrictiva de derechos (por ejemplo el auto de prisión o auto de apertura a juicio); las sentencias son resoluciones que ponen fin al proceso penal.

#### f. Jueces de ejecución

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

### 5.1.2. Ministerio Público

El MP es una institución autónoma cuyo fin principal consiste en velar por el estricto cumplimiento de las leyes del país. Su máxima autoridad es el Fiscal General, a quien le corresponde el ejercicio de la acción penal pública (artículo 251, Constitución Política de la República). De acuerdo con el CPP, en su artículo 107, el MP es el titular de la acción penal pública,<sup>4</sup> por lo que tiene a su cargo el procedimiento preparatorio y la dirección de la PNC en su función investigativa dentro del proceso penal. Por su parte, el decreto 40-94, Ley Orgánica del MP –LOMP–, establece:

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

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

*1) Investigar los delitos de acción pública y promover la persecución penal ante los*

---

<sup>4</sup> Para referirnos a la acción penal debemos recordar que la sanción penal es un mecanismo de reacción del Estado contra quienes cometen un delito.



---

*tribunales, según las facultades que le confieren la Constitución, las leyes de la República, y los Tratados y Convenios Internacionales.*

*2) Ejercer la acción civil en los casos previstos por la ley y asesorar a quien pretenda querrellarse por delitos de acción privada de conformidad con lo que establece el Código Procesal Penal...”.*

El MP es la institución en la cual el Estado delega la responsabilidad de buscar la aplicación de la sanción penal contra los responsables de los delitos de acción pública, entre los que se encuentran los delitos tributarios. Es decir que la acción penal es el poder otorgado al MP para garantizar la eficacia de la persecución penal, lo que incluye la dirección de la investigación criminal, el accionar jurídico ante los tribunales para la obtención de la sanción penal al responsable de un delito tributario y que se lleve a cabo el cumplimiento de la pena. Para poder fundamentar esta solicitud, el MP tiene que demostrar que los sindicados son los responsables de haber cometido el delito, y por ello la ley le otorga a la fiscalía la dirección de los órganos de investigación del Estado, particularmente de la PNC. El MP, en razón del principio de objetividad, también debe valorar las pruebas que demuestren la inocencia del imputado, y en su caso actuar en defensa de los intereses de este (artículo 118 CPP).

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

1. Activar el sistema de justicia penal cuando se tiene el conocimiento de la

comisión de un hecho delictivo, en este caso, de un delito tributario.

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

3. Dirigir a los órganos del Estado encargados de la investigación criminal del delito.

4. Solicitar al órgano jurisdiccional autorización para llevar a cabo actos de investigación intrusivos a la privacidad, tales como escuchas telefónicas, secuestro de correspondencia, allanamientos, etc. (En el caso de los delitos tributarios, es práctica común que los fiscales soliciten a los jueces autorización para realizar allanamientos y revisión de cuentas bancarias).

5. Disponer de la posibilidad de concluir el procedimiento en forma anticipada mediante un mecanismo simplificador, el sobreseimiento o presentar la acusación contra los presuntos responsables

6. Sostener esta acusación en el juicio oral y solicitar la pena a imponer.

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

requeridos (Artículo 6 LOMP). Como se puede apreciar, el MP es una institución clave en el funcionamiento del sistema de justicia penal y el motor que mueve los casos penales: *“Son las fiscalías, organizadas convenientemente y suficientes en número, quienes deben responder por la persecución penal y la investigación oficial de los hechos punibles. Su tarea principal consiste en ello, con el fin de convencer a los cuerpos de decisión de los tribunales para que autoricen ciertas medidas, provisionales o definitivas, de carácter penal”*.<sup>5</sup>

Como antecedente histórico en el caso de los delitos tributarios se debe recordar que la misma génesis del MP proviene de la persecución de los delitos tributarios: *“probablemente se deba marcar como antecedente de las fiscalías que aparecieron en la última parte de la Edad Media, y se desvanecieron en la Moderna, a los procuradores caesaris y a los advocati fisco romanos, verdaderos funcionarios fiscales encargados de los intereses del emperador, fundamentalmente de los impuestos y las gabelas”*, de ahí que el nombre de Ministerio Público Fiscal y el de Fiscal General, aún perduren en la organización.<sup>6</sup> Para cumplir con sus funciones, el MP se organiza en fiscalías especializadas por razón de la materia o territorialmente. En el caso de los delitos tributarios, la LOMP creó la Fiscalía de Delitos Económicos como una fiscalía de sección especializada: *“Artículo 32. Fiscalía de Delitos Económicos. Esta Fiscalía tendrá a su cargo la investigación y el ejercicio de la acción penal en todos aquellos delitos que atenten contra la economía del país”*.

<sup>5</sup> Maier, óp. cit. p. 430.

<sup>6</sup> Ibid. p.440.

### 5.1.3. Superintendencia de Administración Tributaria

Aunque la SAT no es una institución que forme parte del sistema penal, la ley le otorga funciones de querellante adhesivo en los delitos de índole tributaria. En efecto, el decreto 1-98, Ley Orgánica de la SAT, en su artículo 3, establece como función de la citada entidad:

*“g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero”*.

Del mismo modo, el artículo 70 del decreto 6-91, CT, establece también la facultad de la SAT de denunciar los delitos de índole tributaria y de adherirse a la persecución ya iniciada:

*“Artículo 70. Competencia... Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente... El juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que los abogados designados por la Administración Tributaria se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal”*.

La figura del querellante adhesivo en los delitos de acción pública se refiere a la persona o institución que, además del MP, está autorizada por la ley a perseguir penalmente en un procedimiento. En general, tiene las mismas facultades que

la fiscalía, con excepción de las facultades coercitivas de que dispone el MP para el uso de la fuerza pública y la conducción de los aparatos de investigación.

Así mismo, el querellante adhesivo<sup>7</sup> puede apoyar las solicitudes y requerimientos que realice el MP, o en su caso, puede solicitar medidas distintas. Si el MP se niega a practicar las diligencias que propone la SAT, esta puede acudir al juez de instrucción, quien determinará finalmente las medidas a aplicar (artículo 116 CPP). Por ello es importante la coordinación interinstitucional entre la SAT y el MP, como medio para maximizar la eficacia en el proceso penal.

Ahora bien, en los delitos que afectan bienes individuales (la vida, la libertad, la indemnidad sexual, la propiedad, etc.) el querellante adhesivo es la víctima o quien fuere afectado por la comisión del delito. En el caso de los delitos cometidos contra el Estado, las instituciones estatales que protegen los bienes públicos afectados no intervienen en el proceso, sino la persecución penal queda en manos exclusivas del MP, como titular de la persecución penal. Así, en un caso por delitos contra la salud pública o delitos contra la seguridad nacional no intervienen como querellantes ni el Ministerio de Salud ni el Ministerio de la Defensa Nacional. Sin embargo, la ley procesal faculta a la Administración Tributaria para intervenir

como querellante en los procesos penales en materia tributaria. Así, el artículo 116 del CPP establece que:

*“En los delitos de acción pública, el agraviado con capacidad civil o su representante o guardador en caso de menores o incapaces, o la administración tributaria en materia de su competencia, podrán provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público... Los órganos del Estado solamente podrán querrellarse por medio del Ministerio Público. Se exceptúan las entidades autónomas con personalidad jurídica y la administración tributaria en materia de su competencia”.*

Esta facultad de la administración tributaria de querrellarse en los procesos penales por delitos tributarios también se encuentra en otras legislaciones, tal es el caso de la ley penal tributaria de la República de Argentina, que establece: *“El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación”*.<sup>8</sup>

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

*“A pesar de la institución de un órgano estatal específico para la persecución penal pública, leyes particulares legitiman*

<sup>7</sup> El CPP establece las funciones del Querellante Adhesivo: “Artículo 116.- Querellante adhesivo. ..El querellante podrá siempre colaborar y coadyuvar con el fiscal en la investigación de los hechos. Para el efecto podrá solicitar, cuando lo considere, la práctica y recepción de pruebas anticipadas así como cualquier otra diligencia prevista en este Código. Hará sus solicitudes verbalmente o por simple oficio dirigido al fiscal quien deberá considerarlas y actuar de conformidad”.

<sup>8</sup> Ley número 24,769, Régimen penal tributario, artículo 23.

*para intervenir como querellante en el procedimiento penal, con las mismas facultades, deberes y responsabilidad, sin desplazar a la fiscalía –a otros organismos estatales diferentes del ministerio público fiscal en casos de excepción... ellos son, sin embargo, casos de excepción– pues el órgano de la persecución penal estatal, en los delitos de acción pública está siempre representado por la fiscalía”.*<sup>9</sup>

El autor citado termina inquiriendo si la razón de esta facultad no es en realidad desconfianza en el órgano estatal a quien la ley asigna cumplir esta tarea (MP).

En cualquier caso, no existe una causa de justificación clara para que existan dos entes del Estado persiguiendo penalmente los casos tributarios. Esto representa una dispersión de recursos, además de que la SAT, a diferencia del MP, no es una institución especializada en el ramo penal, por lo que debe hacer un esfuerzo mayor aún para atender estos casos. Por otra parte, una justificación para esta situación es que el MP carece de la especialización en los temas tributarios, como la que cuenta la SAT.

Además de la función de actuar como querellante adhesivo, la ley también faculta a la SAT para realizar funciones de investigación de los delitos tributarios. Es evidente que el ser la SAT la institución que cuenta con la información tributaria de los contribuyentes le permite obtener información importante para los casos penales; el artículo 3 de la Ley Orgánica de la SAT establece que es función de la referida entidad:

---

<sup>9</sup> Ibid. p. 680 y 685.

*“i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado”.*

Por su parte, el artículo 100 del CT también establece esta facultad de investigación:

*“Elementos de la fiscalización. La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros:*

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

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

A lo interno de la SAT, le corresponde a la Intendencia de Asuntos Jurídicos la representación judicial de la SAT en los

procesos penales. En efecto, el artículo 34 del Acuerdo del Directorio de la SAT 7-2007, Reglamento Interno de la SAT, establece como funciones de la Intendencia de Asuntos Jurídicos:

*“7) Iniciar los juicios, ejercitar las acciones, presentar las demandas, denuncias o querellas, interponer los recursos, promover dirigir y procurar todos los asuntos del orden judicial necesarios para el fiel cumplimiento de las funciones de la SAT...”.*

#### 5.1.4. Policía Nacional Civil

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

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

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

1. Investigar los hechos punibles perseguibles de oficio.
2. Impedir que estos sean llevados a consecuencias ulteriores.
3. Individualizar a los sindicados.
4. Reunir los elementos de investigación útiles para dar base a la acusación o el sobreseimiento; y

5. Ejercer las demás funciones que le asigne este Código...

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

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

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

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

1. Investigar los hechos punibles perseguibles de oficio e impedir que estos sean llevados a consecuencias ulteriores;
2. Reunir los elementos de investigación útiles para dar base a la acusación en proceso penal;...”.

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

Sin embargo, la labor investigativa de la PNC sigue siendo muy importante para detectar e investigar los delitos de contrabando y defraudación aduaneros.



Es importante tomar en cuenta que el modelo policial guatemalteco concentra en la PNC las funciones de seguridad pública y la investigación de los delitos. En la práctica, la policía destinó en el año 2007 el 97% de sus recursos a tareas de prevención (patrullajes, prevención situacional) y solamente un 3% a la investigación de los delitos.<sup>10</sup>

### 5.1.5. Procuraduría General de la Nación

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

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

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

Es decir que el MP y la SAT tienen como principal interés en los delitos tributarios que se determine la existencia del hecho delictivo tributario y la responsabilidad del sindicado, para la imposición de una sanción penal. En cambio, la acción civil ejercida por la PGN busca la reparación de

los daños causados por el delito tributario, y comprende:

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

Las funciones del actor civil en el procedimiento penal se limitan a actuar en razón de sus intereses resarcitorios, por lo que su principal función consiste en demostrar la existencia y extensión de los daños para el Estado y que el sindicado es responsable de esos daños (artículo 134 CPP). Para el efecto, el actor civil puede asistir a las declaraciones del imputado (artículo 84 CPP); proponer al MP la práctica de medios de investigación (artículo 315 CPP), e impugnar aquellas resoluciones que le son contrarias (artículo 398 CPP).

En términos eminentemente prácticos esta función bien podría ser asumida por el querellante adhesivo, es decir por la SAT, la cual no solamente cuenta con la información clara del monto de los tributos defraudados, sino que actúa en defensa de los intereses del Estado.

### 5.1.6. Imputado y defensa técnica

El imputado, es decir el contribuyente que presuntamente cometió el hecho delictivo, es el otro gran protagonista del proceso penal tributario. El CPP establece en su artículo 70 que se denomina imputado, sindicado, procesado o acusado a toda

<sup>10</sup> Monterroso, J. (2007), *Investigación criminal, estudio comparativo y propuesta de un modelo de policía de investigación en Guatemala*, pp. 87 y ss.

persona a quien se le señale de haber cometido un hecho delictivo.

El sindicado puede hacer valer sus derechos por sí mismo o por medio de su abogado defensor (artículo 71 CPP). Ambos pueden intervenir en el proceso, participando en los actos de investigación, solicitando la aplicación de medidas distintas a las solicitadas por los otros actores, proponiendo medios de prueba de descargo, es decir, pruebas que demuestren la inocencia del sindicado (artículos 101 y 315 CPP). Así mismo, pueden revisar el avance de la investigación efectuada por el MP (artículo 314 CPP). La razón de la intervención del sindicado en el proceso penal como actor clave, obedece precisamente a que no constituye un objeto del proceso, ni mucho menos un actor pasivo. Por el contrario, si analizamos lo que está en juego con la posibilidad de una sanción penal (la privación de libertad, la afectación al patrimonio o las penas accesorias estipuladas) se trata de hechos que afectan sus derechos, reconocidos por nuestra Constitución. Esta situación implica, de conformidad con este cuerpo legal, que *“la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido ( Art. 12 CR)”*.

## 5.2. Las fases del proceso penal

Como se mencionó al principio de esta sección, el proceso penal guatemalteco se halla constituido por tres fases: el procedimiento preparatorio, el procedimiento intermedio y el juicio, las cuales serán descritos a continuación.

### 5.2.1. Procedimiento preparatorio

El procedimiento preparatorio tiene como fin averiguar las circunstancias del hecho que se reputa como delito o falta y la vinculación del imputado con este.<sup>11</sup> El procedimiento se inicia con la información sobre la comisión de un delito tributario, y cabe realizarla por medio de denuncia, querrela o prevención policial. La denuncia puede ser presentada por cualquier persona particular o jurídica ante la PNC, el MP o el tribunal, sea de manera oral o escrita, y debe incluir el relato circunstanciado del hecho, la indicación de los presuntos responsables y, en la medida de lo posible, los elementos de prueba conocidos (artículo 299 CPP). Como la SAT es la entidad encargada de verificar el pago de los tributos, en primera instancia esta detecta la comisión de un delito. Por lo anterior, el CT le otorga en su artículo 70 la facultad de denunciar: *“Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente. Sin embargo, no se excluye la posibilidad de que una persona particular presente la denuncia en estos delitos.*

Cuando la ley se refiere al término “autoridad judicial”,<sup>12</sup> abarca cualquier autoridad que tenga competencia en materia judicial penal. En este caso, la SAT debe presentar la denuncia ante el MP, pues si lo hace ante un tribunal, este se limitará a notificar al MP. No obstante, la SAT también puede presentar una querrela

<sup>11</sup> Cetina, G. (2004), “Estructura del Proceso Penal”, *Manual de Derecho Procesal Penal*, Tomo II, p. 77.

<sup>12</sup> Es importante hacer notar que aunque el CT contiene el término “autoridad judicial penal competente”, no necesariamente se refiere a que la denuncia sea presentada ante el juez competente en materia penal.



ante el juzgado competente, pero en este caso la SAT debe incluir la pretensión de constituirse como querellante adhesivo en el procedimiento. En vista de que la ley establece la obligación de la SAT de denunciar todos los delitos tributarios que lleguen a su conocimiento, por lo general primero presenta la denuncia ante el juez, y posteriormente presenta la querrela para constituirse formalmente dentro del proceso.

En el caso de la PNC, cuando tiene conocimiento de un delito tributario procede a la prevención policial, la cual consiste en la práctica de una investigación preliminar destinada a reunir los elementos de convicción e impedir la fuga de los presuntos responsables, y b) informar inmediatamente al MP mediante un acta (artículo 304 CPP). Esta forma de inicio del proceso es usual en los casos de contrabando aduanero, y por lo general la policía detiene a los supuestos evasores. Finalmente, el MP también puede iniciar la investigación de oficio, cuando cuente con información sobre la comisión de un hecho delictivo.

Al momento de presentarse la denuncia, la Fiscalía de Delitos Económicos del MP debe realizar un análisis jurídico del caso y, si considera que no es constitutivo de delito, por no estar tipificado como tal en las leyes del país, se desestimará la denuncia.<sup>13</sup> En caso de que constituya otro tipo de delito (corrupción, robo, etc.), trasladará internamente el caso a la agencia fiscal que corresponda. Cuando la denuncia sea presentada al juez y éste la remita al MP, el fiscal, después de realizar el análisis

---

<sup>13</sup> Esta es la definición de desestimación, que es una figura usada para finalizar los procesos penales.

indicado, solicitará al juez la desestimación de la denuncia (artículo 310 CPP).

El MP debe iniciar la investigación si considera que la conducta es constitutiva de delito. Para ello, cuenta con el apoyo de la PNC y de la SAT, a la vez que está dotado de facultades para inspeccionar y registrar lugares, solicitar allanamientos, hacer reconocimientos personales, tomar declaraciones, interrogar testigos, ordenar peritajes entre otros medios de investigación actividades que debe desarrollar la Policía (Artículos 187,190,194, 207, 225 CPP). Para llevar a cabo algunos de estos medios de investigación (allanamientos, secuestros de correspondencia y de documentos), el MP ha de solicitar autorización al juez de primera instancia que controla la investigación (juez contralor) o, en su caso, al juez de paz, pues son actos que vulneran el derecho a la privacidad personal. La solicitud puede realizarse verbalmente (artículos 306 y 308 CPP).

Dado que los delitos de contrabando y defraudación aduanera fueron incluidos en el decreto 21-2006, Ley Contra la Delincuencia Organizada, en estos casos también pueden utilizarse los mecanismos especiales de escucha telefónica, agentes encubiertos, entregas vigiladas y testigo colaborador, en los casos de que quienes cometen estos delitos sean grupos criminales organizados.

Estas medidas pretenden lograr una persecución penal orientada a capturar y juzgar a todos los miembros del grupo criminal y no solo a los meros ejecutores. Para la utilización de las escuchas telefónicas y, en algunos casos, del agente

---

encubierto, es necesaria autorización especial del juez contralor.

La fase de investigación carece de plazo en el caso de que no exista persona detenida. Una vez que el MP y la SAT han concluido la investigación preliminar y cuentan con suficientes elementos de prueba para solicitar una medida de coerción contra los imputados, deben solicitar al juez contralor la comparecencia de los presuntos responsables para que rindan su declaración de los hechos.

Después de la declaración de los imputados, el MP puede solicitar al juez contralor que ligue a los sospechosos al proceso, siempre que existan motivos racionales suficientes para creer que participaron en el hecho delictivo.

En el caso de que exista persona en prisión preventiva, el plazo para la investigación es de tres meses, y cuando la persona se halla sometida a medidas sustitutivas, el plazo es de seis meses.

En esta misma audiencia el MP puede solicitar las medidas de coerción personal contra el imputado (prisión preventiva o medidas sustitutivas), siempre y cuando existan motivos racionales suficientes para pensar que si el imputado goza de libertad puede intentar huir u obstaculizar la investigación. De no existir estos supuestos, no se debe solicitar ninguna medida de coerción personal (artículo 259 CPP).

En el caso de los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera y contrabando aduanero, la única medida sustitutiva que puede aplicarse es la

caución económica,<sup>14</sup> y en todo caso, la misma no puede ser inferior a la totalidad de los tributos defraudados más los recargos, multas e intereses resarcitorios (artículo 264 CPP). Es evidente que el legislador intentó asegurar por esta vía que, aunque el imputado pueda darse a la fuga, el tributo sea realmente pagado.

El juez también puede imponer al sindicado la prohibición de salir del país, y el embargo de bienes o cuentas bancarias (artículo 278 CPP). El objetivo de estas medidas es garantizar el pago del tributo adeudado, aunque el sindicado se de a la fuga.

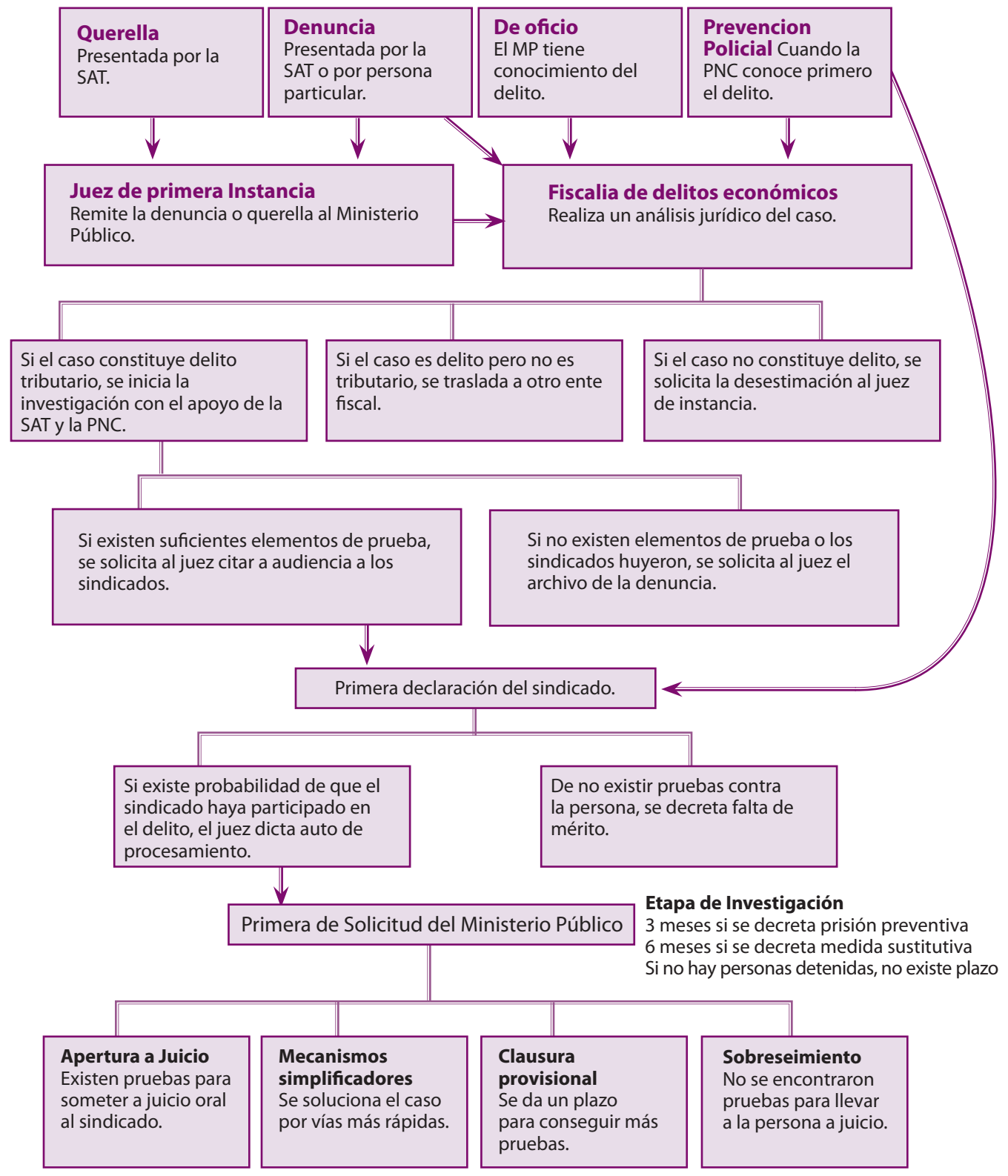
Si a criterio del juez existe la probabilidad de que el imputado haya cometido el delito, se dicta el auto de procesamiento que liga formalmente al sindicado al proceso (artículo 320 CPP), y se inicia el plazo para que el MP solicite la acusación u otro acto conclusivo. El plazo abarca un máximo de tres meses cuando existe persona en prisión preventiva y seis meses si solamente existe medida sustitutiva.

En esta fase del procedimiento, el MP debe continuar con la investigación sobre el delito. La SAT, la PGN, el imputado y su defensa pueden solicitar también que se realicen determinados medios de investigación. Si el MP se niega a realizarlos, las partes tienen la opción de acudir al juez de instrucción, para que valore la necesidad del medio propuesto y, en su caso, lo autorice (artículo 315 CPP). Importa reiterar que la función del juez contralor de la investigación durante el procedimiento preparatorio consiste en

---

<sup>14</sup> La caución económica es una medida de coerción sustitutiva de la prisión preventiva, mediante la cual el sindicado mantiene su libertad al depositar una cantidad de dinero en calidad de fianza.

**Figura 12**  
**Procedimiento preparatorio**



Fuente: Elaboración propia con base en el Código Procesal Penal.

---

verificar que los actos de investigación se realicen en el marco de la legalidad y proteger las garantías y derechos básicos del perseguido penalmente y de las otras personas que puedan ser afectados por la investigación. Durante esta fase, el MP puede solicitar la imposición de un mecanismo simplificador del proceso penal, con el objetivo de terminar en forma anticipada el proceso.

El procedimiento preparatorio termina al contar con la solicitud del MP, la cual puede abarcar: a) la petición de apertura a juicio, b) el archivo, c) el sobreseimiento, d) la desestimación, e) la clausura provisional f) aplicación de un mecanismo simplificador (criterio de oportunidad, suspensión condicional de la persecución penal o procedimiento abreviado).<sup>15</sup> El MP solicita apertura a juicio cuando, con base en los resultados de la investigación, se estime que se cuenta con fundamentos serios para someter a juicio al imputado (artículo 324 CPP).

Si no existen elementos suficientes de prueba para someter a una persona a juicio, el MP debe solicitar el sobreseimiento, que consiste en una resolución que tiene los mismos efectos de una sentencia absolutoria, es decir, produce una solución jurídica definitiva en favor del procesado sin que se realice un juicio.

---

<sup>15</sup> La desestimación es el mecanismo formal por medio del cual un juez penal determina que un hecho no reúne las características de delito, por lo cual decide desestimar el proceso. Esta decisión judicial es pedida por el Ministerio Público. El sobreseimiento es una decisión judicial que se puede tomar en cualquier momento del proceso, luego de haber escuchado al imputado por primera vez y dictado un auto de procesamiento. Tiene las mismas consecuencias jurídicas que una sentencia absolutoria. En esta resolución, el juez deja constancia de que el hecho no constituye delito o bien que la persona procesada, de conformidad con las pruebas aportadas, no es responsable penalmente del hecho delictivo.

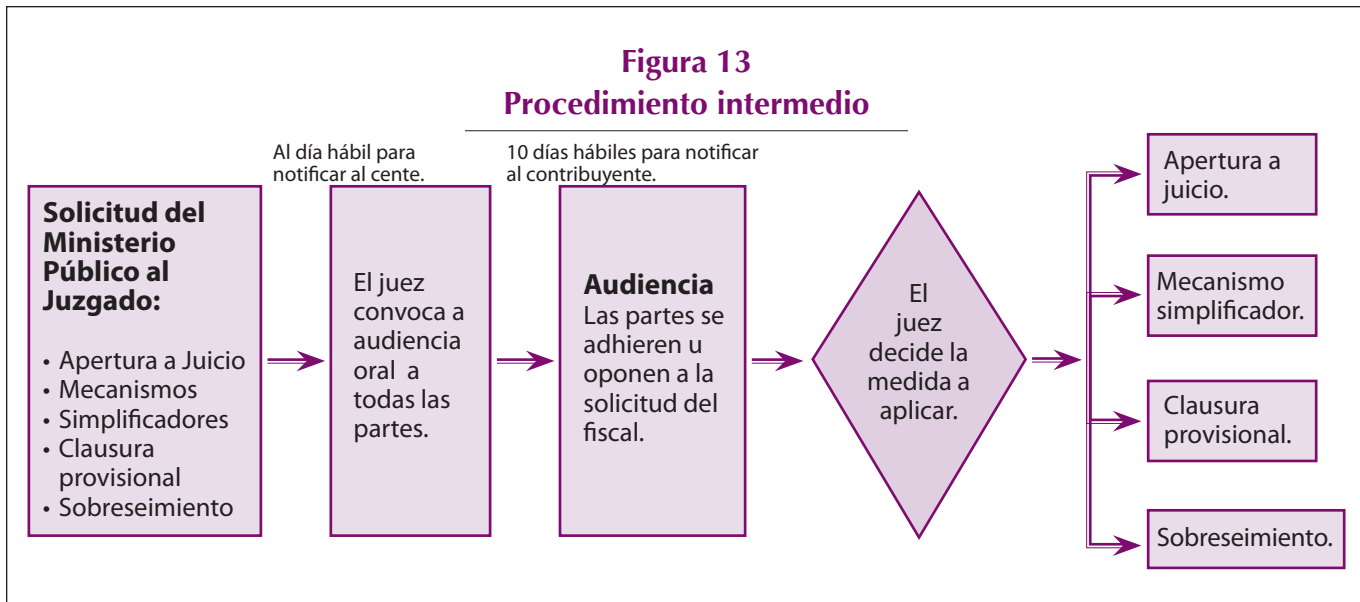
En la práctica, algunos fiscales utilizan las figuras de sobreseimiento y desestimación cuando el contribuyente ha pagado los tributos, intereses y mora; sin embargo, esta es una mala aplicación de dichas figuras y constituye un acto ilegal.<sup>16</sup> Es importante insistir en que, si el contribuyente paga el impuesto defraudado, no termina la persecución penal en contra de él, tal y como lo determina el CT.<sup>17</sup> Seguramente por esta práctica, el legislador reformó el CPP en el año 2001, prohibiendo taxativamente la aplicación del sobreseimiento como forma de pago en los delitos tributarios (artículo 330 numeral 3 CPP).

Otra solicitud que puede presentarse al concluir esta fase es la clausura provisional. En este caso, aunque los elementos de prueba no sean suficientes para presentar la acusación, tampoco conviene solicitar un sobreseimiento, pues existen indicios de que podrían incorporarse más elementos de prueba contra el sindicado. Si esta solicitud es aceptada, cesan las medidas de coerción contra el imputado, y mientras tanto el MP deberá seguir reuniendo las evidencias necesarias, pero esta vez sin un plazo determinado. Una vez que se han reunido las nuevas evidencias, el fiscal puede solicitar la apertura a juicio o, en su caso, el sobreseimiento (artículo 331 CPP). Sin embargo, en la práctica las clausuras provisionales rara vez vuelven a abrirse, y los casos terminan siendo olvidados al

---

<sup>16</sup> Esto fue detectado en la entrevista con funcionarios de la SAT en febrero de 2008 y confirmado con el análisis de casos realizada en el Centro Administrativo de Gestión Penal en abril de ese mismo año.

<sup>17</sup> "Artículo 70...Cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial competente. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad".



Fuente: Elaboración propia con base en el Código Procesal Penal.

no existir plazo para presentar las nuevas pruebas. Finalmente, cuando el MP no fue capaz de individualizar al responsable del hecho delictivo o cuando este se dio a la fuga, cabe solicitar el archivo de las actuaciones (artículo 327 CPP). Esta situación implica impunidad, pues aunque se cometió el delito este no fue sancionado.

En conclusión, el procedimiento preparatorio tiene como objetivo determinar la existencia del delito y la responsabilidad del sindicado en la comisión de éste. Si existen pruebas suficientes para llevar a una persona a juicio, se continúa con el procedimiento intermedio. También es probable que, aunque existan evidencias de que el sindicado cometió el delito tributario, se pueda aplicar un mecanismo de simplificación del proceso penal, al cual se alude en la sección 5.3.

En los casos de sobreseimiento y archivo, es imposible resolver el caso penal, ya sea porque no se individualizó a la personas o porque no se encontraron suficientes

pruebas para pedir bien juicio oral bien un mecanismo simplificador.

### 5.2.2. El procedimiento intermedio

Tiene por objeto que el juez de primera instancia evalúe si existe o no fundamento para someter a una persona a juicio oral y público, por la probabilidad de su participación en un hecho delictivo, o para verificar la fundamentación de las otras solicitudes del MP (artículo 332 CPP).

Una vez presentada la solicitud, el juez convoca a una audiencia donde las partes exponen sus argumentos, los cuales deberán versar sobre la solicitud del fiscal, que es el titular de la acción penal (artículo 335 CPP).

Tanto la defensa, como la SAT y la PGN pueden adherirse a la solicitud del fiscal, o en caso de discrepar con ésta, proponer cualquier otra salida de las ya enumeradas anteriormente, la PGN debe indicar además

el monto de la indemnización a imponer (artículo 336, 337, 338 y 345 Ter. CPP).

Después de haber escuchado a las partes, el juez –en la misma audiencia– decidirá y decretará, en su caso, la apertura a juicio, el sobreseimiento, el archivo, la desestimación, la clausura provisional o la aplicación de un mecanismo no judicial. Si el letrado decide aceptar la acusación y abrir el proceso a juicio, debe –en el mismo auto de apertura– indicar el tribunal de sentencia que conocerá el caso, los hechos por los cuales se abre a juicio y, en caso de que considere que el hecho constituye un delito diferente al que señala el MP, puede cambiar la calificación jurídica del hecho<sup>18</sup> (artículos 341 y 342 CPP). Finalmente, se remitirá el expediente del caso al tribunal de sentencia que conocerá el juicio, y a partir de este momento el juez contralor de la investigación termina su participación en el proceso. Los plazos para la presentación de la solicitud del fiscal: tres meses en caso de existir prisión preventiva y seis cuando se aplica una medida sustitutiva, deben considerarse máximos, y por lo tanto no ha de esperarse su vencimiento.

Por lo tanto, si el fiscal considera que ya se ha recabado la información suficiente, puede presentar el requerimiento dentro de un plazo menor, incluso en la primera declaración para solicitar una solución anticipada o el procedimiento abreviado. La experiencia comparada, por ejemplo en Chile, revela que, durante la primera declaración del sindicado, el juez y las partes discuten el plazo que deberá durar

la etapa preparatoria, a fin de fijar desde ese momento procesal el día y la hora de los actos conclusivos, de tal manera que se utiliza el tiempo necesario para recabar las pruebas en vez del máximo legal, con lo cual se agilizan los procesos.

### 5.2.3. Juicio

El juicio es sin lugar a dudas el centro del proceso penal, pues en él se discute sobre la culpabilidad del sindicado y, en su caso, la pena a imponer: *“Si luego del procedimiento intermedio se ha decidido aceptar la acusación se dará paso a la etapa o fase del juicio. Etapa que es la más importante de todo el procedimiento, pues es la que tiene por objetivo resolver en definitiva el conflicto que ha sido presentado al Estado para que busque una solución”*.<sup>19</sup>

Antes de iniciar el debate se lleva a cabo una serie de audiencias necesarias para preparar mejor el juicio (etapa de preparación del debate). Una vez que el tribunal de sentencia recibe los autos del tribunal de primera instancia y los sujetos procesales se han presentado a juicio, para lo cual tienen diez días máximo, el tribunal convoca a una audiencia que no deberá exceder de seis días, para que las partes interpongan las recusaciones<sup>20</sup> y excepciones o cuestiones previas fundadas sobre nuevos hechos (artículo 346).

Una vez resueltas las excepciones, las partes disponen de un plazo de ocho días para ofrecer al tribunal los medios de prueba que serán presentados en

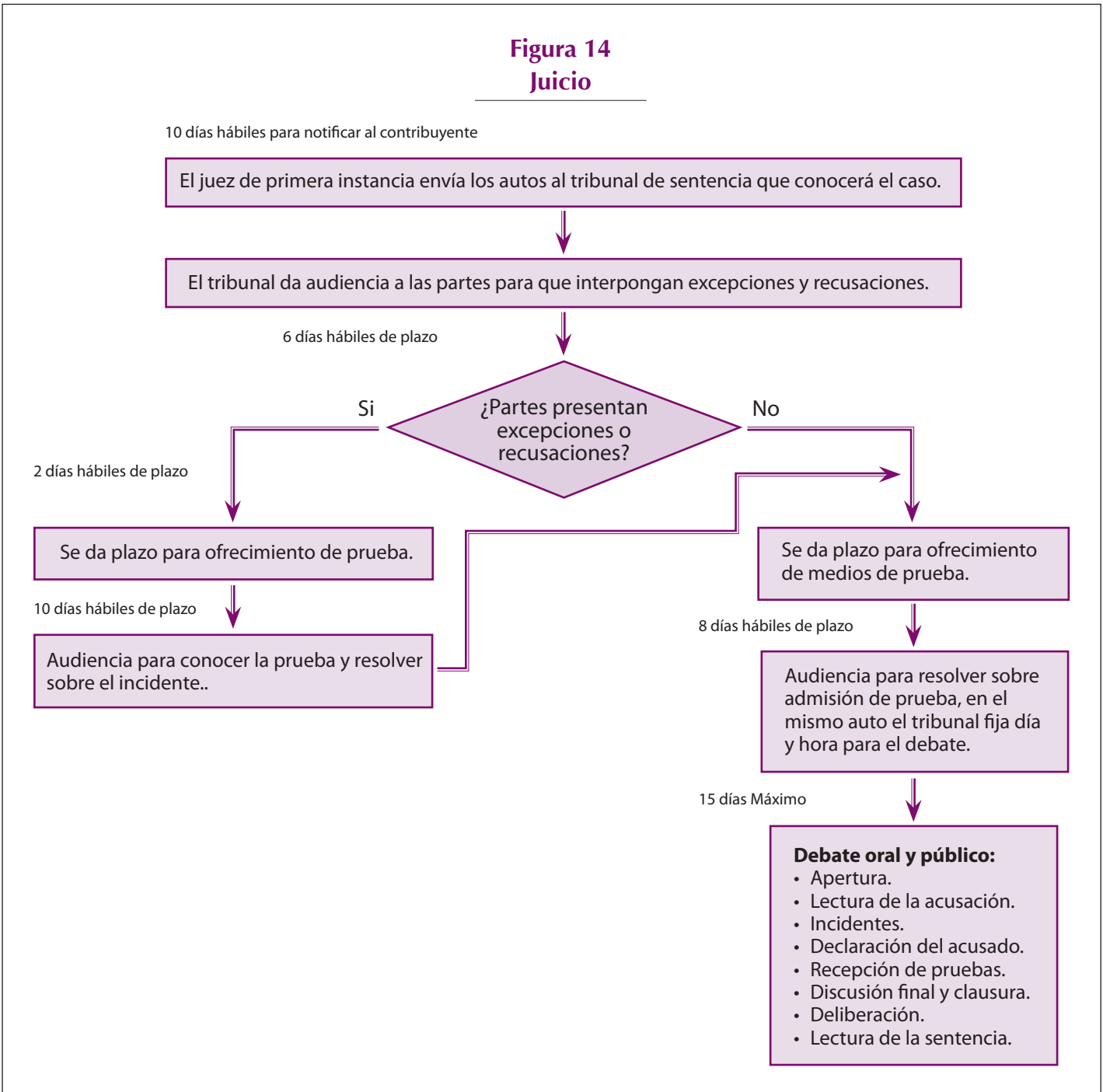
<sup>18</sup> Por ejemplo, si el MP presentó la acusación por defraudación aduanera, el juez puede abrir el proceso por contrabando aduanero si considera que este es el tipo penal que se ajusta a la descripción fáctica del hecho delictivo.

<sup>19</sup> Cetina, G., óp. cit. p. 84.

<sup>20</sup> La recusación es el acto por medio del cual las partes solicitan cambio de juez por considerar que el que originalmente conocería la causa no cuenta con la imparcialidad y objetividad necesaria.



**Figura 14**  
**Juicio**



Fuente: Elaboración propia con base en el Código Procesal Penal.

el debate; deberán indicar el nombre de los peritos, testigos, documentos y demás medios de prueba (artículo 347 CPP); el tribunal admitirá la prueba o la rechazará cuando sea impertinente, inútil, abundante o ilegítima, (artículo 350 CPP). Es importante mencionar que se cuestiona seriamente que esta audiencia forme parte del juicio, debido a que al conocer de antemano la prueba que va a ofrecerse en el debate se pierde objetividad al momento de la presentación final de esta en el juicio, pues el tribunal ya la ha estudiado con anterioridad.

En el mismo auto que aprueba o rechaza la prueba ofrecida, el tribunal fijará día y hora para la realización del debate. Éste, por su parte, es un acto solemne regido por los principios de inmediación, concentración, publicidad, oralidad y contradicción.

Comienza con la apertura, realizada por el juez que preside el tribunal, quien ordena que se lean al imputado la acusación y el auto de apertura a juicio; acto seguido se resuelven las cuestiones incidentales y se recibe la declaración de acusado. Después de escuchada la declaración del acusado,

se procede con la recepción de la prueba, que será ofrecida por las partes. Cada una de estas puede interrogar a los peritos o testigos ofrecidos por las otras partes. Terminada la recepción de las pruebas, el presidente del tribunal dará la palabra al fiscal, a la SAT, a la PGN, a la defensa y al acusado para que presenten sus alegatos finales. En este momento es cuando el MP y la SAT solicitan al tribunal la pena a imponer al acusado (artículos 368 al 382 CPP).

Al terminar el debate, los miembros del tribunal se retirarán a deliberar. Por su parte, la sentencia deberá emitirse y comunicarse a las partes el mismo día; si es condenatoria, contendrá en su parte resolutive la pena a imponer y, en el caso de los delitos tributarios, el monto de lo que se deberá indemnizar, así como las costas procesales, es decir, los gastos jurídicos de la parte ganadora a pagar por la parte que perdió el juicio (artículos 392 y 393 CPP). Si el caso es complejo, el tribunal puede presentar en un primer momento la parte resolutive y citar a las partes para que en otra audiencia, cuya fecha no puede exceder el plazo de tres días, pueda

**Cuadro 5**  
**Duración promedio del proceso penal, en días calendario**

Procedimiento preparatorio	90 días máximo si existe prisión preventiva 180 días máximo si existe medida sustitutiva
Procedimiento intermedio	17 días máximo
Juicio	66 días máximo
<b>TOTAL</b>	<b>entre un máximo de 173 y 263 días (aproximadamente de 6 a 9 meses)</b>

Fuente: Elaboración propia basada en el Código Procesal Penal.

dar lectura a la sentencia completa. La etapa de juicio dura un máximo de 66 días calendario. Si al plazo anterior se le suman el procedimiento preparatorio e intermedio, se tendría una duración máxima de entre 173 y 263 días calendario (ver detalle en el cuadro 5).

Los plazos indicados son muchos menos que los de la vía administrativa (que en teoría dura 566 días calendario); e incluso al procedimiento tributario sancionador (duración de 339 días calendario). Se debe agregar, además, que este plazo puede ser aún menor mediante la utilización de los mecanismos simplificadores del proceso penal.

### 5.3. Mecanismos de simplificación y de salida al procedimiento penal común

Además del procedimiento penal ordinario, la legislación guatemalteca establece otras formas de sustanciar los procesos en forma más rápida y simple que por el procedimiento penal común. Estos se conocen como mecanismos simplificadores y comprenden los mecanismos “desjudicializadores” y el procedimiento abreviado. Alberto Bovino define los mecanismos simplificadores así: *“Por mecanismos de salida al procedimiento penal común o mecanismos de simplificación del procedimiento, en sentido amplio, entendemos todas aquellas opciones o posibilidades que representan la obtención de una solución para el caso a través de procedimientos menos complejos que el procedimiento común”*.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Citado por Canteo, M. A. (2004), *Mecanismos de simplificación y de salida al procedimiento común en el proceso penal guatemalteco*, p. 241.

#### 5.3.1. Mecanismos simplificadores y delitos tributarios

Los mecanismos simplificadores establecidos en el CPP guatemalteco tienen importantes fundamentos criminológicos y político criminales. Aquí no se intentará desarrollarlos de manera exhaustiva, pero sí señalarlos y confrontarlos con su aplicación en los delitos tributarios.

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

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

que cometió un delito menor, permitiendo a la vez la aplicación de mecanismos de reparación e indemnización para las víctimas de los delitos. Con relación a los delitos tributarios, se puede considerar que tienen asignadas penas cortas de prisión (de uno a seis años). Por otra parte, se debe señalar que la aplicación de los mecanismos simplificadores permite lograr mayor celeridad en la resolución de los casos penales, permitiendo que los conflictos leves sean solucionados en el menor tiempo posible.

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

#### a. Escaso impacto social

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

defraudación tributaria de un millón de quetzales cometida por una empresa, puede ser sancionada con un año de prisión.

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

Sin embargo se debe analizar también el caso concreto, a fin de calificar el impacto real y el grado de afectación al bien jurídico tutelado que tiene el delito cometido. Así, no es lo mismo el daño causado por una defraudación tributaria de mil quetzales que por una de cien mil quetzales o por una de un millón de quetzales. En este caso resulta evidente que uno de los criterios para evaluar la aplicación de un mecanismo de simplificación en los delitos tributarios debe ser el monto defraudado al fisco.

En conclusión respecto a la primera variable, aunque en términos abstractos los delitos tributarios son de alto impacto, y por lo tanto no se les debiera aplicar una medida “desjudicializadora”, cabe admitir que, bajo determinados criterios de índole cuantitativa, algunos de ellos puedan ser objeto de estos mecanismos.

#### b. Funciones de la sanción penal

El fin de las penas, según Beccaria, no es “atormentar ni afligir a un ente sensible, ni deshacer un delito ya cometido(...) el fin pues

*no es otro que impedir al reo causar nuevos daños a los ciudadanos y retraer a los demás de la comisión de otros iguales*”.<sup>22</sup>

La finalidad del Derecho Penal consiste en evitar que el evasor cometa otro delito (prevención especial) e inhibir a la sociedad del comportamiento delictivo (prevención general), mediante la amenaza cierta de la sanción penal.

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

Además, debemos considerar que está empíricamente comprobado que, al emitirse una condena de prisión, las pretensiones civiles (en este caso los tributos e indemnizaciones) rara vez son recuperadas, mientras que con la aplicación de un mecanismo simplificador la recuperación de los tributos es condición *sine qua non*. Ante esta premisa, es evidente que para el Estado en su conjunto resulta más beneficiosa la aplicación de una medida

simplificadora, que no lleva aparejada el costo social y económico de un proceso largo, costoso y que culmina con una sanción que tendrá efectos nocivos en el individuo y en la sociedad: la prisión. Si al mismo tiempo se pueden recuperar los tributos defraudados, ello es una ganancia accesorias, pero importante.

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

### 5.3.2. Los mecanismos simplificadores aplicables a los delitos tributarios

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

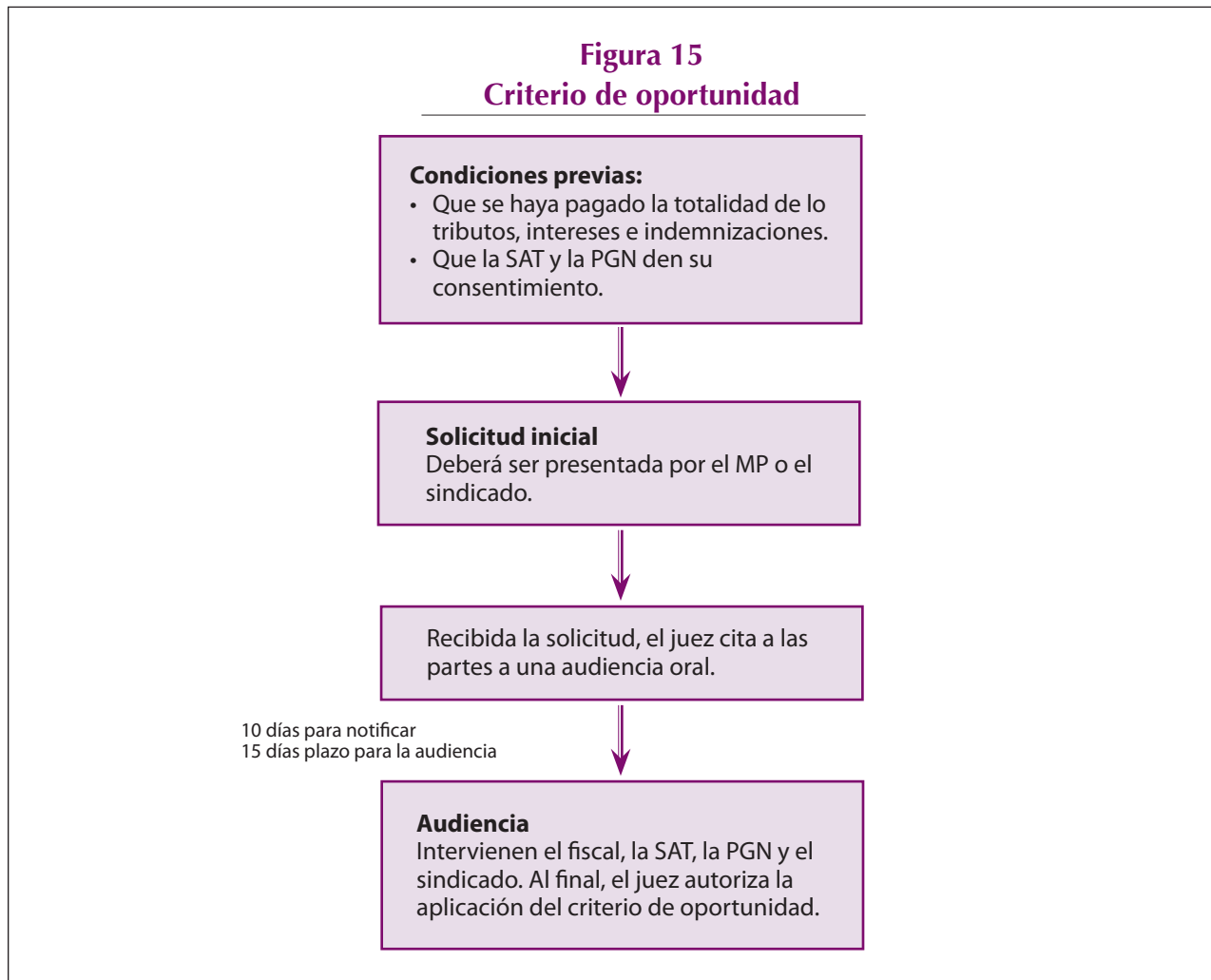
1. El criterio de oportunidad.
2. La suspensión condicional de la persecución penal.
3. El procedimiento abreviado.

#### a. El criterio de oportunidad

El criterio de oportunidad es el mecanismo que faculta al fiscal, bajo control y autorización del juez, para abstenerse de ejercer la persecución penal en los casos que son de escasa trascendencia social o existe mínima afectación al bien jurídico protegido. El objetivo central del criterio de oportunidad se define como evitar que

<sup>22</sup> Beccaria, C. (2000), *De los delitos y de las penas*, p. 239.

**Figura 15**  
**Criterio de oportunidad**



Fuente: Elaboración propia con base en el Código Procesal Penal.

aquellos casos de escasa trascendencia o que sean susceptibles de solucionarse mediante acuerdos reparatorios entre las partes, entren al sistema penal.

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

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

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



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

La aplicación del criterio de oportunidad provoca el archivo del proceso por el término de un año. Al vencimiento de este plazo, se extingue la persecución penal, es decir, ya no se podrá perseguir a la persona por el delito en cuestión. El contribuyente puede gozar del beneficio del criterio de oportunidad solo una vez, o sea que si transcurrido el plazo de un año vuelve a cometer otro delito tributario, ya no podrá gozar de este beneficio (Artículo 25 CPP).

Aunque en otras legislaciones esta figura no conlleva la prestación de un servicio social o reglas de actuación (como sí sucede en el caso de la suspensión condicional de la persecución penal), el Código Procesal Penal guatemalteco establece que el juez puede imponer las mismas reglas de conducta que se establecen para la suspensión

condicional de la persecución penal, en el caso de los delitos tributarios. De ordinario se aplica como regla de conducta recibir capacitación en materia tributaria.

Con relación a los plazos para otorgar un criterio de oportunidad, el CPP y el Reglamento de Tribunales Penales permiten que la solicitud pueda ser presentada en forma oral por el MP, y que, incluso, en el mismo día de la presentación puedan ser citadas las partes a la audiencia (práctica que se realiza comúnmente en la región occidental del país). En todo caso, los plazos entre la presentación de la solicitud y el otorgamiento de la medida en ningún caso debería exceder de 32 días hábiles, considerando diez días para notificar si el juez decide hacerlo por escrito; la audiencia puede fijarse en el marco de los 15 días hábiles siguientes.

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

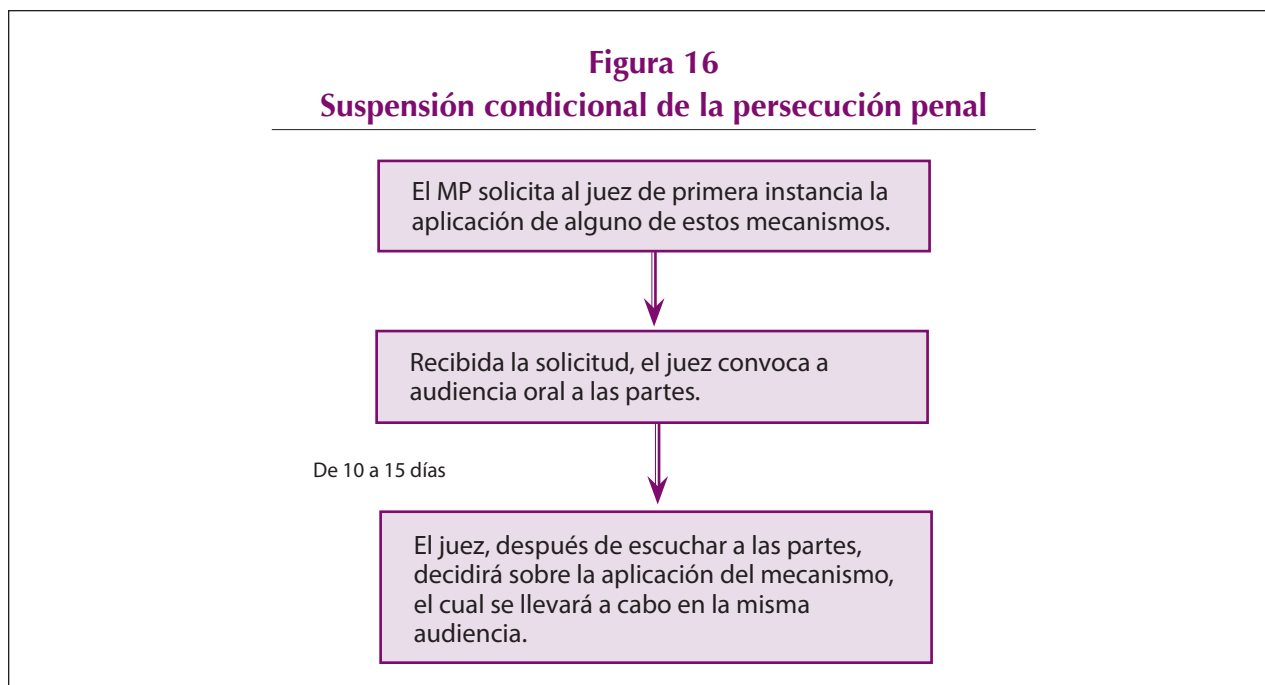
#### b. Suspensión condicional de la persecución penal

La suspensión condicional de la persecución penal es el mecanismo que interrumpe la mencionada persecución, sometiendo al imputado a una serie de condiciones durante un tiempo determinado, que si se cumplen, producen la extinción de la acción penal.<sup>23</sup> En caso de que el contribuyente no cumpla con estas condiciones, se

---

<sup>23</sup> Beccaria, C. óp. cit. p. 266.

### Figura 16 Suspensión condicional de la persecución penal



Fuente: Elaboración propia con base en el Código Procesal Penal.

reanudará la persecución penal. Esta figura puede ser aplicada a los delitos tributarios cuya pena máxima no exceda de los cinco años de prisión, así como a los delitos de defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, siempre y cuando se haya pagado la totalidad de los impuestos defraudados y sus intereses y multas respectivos (artículo 27 CPP).

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

Esta última disposición contradice la naturaleza del principio de oportunidad, pues no existe relación entre el hecho de que una persona haya sido condenada, por ejemplo, por un hurto o un robo, y haya

cumplido su sentencia, y por ello no pueda optar a este procedimiento.

Además del pago de los tributos, el contribuyente debe someterse a un período de prueba, durante el cual el juez, a solicitud del MP, le impone una serie de medidas o restricciones, cuyo fin es que aquél interiorice las consecuencias de su delito, mediante la prestación de servicios a la comunidad, los cuales en ningún caso podrá ser superior a cinco años. Si el contribuyente no cumple con el régimen de prueba, se revoca la suspensión y el procedimiento se continúa por la vía normal. Si el contribuyente cumple con las condiciones impuestas, se extingue la persecución penal (artículos 28 al 30 CPP). Es importante destacar que las condiciones que el juez impone durante el período de prueba deben ser congruentes con la naturaleza del delito tributario, pues su finalidad es que el contribuyente interiorice

la gravedad del delito, y se comprometa a no volver a defraudar al fisco. Según información proporcionada por la SAT, en los delitos tributarios el régimen de prueba aplicado por el juez ha consistido en recibir cursos de capacitación en materia tributaria.

### c. El procedimiento abreviado

El procedimiento abreviado busca lograr un proceso menos burocrático y más expedito para la solución de los casos de escasa trascendencia social. El punto central de la diferencia con otros procedimientos consiste en que en aquél se suprime la fase del juicio por una audiencia, la cual tiene en esencia los mismos principios y que se realiza ante el juez de primera instancia. El procedimiento abreviado puede aplicarse a cualquier delito tributario donde el MP estime suficiente la imposición de una pena no mayor a cinco años. (Nótese que aquí el criterio para la gradación de la pena no es la pena máxima establecida en la ley, sino el criterio de gradación de la pena que sostenga el fiscal, lo que permite una mayor amplitud para la aplicación de este procedimiento).

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

Una vez escuchadas las partes, el juez dictará la sentencia correspondiente (artículo 465 CPP). Por otra parte, para la aplicación del procedimiento abreviado se

debe aplicar el mismo proceso que para la suspensión condicional de la persecución.

### 5.3.3. Valoración de los mecanismos simplificadores en el proceso tributario

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

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

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

Asimismo, deben construirse parámetros de medición cuantitativa para la aplicación de estas medidas en relación con los montos defraudados. En efecto, si bien estos

---

mecanismos resultan idóneos para los casos que involucren un valor mínimo de recursos defraudados, resulta inaceptable aplicarlos a casos relativos a montos importantes, donde se debe privilegiar la utilización del procedimiento común, por sus efectos en materia de prevención general. En este sentido, constituye un avance importante la Instrucción General 001-2005, para la Utilización de los Mecanismos Simplificadores del Proceso

Penal Común, emitida por el Fiscal General de la República el 7 de marzo de 2005, que plantea como techo máximo para la aplicación de la suspensión condicional de la persecución penal la cantidad de Q50 mil. No obstante, una limitación que se presenta al establecer un techo específico es la pérdida de poder adquisitivo de la moneda. Pero esto se puede solucionar indexando este límite para que sean Q50 mil del 7 de marzo de 2005.

---

# 6

## Situación de las instituciones encargadas de la persecución de los delitos tributarios

Como se explicó en el capítulo anterior, en la persecución penal de los delitos tributarios intervienen varias instituciones (Organismo Judicial, MP, SAT y PNC).

Cada una de ellas tiene asignado un papel, pero para lograr una efectiva persecución de los delitos tributarios estas instituciones deben contar con una serie de requisitos a saber:

1. Estructuras organizacionales funcionales.
2. Recursos financieros, materiales y humanos suficientes.
3. Formación especializada en la persecución penal de los delitos tributarios.
4. Mecanismos eficientes de gestión de casos.
5. Mecanismos de carrera y evaluación del desempeño.
7. Mecanismos de coordinación interinstitucional.

En el presente capítulo se analizará brevemente la situación de estas instituciones en cada uno de estos aspectos, para determinar el porqué de los resultados mostrados anteriormente.

### 6.1. Estructura organizacional

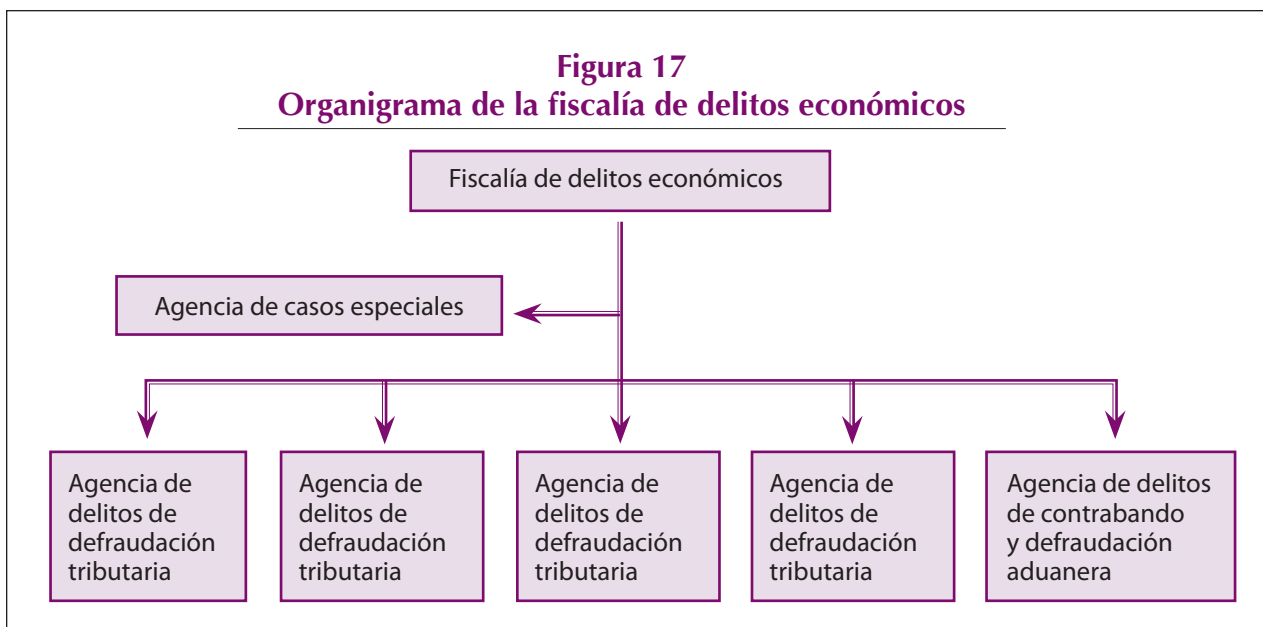
#### a. Organismo Judicial

Los juzgados y tribunales dependen orgánica y administrativamente del poder judicial. Por lo tanto, constituyen un organismo de Estado y cuentan con autonomía funcional y económica reconocida en el artículo 213 de la Constitución.

Durante el periodo 1994-2004, los delitos tributarios eran conocidos únicamente por el juzgado séptimo de primera instancia penal, y los tribunales primero y décimo de sentencia penal. Durante los años 2004-2006, se crearon los juzgados de alto impacto (décimo y decimoprimer de primera instancia penal), con competencia para conocer los delitos de contrabando y defraudación aduanera.

Actualmente, todos los tribunales y juzgados en materia penal son competentes para conocer estos delitos. El organigrama del Organismo Judicial puede observarse en el anexo 4.

**Figura 17**  
**Organigrama de la fiscalía de delitos económicos**



Fuente: MP.

#### b. Ministerio Público

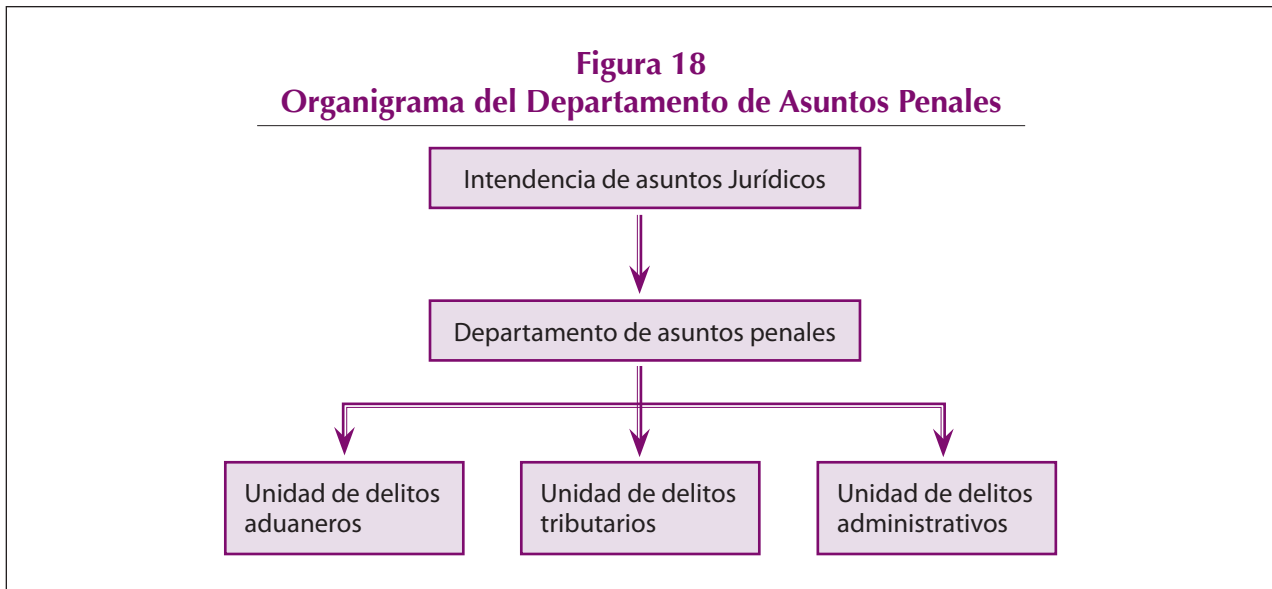
El MP es una institución autónoma que cuenta con independencia funcional y financiera (Artículo 251 Constitución Política de la República). Depende del Fiscal General y cuenta con una organización jerárquica, por lo que los fiscales actúan en delegación del Fiscal General. De conformidad con el artículo 32 de la LOMP, la fiscalía encargada de la persecución penal de los delitos tributarios es la de Delitos Económicos, una de las fiscalías especializadas de sección (ver anexo 5, Organigrama del MP).

Esta fiscalía cuenta con seis agencias, cinco a cargo de un agente fiscal y una de delitos especiales a cargo del Fiscal de Sección. De las cinco mencionadas, solamente una investiga casos de defraudación y contrabando aduaneros; la fiscalía de casos especiales se encarga de los casos de grandes contribuyentes.

#### c. Superintendencia de Administración Tributaria

La SAT es una institución descentralizada, con autonomía funcional, financiera, técnica y administrativa, así como con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios (artículo 1 Ley Orgánica de la SAT) (ver el organigrama de la SAT en el anexo 6). Su estructura orgánica asigna a la Intendencia de Asuntos Jurídicos el diligenciamiento de los casos penales, como lo expresa el Reglamento interno de la SAT Reglamento interno de la SAT: “Artículo 34. *Intendencia de Asuntos Jurídicos. La Intendencia de Asuntos Jurídicos, es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil*”.





Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

El Departamento de Asuntos Penales se creó en 2007 dentro de la estructura de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, como el órgano especializado en la tramitación de los casos penales. Lo integran tres unidades: a) delitos aduaneros, encargada de los delitos de contrabando y defraudación aduanera, b) delitos tributarios, encargada de los otros delitos tributarios, y c) delitos administrativos, encargada de los delitos cometidos por funcionarios de la SAT en el ejercicio de sus funciones.

#### d. Policía Nacional Civil

El Acuerdo Gubernativo 662-2005, Reglamento de Organización de la PNC, emitido el 9 de diciembre de 2005, creó la División de Fiscal y Fronteras (DFF), dentro de la estructura de la Subdirección General de Unidades Especialistas, con las funciones de investigación de los delitos tributarios: “*Funciones: prevenir, investigar y perseguir los delitos e infracciones del contrabando, defraudación fiscal y aduanera, en contra de la propiedad*

*intelectual y el lavado de dinero y activos*”. Sin embargo, después de tres años de haberse emitido el Reglamento aludido, esta unidad aún no ha sido creada. De acuerdo con información proporcionada por la Dirección General de la PNC con fecha 17 de abril de 2008, la creación de la División Fiscales y Fronteras está en “proyecto”, por lo que la investigación de los delitos tributarios la lleva a cabo la División de Protección de Puertos y Aeropuertos (DIPA), también dependencia de la Subdirección General de Unidades Especialistas, con la misión de *inspeccionar contenedores, el control de drogas, armas, dinero y otros ilícitos*.<sup>1</sup>

Sobre este punto, es importante señalar que la investigación de los delitos tributarios debería estar asignada a una unidad especializada, dentro de la estructura de la Subdirección General de Investigaciones, como órgano encargado que concentra los

<sup>1</sup> Oficio de la Dirección General de la Policía Nacional Civil en marzo de 2007.

---

servicios de investigación criminal, y no dentro de la estructura de la Subdirección General de Unidades Especialistas. Esto permitiría mayor facilidad para la coordinación con el MP, así como la concentración de recursos para la investigación en una sola Subdirección. En todo caso, es preocupante la inexistencia de una unidad especializada en la investigación de los delitos tributarios, pues es de suponer que, por la situación de inseguridad prevaleciente en el país, la DIPA privilegia la detección de armas, droga, dinero, en vez del contrabando.

## 6.2. Recursos humanos asignados

Los juzgados de primera instancia, que conocen el procedimiento preparatorio e intermedio, están conformados por seis o siete oficiales, quienes se encargan de labores de trámite de los procesos; un notificador; una secretaria que lleva la administración del juzgado, y un juez que tiene la responsabilidad de conocer y juzgar los casos y también la responsabilidad administrativa del juzgado.

En el caso de los tribunales de sentencia, que se encargan de los juicios orales, están conformados por una secretaria, un notificador, cinco oficiales y tres jueces.

En la región occidental del país (Quetzaltenango, Huehuetenango, San Marcos y Totonicapán), esta estructura ha variado a partir de junio de 2005, con la entrada en vigencia del Reglamento de Tribunales Penales. En esta región el juez no desempeña funciones administrativas y en cada juzgado funcionan tres unidades

de trabajo encargadas de la atención al público, de las comunicaciones y de las audiencias respectivamente. En la actualidad este modelo tiende a expandirse en toda la república.

Como se ha señalado, actualmente no existen jueces especiales para los casos tributarios, por lo que todos los juzgados y tribunales en materia penal son competentes para juzgar estos delitos. Por lo tanto, resulta imposible formular el cálculo exacto de los recursos que asigna el Organismo Judicial para el juzgamiento de los casos tributarios.

A diciembre de 2003 existían 39 tribunales de sentencia, es decir, 126 jueces; 41 juzgados de primera instancia penal, cada uno de ellos con un juez, y 10 salas de apelaciones del ramo penal, cada una de ellas con tres magistrados. En el año 2006, existían –con competencia penal en el departamento de Guatemala– cinco salas de apelaciones, 17 tribunales de sentencia, 16 juzgados de primera instancia y 32 juzgados de paz. Para toda la República, en 2006 existían 12 salas de apelaciones, 42 tribunales de sentencia, 49 juzgados de primera instancia y 352 juzgados de paz con competencia en materia penal y, por lo tanto, para conocer los delitos de naturaleza tributaria.<sup>2</sup>

En cuanto al Ministerio Público, cada agencia de la Fiscalía de Delitos Económicos se encuentra al mando de un agente fiscal, y cuenta además con tres auxiliares fiscales y un oficial,<sup>3</sup> para

---

<sup>2</sup> ICCPG (2008), *Observatorio de Justicia Penal, primer informe Guatemala*, p. 55.

<sup>3</sup> En teoría, los agentes fiscales son abogados que dirigen la persecución penal; los auxiliares son asistentes de los fiscales

**Cuadro 6**  
**Cursos recibidos por el personal del MP en materia tributaria**

Año	Curso	Número de cursos	Personas participantes
2005	Defraudación aduanera y tributaria	1	24
	Vehículos robados y delitos de contrabando aduaneros	1	30
2006	No se realizaron capacitaciones especializadas en este rubro	—	—
2007	No se realizaron capacitaciones especializadas en este rubro	—	—

Fuente: Memoria de Labores del MP.

un total de 30 personas. En el caso de la SAT, la situación es bastante precaria. De acuerdo con funcionarios entrevistados, el Departamento de Asuntos Penales únicamente contaba, en 2007, con 9 abogados (incluidos los jefes de área), 6 técnicos y 2 asesores, para un total de 17 personas.

Sin embargo, es la PNC donde se encuentran las mayores deficiencias de personal. Por ejemplo, la División de Protección de Puertos y Aeropuertos únicamente cuenta con unidades en las fronteras de Tecún Uman y Pedro de Alvarado, las que solamente disponen de 17 y 14 elementos policiales, respectivamente.

Es decir, el personal de la PNC encargado de la investigación de los delitos tributarios se reduce a 31 elementos.

y dirigen a la policía en su labor investigativa; los oficiales son personal de apoyo. Sin embargo, en la práctica existe confusión y delegación de funciones.

### 6.3. Sistemas de formación especializada en materia penal tributaria

Todas las instituciones que intervienen en el proceso penal tributario cuentan con unidades de capacitación propias. Sin embargo, el grado de especialización varía en cada agencia.

En el caso del Organismo Judicial, la Escuela de Estudios Judiciales firmó un convenio de cooperación con la Universidad Rafael Landívar y la SAT para capacitar a los jueces en materia penal-fiscal. Sin embargo, los jueces y el personal de los juzgados que fueron entrevistados aseguran no haber recibido nunca alguna forma de capacitación en este tema: *“En materia de capacitación, no existe dentro de la curricular de la Escuela de Estudios Judiciales el tema fiscal, por lo que en dicho Organismo se carece de capacitación en*

*este tema, lo que hace dificultosa la labor judicial, no solo a nivel de jueces sino a nivel de personal auxiliar”.*<sup>4</sup>

La SAT es, sin lugar a dudas, la institución que presenta mayor grado de especialización en los temas tributarios. El personal entrevistado manifestó que la capacitación es permanente y que con frecuencia se otorgan becas internas y externas que permiten la actualización constante del personal.

Por su parte, el MP no presenta procesos continuados de especialización en el tema; la capacitación se limita a cursos aislados y no a un proceso permanente de formación. Según las memorias de labores de la institución, durante el período 2005-2007 la capacitación en esta materia giró básicamente en torno a contrabando y defraudación aduanera, como puede verse en el cuadro 6.<sup>5</sup> Estos datos concuerdan con lo señalado por fiscales entrevistados, quienes aseguraron que han recibido solo una capacitación en materia tributaria durante los últimos tres años.<sup>6</sup>

Ciertamente la PNC es la que presenta mayores niveles de abandono en el tema de formación. La Escuela de Investigaciones permaneció cerrada durante dos años (2005-2006), por lo que no se llevó a cabo ningún proceso formativo en el tema durante ese mismo lapso.

<sup>4</sup> Entrevista con jueces del ramo penal, septiembre de 2007.

<sup>5</sup> En este cuadro se incluyeron únicamente los cursos específicos sobre temas fiscales, pues en todos los años hubo cursos de investigación financiera, pero dirigidos a las fiscalías de Crimen Organizado y Lavado de Dinero, y no a la Fiscalía de Delitos Económicos

<sup>6</sup> Entrevista con personal de la Fiscalía de Delitos Económicos, septiembre de 2007.

## 6.4. Mecanismos de gestión de casos

Los mecanismos de gestión y diligenciamiento de los casos, constituyen un punto vital en el avance de éstos. Está demostrado que las prácticas administrativas tradicionales, obsoletas, ritualistas e innecesarias (burocratismo) y la repetición automática y sin objetivos de los procesos (rutinización), inciden tanto en los tiempos de duración de los procesos como en la investigación criminal de los casos.

Respecto a los delitos tributarios, tanto las entrevistas realizadas como los expedientes analizados revelan la existencia de altos niveles de burocratismo en el trámite de los procesos. A esto se suma una rutinización de la investigación criminal, por lo cual las diligencias se practican en forma automática, sin ningún criterio de efectividad ni mucho menos encaminado a una persecución penal estratégica.

Por otra parte, aunque todas las instancias que intervienen en el proceso penal tributario cuentan con departamentos, gerencias o unidades de planificación, carecen de instancias especializadas de apoyo a la gestión de casos, así como de mecanismos y procedimientos para agilizar el trámite de los procesos. En el caso de los tribunales de justicia existe el Centro de Gestión Penal, órgano encargado de apoyar a los juzgados y tribunales en el diligenciamiento administrativo de los casos penales en general, y también de los casos de delitos tributarios. Este Centro permite evitar la pérdida de los expedientes, una situación que sucedía y aún sucede

con frecuencia en otros tribunales, y que por lo mismo es fuente de corrupción.

Sin embargo, de la observación de casos realizada en el Centro de Gestión Penal en abril de 2008, se pudo determinar que ninguna de las instituciones cuenta con mecanismos eficientes de gestión de los procesos penales en materia tributaria. En efecto, en muchos de los casos analizados fue posible identificar excesiva burocracia en el diligenciamiento de los mismos. Por ejemplo, la utilización de notificaciones por escrito conlleva gran cantidad de personal, tiempo y esfuerzo que pueden ser ahorrados mediante notificaciones por medios electrónicos o por teléfono. Por citar un ejemplo, en uno de los casos analizados se suspendió dos veces una audiencia de procedimiento abreviado, porque el juzgado no remitió el expediente del caso al centro de gestión penal para su notificación.

En otros casos, se pudo constatar que tanto la SAT como la PGN cambiaron múltiples veces de abogado (en un solo caso la SAT cambió de abogado 10 veces), lo que perjudica el seguimiento del proceso, pues cada abogado nuevo debe llevar un proceso de inducción del caso en concreto. De acuerdo con el personal de la SAT entrevistado, esta práctica se realiza debido a la escasez de personal, lo que obliga a que la mayoría de los abogados deba actuar en todos los casos.<sup>7</sup>

Esta falta de criterios de gestión se observa desde el inicio de los procesos. Así, la gran mayoría de las denuncias de la SAT son presentadas a los tribunales en lugar de al MP. Esta medida implica un gasto

innecesario de tiempo, pues la única función que cumplen los tribunales es remitir esta denuncia al MP.

## 6.5. Mecanismos de carrera y evaluación del desempeño

Todas las instituciones cuentan con sistemas de carrera profesional, aunque en algunas estos se encuentran más desarrollados que en otras. Desde el año 1999 existe la Ley de la Carrera Judicial, decreto 41-99, y su reglamento, acuerdo 6-2000, la cual norma el sistema de selección, nombramiento, promoción, evaluación y traslado de los jueces de primera instancia, sentencia y ejecución. Por su parte, el personal auxiliar (oficiales, secretarías, notificadores) se encuentra sujeto a la Ley del Servicio Civil del Organismo Judicial. En este caso, se contempla un procedimiento de ingreso, mas no uno de promoción y evaluación del desempeño.

En el caso del MP, el personal fiscal (agentes y auxiliares fiscales) se encuentra sujeto a lo establecido en el decreto 40-94 (LOMP), que determina los criterios de selección, promoción y traslados del personal. Sin embargo, no existe un sistema de evaluación del desempeño fiscal por resultados.

En el caso de la SAT, la Gerencia de Recursos Humanos es la instancia encargada de desarrollar el sistema de reclutamiento, selección, capacitación, evaluación del desempeño, gestión de incentivos y retiro del personal de la institución. En las visitas efectuadas a la SAT se pudo comprobar que existe un seguimiento constante de los casos asignados a cada persona dentro

---

<sup>7</sup> Entrevista con funcionarios de la SAT, julio de 2008.

del Departamento de Asuntos Penales, así como sistemas de evaluación del desempeño por diligencias.

En el caso de la Policía Nacional Civil, la Ley Orgánica de la PNC establece un sistema de carrera profesional con base en criterios de antigüedad y mérito. Sin embargo, no existe un sistema de evaluación del desempeño policial como requisito para los ascensos.

## 6.6. Coordinación interinstitucional

Como se ha señalado, para el avance de los casos penales tributarios resulta fundamental una efectiva coordinación entre las distintas instituciones que intervienen en el proceso, pero principalmente entre la PNC, el MP, la SAT y la PGN, debido a que son estas las instituciones cuyo interés es lograr una sanción penal contra el evasor y el pago del tributo defraudado. En este sentido existen posiciones encontradas. En efecto, por una parte los funcionarios de la SAT entrevistados aseguran que la coordinación interinstitucional es positiva y que se llevan a cabo reuniones periódicas de coordinación con el MP, tanto con los abogados encargados de los casos como de la directora del Departamento de Asuntos Penales con el fiscal de sección.

Sin embargo, tanto en la SAT como en el MP se menciona como uno de los principales problemas para ambas instituciones la labor desempeñada por la otra. En el MP, los fiscales entrevistados argumentan que: *“El principal obstáculo que la Fiscalía de Delitos Económicos del MP enfrenta,*

*es que no hay una respuesta pronta de SAT a los requerimientos que le efectúan de documentos o copias certificadas de los mismos, en vista de que acompañan a sus denuncias únicamente fotocopias simples de los documentos que sustentan la denuncia, y cuando el MP le requiere los documentos certificados, se pasan hasta meses en enviar o cumplir con lo requerido para continuar con la investigación”*.<sup>8</sup>

La SAT apunta que uno de los principales problemas para el avance de los procesos radica en que el MP carece de un sistema de evaluación del desempeño similar al de la SAT, por lo que no existe obligatoriedad para los fiscales de darle seguimiento a los casos.<sup>9</sup>

Otro factor que condiciona y limita la efectividad en la persecución de estos delitos, consiste en que la SAT presenta la denuncia sin ninguna comunicación previa con el MP. Como advertimos anteriormente, es importante que, al momento de conocer el hecho delictivo, los personeros de la SAT y del MP se reúnan para discutir los aspectos probatorios, dogmáticos y procesales más convenientes para cada caso. De esta manera se podrían generar mecanismos de persecución penal estratégica donde se persiguiera incluso a bandas de contrabandistas, en vez de casos aislados.

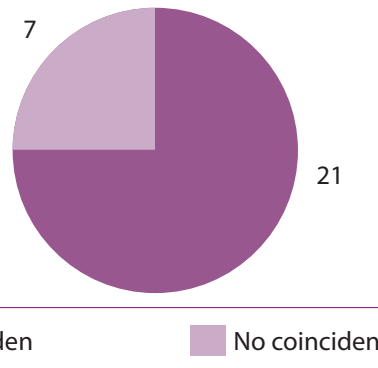
Una práctica que ejemplifica el grado de descoordinación MP-SAT es la reiterada queja de los fiscales entrevistados en el sentido de que la SAT no acompaña

<sup>8</sup> Entrevista con fiscal de la fiscalía de delitos económicos, 15 de octubre de 2007.

<sup>9</sup> Entrevista con funcionarios de la SAT, 7 de marzo de 2008.



**Gráfica 10**  
**Coincidencias entre MP y SAT en solicitudes finales de los casos (28 casos analizados)**



Fuente: Análisis de casos

documentos originales ni pruebas en las denuncias presentadas. Este hecho demuestra tanto la falta de coordinación como la carencia de una visión estratégica para abordar los casos, pues el MP, como director de la investigación, junto a la SAT como querellante adhesivo en los procesos, deben determinar en conjunto los elementos que la SAT debe reunir antes de plantear cualquier solicitud relativa a un caso.

Las entrevistas sostenidas con funcionarios de la SAT confirman este hecho. Ellos manifestaron que:

*“Con relación a los documentos que se acompañan a las denuncias como elementos de prueba, algunas veces se envían fotocopias simples de esos documentos, ya que no existe una instrucción formal para acompañar los documentos originales, por lo que los abogados pueden tomar la decisión de en que caso acompañan documentos originales y en cuales no, algunas veces por*

*seguridad no se envían los documentos ya que estos se encuentran en bóvedas no en archivos de seguridad...la SAT únicamente acompaña a la denuncia los datos del contribuyente, copias de las declaraciones vía Banca SAT o bien los documentos que envían los bancos del sistema y el soporte físico de las declaraciones”.*<sup>10</sup>

A criterio de los funcionarios del MP y la SAT entrevistados en julio de 2008, esta práctica ha disminuido a partir del año 2007. Ellos aseguran que actualmente la SAT presenta mejor sus denuncias al MP.

Tanto en el MP como en la SAT existe la Unidad de Análisis Financiero. Esta unidad –estructurada con el apoyo del gobierno de los Estados Unidos de América– desempeña, según personal de la SAT, funciones de inteligencia financiera, con el objetivo de prevenir y combatir los delitos de lavado de dinero, defraudación tributaria y otros.

<sup>10</sup> Entrevista con personal de la SAT el 27 de julio de 2007.

---

No se tuvo acceso a ningún reglamento que establezca los objetivos de esta Unidad. El análisis de casos realizados para la presente investigación permite determinar que en 7 de los 28 casos analizados (25%), el MP y la SAT discrepan de la decisión final a imponer. Por ejemplo, en casos en los que el MP solicita una clausura provisional, la SAT solicita una apertura a juicio. Importa destacar este punto, pues la coordinación entre el órgano acusado y el querellante adhesivo es fundamental para el avance de los casos. Es aceptable, asimismo, por la estructura antagónica del proceso

penal (acusador y defensa), que existan discrepancias; incluso, que las mismas se manifiesten dentro del propio proceso. Por esta razón el diseño normativo contempla que la SAT se constituya en querellante adhesivo. Esta situación permite también ejercer un autocontrol dentro del proceso, y el juez o el tribunal deberá dilucidarlo en los casos concretos. Sin embargo, se considera que estas discrepancias habrían de darse en un porcentaje menor de los casos, pues el MP y la SAT deberían de elaborar en forma conjunta la estrategia de litigio.

---

# 7

## Resultados obtenidos en la persecución penal de los delitos tributarios

Este informe ha descrito cómo el Estado de Guatemala ha incorporado la evasión fiscal en su política de persecución contra el crimen, mediante la creación de tipos penales, la creación de reglas especiales para el juzgamiento de estos delitos, y generando institucionalidad específica para la persecución de los mismos. Ahora resta analizar cuáles son los resultados de la persecución penal de estos delitos. Para tal efecto, se utilizaron las memorias de labores del MP, datos proporcionados por la SAT y el Organismo Judicial, así como información obtenida del análisis de casos en el Centro Administrativo de Gestión Penal.

Debe tomarse en cuenta, sin embargo, que ningún sistema penal puede darle respuesta efectiva a todos los delitos cometidos. De hecho, en todas las sociedades, incluso aquellas más eficientes en la persecución penal, existen grandes espacios de impunidad, es decir, delitos a los que el Estado no les aplica ninguna sanción.

Teniendo en cuenta esa realidad, los sistemas penales deben enfocar sus esfuerzos y recursos en la persecución de los delitos graves, para lograr una respuesta más efectiva por parte del sistema. Para establecer

la gravedad de un delito se deben tomar en cuenta dos variables. La primera de ellas es que afecte bienes jurídicos fundamentales de la persona; entre estos tenemos los delitos que atentan contra la vida, la integridad, la libertad y la indemnidad y libertad sexual de las personas. La segunda variable es si afectan en forma indirecta los derechos o bienes de una colectividad de personas. Los delitos tributarios pueden ser considerados dentro de esta categoría, pues la evasión fiscal no solamente lesiona el patrimonio público en forma directa, sino que afecta en forma indirecta la capacidad del Estado para satisfacer necesidades fundamentales de las personas (vivienda, salud, educación, seguridad, etc.). Por ello, la persecución y sanción penales de las grandes evasiones tributarias han de ser una prioridad en la política criminal del Estado y utilizar los mecanismos simplificadores para las evasiones menores.

También es un factor importante que se resuelvan los casos en un plazo razonable que permita al Estado contar con los recursos en el tiempo necesario. Además, si existe demasiado tiempo entre la comisión del delito y la sanción, la misma pierde parte de su factor preventivo hacia otros evasores,

y facilita que el evasor pueda ocultar o “lavar” los activos pertenecientes al Estado.

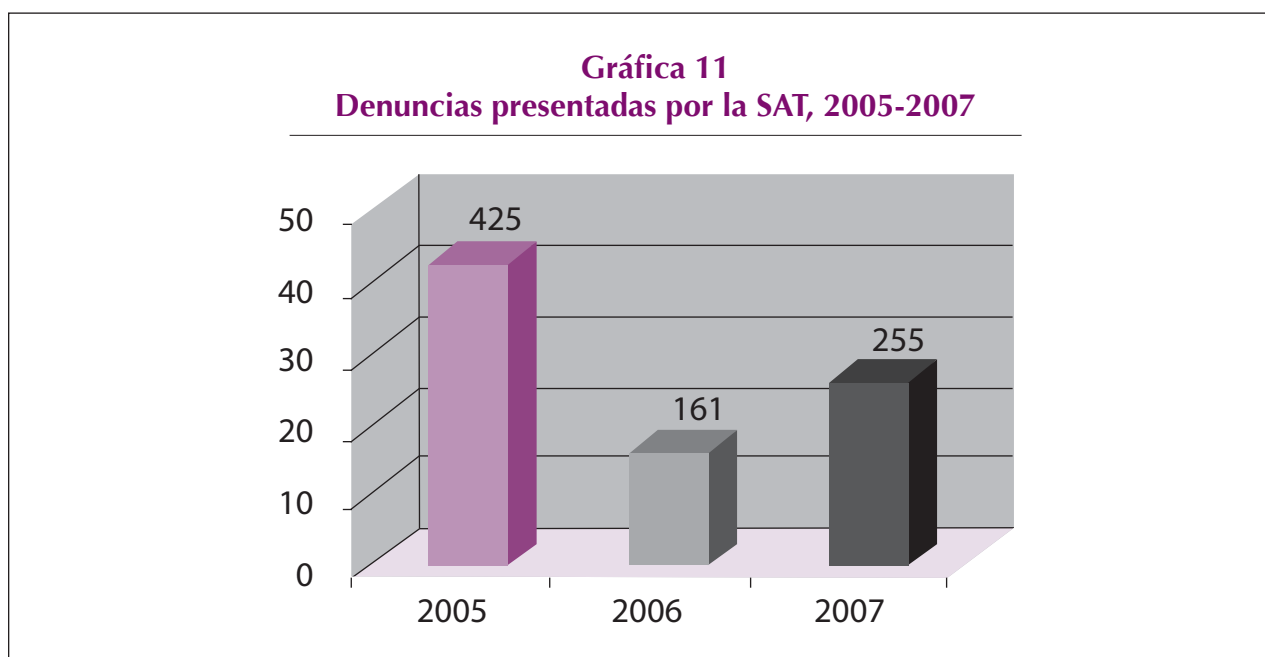
## 7.1. Denuncias presentadas por delito y tributo

Durante el período 2005-2007, la SAT presentó un total de 841 denuncias penales a los juzgados de primera instancia. Resultó imposible identificar alguna tendencia en la cantidad de denuncias presentadas, solamente que en 2005 se presentaron más denuncias que en los dos años posteriores. Como se puede apreciar en las gráficas siguientes, con relación al año 2005 se produjo una disminución considerable en el número de denuncias presentadas. De acuerdo con la SAT, este hecho obedece a la aplicación de una mayor exigencia interna de fundamentos al momento de presentar las denuncias, es decir que la Intendencia de Asuntos Jurídicos cuenta con normas más estrictas para realizar el trabajo de

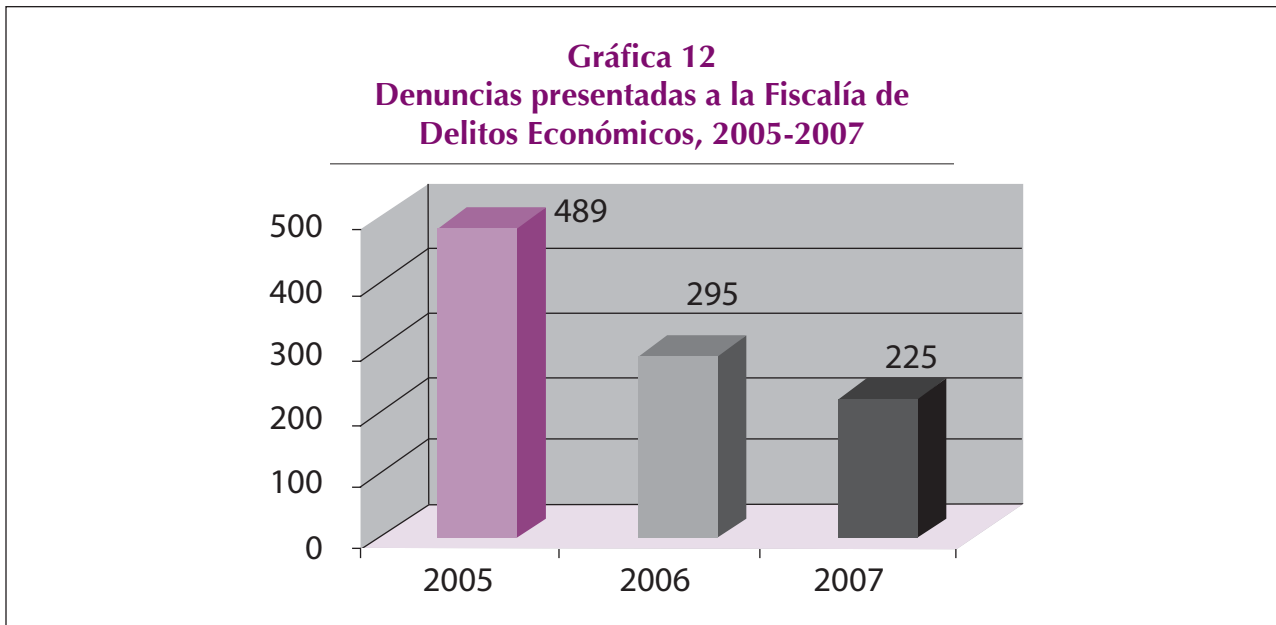
depuración de los casos referidos por la Intendencia de Fiscalización.

Cabe anotar, sin embargo, que estas denuncias no constituyen la totalidad de casos ingresados al MP. Esto se debe a que existe una buena cantidad de casos que son presentados mediante prevenciones policiales (principalmente por casos de contrabando) o se conocen de oficio. Estos resultados pueden verse en la gráfica 12, basada en datos de la Fiscalía de Delitos Económicos.

De las denuncias presentadas de 2005 a 2007, el 70% correspondió a delitos tributarios (defraudación tributaria, caso especial de defraudación tributaria y resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT), mientras que el 27% estuvo relacionado con el ramo aduanero (delitos de defraudación y contrabando aduaneros), y solamente el 3% correspondió a evasión de impuestos sobre timbres fiscales,

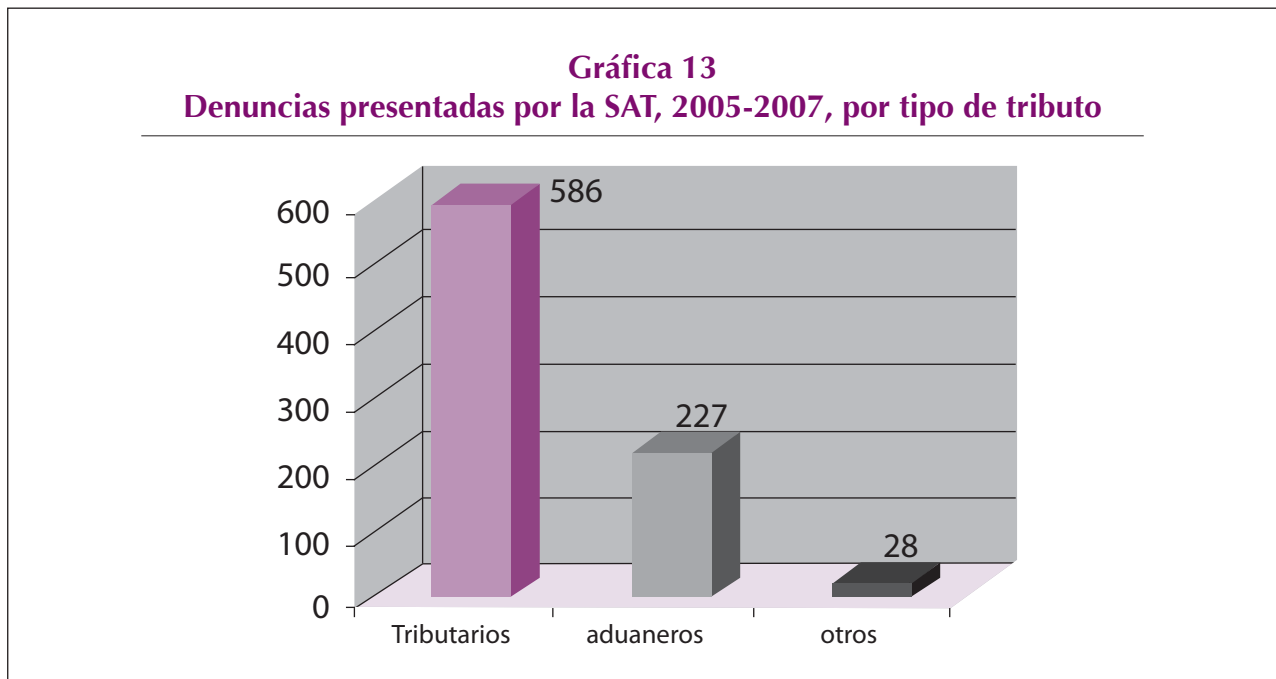


Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.



Fuente: Fiscalía de Delitos Económicos, MP.

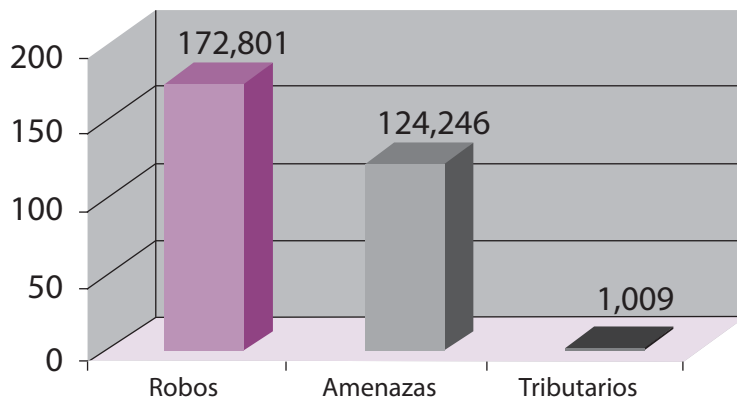
Nota: Las discrepancias entre el número de denuncias presentadas entre MP y SAT (ver gráfica 11) obedecen a los casos que la policía presenta solo al MP.



Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

Nota: Los totales con la gráfica 11 no coinciden por discrepancias en la información otorgada por la SAT.

**Gráfica 14**  
**Comparación denuncias delitos más comunes y delitos tributarios, 2005-2007**



Fuente: MP.

bebidas alcohólicas y tabacos. Al comparar la cantidad de denuncias presentadas en el MP por delitos tributarios con las de los delitos más comunes (robo y amenazas), se observa que los delitos tributarios son poco denunciados (ver gráfica 14). Lo anterior podría ser un indicador de deficiencias en los procesos de detección y denuncia de estos ilícitos.

Con relación al tipo de delito, según datos de la Fiscalía de Delitos Económicos, en 2007 el delito más denunciado fue el de defraudación tributaria, con un 56% del total, seguido de la defraudación y el contrabando aduaneros, con 30% de los casos, y la resistencia a la acción fiscalizadora, con un 11%. Únicamente se presentaron 3% de casos correspondientes a apropiación indebida de tributos y delitos varios.

Este hecho es congruente con los datos proporcionados por el Organismo Judicial durante los años 2005 y 2006, según los cuales, los delitos más denunciados durante

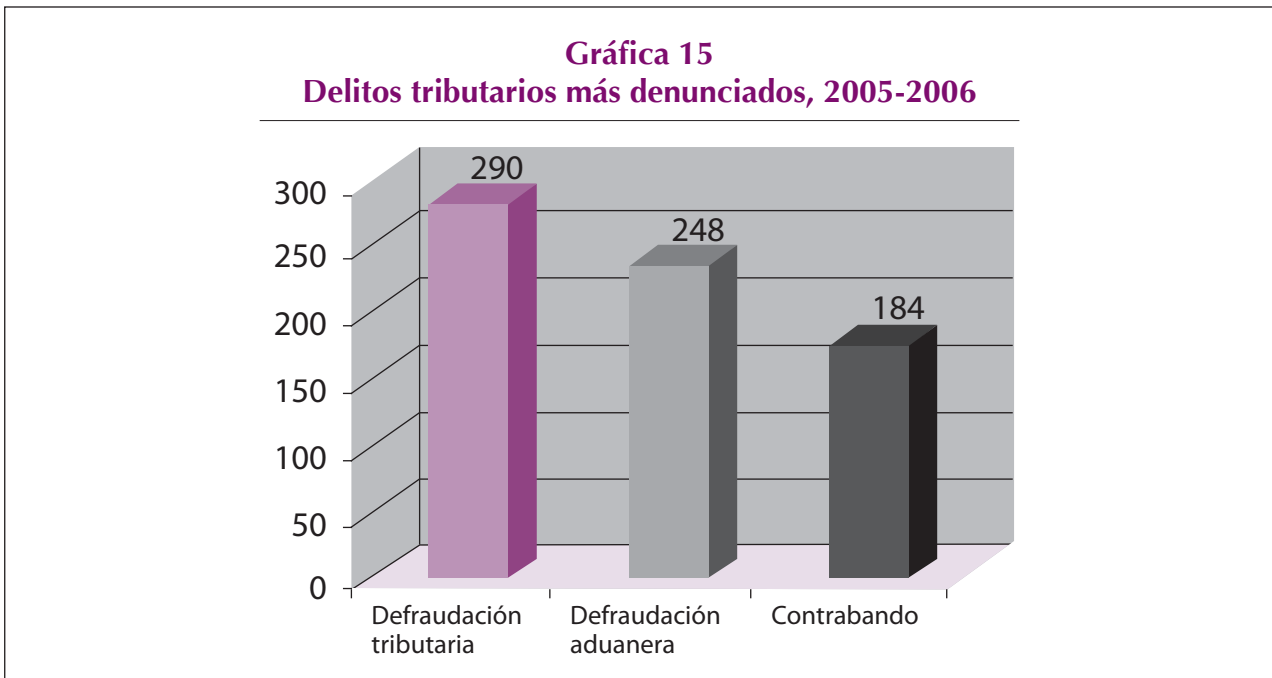
este período son los de defraudación tributaria, con 290 denuncias (40.2%), defraudación aduanera, con 248 (34.3%) y contrabando aduanero con 184 (25.5%) (ver gráfica 15).

Respecto a los impuestos defraudados, de la observación de casos resueltos se induce que los tributos por los cuales existen más procesos penales son el arancel de aduanas, con 17 casos (53%); seguido del IVA doméstico, con 9 casos (28%); el IVA sobre importaciones (13%) y muy por detrás el ISR, con 2 casos (6%). El dato anterior no implica que no exista evasión fiscal del ISR, sino que la evasión de este delito no es detectada ni denunciada por los órganos de fiscalización e investigación. Un factor que posiblemente incide en esta limitación es la complejidad de la administración y recaudación de dicho impuesto. Caso contrario de los delitos cometidos en aduanas, los cuales son más sencillos de detectar. A criterio de los funcionarios del sistema de justicia, y de expertos en temas tributarios, la

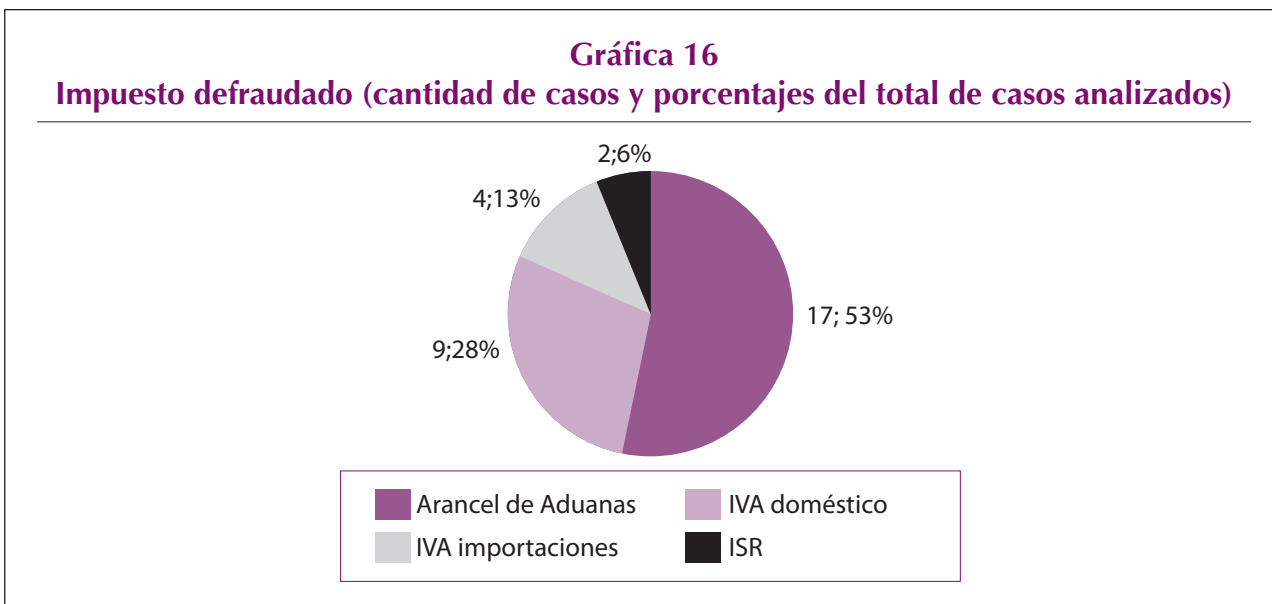


complejidad que presenta el ISR facilita la elusión fiscal y hace innecesaria la evasión. Además, en Guatemala la legislación del ISR se muestra extremadamente generosa en permitir deducciones y exoneraciones, a la vez que define con poca precisión al

ingreso imponible. Por lo tanto, para reducir el pago del ISR es innecesario incurrir en ilícitos, al ser relativamente sencillo eludir el impuesto mediante prácticas legales. En cuanto a la forma de comisión del delito, se determinó que la acción más denunciada



Fuente: Organismo Judicial.



Fuente: Análisis de casos.

fue la de no declaración en aduanas, con 14 casos (50%), seguida muy de lejos por declaraciones falsas, con 3 casos (11%) y pago de los impuestos con cheques sin fondos (11%); finalmente, 2 casos de falsificación de timbres fiscales (7%). Debe apuntarse que el número de casos de la gráfica 18 no coincide con el de la gráfica 17, debido a que con una misma forma de comisión de los delitos se puede evadir el pago de uno o más impuestos. Estos datos permiten apreciar nuevamente que los mecanismos de fiscalización e investigación se orientan más a la verificación de mercadería ingresada de contrabando que a la investigación financiera de las empresas. Esto a pesar de que, como se ha señalado, la fiscalización de la PNC en las fronteras es casi inexistente.

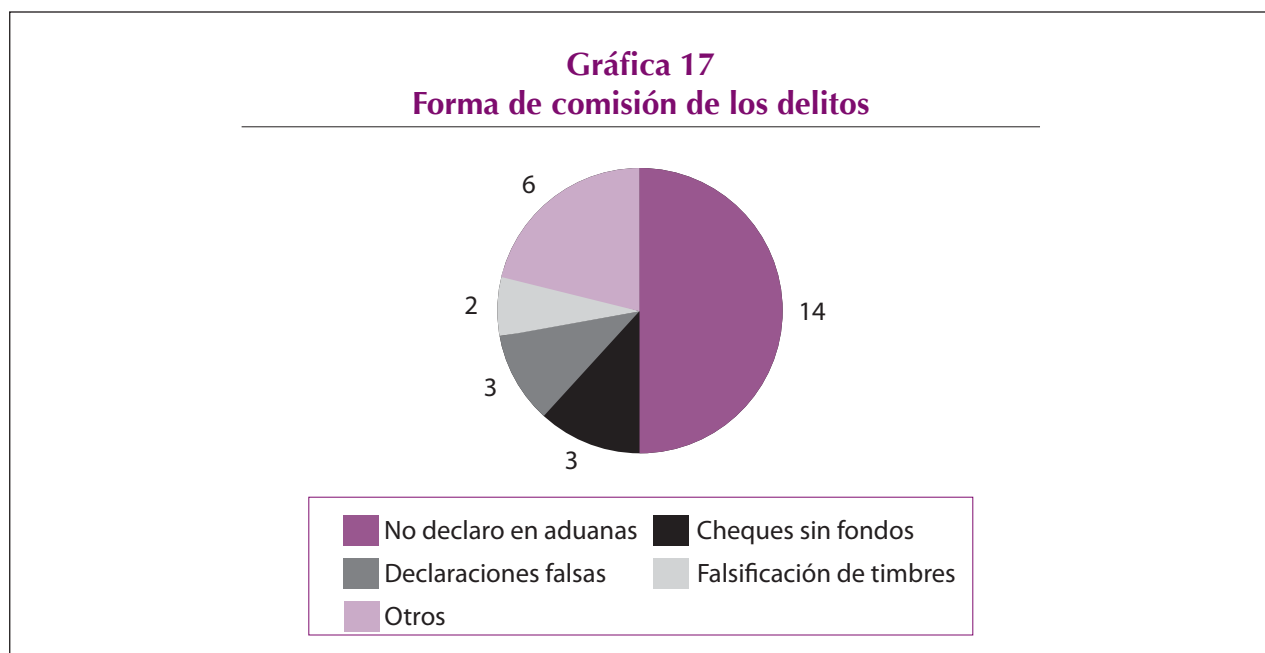
## 7.2. Personas denunciadas

De acuerdo con datos del MP, en las denuncias presentadas en los años 2005

y 2006, el 51% corresponde a personas individuales, mientras que 44% afecta a personas jurídicas. También existe un grupo de denuncias donde el tipo de persona no está determinado. En la misma línea, aunque en distinta proporción, el análisis de los 28 casos terminados revela que 19 (68%) son denuncias contra personas individuales y únicamente 9 casos (32%) se refieren a empresas, por medio de sus representantes legales. Este dato puede indicar que los procesos contra personas individuales se resuelven más que los procesos contra personas jurídicas.

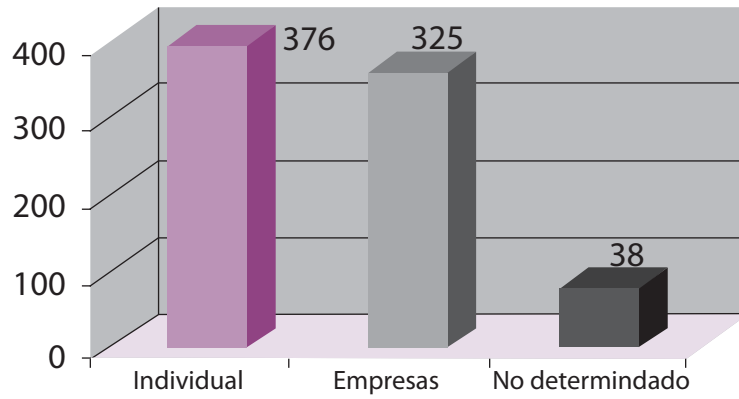
Es importante recordar, en este tema, que la legislación penal guatemalteca define a los representantes legales como responsables por los delitos cometidos por las empresas.

En este sentido, las denuncias relativas a empresas atañen, en verdad, a los representantes legales de éstas. Sin



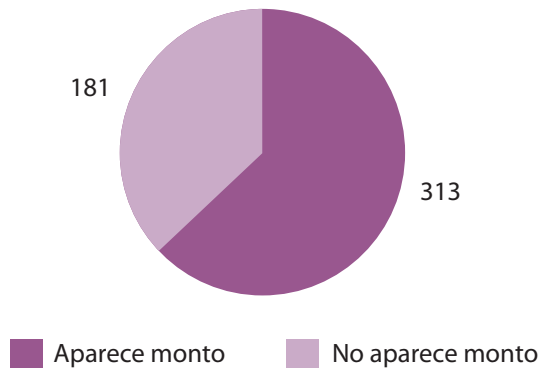
Fuente: Análisis de casos.

**Gráfica 18**  
**Denuncia presentada por tipo de personas, 2005-2006**



Fuente: Fiscalía de Delitos Económicos, MP.

**Gráfica 19**  
**Denuncias con monto y sin monto 2005**



Fuente: Fiscalía de Delitos Económicos, MP.

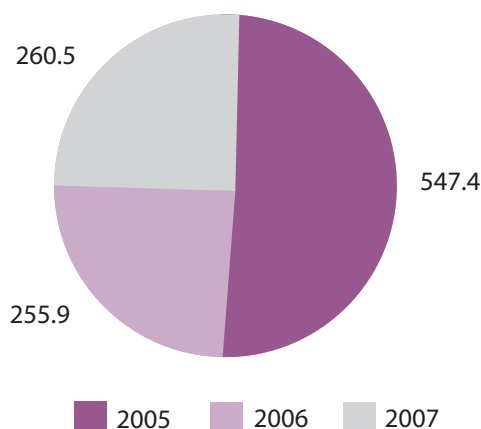
embargo, los funcionarios de la SAT y el MP entrevistados informaron que, en muchas ocasiones, los dueños de las empresas nombran representantes legales a personas que poca o ninguna relación tienen con las actividades de la empresa; los funcionarios también reconocieron que no se realiza persecución penal contra los dueños de las empresas.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Entrevista con funcionarios de la SAT y el MP, julio de 2008.

### 7.3. Monto de las denuncias

Como se mencionó anteriormente, la SAT no anota en sus denuncias el valor defraudado, lo que algunas veces dificulta al MP la persecución penal de los respectivos delitos. Según datos del MP, esta práctica se da hasta en un 63% de los casos (313). Ante esta situación, funcionarios de la SAT argumentan que: “...*algunas veces las denuncias no llevan*

**Gráfica 20**  
**Montos de denuncias penales por año, 2005-2007 (en millones de quetzales)**



Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.

*montos por tratarse de denuncias por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, por ser presentadas por el Registro Fiscal de Vehículos, cuando las presentan las aduanas de vehículos (cuando se trata de importar vehículos con documentos falsos), otras que se presentan por abuso de autoridad en contra de empleados de la SAT, o bien denuncias por tránsito (sic) internacional (cuando mercadería que debe salir del país no sale y se queda en territorio guatemalteco(sic)), en todos estos casos no se persigue el cobro de un adeudo tributario sino la investigación de la comisión de un hecho ilícito”.*<sup>2</sup>

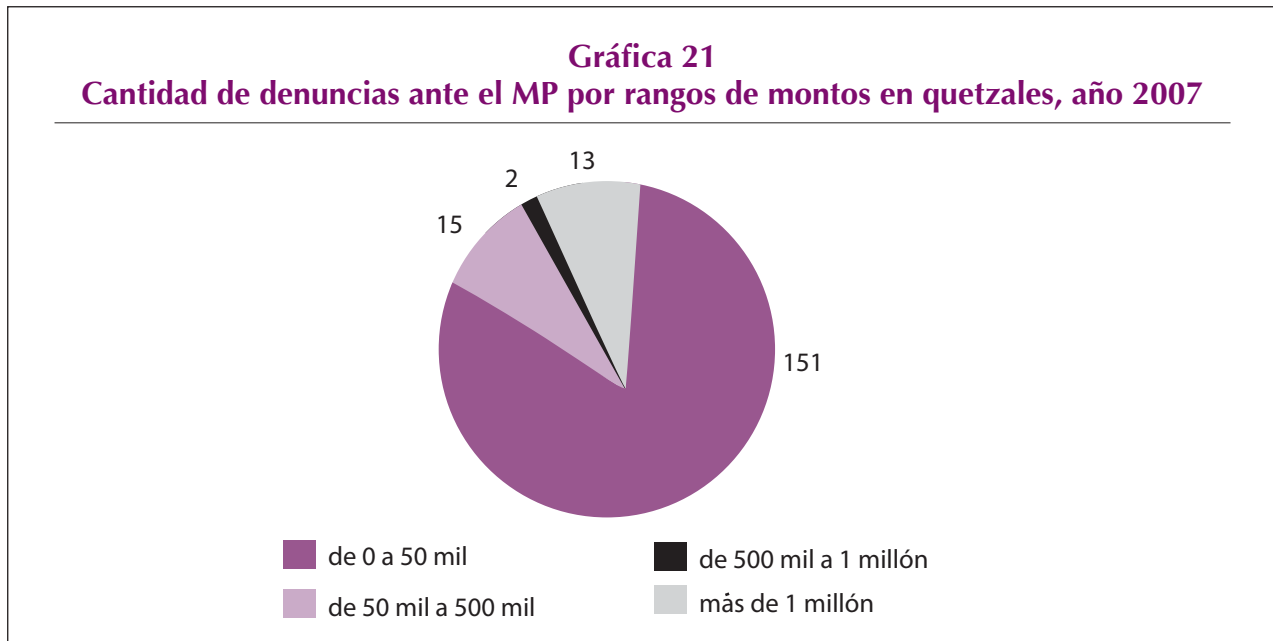
Por su parte, en las denuncias donde sí aparecen montos, durante el período 2005-2007, este asciende a un total cercano a Q1,063 millones, lo que representa el 1.21% del total de tributos recibidos y un 6.2% de la evasión combinada del IVA e

ISR.<sup>3</sup> La importante disminución en los montos de las denuncias con relación al año 2005 se explica porque en ese año hubo una denuncia por Q359 millones relacionada con combustibles y dos denuncias por Q69 millones, relacionadas con importación de pollo. En relación con la magnitud de las denuncias presentadas, de acuerdo con datos del MP para 2007, 151 casos (84%) son cantidades menores de Q50 mil, es decir, susceptibles de la aplicación de mecanismos simplificadores, mientras que únicamente 13 casos (7%) corresponden a evasiones de más de un millón de quetzales.

Este dato no puede ser interpretado en forma aislada, e inferir que los grandes contribuyentes no evaden impuestos. Más bien debe interpretarse mediante el análisis criminológico, según el cual los mecanismos de persecución penal y

<sup>2</sup> Entrevista con personal de la SAT, 27 de julio de 2007.

<sup>3</sup> El caso del IVA se basa en información de la SAT. Con respecto al ISR, estimación propia con base en Solórzano, C. (2005).



Fuente: Fiscalía de Delitos Económicos, MP.

fiscalización financiera del Estado enfocan su atención en la persecución e investigación de pequeños casos de evasión.<sup>4</sup> Además, los grandes contribuyentes pueden optar por una planificación tributaria que les permita reducir su obligación tributaria sin incurrir en quebranto de leyes.

## 7.4. Duración de los procesos

Para determinar la duración de un proceso penal por delitos tributarios se deben tomar en cuenta dos indicadores.

El primero, la duración del proceso, es decir, el plazo desde la fecha de presentación de la denuncia, prevención policial o querrela hasta la fecha de la última resolución que

pone fin al procedimiento intermedio.<sup>5</sup> En este caso el mínimo fue de 94 días y el máximo, de 2,628 días (7 años 2 meses y 12 días), para un promedio de 1,126 días. En promedio, los casos penales por delitos tributarios tardan 3 años y 29 días.

El segundo, en muchos de los casos tributarios no coincide la fecha de comisión del delito y la fecha de inicio del proceso, pues varias de las evasiones son detectadas por la administración tributaria cuando se realizan inspecciones sobre las empresas, lo cual puede ocurrir varios años después de cometida la evasión fiscal.

En este sentido, el promedio de tiempo entre la comisión del delito y el inicio del proceso penal es de 544 días, es decir un año, con cinco meses y 23 días.

<sup>4</sup> Para más información con respecto a los mecanismos de criminalidad del Estado, ver Saín, M. (2008), p.116, citando a Zaffaroni, E.

<sup>5</sup> En esta investigación, por la mínima cantidad de casos tributarios que son llevados a debate no se realizó una observación de la etapa del juicio.

**Cuadro 7**  
**Duración de procesos tributarios con base en el análisis de casos (días calendario)**

Plazo transcurrido entre...	Casos	Mínimo	Máximo	Promedio
Comisión del delito y presentación de la denuncia	28	0	1,920	544
Presentación de la denuncia y fin del proceso	27	94	2,628	1,126
Comisión del delito y fin del procedimiento intermedio	27	270	3,417	1,671

Fuente: Análisis de casos.

**Cuadro 8**  
**Duración de procesos penales por delitos tributarios y delitos comunes**  
Desde la fecha de comisión del delito hasta el final del procedimiento

Delitos comunes		Delitos tributarios
Ciudad de Guatemala	Quetzaltenango	Ciudad de Guatemala
<b>195 días</b> (6 meses y 15 días)	<b>110 días</b> (3 meses y 20 días)	<b>1,671 días</b> (4 años 6 meses y 29 días)

Fuente: Análisis de casos e ICCPG.

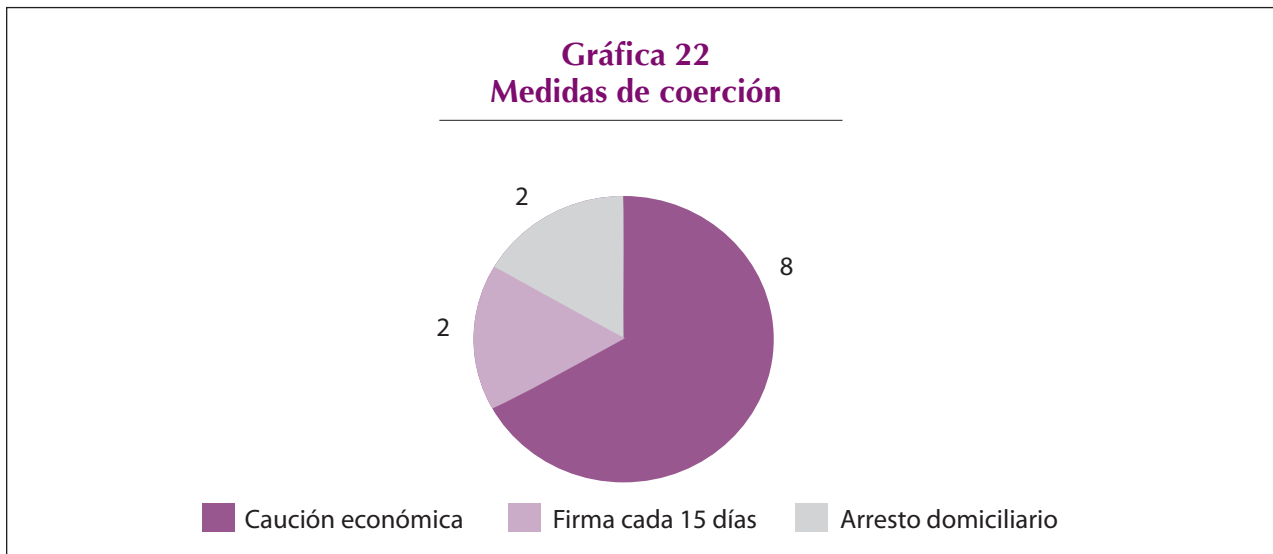
En total el plazo entre la comisión de delito tributario y la resolución que pone fin al procedimiento preparatorio varía entre un mínimo de 270 días (8 meses y 24 días) y un máximo de 3,417 días (9 años, 4 meses y 10 días), para un promedio de 1,671 días, es decir, 4 años 6 meses y 29 días.

De acuerdo con una investigación publicada en 2003, la duración promedio de 28 procesos por delitos comunes, desde la comisión del delito hasta la resolución final que pone fin al procedimiento intermedio,

abarcó 195 días.<sup>6</sup> Si se compara este plazo con el promedio de duración del proceso en cuanto a los delitos tributarios (1,670 días), se encuentra que, esta excede más de ocho veces la duración promedio de los delitos en general. En el caso de los delitos cometidos en el departamento de Quetzaltenango, donde se ha puesto en marcha plenamente la oralización de la etapa preparatoria, mediante la aplicación del reglamento

<sup>6</sup> ICCPG (2003), *Informe de seguimiento a la reforma procesal penal en Guatemala*, p. 167.





Fuente: Análisis de casos.

de tribunales penales, esta cifra se ha reducido considerablemente, haciendo aún más evidente la diferencia en la duración de los procesos por delitos tributarios y los delitos comunes. Los funcionarios entrevistados aducen como factores para la excesiva duración de los procesos penales tributarios, la excesiva utilización de amparos, las excepciones de personería y prejudicialidad, y la burocratización en la gestión de tribunales. Una práctica común en estos casos consiste en que los contribuyentes plantean conflictos de competencia, intentando que los casos pasen a la vía administrativa, debido a que esta es más lenta.<sup>7</sup>

## 7.5. Medidas de coerción

Se encontró que la prisión preventiva no es una práctica usual en este tipo de delitos. Por lo general, se recurre a medidas sustitutivas, o incluso a ninguna medida de coerción, sin que por ello exista mayor

peligro de fuga de los sindicados. En efecto, de los 28 casos analizados, únicamente fue dictado un caso de prisión preventiva, mientras que en 8 casos se decretó una caución económica, en dos casos un arresto domiciliario y en dos casos, presentarse a firmar al juzgado cada 15 días.

Las medidas de coerción tienen un impacto importante en la duración del proceso, no por la forma como están reguladas en la legislación procesal penal, sino por la interpretación que se hace de éstas. Así, por cultura judicial, los fiscales esperan los seis meses de vencimiento para presentar su procedimiento ante el juez que dirige la investigación. Desde luego, durante ese lapso se pueden ocultar los bienes del procesado y con esto, impedir la recuperación de los activos del Estado, o sea el erario nacional, o bien prolongar la duración del proceso en forma innecesaria.

En algunos países de América Latina, como Chile, por ejemplo, para evitar esta

<sup>7</sup> Entrevista con funcionarios de la SAT y del MP, julio de 2008

extensión del proceso se sugiere que la duración del período de investigación se discuta en la primera declaración del imputado, luego de haber decretado el auto de procesamiento –acto procesal por el cual se liga al proceso al imputado–. Con esto se obliga al Ministerio Público a administrar en forma eficiente el período de investigación sin necesidad de afectar al imputado en su libertad de locomoción, o bien sin arriesgar la recuperación de los activos.

Por otra parte, al igual que en las medidas de coerción, las medidas precautorias tampoco son muy utilizadas: en los 28 casos analizados, únicamente se dictaron 6 arraigos y 4 embargos.

## 7.6. Efectividad en la persecución penal en los delitos tributarios

Para evaluar la efectividad de la persecución penal en los casos tributarios, consideraremos como salida efectiva la imposición de una sentencia condenatoria, o la aplicación de un mecanismo simplificador (medidas “desjudicializadoras” o procedimiento abreviado). La aplicación de la desestimación y el sobreseimiento como salida efectiva debe someterse a un cuidadoso análisis, pues ambas figuras se utilizan en buena parte de los casos cuando el contribuyente, sujeto a persecución delictiva, decide realizar el pago al fisco y evitar con esto una sanción penal.

Esta forma de utilizar la desestimación y el sobreseimiento desvirtúa su naturaleza procesal y tergiversa los fines del sistema

penal. Al respecto, el mismo MP ha determinado que, en ocasiones, se han utilizado estas figuras como forma de encubrir la impunidad: “... se ha detectado que los fiscales en su tarea de persecución penal solicitan a los jueces sobreseimientos y clausuras provisionales. Esto obedece generalmente a deficiencias en la dirección de la investigación criminal que le compete al fiscal”.<sup>8</sup>

Es importante señalar también que, de acuerdo con los fiscales y funcionarios de la SAT entrevistados, la utilización del sobreseimiento y la desestimación como forma de buscar el pago de los tributos es una práctica que no se emplea actualmente, y que cuando aún se recurre a ella, corresponde a aquellos casos que se iniciaron antes de la entrada en vigencia de las reformas al CPP del año 2001, que prohibieron esta práctica.<sup>9</sup>

Como se estableció anteriormente, se consideran salidas efectivas para los procesos penales tributarios aquellas que permitan la prevención especial y general de los delitos tributarios, y que conlleven a la vez la recuperación de los tributos defraudados, con sus respectivos recargos. Es decir que, para objeto del presente estudio, se consideran salidas efectivas las condenas, la utilización de medidas “desjudicializadoras” y el procedimiento abreviado.

También ha de aclararse que, aunque de ordinario, para calcular la efectividad en la persecución penal se toma en cuenta la totalidad de denuncias presentadas

<sup>8</sup> MP (2005), *Plan de política de Persecución Penal*, p. 23.

<sup>9</sup> Entrevista a funcionarios de la SAT y el MP, julio de 2008.

**Cuadro 9**  
**Efectividad en la persecución penal, 2007**

	MP	SAT	Salida efectiva
Desestimaciones	67	60	No
Sobreseimientos	7	6	No
Archivos	4	1	No
Clausuras provisionales	0	3	No
Criterios de oportunidad	2	0	Si
Suspensiones condicionales	33	15	Si
Acusaciones formuladas	8	0	No
Debates realizados	0	3	No
Procedimiento abreviado	0	1	Si
<b>Total</b>	<b>121</b>	<b>89</b>	

Fuentes: *Memoria de labores del MP año 2007*, e informe proporcionado por la SAT en marzo de 2008.

menos las desestimaciones (por no ser delitos), en este caso no se restaron las desestimaciones, pues de acuerdo con personal del Departamento de Asuntos Penales de la SAT, los casos desestimados corresponden a personas que pagaron los tributos defraudados. En ese sentido, una vez más cobra importancia lo establecido en los artículos 70 del CT y 330 del CPP, que el pago de los impuestos defraudados no exime de la responsabilidad penal.

Se debe tomar en cuenta que la efectividad del sistema penal guatemalteco es muy limitada para todos los delitos. Algunos informes han situado la efectividad de la persecución penal en apenas el 3% de la totalidad de los delitos denunciados.<sup>10</sup> Esta misma cifra puede variar

si se analiza con relación a cada delito, pues en algunos tipos delictivos se admiten más posibilidades procesales de salida efectiva que en otros. Por ejemplo, en los delitos de homicidios y asesinatos no se admite la aplicación de mecanismos simplificadores, por lo que la efectividad se reduce al 2%.<sup>11</sup>

Otro punto a destacar es que la carencia de un sistema estadístico unificado entre las distintas entidades del sistema penal provoca que la información obtenida de las diversas instancias presente variaciones, que en términos generales no resultan significativas. Por ejemplo, para el año 2007, la SAT y el MP presentaron cifras distintas de efectividad en la persecución penal (Ver cuadro 9).

<sup>10</sup> Monterroso, óp., cit., p. 73.

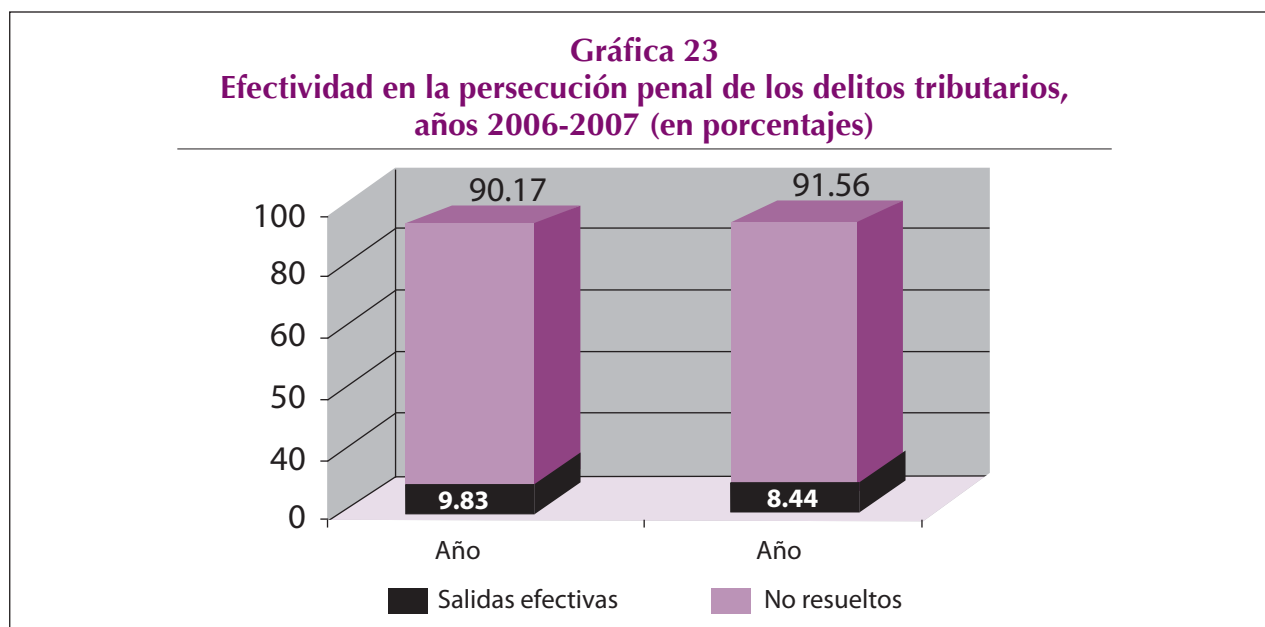
<sup>11</sup> ICCPG, óp. cit., p. 105,

Estas variaciones en la información se pueden explicar, en parte, debido a que la información de la *Memoria de labores del MP* únicamente contempla las solicitudes emitidas por los fiscales, en vez de las resoluciones judiciales. Sin embargo, es sumamente extraño que la fiscalía de delitos económicos del MP no reporte clausuras provisionales, mientras que la SAT sí lo hace. Sobre este punto se debe señalar que, en la observación de casos, se comprobó que en ese período se presentaron efectivamente tres casos de clausura provisional, que incluso fueron solicitados por el MP.

Por ello, para analizar la efectividad en la persecución penal se tomará en cuenta el número de denuncias presentadas en el MP (que comprende las denuncias presentadas por la SAT y las prevenciones policiales), y los datos de salidas finales reportados por la SAT, complementados con la información proporcionada por el Organismo Judicial relativa a las condenas.

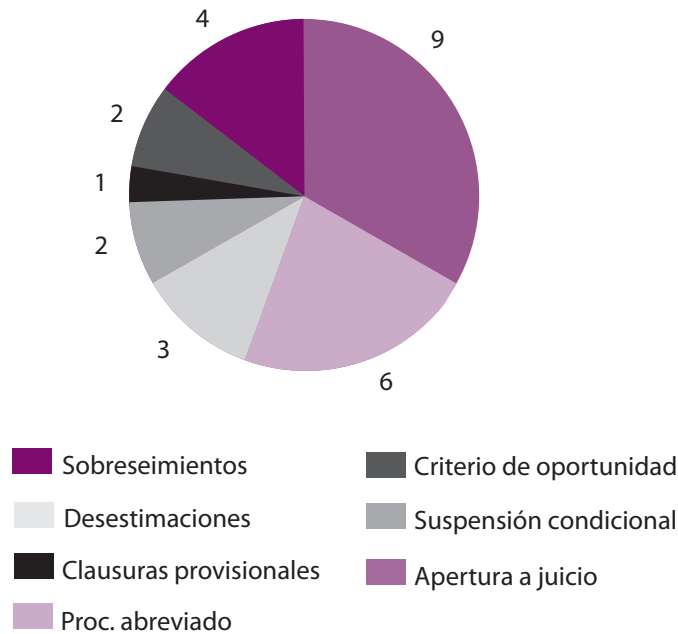
Considerando lo anterior, de un total de 295 denuncias recibidas en el MP en el año 2006, se decretaron 19 suspensiones condicionales de la persecución penal (6.44%), 1 procedimiento abreviado (0.34%), 1 criterio de oportunidad (0.34%) y 8 condenas (2.71%). Es decir que, en el año 2006, la efectividad en la persecución penal de los delitos tributarios fue del 9.83% del total de casos denunciados.

En 2007 esta cifra disminuyó debido a que de un total de 225 denuncias reportadas, se reportaron 15 suspensiones condicionales (6.67%), un procedimiento abreviado (0.44%) y tres condenas (1.33%). Así, la efectividad en la persecución penal de los delitos tributarios en 2007 es del 8.44% de los casos denunciados. Por otro lado, si al total de denuncias presentadas (225) se le restan las desestimaciones (60), debido a que no constituyen delitos, la efectividad en la persecución penal aumenta para 2007 a 11.41% del total de delitos denunciados. Sin embargo, como se señaló



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la SAT y el MP.

**Gráfica 24**  
**Salidas finales de los casos analizados**



Fuente: Análisis de casos.

anteriormente, no se tiene certeza de cuáles desestimaciones son realmente delitos, pues mediante esta figura se negocia con los contribuyentes el pago del impuesto.

En cualquier caso, si bien la efectividad de la persecución penal de los delitos tributarios es mayor que en otros delitos –como homicidios o robos–, las soluciones efectivas ni siquiera superan el 12% del total de denuncias por año.

Con relación a los casos analizados, de un total de 27 casos con resolución final, nueve de ellos fueron sobreseimientos (33%), seis fueron desestimados (22%) y tres fueron clausuras provisionales (11%); es decir, el 66% no constituye salida efectiva. El resto de salidas abarcaron cuatro aperturas a juicio (15%), dos suspensiones

condicionales de la persecución penal (7%), dos procedimientos abreviados (7%) y un caso de aplicación de criterio de oportunidad (4%).

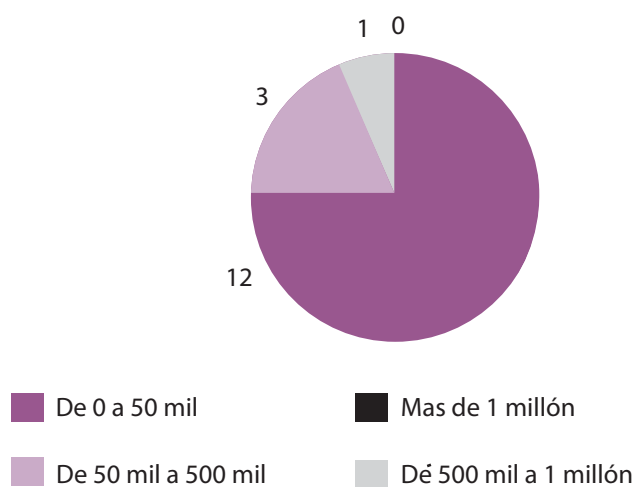
## 7.7. Montos recuperados por la vía penal

Como se señaló anteriormente, el 84% de las denuncias ingresadas se refiere a montos inferiores a los Q50 mil. Esta tendencia se mantiene en relación con los casos resueltos; en efecto, de 17 casos analizados donde aparecen montos, 12 de ellos (71%) son por cantidades menores a Q50 mil. También debe hacerse constar que el caso analizado con el mayor monto defraudado fue uno de defraudación aduanera por una cantidad poco mayor

a Q 740 mil; mientras que el menor fue por defraudación tributaria de Q445.11. Una vez más, este dato nos demuestra la selectividad del sistema penal, que privilegia la persecución y el juzgamiento de pequeñas evasiones, y deja en la impunidad

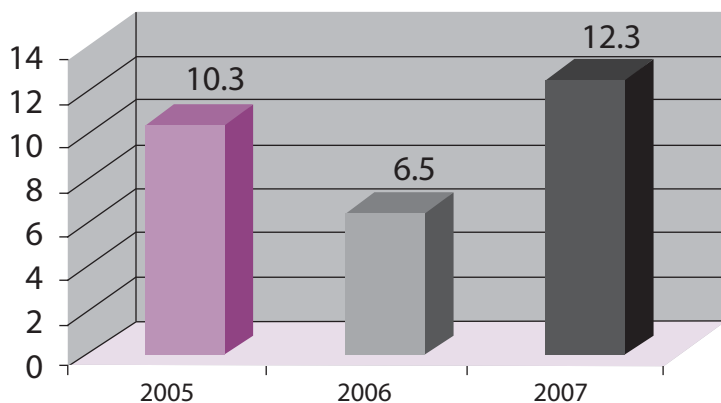
la mayoría de las grandes evasiones. En relación con los montos recuperados, de acuerdo con datos de la SAT, durante el período 2005-2007 se logró recuperar por la vía penal un total ligeramente superior a Q29 millones.

**Gráfica 25**  
**Casos analizados por rangos de montos en quetzales**



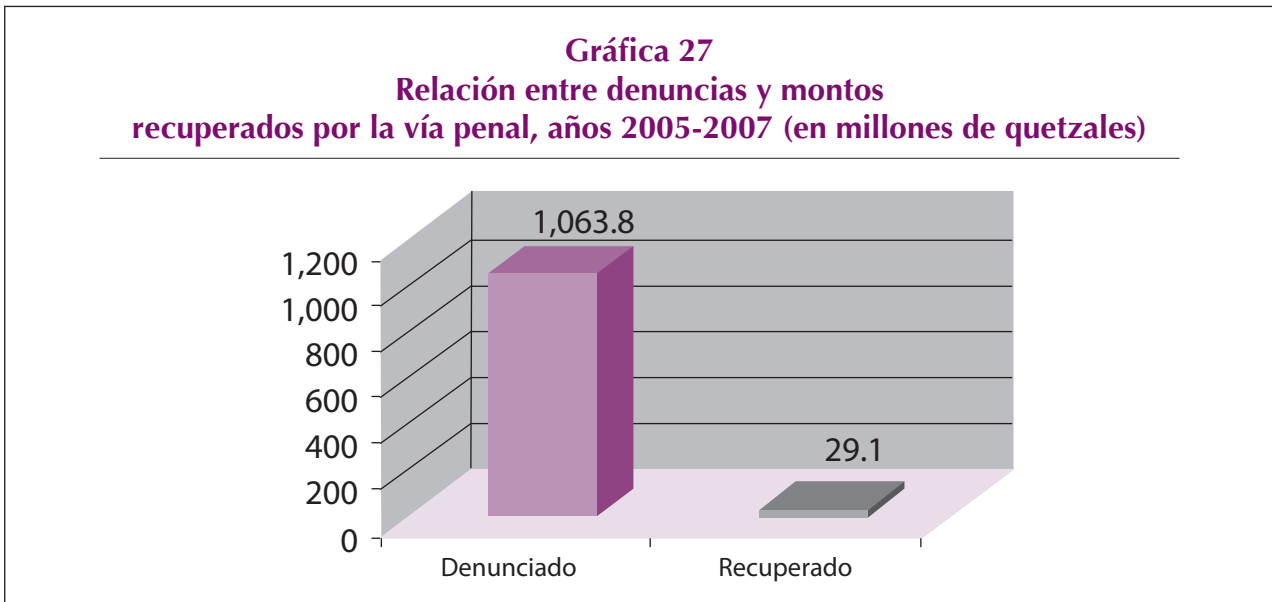
Fuente: Análisis de casos.

**Gráfica 26**  
**Montos recuperados por la vía penal, 2005-2007 (en millones en quetzales)**

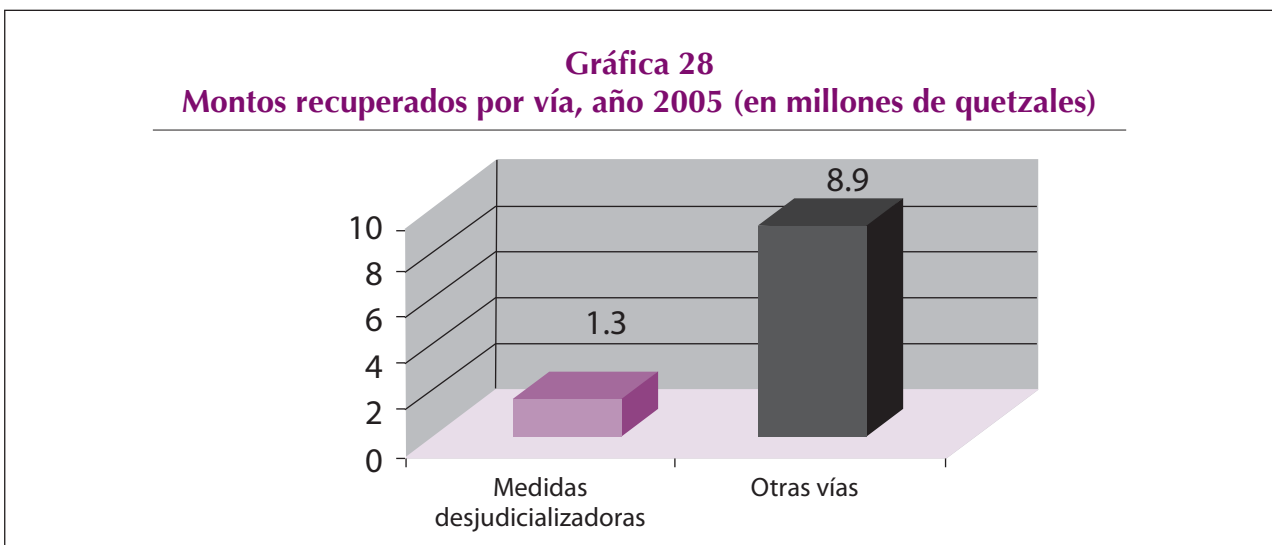


Fuente: Intendencia de Asuntos Jurídicos, SAT.





Fuente: Elaboración propia con base en datos de la SAT.



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la SAT.

En comparación con el monto del total de denuncias presentadas durante el período 2005-2007 (Q1,063,853,041.00), los montos recuperados por la vía penal alcanzan apenas el 2.73% del total. Si, además, se toma en cuenta que aproximadamente el 63% de las denuncias presentadas al MP no indican los montos, la relación entre los montos recuperados

y el total de la evasión fiscal denunciada es ínfima. Finalmente, también importa señalar que la mayoría de los montos recuperados proviene de la utilización del sobreseimiento y de las desestimaciones como formas de negociación de los casos penales. En efecto, de los Q 10,267,818.00 recuperados en 2005, únicamente Q1,319,262.00, equivalentes al 13% del

---

total, fue obtenido mediante la utilización de medidas “desjudicializadoras”. Aunque en un análisis meramente económico, el dato anterior carece de mayor relevancia, en términos penales tiene importantes efectos. En primer lugar, indica que el sobreseimiento, cuyo fin procesal radica en dejar en libertad a la persona por falta de pruebas, y la desestimación, que busca eliminar del sistema aquellos casos que no constituyen delitos, están siendo utilizados como forma de negociación, lo que tergiversa sus fines procesales. Así mismo, se debe tomar en cuenta que los fines del Derecho Penal son la prevención general y la prevención especial, que en el caso de los delitos tributarios se refieren a inhibir la evasión fiscal en el resto de contribuyentes y en el evasor sancionado, aun si no existe una sanción penal, como sucede cuando se da la aplicación de un

mecanismo “desjudicializador”. Si no es así, estos fines no se cumplen, y se transforma al Derecho Penal en un mero mecanismo de cobro de impuestos.

En conclusión, la persecución penal de los delitos tributarios en Guatemala parece respaldar una afirmación formulada por Guillermo O’Donnell al apuntar lo siguiente: *“...un sistema judicial que procesa y encarcela a la gente pobre por sus delitos, mientras que los delitos cometidos por las élites quedan en su mayoría impunes. Los delitos de la clase media y las élites –tales como la corrupción, los escándalos financieros, la evasión fiscal y la explotación infantil– no son percibidos como amenazas al statu quo...”*<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Citado por Marcelo Saín (2008), p.74.

# 8

## Conclusiones y recomendaciones

### 8.1. Conclusiones

#### a. Procesos contencioso administrativo y económico coactivo

1. Los plazos establecidos en la ley para lograr el cobro de los tributos omitidos son demasiado largos. Incluso si no se presentan amparos y excepciones, el proceso total, desde la detección de la infracción tributaria hasta el cobro efectivo del tributo, puede durar más de un año y medio.

Sin embargo, en la práctica estos plazos legales no son aplicados, pues los casos pueden llegar a durar más de cuatro años. En buena medida, la existencia de procesos escritos, con la carga de notificaciones y trámites que conlleva, es una de las causas de esta situación.

2. En relación con los resultados obtenidos, se pudo verificar que el cierre de negocios es una sanción que presenta altos niveles de aplicación.
3. La vía contencioso administrativa presenta muy bajos niveles de

resolución de casos, lo cual puede deberse a deficiencias en los sistemas de gestión en tribunales o a abusos en la utilización de amparos y medidas dilatorias.

4. La gran mayoría de sentencias en el proceso contencioso administrativo son contrarias a la SAT, lo cual puede deberse a estas causas: deficiencias en los procedimientos administrativos previos, deficiencias en la sustanciación de los casos por parte de la SAT, criterios favorables a los contribuyentes por parte de los jueces.
5. En el caso de los procesos económico coactivos, los resultados obtenidos son aún menores que en los contenciosos administrativos, lo cual puede deberse a estas razones: la inexistencia de tribunales especializados en la materia económico coactiva, la saturación de trabajo de los tribunales del orden civil, deficiencias en la gestión de los casos en los tribunales y excesiva utilización del amparo y las medidas dilatorias.

## b. Proceso penal

1. El proceso penal guatemalteco autoriza que la mayoría de delitos tributarios pueda gestionarse por medio de mecanismos simplificadores del proceso penal (criterio de oportunidad, suspensión condicional de la persecución penal y procedimiento abreviado).

Estas figuras permiten la recuperación de tributos defraudados y la aplicación de medidas más efectivas, en términos económicos y sociales, que la pena de prisión.

2. La efectividad de la persecución penal de los delitos tributarios, entendida como la aplicación de una sentencia condenatoria o de un mecanismo simplificador del proceso penal, es inferior al 10% de los casos judicializados, o sea que un 90% de los delitos tributarios que se denuncian en el Ministerio Público no se resuelven.
3. La investigación identificó que las figuras del sobreseimiento y la desestimación están siendo utilizadas como forma de negociación de los casos penales tributarios. Este hecho constituye una práctica ilegal por parte de quienes autorizan estos actos, y genera un subregistro de salidas efectivas.
4. La mayoría de las denuncias presentadas y de los casos resueltos por el sistema de justicia penal es por infracciones tributarias menores a Q50,000.00; puede haber dos posibles interpretaciones sobre este punto:

- La mayoría de delitos tributarios que se cometen son por montos menores a esta cantidad.
- El sistema penal no es eficiente en la detección, investigación y juzgamiento de las grandes evasiones tributarias.

5. En relación con los montos recuperados por la vía penal, estos equivalen apenas al 2.73% de las denuncias presentadas en las que aparece monto determinado, y a una cantidad aún menor de la totalidad de las denuncias presentadas al Ministerio Público.
6. Respecto a la duración de los procesos penales, si bien el Código Procesal Penal establece una duración máxima de nueve meses, en la práctica los procesos por delitos tributarios tienen una duración promedio de cuatro años y seis meses.

Algunas explicaciones posibles para esta situación son:

- Exceso de trámites burocráticos en la gestión de los casos (retrasos en las notificaciones, problemas para calendarizar audiencias, suspensiones de audiencias, etc.).
  - Abuso en la utilización del amparo, excepciones y otras figuras legales.
7. La incapacidad de la justicia penal para el cobro de las obligaciones tributarias se debe a factores de carácter organizacional, de gestión, cultural, de recursos o de coordinación en las instituciones que intervienen en el proceso penal; entre estos factores tenemos:

- Recursos humanos insuficientes principalmente en la unidad de investigación de delitos tributarios de la PNC y en el departamento de asuntos penales de la SAT.
- Deficiencias en los sistemas de selección, formación y evaluación del desempeño del personal asignado para estas tareas dentro de la PNC, el Ministerio Público, la SAT y la PGN.
- Problemas de coordinación entre la SAT y el Ministerio Público.
- Carencia de una visión estratégica para la persecución penal de los delitos tributarios que oriente los recursos hacia la detección, investigación y persecución penal de grandes evasiones fiscales.
- Mala utilización de las figuras procesales del sobreseimiento y la desestimación.
- Burocratismo y rutinización en la investigación criminal de estos delitos por parte de la SAT y el Ministerio Público, y de la gestión de los procesos por parte del Organismo Judicial.

## 8.2. Recomendaciones

### a. Procesos contencioso administrativo y económico coactivo

1. Deben reformarse el Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo, incorporando la oralidad en el procedimiento tributario sancionador y en los procesos contencioso administrativo y económico coactivo; esto permitiría lograr mayor celeridad y transparencia en la resolución de los casos. Esta reforma deberá contener

como mínimo los siguientes aspectos:

- La incorporación de la oralidad en todas las fases del procedimiento y de los procesos.
- La gestión por audiencias, concentrando la mayor cantidad de actos posible en éstas.
- La notificación por medios electrónicos en todos los procesos.
- La prohibición de dictar autos para mejor fallar.

2. Debido al volumen de casos es necesaria la creación de juzgados especializados en materia económica coactiva tributaria.

### b. Proceso penal

1. Es necesario generar mecanismos ágiles y efectivos de coordinación entre el Ministerio Público y la Superintendencia de Administración Tributaria, principalmente en los siguientes aspectos:

- La SAT debe presentar la denuncia ante el Ministerio Público, no ante el juez de primera instancia penal.
- Al momento de presentar la denuncia, la SAT debe reunirse con el Ministerio Público para definir si la infracción tributaria es susceptible de persecución penal común o si son aplicables mecanismos simplificadores.
- Si del análisis político criminal realizado, resulta conveniente la aplicación de un mecanismo simplificador, la SAT y el MP deben propiciar desde el inicio del proceso la aplicación de este mecanismo, llevando a cabo las diligencias necesarias para el efecto.

- 
- Si, por el contrario, resulta conveniente impulsar la persecución penal, la SAT y el MP deben elaborar una estrategia del caso, definiendo en conjunto las evidencias que es necesario reunir, así como las medidas a solicitar a los juzgados.
2. Para que las anteriores medidas tengan un carácter más formal y obligatorio, es conveniente que se apruebe e implemente un convenio de coordinación entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio Público.
  3. Para operativizar las medidas y mecanismos de coordinación es conveniente que el Fiscal General de la República emita una Instrucción General para la persecución penal de los delitos tributarios. Así mismo, la SAT debe emitir un reglamento para la persecución penal de estos delitos. Ambos instrumentos deben ser construidos en conjunto por el MP y la SAT, y definir los mecanismos y acciones puntuales de coordinación para la investigación de estos delitos.
  4. Los sistemas disciplinarios y los mecanismos de evaluación del desempeño del MP y de la SAT deben tomar en cuenta en sus mediciones el cumplimiento de los anteriores instrumentos.
  5. Deben llevarse a cabo procesos de formación conjunta de los agentes y auxiliares fiscales, y de los abogados encargados de la tramitación de casos penales en la SAT, principalmente sobre los mecanismos de coordinación definidos en los anteriores instrumentos. Para esto, es de vital importancia el apoyo técnico y económico que pueda brindar la cooperación internacional.
  6. En relación con la Policía Nacional Civil, resulta fundamental crear un departamento de delitos tributarios dentro de la Subdirección General de Investigaciones, así como dotarla de personal capacitado y equipo tecnológico para la detección del contrabando.
  7. También es imprescindible la oralización de todas las etapas del proceso penal, lo cual evitaría o, al menos, disminuiría los retrasos producidos por las notificaciones y otras diligencias. Para el efecto se necesita la implementación en todos los juzgados y tribunales del Reglamento de tribunales penales aprobado por la Corte Suprema de Justicia.
  8. Es necesario reformar al Código Procesal Penal para incluir dentro del procedimiento preparatorio la realización de la audiencia de presentación de prueba, que actualmente se incluye en la etapa del juicio.
- Está demostrado que el lapso entre la declaratoria de apertura a juicio y el inicio del debate tiene una duración mayor aún que la del resto del proceso. Además, esta medida permitiría lograr una mayor imparcialidad en el debate oral, al evitar que los jueces de sentencia conozcan la prueba en forma anticipada al debate.

c. Temas de investigación a futuro

1. Realizar una investigación a profundidad de los efectos positivos y negativos de la sanción de cierre de negocios. Indagar sobre los efectos positivos y negativos de la sanción de cierre de negocios: impacto económico sobre actividades lícitas (reducción de utilidades después de impuestos, entre otros) y los efectos disuasivos que tiene sobre los contribuyentes.
  2. Estudio a profundidad sobre los casos contencioso administrativos, con inclusión de los siguientes aspectos:
    - Mecanismos de gestión internos de los casos en los tribunales de lo contencioso administrativo.
    - Evaluación de la actuación de la SAT en el diligenciamiento de los casos.
    - Evaluación de las sentencias emitidas por los tribunales.
  3. Realizar una evaluación más profunda a cerca de las deficiencias en la persecución penal de los delitos tributarios, la cual debe incluir:
    - El análisis de las diligencias de investigación realizadas por el Ministerio Público y la SAT en los delitos tributarios.
    - El análisis de las solicitudes que estos entes presentan en el proceso tributario y su correlación con la norma procesal.
    - La fundamentación de las sentencias de los juzgados y tribunales penales en materia tributaria.
  4. Realizar, con relación a la duración del proceso, una investigación a cerca de la utilización excesiva del amparo, las excepciones de personería y otras diligencias judiciales en los delitos tributarios y su impacto en la duración del proceso.
- 
-



# Anexos

Anexo 1  
**Infracciones y sanciones tributarias**

1. Infracciones sustanciales	Sanción
Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales sin haberse registrado como contribuyente en los impuestos a que este afecto conforme a la ley.	Cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio de diez a veinte días. (Artículo 85 Código Tributario)
No emitir o no entregar facturas, tiquetes, recibos o documentos equivalentes exigidos por las leyes tributarias en la forma y plazo exigidas por las mismas.	Cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio de diez a veinte días. (Artículo 85 Código Tributario)
Emitir facturas, tiquetes, recibos u otros documentos equivalentes exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la SAT.	Cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio de diez a veinte días. (Artículo 85 Código Tributario)
Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la SAT para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados en establecimientos distintos al registrado para su utilización.	Cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio de diez a veinte días. (Artículo 85 Código Tributario)
Omisión del pago de tributos: falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria, siempre y cuando no constituya delito.	Multa equivalente al 100% del importe del tributo omitido. (Artículo 89 Código Tributario)
Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del IVA: los agentes de retención o los contribuyentes que no entreguen en las cajas fiscales dentro del plazo correspondiente los impuestos percibidos o retenidos o el IVA.	Multa equivalente al 100% del importe del tributo omitido. (Artículo 91 Código Tributario)
Mora: pagar la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo.	Multa equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. (Artículo 92 Código Tributario)
Resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT: cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la SAT, entre ellas impedir el acceso o negarse a proporcionar la información, libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos o impedir a la SAT la inspección o verificación de cualquier local o medio de transporte.	Multa equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. (Artículo 93 Código Tributario)

## 1. Infracciones sustanciales

	Sanción
<p>DEFRAUDACIÓN ADUANERA. Toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero.</p> <p>También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación.</p> <p>Se constituye como falta tributaria cuando el valor de la defraudación no excede de quinientos quetzales.</p> <p>CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA. Son casos especiales de defraudación en el ramo aduanero:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) La realización de cualquier operación empleando documentos en los que se alteren las referencias a calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen de las mercancías.</li><li>b) La falsificación del conocimiento de embarque, guía aérea, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen o cualquier documento equivalente, sin perjuicio de la responsabilidad en que se incurra por el hecho mismo de la falsificación.</li><li>c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la exportación.</li><li>d) La utilización de mercancías importadas al amparo de una franquicia o reducción del pago de los tributos aplicables, en fines distintos de aquéllos para los cuales fue concedida la franquicia o reducción.</li><li>e) La celebración de contratos de cualquier naturaleza, con base en documentos que amparen mercancías total o parcialmente exentas del pago de derechos e impuestos a la importación, sin la previa autorización que sea necesaria.</li><li>f) La enajenación, por cualquier título de mercancías importadas temporalmente, cuando no se hayan cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación en definitiva.</li><li>g) La disminución dolosa del valor o de la cantidad de las mercancías objeto de aforo, por virtud de daños, menoscabo, deterioros o desperfectos, en forma ostensiblemente mayor a la que debiera corresponder.</li></ul>	<p>a) Los autores con multas equivalentes al valor de las mercancías o bienes involucrados en la infracción.</p> <p>b) Los cómplices con la mitad de la multa señalada para los autores.</p> <p>c) Los encubridores con la mitad de la multa establecida para los cómplices.</p> <p>Estas multas y las establecidas en el artículo anterior, se aplicarán sin perjuicio del pago de los impuestos respectivos. En todos los casos se aplicará la suspensión de la patente de comercio.</p> <p>(Artículo 8 del decreto 58-90)</p> <p>a) Los autores con multas equivalentes al valor de las mercancías o bienes involucrados en la infracción.</p> <p>b) Los cómplices con la mitad de la multa señalada para los autores.</p> <p>c) Los encubridores con la mitad de la multa establecida para los cómplices.</p> <p>Estas multas y las establecidas en el artículo anterior, se aplicarán sin perjuicio del pago de los impuestos respectivos. En todos los casos se aplicará la suspensión de la patente de comercio.</p> <p>(Artículo 8 del decreto 58-90)</p>

<p>h) Las disminuciones indebidas de las unidades arancelarias, que durante el proceso del aforo se efectúen o la fijación de valores que no estén de acuerdo con lo dispuesto por la legislación arancelaria vigente.</p> <p>i) La declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada o egresada introducida al territorio aduanero nacional.</p> <p>j) La obtención ilícita de alguna concesión, permiso o licencia para importar mercancías total o parcialmente exentas o exoneradas de tributos.</p> <p>k) La determinación del precio base de las mercancías objeto de subasta, con valor inferior al que corresponda.</p> <p>l) Usar forma o estructura jurídica manifiestamente inadecuada, para eludir tributos.</p> <p>m) Tener en su poder mercancías no originarias del país, en cantidades mayores a las amparadas por los documentos de importación o internación respectivos.</p> <p>n) La omisión de declarar o la declaración inexacta de las mercancías o de los datos y requisitos necesarios para la correcta determinación de los tributos de importación, en pólizas de importación, formularios aduaneros u otras declaraciones exigidas por la autoridad aduanera para este efecto. Se constituye como falta tributaria cuando el valor de la defraudación no excede de quinientos quetzales.</p>	<p>a) Los autores con multas equivalentes al valor de las mercancías o bienes involucrados en la infracción.</p> <p>b) Los cómplices con la mitad de la multa señalada para los autores.</p> <p>c) Los encubridores con la mitad de la multa establecida para los cómplices.</p> <p>Estas multas y las establecidas en el artículo anterior, se aplicarán sin perjuicio del pago de los impuestos respectivos. En todos los casos se aplicará la suspensión de la patente de comercio. (Artículo 8 del decreto 58-90)</p>
<p>DEL CONTRABANDO ADUANERO. Constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal.</p> <p>También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada.</p> <p>Se constituye como falta tributaria cuando el valor de la defraudación no excede de quinientos quetzales.</p>	<p>DE LOS CASOS ESPECIALES DE CONTRABANDO ADUANERO. Son casos especiales de contrabando en el ramo aduanero:</p> <p>a) El ingreso o la salida de mercancías por lugares no habilitados.</p> <p>b) La sustracción, disposición o consumo de mercancías almacenadas en los depósitos de aduana, sean éstos públicos o privados, o en recintos habilitados al efecto, antes del pago de los derechos de importación correspondiente.</p>

<p>c) El embarque, desembarque o transbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros correspondientes.</p> <p>d) La internación o extracción clandestina de mercancías, ocultándolas en dobles fondos, en otras mercancías, en el cuerpo o en el equipaje de las personas o bien usando cualquier otro medio que tenga por objeto evadir el control aduanero.</p> <p>e) La internación de mercancías procedentes de zonas del territorio nacional que disfrutan de regímenes fiscales exoneratorios o en cualquier forma privilegiados, a otros lugares del país donde no existen tales beneficios, sin haberse cumplido los trámites aduaneros correspondientes.</p> <p>f) El lanzamiento en el territorio del país o en su mar, territorial de mercancías extranjeras con el objeto de utilizarlas evadiendo a la autoridad aduanera.</p> <p>g) La violación de precintos, sellos, puertas, envases, y otros medios de seguridad de mercancías cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados o que no estén destinadas al país.</p> <p>h) Cualquier otra forma de ocultación de mercancías al tiempo de ser introducidas o sacadas del territorio aduanero nacional o durante las operaciones de registro o el acto de aforo. Se constituye como falta tributaria cuando el valor de la defraudación no excede de quinientos quetzales</p>	<p>Estas multas y las establecidas en el artículo anterior, se aplicarán sin perjuicio del pago de los impuestos respectivos. En todos los casos se aplicará la suspensión de la patente de comercio. (Artículo 8 del decreto 58-90)</p>
<p style="text-align: center;"><b>2. Infracciones formales</b></p>	
<p>Omisión de dar el aviso a la SAT de cualquier modificación de los datos tributarios registrados</p>	
<p style="text-align: center;"><b>1. infracciones Sustanciales</b></p>	
<p>Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria (NIT) o de cualquier otro requisito exigido en las declaraciones o cualquier documento que deba presentarse ante la SAT.</p>	<p>Multa de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quetzales, en ningún caso mayor al 1% e los ingresos brutos del contribuyente durante el último mes declarado. (Artículo 94 Código Tributario)</p>
<p>Adquirir bienes o servicios sin exigir la documentación legal correspondiente.</p>	<p>Multa de cien quetzales por cada documento con una sanción máxima de mil quetzales mensuales en ningún caso mayor al 1% e los ingresos brutos del contribuyente durante el último mes declarado. (Artículo 94 Código Tributario)</p>
<p>No tener libros contables u otros registros obligatorios establecidos en las leyes correspondientes o no llevar al día dichos libros.</p>	<p>Multa del 100% del impuesto omitido en cada operación. Si el contribuyente denuncia ante la SAT a quien no le entregó el documento legal correspondiente quedará exonerado de la sanción. En ningún caso mayor al 1% e los ingresos brutos del contribuyente durante el último mes declarado. (Artículo 94 Código Tributario)</p> <p>Multa de cinco mil quetzales cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción. (Artículo 94 Código Tributario)</p>

Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que establecen las leyes.	Multa de mil quetzales cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción (Artículo 94 Código Tributario)
Ofertar los bienes o servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente.	Multa de dos mil quetzales cada vez que se establezca la infracción (Artículo 94 Código Tributario)
Omitir la percepción o retención de tributos de acuerdo a las normas pertinentes.	Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere (Artículo 94 Código Tributario)
Emitir facturas, recibos u otros documentos similares que no cumplan los requisitos según la ley específica.	Multa de cien quetzales por cada documento hasta un máximo de cinco mil quetzales en cada período mensual, en ningún caso la multa podrá exceder el 2% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el último período mensual (Artículo 94 Código Tributario)
Presentar declaraciones después del plazo establecido en la ley.	Multa de treinta quetzales por cada día de atraso, con una sanción máxima de seiscientos quetzales cuando la declaración debe hacerse en forma semanal o mensual, de mil quinientos quetzales cuando la declaración es trimestral y de tres mil quetzales cuando la declaración es anual (Artículo 94 Código Tributario)
<b>1. Infracciones Sustanciales</b>	
No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia es requerida.	Multa de mil quetzales cada vez que es citado y no concurre. (Artículo 94 Código Tributario)
Dar aviso después del plazo que indica la ley para el traspaso de vehículos usados.	Multa del 50% del impuesto omitido. (Artículo 94 Código Tributario)
Dar aviso después del plazo establecido en la ley de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente.	Multa de quinientos quetzales. (Artículo 94 Código Tributario)
No presentar ante la SAT los informes establecidos en las leyes tributarias.	Multa de cinco mil quetzales la primera vez, de diez mil quetzales la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces multa de diez mil quetzales más el 1% de los ingresos brutos obtenidos durante el último mes declarado. (Artículo 94 Código Tributario)
Realizar sin estar inscrito actividades para las cuales las leyes tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscritos en los registros habilitados para el efecto.	Multa de diez mil quetzales. (Artículo 94 Código Tributario)



Anexo 2  
Artículos del Código Penal en materia tributaria

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

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

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

**ARTICULO 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 comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.

Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente 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 lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio”.

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 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.

**ARTICULO 358.- \* “C”.** Apropiación Indebida de Tributos. Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva. Si

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

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

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para 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.

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

Anexo 3  
Artículos de la Ley Contra el Contrabando  
y la Defraudación Aduanera

**Artículo 1.- De la defraudación aduanera.** Defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero.

También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación.

**Artículo 3.- Del Contrabando aduanero.** Constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal.

También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada.

**Artículo 6. De la Constitución de falta.** La defraudación y el contrabando aduaneros constituirán falta cuando el valor de las mercancías o bienes involucrados, tengan monto igual o inferior al equivalente en quetzales de quinientos pesos centroamericanos. Si exceden de dicho valor, la infracción constituirá delito.

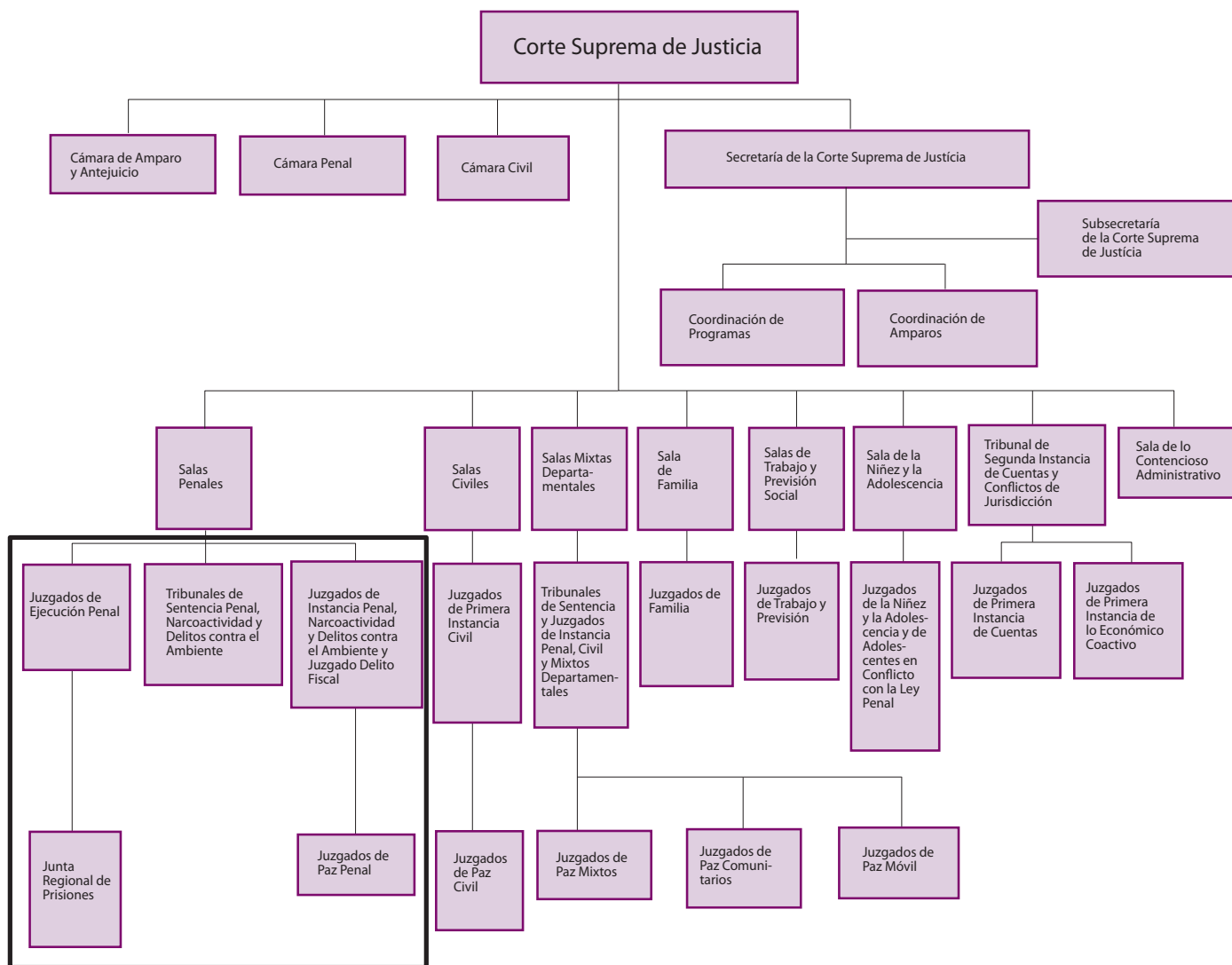
**Artículo 7. De las sanciones.** Los actos constitutivos de defraudación o contrabando en el ramo aduanero, serán sancionados de la siguiente manera:

- a) Los autores, con prisión de tres a seis años.
  
- b) Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años.
  
- c) Los encubridores, con prisión de uno a dos años.

Cuando los encubridores o cómplices sean funcionarios, cualquier servidor público o Agente Aduanero, se les aplicará la pena correspondiente a los autores.

En todos los casos se aplicarán además, multa equivalente al valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción, la cancelación de la patente de comercio, tomando en cuenta el beneficio obtenido o pretendido obtener por el infractor, sin perjuicio de las otras sanciones establecidas en la legislación aduanera y en la ordinaria.

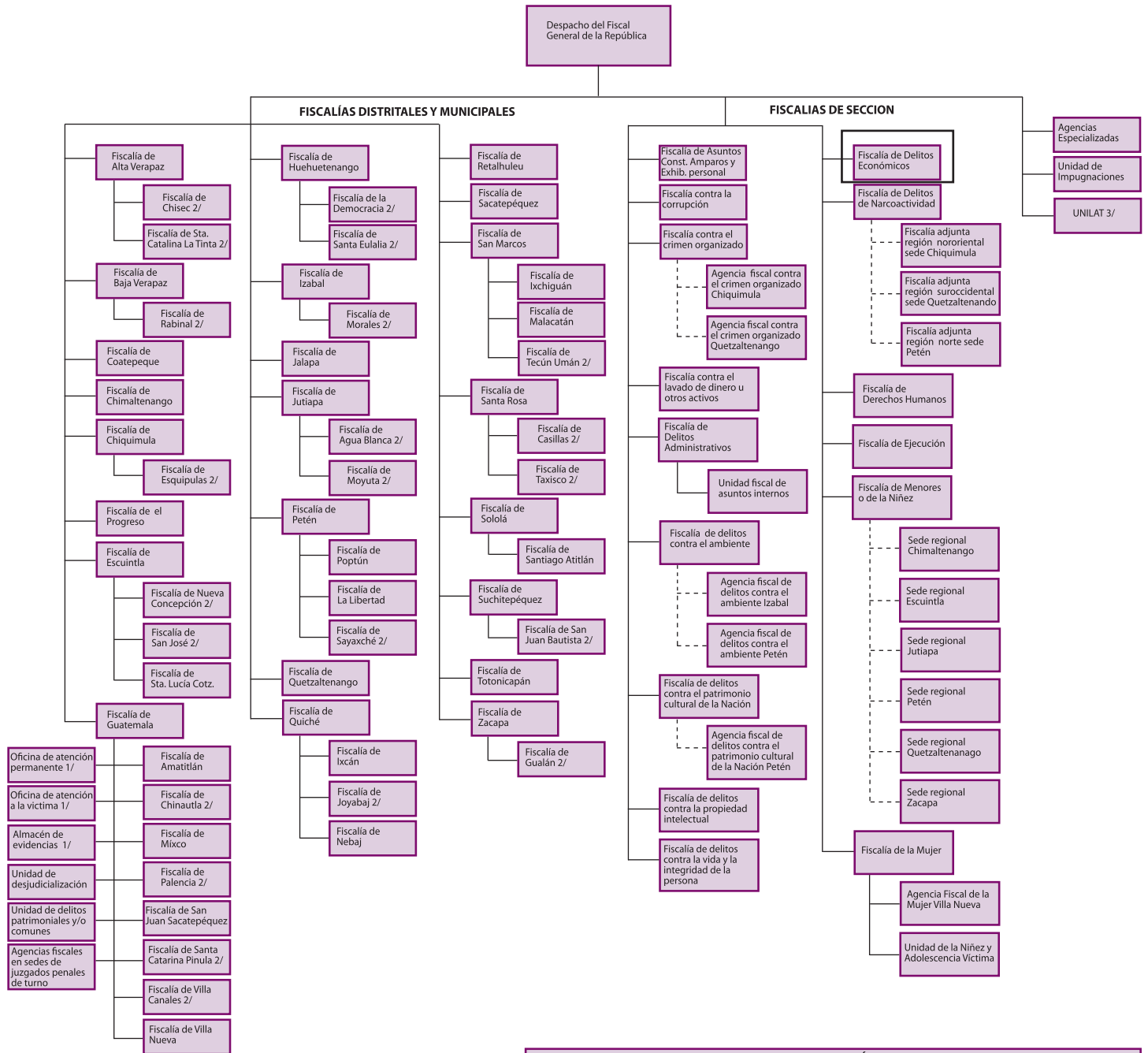
## Anexo 4 Organigrama del Organismo Judicial



Fuente: Organismo Judicial.

Nota: El recuadro negro muestra los juzgados y tribunales encargados del área penal tributaria.

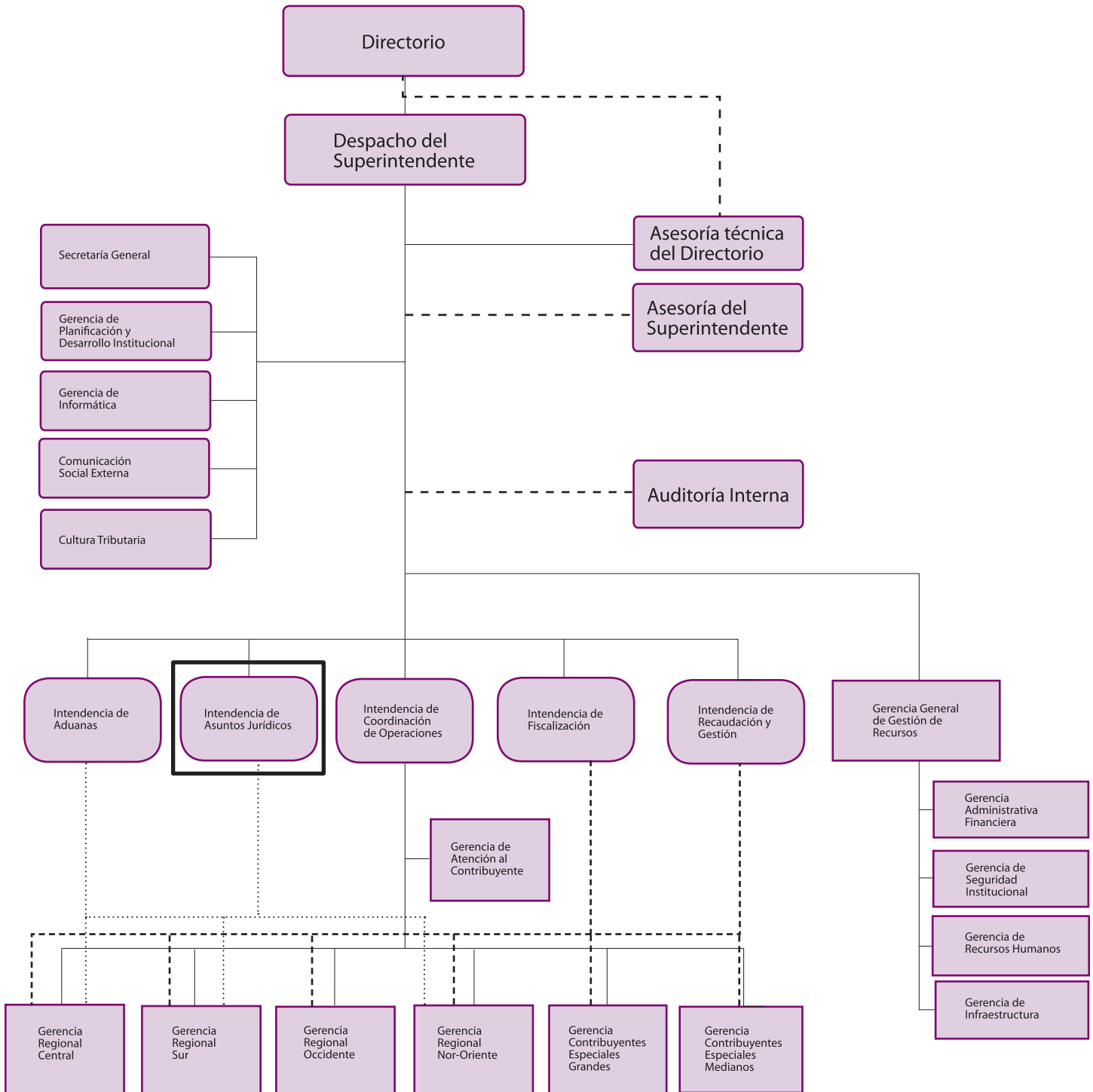
## Anexo 5 Organigrama del Ministerio Público Organigrama área de Fiscalía



Fuente: MP.

Nota: El recuadro negro muestra la fiscalía encargada de investigar los delitos tributarios.

## Anexo 6 Organigrama de la SAT



Fuente: SAT.

Nota: El recuadro negro muestra la posición de la Intendencia de Asuntos Jurídicos.

## Bibliografía

### a. Libros y documentos

Bajo, M. y S. Bacigalupo (2001), *Derecho Penal Económico*. Madrid, Editorial Centro de Estudios Manuel Areces, S.A.

BID (2006), “*La política de las políticas públicas*”, *Informe de Progreso Económico y Social para América Latina y el Caribe para 2006*. Washington, D.C., BID.

Banco Mundial (1997), “El estado en un mundo en transformación”, en *Informe sobre el desarrollo mundial*.

Baratta A. (2005), *Criminología Crítica y Crítica del Derecho Penal*. 5ª ed., Buenos Aires, Editorial Siglo XXI.

Beccaria, C. (2002), *De los delitos y de las penas*. México, Fondo de Cultura Económica.

Binder, A. (1993), *Introducción al Derecho Procesal Penal*. Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc.

Binder, A. y J. Ovando (2003), *De las Repúblicas Aéreas al Estado de Derecho*. Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc.

Calderón, H. y J. Amenós (2005), “El procedimiento administrativo”, en *Manual de Derecho Administrativo*. Guatemala, Agencia Española de Cooperación Internacional.

Carranza, E. (2004), *Visión empírica de la justicia penal*. ILANUD.

Canteo, M. A. (2004), “Mecanismos de simplificación y de salida al procedimiento común en el proceso penal guatemalteco”, en *Manual de Derecho Procesal Penal Guatemalteco*, Tomo I. Guatemala, ICCPG.

Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz, –CAAP– (2000), *Pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo*. Guatemala: CAAP.

Cetina, G. (2004), “Estructura del Proceso Penal”, en *Manual de Derecho Procesal Penal Guatemalteco*, Tomo II. Guatemala, ICCPG.

Cetrángolo, O. y J. Gómez-Sabaini (2007), *La Tributación Directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*. Santiago de Chile, CEPAL.



Comisión para el Esclarecimiento Histórico –CEH– (1997), *Guatemala Memoria del Silencio, Informe de la Comisión del Esclarecimiento Histórico*, Tomo V. Guatemala, CEH.

Delgadillo, L. H. (1992), *Principios de Derecho Tributario*. 3ª ed., México, Editorial LIMUSA.

Escobar, R. (2000), *Fortalecimiento de las Sanciones Penales relacionadas con la defraudación fiscal y la capacidad de investigación y sanción del Ministerio Público y del Organismo Judicial*. Guatemala.

Garrido, V., P. Sangeland y S. Redondo (2002), *Principios de Criminología*. Madrid, Editorial Tirant Lo Blanch.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI– (2007a), *La Política Fiscal en la encrucijada. El caso de América Central*. Guatemala, ICEFI.

\_\_\_\_\_ (2007b), *Historia de la tributación en Guatemala: desde los mayas hasta la actualidad*. Estudio elaborado por ICEFI para la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT. Guatemala, ICEFI; mimeo.

\_\_\_\_\_ (2008), *Incentivos fiscales y su relación con la inversión extranjera en Guatemala y Nicaragua*. Boletín de Estudios Fiscales No. 8. Guatemala, ICEFI.

\_\_\_\_\_ y CESR (2008), *La salud y la educación en Guatemala, derechos y privilegios*. En elaboración.

Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales de Guatemala –ICCPG– (2003), *Informe de seguimiento a la reforma procesal penal en Guatemala*. Guatemala, ICCPG.

\_\_\_\_\_ (2008), *Observatorio de justicia penal, primer informe Guatemala*; Guatemala, ICCPG.

Macias, J. M. y R. Menaldo (2005), “La jurisdicción contencioso-administrativa”, en *Manual de Derecho Administrativo*. Guatemala, Agencia Española de Cooperación Internacional.

Maier, J. (2003), *Derecho Procesal Penal, II Parte general, Sujetos Procesales*. Buenos Aires, Editores del Puerto.

\_\_\_\_\_ (2003), *Derecho Procesal Penal, II Parte general, Principios*. Buenos Aires, Editores del Puerto.

Martínez, R. (2005), “La actividad administrativa sancionadora”, en *Manual de Derecho Administrativo*. Guatemala, Agencia Española de Cooperación Internacional.

Melo, A. (2005) “O leviatã brasileiro e a esfinge argentina: os determinantes insticionais da politica tributaria”. *Revista brasileira de Ciências Sociais* Vol. 20, No. 58.

Ministerio Público –MP– (2005), *Plan de Política de Persecución Penal*. Guatemala, MP.

\_\_\_\_\_ (2005), *Síntesis Memoria de Labores Año 2005*. Guatemala, MP.

\_\_\_\_\_ (2007), *Memoria de Labores Año 2006*. Guatemala, MP.

\_\_\_\_\_ (2008), *Memoria de Labores Año 2007*. Guatemala, MP.

Monterroso, J. (2007), *Investigación criminal, estudio comparativo y propuesta de un modelo de Policía de Investigación en Guatemala*. Guatemala, ICCPG.

Rossinyol, C. y J. P. Ortiz (2005), “El procedimiento económico coactivo”, en *Manual de Derecho Administrativo*. Guatemala, Agencia Española de Cooperación Internacional.

Sain, M. (2008), *El Leviatán Azul; policía y política en la Argentina*. Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores.

Slemrod, J. (2007) “Cheating Ourselves: The economics of Tax Evasion”, en *Journal of Economic Perspectives*. Vol. 21, No. 1, Winter 2007.

Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– (2008), *Memoria de labores del año 2007*. Guatemala, SAT.

Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia –SEGEPLAN– (2006), *Hacia el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo del Milenio en Guatemala*. Guatemala, SEGEPLAN.

Sistema de Naciones Unidas –SNU– (2008), *Manual sobre los Objetivos de Desarrollo del Milenio con enfoque de Derechos Humanos*.

Solís, A. (1985), *Criminología, Panorama Contemporáneo*. Lima.

Solórzano, C. (2005), *El incumplimiento tributario del ISR y el déficit fiscal en Guatemala en el período de 1995 al 2003*. Tesis. Guatemala, URL.

Torgler, B. (2005), “Tax Morale in Latin America”, en *Public Choice*. 122:133-157.

Zaffaroni, E. (2000), *Códigos Penales de Latinoamérica*. México, D.F., Suprema Corte de Justicia de México/ILANUD/ Comisión Europea.

## b. Legislación guatemalteca

Constitución Política de la República de Guatemala.

Decreto 512, Ley Orgánica de la Procuraduría General de Guatemala.

Decreto 17-73, Código Penal.

Decreto 58-90, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

Decreto 6-91; Código Tributario.

Decreto 51-92, Código Procesal Penal.

Decreto 40-94, Ley Orgánica del Ministerio Público de Guatemala.

Decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo.

Decreto 11-97, Ley de la Policía Nacional Civil.

Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Decreto 21-2006, Ley Contra la Delincuencia Organizada.

---

Acuerdo Gubernativo 662-2005,  
Reglamento de Organización de la Policía  
Nacional Civil

Acuerdo del Directorio de la SAT 7-2007,  
Reglamento Interno de la Superintendencia  
de Administración Tributaria.

---