

**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Programa de Actualización y Cierre Académico



**Diferencia entre la infracción y el delito tributario**

-Tesis de Licenciatura-

Eduardo Rolando Laines Paredes

Guatemala, octubre 2013

# **Diferencia entre la infracción y el delito tributario**

-Tesis de Licenciatura-

Eduardo Rolando Laines Paredes

Guatemala, octubre 2013

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica y Secretaria General	M. Sc. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M.A. César Augusto Custodio Cóbar

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

Decano	M. Sc. Otto Ronald González Peña
Coordinador de Exámenes Privados	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador del Departamento de Tesis	Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Director del programa de tesis	Dr. Carlos Interiano
Coordinador de Cátedra	M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Asesor de Tesis	Licda. Karin Virginia Romero Figueroa
Revisor de Tesis	M. Sc. Elisabeth Ávalos

## **TRIBUNAL EXAMINADOR**

### **Primera Fase**

Lic. Miguel Ángel Giordano Navarro

Lic. Eddy Giovanni Miranda Medina

Licda. Flor de María Samayoa Q.

Lic. Pablo Esteban López Rodríguez

### **Segunda Fase**

Lic. Javier Aníbal García Constanza

Lic. Héctor Ricardo Echeverría Méndez

Lic. Herbert Estuardo Valverth Morales

Licda. Karin Virginia Romero Figueroa

### **Tercera Fase**

Lic. Javier Aníbal García Constanza

Dr. Jorge Egberto Canel García

Lic. Eddy Giovanni Miranda Medina

Licda. Karla Gabriela Palacios Ruiz

Lic. Mario Efraím López García

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dieciséis de mayo de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DIFERENCIA ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO**, presentado por **EDUARDO ROLANDO LAINES PAREDES**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la Licenciada **KARIN VIRGINIA ROMERO FIGUEROA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



**M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

**DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **EDUARDO ROLANDO LAINES PAREDES**

Título de la tesis: **DIFERENCIA ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO**

El Tutor de Tesis,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 01 de agosto de 2013

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

  
Licda. Karín Virgina Romero Figueroa  
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, cinco de agosto de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DIFERENCIA ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO**, presentado por **EDUARDO ROLANDO LAINES PAREDES**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la Licenciada **RUTH ELISABETH ÁVALOS CASTAÑEDA**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



**M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

**DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **EDUARDO ROLANDO LAINES PAREDES**

Título de la tesis: **DIFERENCIA ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO**

El Revisor de Tesis,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 28 de agosto de 2013

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

  
**M. Sc. Ruth Elisabeth Ávalos Castañeda**  
Revisor Metodológico de Tesis



**DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS**

Nombre del Estudiante: **EDUARDO ROLANDO LAINES PAREDES**

Título de la tesis: **DIFERENCIA ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

**Tercero:** Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

**Cuarto:** Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

**Por tanto,**

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 03 de septiembre de 2013

**"Sapientia ante omnia, adquiere sapientiam"**

**Dr. Carlos Interiano**

Director del programa de tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



**ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **EDUARDO ROLANDO LAINES PAREDES**

Título de la tesis: **DIFERENCIA ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

**Por tanto,**

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 04 de septiembre de 2013

***"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"***

  
**Dr. Carlos Interiano**  
Director del programa de tesis Facultad de  
Ciencias Jurídicas y Justicia

  
**Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia



**Nota:** Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Aspectos generales del ilícito tributario	1
Infracción tributaria	12
Delito tributario	18
Diferencia entre delito e infracción tributaria	44
Compendio de la diferencia de la infracción y el delito tributario	48
Conclusiones	52
Referencias	53

## **Resumen**

La legislación guatemalteca regula el ilícito tributario y su división, la infracción y el delito tributario, lo cual se dilucido en este trabajo en cuatro puntos, siendo: El ilícito tributario que comprende los aspectos generales, la etimología que es en sí de donde nació el ilícito, como se desglosan y componen las palabras. Las posiciones que adoptan los jurisconsultos del derecho, las cuales son la posición unionista y la posición antagónica. En la primera los estudiosos indican que el delito tributario no se diferencia del delito común, ya que la sustancia tanto en el delito común como en el delito tributario es la misma; mientras que la posición antagónica se diferencia porque es solamente una contravención mientras que en el delito cuenta con elementos propios. También se trató lo que es la problemática social del hecho y la regulación legal del delito.

En un segundo título se trató la infracción tributaria, su naturaleza jurídica, sus elementos, las posturas doctrinarias y la postura legal según el Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91. Se analiza la división doctrinal de las infracciones, las cuales son simples y graves. Se observan y estudian las formas de extinción de las infracciones al igual que el castigo o sanción, quedando explicito que para la

infracción el castigo o la pena es de índole administrativo, caso contrario al delito que su pena es un castigo privativa de libertad..

Como tercer título se trató el delito tributario con todos sus elementos, naturaleza, regulación legal, doctrinal y como último punto se tratan, las diferencias entre la infracción y el delito, tanto en el bien jurídico tutelado, el ámbito de aplicación, la ley que los regula, la sanción o pena, y la forma de extinción para ambos.

## **Palabras clave**

Tributario. Ilícito. Infracción. Delito. Diferencias.

## **Introducción**

El objetivo del presente trabajo fue realizar un enfoque sobre las diferencias entre la infracción y el delito tributario, las causas que le dan origen y las herramientas para combatir estas violaciones al régimen tributario, fundamentalmente por el efecto nocivo que produce sobre los recursos tributarios. En este sentido se entiende que la infracción y el delito constituyen un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deterioran la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos.

Es necesario adicionar que el ilícito tributario provoca una asignación ineficiente de recursos, tomando en cuenta que en Guatemala la recaudación fiscal cuenta con problemas en cuanto que los contribuyentes o la administración tributaria incurren en infracciones que dañan los ingresos del Estado propiamente; de esto nace el delito de defraudación tributaria que implica la evasión fiscal en el sentido que es en donde se desarrollan los delitos de defraudación tributaria, este es el actuar del contribuyente para eludir el pago de los impuestos o sea las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus funciones.

Se hizo un análisis jurídico del ilícito, la infracción y el delito tributario, dilucidando aspectos como ¿Qué es el ilícito? ¿Qué es? ¿Qué es delito tributario? ¿Cuáles son las diferencias entre ellos?

## **Aspectos generales del ilícito tributario**

Consiste en la trasgresión a las leyes tributarias haciendo lo que no es lícito o dejando de hacer lo que la ley lícitamente permite u ordena hacer, en sí es la violación a la ley a través de un acto u omisión propiamente por parte del obligado. De acuerdo a una interpretación para este trabajo, del artículo 69 del Código Tributario.

### **Etimología del ilícito tributario**

Etimológicamente el nombre de ilícito tributario se compone por dos palabras, estudiándolas por separado el ilícito según (Ossorio 1990, 471) significa “lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, la equidad, razón o buenas costumbres. Lo *ilícito* puede violar la ley positiva, la moral o la religiosidad. Solo en el primer caso surgen efectos de trascendencia para el derecho que puede acoger a si mismo normas morales y religiosas.....” mientras que la palabra Tributario para Osorio es el sometimiento a la palabra tributo que a su vez es el pago del impuesto o la obligación fiscal, en si es hacer lo prohibido contra el pago del impuesto al que está, obligados los ciudadanos. Estos ilícitos tributarios pueden ser formales y materiales. La división

legal según el Código Tributario divide el ilícito tributario en infracciones y delitos tributarios.

### **Definición del ilícito tributario**

Es el actuar contra las normas legales y morales, causando daño directamente al Estado e indirectamente a la sociedad, primero porque deja de percibir lo que por ley le corresponde, viéndose limitado en su actuar por no contar con los fondos suficientes para ejercer la administración pública. Esto mismo afecta indirectamente a los administrados por no recibir las atenciones estatales como salud, vivienda, seguridad, y otros servicios que debe de prestar obligatoriamente el Estado.

Los ilícitos tributarios se pueden considerar como: formales y materiales, sancionados con pena restrictiva de libertad. Son la plena manifestación, en la norma o Derecho Tributario, es el derecho y obligación de castigar *ius puniendo* que ejerce el Estado en contra de quienes transgredan el ordenamiento jurídico que puedan afectar a la sociedad en sus bienes fundamentales. El artículo 69 del Código Tributario define como: "toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias...". En la legislación guatemalteca se representa el ilícito tributario, pues como tal nace a la

vida jurídica el delito de estafa mediante informaciones contables y el delito de defraudación tributaria. Existe la necesidad por parte del Estado en lograr el cumplimiento del pago de los tributos por parte de la población. Guatemala está entre los estados que han logrado tipificar el delito dentro de su ley penal, reconocido como delito de defraudación tributaria. Es notorio el avance que el Estado guatemalteco ha obtenido al tipificar en el artículo 70 del Código Tributario guatemalteco, la competencia de los jueces con respecto al delito tributario, pues está en manos de ellos velar porque se cumpla por cualquier medio con las obligaciones tributarias.

Como definición más simple se puede decir que el ilícito tributario es toda acción u omisión de normas tributarias ya sea sustancial o formal, que constituye una infracción castigable. Por consecuencia, se considera que el ilícito tributario es un ilícito penal. De ello se deriva la división que es la infracción tributaria y el delito tributario.

### **Naturaleza jurídica del ilícito tributario**

Para una mejor comprensión del tema es necesario estudiar la naturaleza del ilícito tributario que es la fuente de donde emana o nace el ilícito, es la causa real y principal de donde proviene, la causa de su

nacimiento. Es decir el incumplimiento o violación de una norma, y en este caso a la obligación tributaria. El código tributario guatemalteco en su artículo 15 establece que:

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

La forma de exigir el incumplimiento de la obligación tributaria es de forma coactiva según la legislación guatemalteca y pertenece al derecho público. El derecho penal en general reglamenta la forma de castigar o de hacer punible las infracciones que atacan la seguridad de los derechos generales de los individuos en la sociedad, los cuales se encuentran regulados a través del derecho penal y regula la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias con la condición de que dicho incumplimiento se encuentre aparejado por el dolo, la culpa, la antijuricidad o por la tipicidad por parte del contribuyente.

Posiciones unionistas y antagonistas

Una pugna doctrinal existente entre los estudios del derecho se debe a que no logran ponerse de acuerdo sobre la naturaleza jurídica del ilícito

tributario, esto sucede en virtud de la diferencia de criterio respecto al delito penal común y la infracción tributaria. Como resultado existen dos proporciones; una unionista y otra antagónica.

La posición unionista sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, ya que la sustancia en la infracción tributaria y el delito común es la misma.

La posición antagónica por su parte, sostiene que la infracción se diferencia del delito establece en el derecho penal común porque existe diferencia sustancial entre delito y contravención no un delito, los elementos de las dos figuras son diferentes tanto en la doctrina como en la legislación (Monterroso 2009:194).

Para efectos de este análisis se considera que en ambas posiciones se encuentran elementos del ilícito tributario, teniendo en cuenta que éste se origina por la violación de las normas jurídicas las cuales establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales, no importando si la violación o incumplimiento sea una contravención, infracción o delito castigado con prisión. Se puede decir que la naturaleza jurídica del ilícito tributario está en la existencia de la violación o incumplimiento de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias. Por lo tanto la violación de las normas jurídicas tributarias es la naturaleza jurídica o esencia jurídica del ilícito tributario.

## **Elementos del ilícito tributario**

Ya sea en las infracciones o delitos se dan elementos del mismo carácter especial en que se revisten, los cuales son:

### Elemento de hecho punible

Es la acción que afecta el patrimonio del Estado, el hecho o acción que consiste en no pagar todo o parte de los tributos adeudados al estado en concepto de tributo, lo cual afecta al patrimonio del Estado.

### Evasión

Dentro de este concepto doctrinariamente se engloban no solamente las formas ilícitas sino las lícitas de evasión de los impuestos. En Guatemala solamente se puede incluir dentro del concepto la evasión propiamente dicha, la cual está debidamente tipificada en la legislación penal guatemalteca en el artículo 358 A, la elusión tributaria debido a su misma naturaleza, pues el contribuyente se vale de medios legales para evitar el pago de un tributo.

### Elemento subjetivo

Dentro de este concepto doctrinariamente se engloban no solo las formas ilícitas, sino también las lícitas de evasión de los impuestos,

son los contribuyentes los sujetos activos o responsables del pago del tributo, que no cumplen con la obligación normada por la ley. Para Villegas el elemento subjetivo del ilícito tributario se resume así: “En que defrauda por su esencia de dolo quien considera que tiene el no pago o pago disminuido de un tributo por considerar que no existe materia imponible, por creer que ésta encuadrado en una exención” (1997:58)

#### Elemento formal del ilícito tributario

Los elementos formales se encuentran tipificados en las leyes ordinarias de la república de Guatemala, como: el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República y sus reformas, el Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República y sus reformas; estas leyes ordinarias norman las figuras e instrumentos legales de las cuales se pueden valer el contribuyente, la administración tributaria y el juzgador para accionar y condenar o absolver un caso concreto.

#### Elemento de la aplicación conjunta de la defraudación fiscal

Este elemento tiene relación con el principio *non bis in idem*, el que estipula que no pueden haber dos procedimientos por un mismo delito;

por tanto, no pueden existir dos condenas por una misma acción del contribuyente, no puede haber, por un mismo hecho, dos tipos de procesos, un juicio penal judicial y un procedimiento administrativo, aun cuando uno sea administrativo y el otro judicial. El Código Tributario y sus Reformas, recoge este principio en los artículos 70 y 89 que establecen la prohibición de la doble pena.

### **Elementos comunes a los ilícitos tributarios**

Ya sea un ilícito llamado infracción, contravención o delito existen similitudes básicas que unen los hechos u omisiones cometidas por el infractor o delincuente, y éstas radican en la voluntad de defraudar al fisco con un interés de enriquecimiento propio. Y la existencia de un hecho punible consistente en que se haya cometido un hecho tipificado en ley. Esta es la intención de cometer el fraude el cual consiste en que haya dolo por parte de la persona que lo comete.

Es el perjuicio al interés fiscal que consiste en el daño que comete el sujeto activo a los intereses del Estado, a través de la defraudación al fisco.

## **Problemática del ilícito tributario**

Al buscar entre las causas del porqué de la acción u omisión por parte de los violadores de las normas jurídicas tributarias se encuentran las concepciones modernas acerca del cobro de impuesto que enseñan que de un simple medio de obtención de recursos se ha convertido en un elemento esencial para que el Estado exista y logre sus fines, esto se ha considerado más que en el pasado.

El ilícito tributario, no es nuevo, ya que ciertas infracciones, como el contrabando y la defraudación, por ejemplo, datan de antiguo, pero la verdad es que las modalidades de la organización económico-social y la trascendencia alcanzada por el incumplimiento de las normas fiscales, obligan a examinarlo en forma particular. (Guilliani, 1970:615)

El ilícito tributario es un mal que aqueja a la sociedad desde tiempos remotos no solo en otros estados sino que también en el estado guatemalteco, y como dice Guilliani, ya sea a través del contrabando o de la defraudación fiscal, hoy en día se sigue propagando como un cáncer en la sociedad guatemalteca.

## **Formas de extinción del ilícito tributario**

Así como se ha estudiado la naturaleza y nacimiento, también es necesario estudiar que el ilícito tributario se extingue atendiendo si es

una infracción o un delito, si es una infracción, es castigada con una sanción de tipo pecuniario, por lo que la misma se extingue según la interpretación del artículo 101 del Código Penal guatemalteco, por el cumplimiento del pago de la sanción, ya sea por prescripción y condonación. Si el hecho consiste en la comisión de un delito, se extingue con el cumplimiento de la pena establecida en la legislación.

Existe otra forma contemplada en la ley, pero irregular de extinción del ilícito tributario y es la siguiente:

Prescripción: se configura cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado, por cierto periodo de tiempo debidamente establecido en la ley. El plazo establecido en el artículo 47 del Código Tributario son cuatro años, mientras no se interrumpa la prescripción.

Por extinción de la responsabilidad, tanto las obligaciones tributarias, como la responsabilidad penal y la pena se extinguen por hechos o circunstancias debidamente tipificadas en el artículo 101 del código penal.

“1°. Por muerte del procesado o del condenado, 2°. Por amnistía, 3°. Por perdón del ofendido, en los casos en que la ley lo permita expresamente, 4°. Por prescripción, 5°. Por cumplimiento de la pena.”

## **Regulación legal del ilícito tributario**

El Código Tributario regula las infracciones y sanciones tributarias administrativas y contiene dentro de su normativa el procedimiento tributario que contiene los recursos y sus procedimientos, también contiene el procedimiento judicial que norma el artículo 161 que dice:

Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente” El plazo para interponer el recurso contencioso administrativo será de treinta días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

Se puede observar que el artículo 161 del código tributario establece los recursos con los que cuenta el contribuyente para defenderse de la arbitrariedad o abuso de poder en la materia tributaria por parte del estado.

El Código Penal regula los delitos de defraudación tributaria y defraudación mediante informaciones contables, por lo que penaliza las infracciones tributarias constitutivas de delito, en las que se configuran los elementos propios del delito, específicamente se citan los artículos 51, 72, 271 y 358.

El Código Procesal Penal, regula el proceso del ilícito tributario, que es el procedimiento común con todo y sus incidencias.

## **Infracción tributaria**

Para tratar el tema de infracción tributaria es necesario establecer previamente la infracción común a todas las materias susceptibles del derecho. La infracción es todo hecho u omisión descrita que ha sido declarado previamente ilegal y sancionado por una ley, por lo tanto es aplicable a toda rama del derecho.

Según Cabanellas, “Trasgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado de ley. Denominación de los recursos de casación fundados en la trasgresión o incorrecta interpretación de ley o doctrina legal” (1993:315)

En la infracción o contravención tributaria, el bien jurídico tutelado y dañado es netamente administrativo, el daño causado es leve por el hecho de ser solamente una falta; por ello debe ser sancionado con una multa e intereses resarcitorios, por parte del Estado, esto se debe a que solamente se están violando ciertas obligaciones tributarias.

La infracción tributaria constituye una violación del Derecho Objetivo de la norma tributaria, cuya estructura y naturaleza es análoga a la de los delitos contra la administración Tributaria. La infracción tributaria está contemplada en el Decreto 6-91, título III, Capítulo I, Sección II, artículo 69.

Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionara la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a legislación penal.

Si el ilícito o la violación es sancionada por la Administración Tributaria es considerado infracción, pero si el ilícito está tipificado y sancionado en el código penal es considerado un delito tributario.

Son ciertas obligaciones las que deben cumplir para no incurrir en el ilícito o en la infracción tributaria, y éstas son: 1) Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas; 2) Emitir o exigir comprobantes; 3) Llevar libros o registros contables

especiales;4) Presentar declaraciones y comunicaciones; 5) Permitir el control de la administración tributaria; 6) Informar y comparecer ante la administración tributaria; 7) Acatar las órdenes de la administración tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales; y 8) Cualquier otro deber contenido en el Código Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

### **Elementos de la infracción tributaria**

Para poder encuadrar un hecho como una infracción tributaria es necesario estudiar si están dentro de ésta los cuales son:

#### Elemento objetivo

Está fundado por la acción u omisión. El objeto de la acción y omisión encajan con la obligación tributaria infringida por el sujeto, es decir que existe el crédito tributario y otros deberes de prestación pecuniaria como son las retenciones o los pagos fraccionados, deberes asociados del crédito tributario, que son las formas de pago regulados en los capítulos 35 al 42 de la Sección II del Capítulo IV del Código Tributario guatemalteco.

## Elemento subjetivo

Este es el elemento imprescindible para que un acto o conducta antijurídica pueda resultar sancionada a nivel mínimo de la simple negligencia, obviamente esto no impide que puedan cometerse infracciones tributarias con mayor culpabilidad en el auto de las mismas, aun cuando podrán sancionarse las conductas por la mera omisión que esta preceptuada en el artículo 69 del Código Tributario.

De manera sencilla las infracciones tributarias se dividen en simples y graves, las cuales para su comprensión se estudiarán a continuación.

### **Infracciones simples**

La ley no hace mención específica de las infracciones simples, únicamente excluye de todas las infracciones las que son graves, por esa razón se sobre entiende que las que no son excluidas son las infracciones simples, a esto le llaman los jurisconsultos del derecho inclusión por exclusión.

## **Infracciones graves**

Se considera como infracción la falta de presentación de declaraciones o la presentación falseada, incompleta o inexacta, tienen la característica que produce perjuicio económico directo al Estado. También es el incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, estos deberes son: El incumplimiento de las obligaciones contables y registrables, el incumplimiento de las obligaciones de facturación, incumplimiento de la obligación de utilizar o comunicar el Número de Identificación Tributaria –NIT-, y la resistencia, excusa o negatividad a la actuación de la Administración en la gestión, inspección o recaudación tributaria.

La legislación tributaria guatemalteca es puntual en definir cuáles son las infracciones tributarias y las describe en su artículo 71, las cuales son:

- “1.- Pago extemporáneo de las retenciones.
- 2.- La mora.
- 3.- La omisión de pago de tributo.
- 4.- La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

5.-El incumplimiento de las obligaciones formales.

6.-Las demás que se establecen expresamente en este código y de las leyes tributarias específicas.”

Con base a este lineamiento, se tiene claro o sobre entienden cuáles son los requisitos para no incurrir en infracción tributaria, tomando en cuenta que la ley es clara al indicar que nadie puede alegar ignorancia.

### **Formas de extinción de la infracción tributaria**

Existen diferentes formas de terminar con la obligación que nace de la violación a la ley tributaria (infracción o delito), estas formas pueden ser a través de: el pago de la sanción, de la prescripción o bien por la condenación. La ley es puntual en cuáles son las faltas por las que se comente las infracciones pero a la vez da la forma de extinguir la obligación adquirida por la violación. El pago es la forma por excelencia de acabar con la obligación tributaria. El Código Tributario establece el pago en su artículo 34 que el pago de la obligación tributaria es una forma de salir del cumplimiento de la obligación.

## **Delito tributario**

Para entender el delito tributario es necesario analizar el delito común, su naturaleza y cada uno de sus elementos, los cuales se relacionan estrechamente con el delito tributario por la naturaleza del mismo, emanando de la acción o conducta dolosa o culposa, la tipicidad, la antijuridicidad, y la punibilidad, con forme a la interpretación del artículo 10 del Código Penal.

La Real Academia Española describe el delito como “culpa, quebrantamiento de la ley. Acción o cosa reprobable. Acción u omisión voluntaria o imprudente penada por la ley”. (<http://lema.rae.es/drae/?val=DELITO>, recuperado,10-08-2,013).La Real Academia coincide en la culpa que hay en la acción reprobable.

Según Cabanellas “Etimológicamente, la palabra delito proviene del latín *delictum*, expresión también de un hecho antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa” (1993: 93)”.

El delito en Guatemala se da cuando se contraviene la norma legal ya sea con acciones u omisiones propias del Código Penal guatemalteco.

Es de suma importancia saber cómo se encuentra regulado en la legislación para no incurrir en la violación a la misma. El Decreto 17-73 Código Penal de Guatemala establece el Delito Doloso, el Culposo y el Consumado, los cuales se detallaran a continuación en cada uno de sus artículos.

Artículo 11. “Delito Doloso. El delito es doloso, cuando el resultado ha sido previsto o cuando, sin perseguir ese resultado, el autor se lo representa como posible y ejecuta el acto”

Se observa como elemento principal el dolo que en sí es el ánimo o toda la voluntad de querer cometer el acto delictivo, a sabiendas de la ilicitud. En los actos jurídicos el dolo implica la voluntad maliciosa de engañar a alguien o de incumplir una obligación contrariada.

Del lat. *dolus*; a su vez, del griego *dólos*. Comúnmente, mentira, engaño o simulación. | Jurídicamente adquiere tres significados: vicio de la voluntad en los actos jurídicos, elemento de imputabilidad en el incumplimiento de obligaciones, o calificación psicológica exigida como integrante del delito civil o agravante del delito penal. En el primer sentido, el *dolo* puede definirse, como lo hace el art. 931 del Código Civil argentino: “toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo que es verdadero, cualquier artificio, astucia o maquinación que se emplee” para conseguir la ejecución de un acto. El segundo y el tercer sentido de la voz *dolo* corresponden a lo que comúnmente llamamos “intención”; los actos antijurídicos pueden cometerse con la intención de producir un mal o, simplemente, con la previsión del resultado dañoso, aunque no medie intención. (V. CULPA.) Los antijurídicos civiles configuran “delitos” cuando media *dolo*. v “cuasidelitos” mediando sólo culpa. (V. DELITO DOLOSO). (Ossorio 1990, 343).

En el ámbito tributario el delito dolo se consuma cuando el sujeto que está obligado al pago del tributo evade el pago usando toda clase de argucia o engaño para defraudar al fisco.

En Guatemala se regula a través del Código Penal por medio del artículo 12. “Delito Culposo. El delito es culposo cuando con ocasión de acciones u omisiones lícitas, se causa un mal por imprudencia, negligencia o impericia”.

Los hechos culposos son punibles en los casos expresamente determinados por la ley. El elemento principal de este delito es la culpa, ya sea por acción u omisión, no importando si es involuntario el hecho, esto no lo exime de la obligación al responsable.

CULPA. En sentido amplio se entiende por culpa cualquier falta, voluntaria o no, de una persona que produce un mal o daño; en cuyo caso culpa equivale a causa. COMUN. Aquella cuya responsabilidad se divide igualmente entre las personas a quienes se imputa, y entre las que produce cierta solidaridad (v.). GRAVE. v. Culpa lata. LATA. El descuido o desprecio absoluto en la adopción de las precauciones más elementales para evitar un mal o daño. LEVE. La negligencia en que no incurre un buen padre de familia; como la de no cerrar con llave los muebles de su casa en que guarde objetos de valor o interés. LEVISIMA. La omisión de las medidas y precauciones de un padre de familia muy diligente. (Cabanellas, 1993:85).

Artículo 13.”Delito Consumado. El delito es consumado, cuando ocurren todos los elementos de su tipificación, dentro de estos

principalmente la voluntad de la acción u omisión de lo que el actor se proponía”

## **Elementos del delito**

Para configurar el delito es necesario que exista la tipicidad, la culpabilidad, el dolo, la antijuridicidad y la pena. Relacionado al ámbito tributario, se puede observar que estos elementos son los mismos tanto en el delito común como en el delito tributario.

Para Monterroso los elementos del delito son:

### 1) Tipicidad

La tipicidad es una consecuencia del Principio de Legalidad imperante en el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la Republica y todas sus reformas. El legislador se debe valer de la abstracción y del lenguaje para definir el tipo, en el campo tributario el Delito se asemeja al hecho generador del tributo, que debe estar previamente tipificado e la Ley, y que de no estarlo no permite al Estado a castigar al contribuyente que aparentemente se ha convertido en delincuentes.

### 2) La Culpabilidad

La culpabilidad es otro elemento del Delito, de tal forma que se puede afirmar que no hay pena sin culpa (*nullum crime sine culpa*). Con carácter general, existe culpabilidad cuando existía para el sujeto la opción de haber actuado de forma diferente a como se hizo, lo cual supone situar en el fundamento de la misma a lalibertad que el individuo tenia al momento de actuar, de tomar una decisión. Existe la imputabilidad, definida en concreto como la capacidad de actuar de forma culpable, por lo que la imputabilidad está relacionada con la capacidad de decisión del individuo que comete el Delito, el delincuente por

lo tanto debe haber tenido la intención y la capacidad de cometer el hecho tipificado y penado por la ley.

### 3) La Antijuridicidad

El aspecto más relevante del delito, de tal importancia que para algunos no es un mero carácter o elemento del mismo, sino su íntima esencia, su intrínseca naturaleza.

La acción humana para ser delictiva ha de estar en oposición con una norma penal que prohíba u ordene su ejecución ha de ser antijurídica; obra antijurídicamente el que contraviene las normas penales. La antijuridicidad presupone un juicio acerca de la oposición existente entre la conducta humana la norma penal, juicio que solo recae sobre la acción realizada incluyendo toda valoración de índole subjetiva, por lo cual la antijuridicidad tiene carácter objetivo.

Una misma conducta exterior, se ha dicho, puede ser conforme al derecho o antijuridicidad, según el sentido que el agente atribuya a su acto, según la disposición anímica con que lo ejecute. Estos elementos de índole subjetiva son denominados “elementos subjetivos del injusto”. La presencia de semejantes rasgos subjetivos en la antijuridicidad no supone la fusión de esta con la culpabilidad, pero sería equivocado atribuir todo lo objetivo a lo injusto y todo lo subjetivo a la culpabilidad. Dicha presencia tiene lugar en los delitos denominados “de intención” o de “tendencia”, como el hurto y el robo, en los que la acción solo integra estas infracciones cuando el agente obra con el ánimo específico de apropiarse o de utilizar cosa ajena o como en las lesiones causadas con intención de injuriar, para estos delitos la antijuridicidad comprende no solo los elementos objetivos de la figura de delito sino también intenciones o propósitos específicos del agente cuando concurren a constituir el tipo delictivo.

### 4) El Dolo

El dolo caracteriza a quien actúa sabiendo lo que hace, y con intención de lograr un objetivo que le va a significar un beneficio.

## 5) Pena

La consecuencia lógica de Delito es la pena, como lo es la sanción de la infracción, pero lo que es la sanción impuesta por la Ley a quien, por haber cometido un Delito ha sido condenado en sentencia firme por el órgano jurisdiccional competente, antes de esto no existe aún una pena, pero quien por haber cometido un delito ha sido condenado en sentencia firme por el órgano jurisdiccional competente, antes de esto no existe una pena para quien ha cometido un delito, porque no ha existido condena.

Es forzoso que la pena este establecida por la Ley con anterioridad a la comisión del hecho delictivo (rige el Principio de Legalidad), y obliga a su ejecución una vez haya recaído sentencia firme dictada por el tribunal competente. Von Liszt citado en el Diccionario de derecho Argentino define la pena como el mal que el juez inflige al delincuente, a causa del Delito, para expresar la irreprochabilidad social con el respecto al acto y al autor. Por su parte, Maggiore, después de decir que el principio de retribución es el que mejor refleja el contenido y la naturaleza de la pena, la define como “un mal conminado e infligido al reo dentro de las normas legales, como retribución del mal del delito para reintegrar el orden jurídico injuriado”. (Monterroso, 2009:209)

Tomando como base, la definición de cada uno de los elementos del delito por parte Monterroso, se aporta que: Es de suma importancia la expresión que utiliza el legislador en el momento de plasmar en una nueva ley la acción u omisión denominada como delito, ya que de esta emana la buena o mala interpretación que se dará para la aplicación de la justicia. Que la culpabilidad del sujeto que comete el ilícito, se basa en el poder de decisión que tuvo en el momento de cometer el acto u omisión delictuosa. También que la antijudicialidad se da en el momento que el sujeto contraviene la norma previamente establecida en la norma por el legislador. Se interpreta el dolo como el beneficio propio

o para un tercero que busca el infractor al cometer el ilícito. Y que la pena es el castigo lógico y justo que recibe quien comete el delito.

## **Clasificación de las penas**

Así como se estudiaron los elementos del delito común y la similitud con los elementos del delito tributario, también es necesario estudiar la clasificación de las penas que pueden ser privativas de libertad o pecuniarias, su clasificación doctrinaria es la siguiente:

Las penas graves son las que sancionan la consumación de delitos, la mayoría de legislaciones las contemplan y se aplican a los delitos de mayor gravedad. Para estos delitos las penas pueden ser la prisión, la cadena perpetua y hasta la pena de muerte.

Las penas leves aplicables a las faltas se aplican a las acciones que solamente son consideradas como faltas y no delitos. Por lo regular son pecuniarias por medio del pago de una multa. Las penas principales se aplican propiamente a un delito o a una falta, y toda vez estas existen por si solas.

Las penas accesorias se encuentran adicionadas a una pena principal. La ley puede sancionar la comisión de un determinado delito o falta, la

cual va a castigar al sentenciado con una pena principal más una pena accesoria. Como pena principal podría ser sentencia de prisión por dos años para el responsable del delito, y como pena accesoria el cierre definitivo de la empresa.

Esta clasificación se encuentra regulada legalmente en el Capítulo I, del Título VI del decreto 17-73 Código Penal de Guatemala. Es claro que la pena sea principal o accesoria, tanto en el delito común o bien en el delito tributario, viene a castigar el hecho punible.

## **Sanciones**

Cada infracción, violación o incumplimiento a las normas (en este caso a las normas tributarias), tienen su propia sanción, por lo que el Estado con la facultad que le confiere el artículo 239 de la Constitución Política de la República, aplica al infractor una sanción que va de acuerdo con el tipo de infracción que se cometa El Código Tributario indica qué sanción corresponde a cada infracción cometida.

SANCION. En general, ley, reglamento, estatuto. Solemne confirmación de una disposición legal por el jefe de un Estado, o quien ejerce sus funciones. Aprobación. Autorización. Pena para un delito o falta. Recompensa por observancia de preceptos o abstención de lo vedado... (Cabanelas 1993:289)

La sanción es la consecuencia jurídica producto del incumplimiento de un deber, que produce en relación con el obligado al cumplir el deber. La forma de implementar la sanción está condicionada a la realización de un supuesto establecido en la ley, el cual consiste en la inobservancia de una obligación determinada en la norma, este podría ser material, como el no pago de los impuestos, o bien podría ser de tipo formal con la no presentación de las declaraciones tributarias.

### Intereses y mora

La legislación no tipifica o contempla otro tipo de sanción que tiene para el contribuyente un impacto de castigo pecuniario el cual se configura desde el momento que el deudor no cumple con la obligación tributaria o bien la cumple voluntaria o coactivamente pero fuera del plazo establecido. La doctrina llama a este pago tardío, interés de mora o mora, la cual es una sanción de tipo indemnizatorio para el Estado, por el perjuicio que éste recibe en el menoscabo de no contar con el pago en tiempo del mismo, lo podemos identificar como un pago extra a la multa impuesta y que conforme el tiempo pasa es objeto de un aumento que acrecienta el valor pecuniario que el contribuyente infractor debe pagar al Estado. (Cifrado, artículo 58 del Código Tributario guatemalteco).

## **Las sanciones tributarias**

Las sanciones tributarias constituyen un remedio por la infracción de deberes tributarios y se pueden contemplar en distintas clases de sanciones tributarias, que podemos sistematizar, por su objeto y carácter fundamental o accesorio e la represión, de la forma siguiente.

a) Sanciones pecuniarias: son la de carácter principal y pueden ser multas fijas –aplicables a las infracciones simples- o proporcionales –asociadas a las infracciones graves- y que resultaran graduables a excepción de las relativas a las infracciones graves preparatorias de la evasión.

b) Sanciones Privativas de derecho: tienen carácter accesorio, por acompañar siempre a las multas y que pueden imponerse tanto por infracciones simples como graves. (Santiago, 2008:132).

La legislación guatemalteca ha sido creada con el fin de evitar estos atropellos por parte de personas inescrupulosas que dañan al Estado con su falta de compromiso para con éste, ignorando o bien a sabiendas deliberadamente no cumplen con las obligaciones tributarias.

## **El delito tributario**

Toda acción u omisión establecida como infracción consiste en una trasgresión a la norma o la ley y toda vez exista infracción se encontrará un bien jurídico tutelado. Si es infracción tributaria se

encuentra la lesión contra el interés comunitario al no ingresar los tributos en la forma y el tiempo previamente establecido en la ley y esperado por el Estado, esto conlleva al nacimiento del proceso de criminalización por la penalización de ciertas actuaciones defraudadoras, tipificando éstas como delitos, esto viene a crear la figura del delito tributario mejor conocido en la doctrina como delito fiscal y en la legislación guatemalteca como delito de defraudación tributaria, regulado en los artículos 358 A, B, C, Y D del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República.

El delito tributario consiste en la defraudación directa al fisco, se le conoce como delito o crimen tributario, delito o crimen fiscal, evasión ilícita, evasión ilegal, fraude fiscal etc. Giuliani lo llama ilícito tributario, pero en nuestro ordenamiento jurídico es denominado defraudación tributaria.

El artículo 70 del Decreto 6-91 Código Tributario de Guatemala, establece: “Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal....”

La presunción de la comisión de un delito tributario como lo indica el primer considerando del Código Tributario, debe de estar enmarcada dentro del principio de legalidad en materia tributaria, con el objetivo de evitar arbitrariedades y abusos de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

En Guatemala, el régimen tributario también es objeto de una protección específica por parte del Derecho Penal, el cual se ha ido consolidando en los últimos años y su regulación jurídica frecuentemente recurre a leyes específicas que recuerdan el carácter excepcional de esta materia (Santiago, 2008:135)

### **Delito de defraudación tributaria**

Según las estadísticas en Guatemala existe un elevado índice de defraudación, según los expertos el monto de defraudación sobrepasa el monto de lo recaudado, en otras palabras este es inferior de la mitad de lo defraudado al fisco. La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- crea estadísticas anuales, en las cuales se puede apreciar la diferencia entre periodos anuales, de lo cual se presentan a continuación tres tablas pertenecientes a los últimos tres periodos gubernativos en los que se pueden apreciar las diferencias.

# GOBIERNO ACTUAL

## RECAUDACION DE INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL 2013

Clasificación por Impuesto  
(Millones de Quetzales)

DESCRIPCION DE IMPUESTOS	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	TOTAL
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA SAT</b>	<b>4,717.6</b>	<b>3,091.3</b>	<b>4,149.2</b>	<b>4,944.2</b>	<b>3,433.7</b>	<b>3,188.0</b>	<b>23,523.92</b>
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>1,725.9</b>	<b>734.3</b>	<b>1,784.8</b>	<b>2,253.2</b>	<b>799.0</b>	<b>715.2</b>	<b>8,012.3</b>
Impuesto Sobre la Renta	983.7	699.7	1,771.2	1,494.6	762.8	701.4	6,413.4
de Personas Jurídicas	778.4	611.5	1,625.9	1,372.8	705.6	648.7	5,742.8
de Personas Individuales	153.3	88.1	145.3	121.8	57.2	52.7	618.5
Impuesto Sobre Productos Financieros (Personas Jurídicas)	52.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	52.1
Impuesto Sobre Productos Financieros (Personas Individuales)	0.0	0.0	-	0.0	-	-	0.0
Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.0	-	-	0.0	-	0.1	0.1
Impuesto de Solidaridad Extraordinario Y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	0.2	0.5	0.1	0.3	0.1	0.1	1.2
Impuesto de Solidaridad	740.8	33.7	13.0	757.6	33.9	12.8	1,591.9
Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal	-	0.0	-	-	-	0.0	0.0
Impuestos Sobre el Patrimonio	1.1	0.5	0.5	0.7	2.3	0.7	5.7
Unico Sobre Inmuebles	0.2	0.0	0.0	0.2	0.0	0.0	0.5
Sobre Transferencias del Patrimonio	0.9	0.5	0.4	0.4	2.2	0.7	5.3
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>2,991.7</b>	<b>2,357.0</b>	<b>2,364.4</b>	<b>2,691.0</b>	<b>2,634.7</b>	<b>2,472.8</b>	<b>15,511.6</b>
Impuesto al Valor Agregado Doméstico	1,136.7	775.5	785.8	858.3	825.3	851.4	5,232.9
Impuesto al Valor Agregado sobre Importaciones	1,154.6	1,044.1	1,049.5	1,224.0	1,161.8	1,057.4	6,691.4
Derechos Arancelarios	153.9	147.1	133.9	161.1	164.5	145.7	906.20
Impuesto Sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado	118.7	27.1	28.2	26.7	34.1	27.9	262.7
Impuesto Sobre Tabaco y sus Productos	29.4	31.4	46.5	25.0	23.3	27.3	182.8
Impuestos Sobre Distribución de Bebidas	61.3	38.8	43.9	53.7	46.5	48.7	292.7
Sobre Distribución de Cerveza	23.5	13.2	15.4	20.5	16.6	18.2	107.3
Sobre Distribución de Bebidas Alcohólicas y Alcoholes Ind.	9.5	4.6	7.2	7.3	2.9	4.4	35.9
Sobre Distribución de Bebidas Gaseosas, Isotónicas y Jugos	26.3	20.2	20.6	25.0	26.0	25.2	143.4
Sobre Distribución de Vinos y Sidras	1.9	0.7	0.7	0.8	0.7	0.7	5.5
Sobre Distribución de Bebidas (Otros)	0.0	0.1	0.1	0.0	0.3	0.1	0.6
Impuesto Sobre Distribución de Cemento	7.7	9.6	7.6	7.5	9.5	9.1	51.1
Impuesto Sobre Primera Matricula	51.4	46.6	47.9	53.7	63.0	50.6	313.2
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	57.1	54.0	51.8	67.6	88.8	85.6	404.9
Impuesto Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	220.7	182.5	168.9	213.2	217.5	169.0	1,171.9
Sobre Distribución de Gasolina Superior	97.8	77.8	69.7	90.3	91.2	70.8	497.5
Sobre Distribución de Gasolina Regular	67.0	54.8	52.2	65.1	63.3	52.4	354.8
Sobre Distribución de Diesel y Gas Oil	53.0	46.7	44.2	54.7	59.6	42.9	301.2
Sobre Distribución de Fuel Oil (Bunker)	-	-	-	-	-	-	-
Sobre Distribución de Gasolina de Aviación	0.3	0.5	0.3	0.2	0.5	0.4	2.1
Sobre Distribución de Kerosina	1.0	0.8	0.4	0.6	0.6	0.5	3.9
Sobre Distribución de Nafta	-	-	-	-	-	-	-
Sobre Distribución de Gas Licuado	1.5	1.9	2.1	2.4	2.4	2.0	12.2
Sobre Distribución de Asfalto	-	-	-	-	-	-	-
Sobre Distribución de Petróleo Crudo	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1
Sobre Distribución de Otros Derivados del Petróleo	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1
<b>Otros</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>	<b>1.8</b>
Sobre Transporte y Comunicaciones	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	1.6
Sobre Explotaciones Mineras	-	-	-	-	-	-	-
Otros Impuestos Indirectos	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.2
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA DE OTRAS INSTITUCIONES</b>	<b>17.3</b>	<b>114.5</b>	<b>172.9</b>	<b>35.9</b>	<b>196.7</b>	<b>32.5</b>	<b>569.8</b>
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	4.4	95.3	155.9	16.2	171.4	15.6	458.8
Salida del País.	12.9	19.2	17.0	19.7	25.2	16.9	110.9
<b>TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS</b>	<b>4,734.8</b>	<b>3,205.8</b>	<b>4,322.1</b>	<b>4,980.1</b>	<b>3,630.4</b>	<b>3,220.5</b>	<b>24,093.7</b>

Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión SAT, Ministerio de Finanzas Públicas.

**NOTA:**

1. La recaudación es en términos brutos, no contempla la devolución del crédito fiscal del IVA
2. Pueden existir diferencias por redondeo

# GOBIERNO DE ALVARO COLON

## RECAUDACION DE INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL 2010

Clasificación por Impuesto  
(Millones de Quetzales)

DESCRIPCION DE IMPUESTOS	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC	TOTAL
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA SAT</b>	<b>3,436.8</b>	<b>2,364.1</b>	<b>3,114.6</b>	<b>3,662.5</b>	<b>2,414.7</b>	<b>2,506.0</b>	<b>3,874.2</b>	<b>2,656.1</b>	<b>2,528.0</b>	<b>3,817.2</b>	<b>2,718.2</b>	<b>2,909.1</b>	<b>36,001.7</b>
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>1,224.9</b>	<b>461.5</b>	<b>1,050.8</b>	<b>1,430.3</b>	<b>423.3</b>	<b>442.7</b>	<b>1,556.8</b>	<b>518.1</b>	<b>493.1</b>	<b>1,672.1</b>	<b>498.7</b>	<b>557.5</b>	<b>10,329.8</b>
Impuesto Sobre la Renta	592.37	431.59	1,031.89	840.94	398.04	426.56	962.58	491.46	475.1	1,086.0	476.3	530.6	7,743.4
de Personas Jurídicas	438.3	320.9	905.8	694.3	309.5	328.1	801.6	362.9	349.3	900.6	334.0	386.7	6,132.0
de Personas Individuales	112.3	77.3	96.6	114.3	59.8	69.6	122.3	96.2	95.5	154.9	111.5	114.5	1,224.8
Impuesto Sobre Productos Financieros (Personas Jurídicas)	41.7	33.4	29.5	32.4	28.8	28.8	38.7	32.3	30.3	30.4	30.8	29.4	386.4
Impuesto Sobre Productos Financieros (Personas Individuales)	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.0	0.0	0.3	0.1	0.5	0.1	0.0	0.1	0.0	0.6	0.1	0.1	2.2
Impuesto de Solidaridad Extraordinario Y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	3.0	3.2	5.1	3.8	3.2	4.3	2.7	3.7	5.1	5.0	2.3	2.3	43.8
Impuesto de Solidaridad	628.5	25.7	11.6	584.7	20.8	11.0	590.2	22.2	12.1	579.9	19.5	23.7	2,530.0
Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal	-	-	-	-	-	0.0	-	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.1
Impuestos Sobre el Patrimonio	1.0	0.9	1.8	0.8	0.8	0.8	1.2	0.6	0.7	0.7	0.5	0.8	10.6
Unico Sobre Inmuebles	0.3	0.0	0.0	0.2	0.0	0.0	0.2	0.0	0.0	0.2	0.0	0.0	0.8
Sobre Transferencias del Patrimonio	0.7	0.9	1.8	0.6	0.8	0.8	1.1	0.6	0.7	0.5	0.5	0.8	9.8
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>2,211.9</b>	<b>1,902.6</b>	<b>2,063.8</b>	<b>2,232.2</b>	<b>1,991.4</b>	<b>2,063.3</b>	<b>2,317.4</b>	<b>2,138.0</b>	<b>2,034.8</b>	<b>2,145.2</b>	<b>2,219.5</b>	<b>2,351.7</b>	<b>25,671.9</b>
Impuesto al Valor Agregado Doméstico	870.4	637.4	628.5	719.1	575.4	616.1	653.5	658.0	621.8	660.1	655.1	699.7	7,995.1
Impuesto al Valor Agregado sobre Importaciones	786.5	806.4	918.3	946.9	884.0	934.1	964.1	932.3	909.4	964.0	1,024.7	1,056.6	11,127.33
Derechos Arancelarios	157.8	159.0	201.4	172.9	187.3	192.5	193.6	204.9	219.7	211.9	240.4	226.3	2,367.70
Impuesto Sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado	93.1	31.5	29.1	49.5	33.0	45.6	48.0	65.4	26.5	35.2	61.1	53.6	571.6
Impuesto Sobre Tabaco y sus productos	31.4	27.1	29.2	33.1	49.4	17.0	28.5	29.9	33.3	26.6	17.1	24.1	346.7
Impuestos Sobre Distribución de Bebidas	50.5	31.6	33.0	51.3	35.0	39.6	36.2	39.2	37.3	37.7	37.4	48.6	477.2
Sobre Distribución de Cerveza	18.8	9.7	10.9	18.2	12.0	13.3	11.4	12.5	12.3	12.3	11.4	15.9	158.6
Sobre Distribución de Bebidas Alcohólicas y Alcoholes Ind.	8.4	4.7	6.2	9.6	4.2	6.5	6.9	6.6	7.0	7.4	7.6	12.7	88.0
Sobre Distribución de Bebidas Gaseosas, Isotónicas y Jugos	21.4	16.0	15.3	22.8	18.3	19.1	17.3	18.8	17.2	17.3	17.5	18.6	219.5
Sobre Distribución de Vinos y Sidras	1.9	0.4	0.6	0.7	0.5	0.6	0.5	0.8	0.6	0.6	0.9	1.3	9.5
Sobre Distribución de Bebidas (Otros)	0.0	0.7	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.5	0.1	0.1	0.0	0.0	1.5
Impuesto Sobre Distribución de Cemento	10.4	6.3	7.4	9.0	9.7	7.3	7.1	8.2	9.7	6.2	7.5	9.9	98.7
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	25.79	31.91	36.97	39.91	45.59	53.78	196.47	30.65	16.3	11.8	7.4	8.6	505.1
Impuesto Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	185.6	171.1	179.7	210.2	171.6	157.0	189.7	169.0	160.6	191.6	168.5	224.1	2,178.7
Sobre Distribución de Gasolina Superior	87.3	77.5	78.3	93.7	80.4	72.0	88.9	78.8	74.8	88.5	77.1	100.4	997.6
Sobre Distribución de Gasolina Regular	52.5	48.0	50.3	63.7	46.4	46.9	54.0	51.3	48.4	57.0	49.6	67.1	635.3
Sobre Distribución de Diesel y Gas Oil	43.5	43.1	48.4	50.3	42.5	35.9	43.9	36.5	35.0	43.3	39.1	53.6	515.2
Sobre Distribución de Fuel Oil (Bunker)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sobre Distribución de Gasolina de Aviación	0.1	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.2	0.3	0.3	2.8
Sobre Distribución de Kerosina	0.8	0.7	0.7	0.9	0.6	0.5	0.8	0.7	0.6	0.8	0.6	0.7	8.3
Sobre Distribución de Nafta	0.1	-	-	-	-	-	-	0.0	-	0.0	-	-	0.1
Sobre Distribución de Gas Licuado	1.3	1.5	1.8	1.4	1.5	1.5	1.8	1.5	1.4	1.8	1.7	2.0	19.2
Sobre Distribución de Asfalto	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sobre Distribución de Petróleo Crudo	0.0	-	-	0.0	-	-	-	-	0.0	0.0	-	0.0	0.0
Sobre Distribución de Otros Derivados del Petróleo	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.2
Otros	0.4	0.3	0.3	0.2	0.3	0.4	0.3	0.3	0.3	0.2	0.3	0.3	3.6
Sobre Transporte y Comunicaciones	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.3	0.2	0.3	0.2	0.1	0.3	0.2	2.9
Sobre Explotaciones Mineras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Otros Impuestos Indirectos	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0	0.0	0.1	0.7
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA DE OTRAS INSTITUCIONES</b>	<b>13.5</b>	<b>88.4</b>	<b>77.2</b>	<b>33.4</b>	<b>131.7</b>	<b>87.0</b>	<b>33.7</b>	<b>83.5</b>	<b>66.4</b>	<b>20.3</b>	<b>121.6</b>	<b>155.5</b>	<b>912.3</b>
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	0.4	68.6	60.0	12.2	112.9	70.7	15.9	62.4	46.7	5.0	104.4	128.8	687.9
Salida del País.	13.1	19.8	17.2	21.2	18.8	16.4	17.8	21.1	19.7	15.2	17.2	26.8	224.4
<b>TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS</b>	<b>3,450.3</b>	<b>2,452.5</b>	<b>3,191.8</b>	<b>3,696.0</b>	<b>2,546.4</b>	<b>2,593.1</b>	<b>3,907.9</b>	<b>2,739.6</b>	<b>2,594.4</b>	<b>3,837.5</b>	<b>2,839.8</b>	<b>3,064.7</b>	<b>36,914.0</b>

Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión SAT, Ministerio de Finanzas Públicas.

**NOTA:**

1. La recaudación es en términos brutos, no contempla la devolución del crédito fiscal del IVA
2. Pueden existir diferencias por redondeo

# GOBIERNO DE OSCAR BERGER

## RECAUDACION DE INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL 2006

Clasificación por Impuesto  
(Millones de Quetzales)

DESCRIPCION DE IMPUESTOS	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC	TOTAL
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA SAT</b>	<b>2,631.6</b>	<b>1,689.9</b>	<b>2,495.5</b>	<b>2,687.6</b>	<b>1,976.7</b>	<b>1,912.5</b>	<b>2,997.2</b>	<b>2,058.6</b>	<b>1,986.2</b>	<b>3,037.5</b>	<b>2,174.7</b>	<b>2,131.4</b>	<b>27,779.4</b>
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>954.4</b>	<b>280.6</b>	<b>845.3</b>	<b>1,136.4</b>	<b>268.2</b>	<b>269.9</b>	<b>1,287.2</b>	<b>351.6</b>	<b>320.7</b>	<b>1,250.2</b>	<b>329.7</b>	<b>361.6</b>	<b>7,655.9</b>
Impuesto Sobre la Renta	435.1	259.2	835.0	591.0	243.6	260.4	738.1	312.0	304.8	801.8	312.9	339.8	5,433.7
de Personas Jurídicas	326.6	191.4	745.7	502.3	184.1	195.8	625.0	234.8	216.5	678.6	226.5	249.4	4,376.7
de Personas Individuales	64.8	45.3	70.2	66.5	36.7	42.4	81.2	53.1	66.2	100.4	63.6	69.2	759.4
Impuesto Sobre Productos Financieros (Personas Jurídicas)	43.7	22.4	19.1	22.3	22.8	22.3	31.8	24.1	22.1	22.8	22.8	21.2	297.5
Impuesto Sobre Productos Financieros (Personas Individuales)	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1
Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias	1.2	0.8	1.6	0.6	1.2	0.7	1.5	1.2	2.3	0.6	1.7	1.1	14.5
Impuesto de Solidaridad Extraordinario Y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	517.0	19.7	8.0	543.8	22.9	8.0	546.4	37.9	12.9	447.1	14.7	20.2	2,198.6
Impuestos Sobre el Patrimonio	1.1	0.8	0.8	0.9	0.6	0.8	1.4	0.5	0.7	0.7	0.3	0.6	9.1
Unico Sobre Inmuebles	0.2	0.0	0.0	0.2	0.0	0.0	0.3	0.0	0.0	0.2	0.0	0.0	0.9
Sobre Transferencias del Patrimonio	0.9	0.8	0.8	0.7	0.6	0.8	1.0	0.5	0.7	0.5	0.3	0.6	8.2
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>1,677.1</b>	<b>1,409.3</b>	<b>1,650.1</b>	<b>1,551.3</b>	<b>1,708.5</b>	<b>1,642.6</b>	<b>1,710.0</b>	<b>1,707.0</b>	<b>1,665.5</b>	<b>1,787.3</b>	<b>1,845.1</b>	<b>1,769.7</b>	<b>20,123.5</b>
Impuesto al Valor Agregado Doméstico	512.8	347.1	347.7	406.5	352.6	366.1	425.0	408.4	409.2	465.5	463.0	484.4	4,988.3
Impuesto al Valor Agregado sobre Importaciones	699.1	615.5	737.3	650.8	802.9	729.3	734.2	795.5	760.1	830.2	832.4	737.0	8,924.2
Derechos Arancelarios	183.7	192.6	231.6	184.8	237.8	219.3	195.9	226.3	204.6	234.1	268.1	224.6	2,603.5
Impuesto Sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado	40.9	23.7	32.7	33.2	30.3	32.1	47.9	30.1	33.3	26.4	25.1	36.0	391.7
Impuesto Sobre Tabaco y sus productos	31.7	20.8	28.5	35.3	20.7	18.9	23.9	28.0	27.0	29.1	27.7	29.6	321.3
Impuestos Sobre Distribución de Bebidas	41.2	23.1	29.8	36.6	34.5	34.8	29.3	32.0	34.4	32.6	34.6	39.0	401.9
Sobre Distribución de Cerveza	15.4	7.3	8.2	13.1	12.8	9.7	9.5	10.5	11.5	10.6	10.6	11.3	130.5
Sobre Distribución de Bebidas Alcohólicas y Alcoholes Ind.	6.8	2.8	7.2	5.9	4.5	8.1	5.5	5.6	6.3	6.1	6.8	11.6	77.2
Sobre Distribución de Bebidas Gaseosas, Isotónicas y Jugos	17.4	12.4	13.5	17.0	16.8	16.1	13.8	15.4	16.0	15.3	16.1	14.7	184.5
Sobre Distribución de Vinos y Sidras	1.5	0.4	0.5	0.6	0.4	0.5	0.5	0.6	0.6	0.5	0.8	1.4	8.2
Sobre Distribución de Bebidas (Otras)	0.1	0.1	0.5	0.0	0.0	0.5	0.0	0.0	0.0	0.0	0.3	0.0	1.6
Impuesto Sobre Distribución de Cemento	7.3	8.5	7.5	8.9	11.0	10.5	8.8	10.2	8.1	10.0	8.9	9.9	109.6
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	15.7	19.1	28.2	28.3	63.8	40.5	94.6	19.7	6.0	4.5	4.0	2.9	327.3
Impuesto Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	138.0	151.5	199.0	156.8	147.4	180.9	140.3	147.9	173.1	144.3	168.6	195.0	1,942.7
Sobre Distribución de Gasolina Superior	65.4	79.5	97.0	81.6	72.2	83.8	68.9	72.2	85.4	71.5	83.5	96.9	957.7
Sobre Distribución de Gasolina Regular	36.9	30.3	47.1	34.9	36.7	45.0	35.6	37.9	44.1	36.2	42.1	46.1	473.0
Sobre Distribución de Diesel y Gas Oil	31.9	39.4	52.2	38.1	36.5	49.2	33.4	35.1	40.7	34.1	40.6	48.2	479.4
Sobre Distribución de Fuel Oil (Bunker)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sobre Distribución de Gasolina de Aviación	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.3	0.4	0.3	0.3	0.3	0.5	2.7
Sobre Distribución de Kerosina	0.7	0.7	0.9	0.7	0.7	0.8	0.7	0.8	0.7	0.6	0.6	1.0	8.8
Sobre Distribución de Nafta	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Sobre Distribución de Gas Licuado	1.2	1.5	1.7	1.3	1.3	1.9	1.5	1.6	1.9	1.5	1.5	1.9	18.7
Sobre Distribución de Asfalto	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sobre Distribución de Petróleo Crudo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0.2
Sobre Distribución de Otros Derivados del Petróleo	2.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.2	2.2
<b>Otros</b>	<b>6.7</b>	<b>7.5</b>	<b>7.9</b>	<b>10.1</b>	<b>7.7</b>	<b>10.1</b>	<b>10.0</b>	<b>8.8</b>	<b>9.9</b>	<b>10.6</b>	<b>12.6</b>	<b>11.2</b>	<b>112.9</b>
Sobre Transporte y Comunicaciones	6.6	7.3	7.8	10.0	7.5	9.9	9.8	8.6	9.7	10.4	12.3	11.1	110.8
Sobre Explotaciones Mineras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Otros Impuestos Indirectos	0.1	0.3	0.1	0.1	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.2	2.0
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA DE OTRAS INSTITUCIONES</b>	<b>5.6</b>	<b>62.0</b>	<b>72.6</b>	<b>33.1</b>	<b>152.1</b>	<b>25.5</b>	<b>148.4</b>	<b>42.2</b>	<b>73.1</b>	<b>67.8</b>	<b>115.7</b>	<b>75.7</b>	<b>873.8</b>
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	-	45.4	56.9	16.9	134.4	8.5	132.1	16.8	55.7	53.5	100.1	51.2	671.6
Salida del País.	5.6	16.6	15.7	16.2	17.7	17.0	16.2	25.4	17.4	14.2	15.7	24.4	202.2
<b>TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS</b>	<b>2,637.2</b>	<b>1,751.9</b>	<b>2,568.1</b>	<b>2,720.7</b>	<b>2,128.7</b>	<b>1,938.0</b>	<b>3,145.6</b>	<b>2,100.8</b>	<b>2,059.4</b>	<b>3,105.2</b>	<b>2,290.5</b>	<b>2,207.1</b>	<b>28,653.2</b>

Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión SAT, Ministerio de Finanzas Públicas.

**NOTA:**

1. La recaudación es en términos brutos, no contempla la devolución del crédito fiscal del IVA
2. Pueden existir diferencias por redondeo

(<http://sat.gov.gt/sitio/index.php/esat/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/335-recaudacion-tributaria-del-gobierno-central.html>).

Recuperado 12.08.13

Según la doctrina, la defraudación tributaria se produce cuando, por cualquier medio, se engaña o se induce a cometer error al fisco, con el fin de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando la obligación ya se ha materializado, o ha nacido a la vida a través del hecho imponible. Esta acción fraudulenta se hace con el propósito de obtener un beneficio económico para sí o para un tercero, causando un daño en las arcas del fisco.

La infracción tributaria constituye una violación del Derecho Objetivo de la norma tributaria, cuya estructura y naturaleza es análoga a la de los delitos contra la Administración Tributaria. Para efectos didácticos, la infracción tributaria pueden definirse como cualquier acción u omisión tipificadas y sancionadas en las leyes guatemaltecas. Como elementos de la infracción pueden citarse: la tipicidad, los elementos objetivos (la acción), lo subjetivo (la culpabilidad) y la antijuridicidad.(Santiago,2008:113).

Santiago es claro en mencionar la infracción como una clara violación al Derecho Objetivo y cita los elementos de la infracción como: la tipicidad, el elemento objetivo a lo cual refiere como acción, el subjetivo le denomina la culpabilidad que existe en la acción u omisión de un acto y la antijuridicidad como tal.

## **Legalmente se encuentra regulado en el Decreto 17-73 Código Penal de Guatemala**

Artículo 358 “A”

Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, maniobra o ardido cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación

En otro término el delito de defraudación tributaria consiste en la sustracción parcial o total por parte del obligado del ingreso que corresponden al estado en concepto de tributos, configura la intencionalidad del obligado mediante:

La apropiación indebida que consiste en la acción que se configura en una estafa o abuso de confianza realizada por quien teniendo en custodia, comisión o depósito una cosa ajena entre otros contratos ajenos se niega a entregarlos o devolverlos a su titular.

La malversación que es la inversión de recursos, en usos distintos de aquellos para los que están destinados a este infractor se le denomina malversador, quien es el responsable de su administración y es castigado según las circunstancias que aumentan o disminuyen su delito.

La ocultación que consiste en el movimiento que se hace de un objeto con el fin de quitarlo de donde puede ser visto y ponerlo donde se ignore su existencia, esta es la acción maliciosa realizada por un deudor que pretende no solventar o simular insolvencia ocultando bienes de su propiedad, en perjuicio de sus acreedores.

La simulación que tiene lugar en el momento de cubrir el carácter jurídico de un acto, bajo la apariencia de otro, se puede ejemplificar los contratos que contienen cláusulas enredadas, que no son claras o carecen de sinceridad, también se da en la realización de documentos con fechas falsas o cuando se constituye o transmiten derechos a personas interpuestas que no son aquellas para quienes se constituyen o transmiten.

La falta de pago se da con incumplimiento de la obligación de hacer efectivo el monto dinerario ante la administración tributaria.

Y por último se puede dar la defraudación tributaria bajo el amparo del régimen de excepciones o franquicias en mercadería que utiliza el infractor para fines distintos a los que corresponde a dicho régimen.

Todos estos supuestos representan las diferentes posturas o formas en las cuales el contribuyente evade el pago de impuestos, la utilización tergiversada de los recursos, el ocultamiento de los mismos. Todas estas acciones perjudican grandemente al Estado, el cual busca la obtención de los impuestos como ente recaudador para satisfacer su fin que es el bien común.

### **Naturaleza del delito de defraudación tributaria**

Es difícil definir la naturaleza jurídica del delito ya que esto responde a dos elementos que son el tiempo y el lugar. Las necesidades sociales son variantes en el tiempo ya que lo que en una época se considera una conducta lícita más adelante puede convertirse en un hecho ilícito, y lo que en un lugar o sociedad es una conducta delictiva, en otra sociedad es una conducta lícita por excelencia. Por eso es que las teorías sobre la naturaleza del delito tributario no pueden ser uniformes, siempre van a ser cambiantes.

Tomando en cuenta el menoscabo que sufre el fisco, es válido afirmar que el bien jurídico protegido es patrimonio del erario público, lo que viene a lesionar el funcionamiento de la intervención del Estado en la

economía, limitando la consecución de una serie de fines de carácter no solo económico, sino que también de carácter social que el Estado persigue con la percepción de los tributos. Este daño recae sobre la inversión, el empleo, la distribución de la renta, el tipo de cambio y hasta el ahorro. Con la tipificación de este delito se busca proteger directa o indirectamente la integridad del orden económico y por ende el orden público, tipificado en los artículos 358 A, B, C, D del Código Penal.

### **Elementos del delito de defraudación tributaria**

Los elementos de la defraudación tributaria se dividen en: Elemento Objetivo y Elemento Subjetivo.

#### Elemento objetivo

Dentro del elemento objetivo tenemos el presupuesto, la conducta típica y los sujetos del delito.

El presupuesto lo obtenemos de la redacción del artículo 358 “A” del Código Penal que indica que la acción constitutiva del delito de defraudación tributaria requiere la previa existencia de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la administración.

La conducta típica es propiamente la acción del fraude a través del engaño producido por el infractor, en su objetivo subjetivo (la intención de engañar).

Los sujetos del delito son aquellos que intervienen en la relación jurídico-tributaria lesionada y se dividen en sujeto activo y sujeto pasivo.

El sujeto activo es el autor directo y responsable de la conducta típica. Este puede ser individual o jurídico, aunque está claro que solamente el ser humano puede ser responsable de una conducta delictiva, por ser éste el único poseedor de razón, conciencia y voluntad. Pero al respecto la legislación penal permite establecer como responsables colectivos a los directores, gerentes, ejecutivos y representantes legales, funcionarios o empleados de ellas que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado el hecho fraudulento. (cifrado, artículo 17 y 18 del Código Tributario).

En la configuración del delito de defraudación tributaria no se puede distinguir con exactitud quiénes son los sujetos activos del delito, debido a que es necesario saber si es requisito indispensable que el sujeto infractor se encuentre inscrito como contribuyente, responsable o exento ante la administración tributaria.

Artículo 17 del Código Tributario

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

El sujeto pasivo este es el titular del derecho que protege el derecho penal. En Guatemala siempre el sujeto pasivo será el mismo Estado, en este sentido el Código Tributario guatemalteco dice:

Artículo 18 del Código Tributario

Sujeto Pasivo de la Obligación tributario. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

## Elemento subjetivo

Es el verdadero trasfondo de la violación por parte del sujeto infractor y éste es el ánimo de lucro, a pesar de no estar regulado expresamente en la ley. Este ánimo de lucro consiste en la falta de pago o la falta de ingreso del tributo a las arcas del Estado a través del fisco.

## **Clasificación del delito tributario**

Existe una diversidad de criterios para la clasificación de los delitos, puede citar la clasificación en delitos graves y menos graves, en atención a la pena que se impone, utilizándose por tanto, un principio más cuantitativo que cualitativo.

## **Características del delito de defraudación tributaria**

El bajo riesgo de ser detectado el infractor es una característica que se da cuando la SAT no detecta inmediatamente el delito de defraudación al mismo tiempo omite hacer la denuncia correspondiente al Ministerio Público para que dé inicio a la investigación concerniente.

La falta de transparencia en nuestro sistema tributario es otra característica y surge porque el sistema de fiscalización que es llevado a cabo por la SAT carece de formalismo y transparencia en la fiscalización y emisión de informes que deben de ir con apego de la ley.

Falta de conciencia tributaria, en esta característica se observa la regulación de aspectos que se relaciona con el contribuyente falto de educación tributaria, la cual no le permite analizar el perjuicio que comete contra el Estado al no cumplir con su obligación tributaria.

## **Formas de extinción del delito tributario**

El delito tributario se extingue atendiendo a diferente forma:

Si el hecho consiste en la comisión de un delito, se extingue con el cumplimiento de la pena establecida en la legislación.

Existen otras formas contempladas en la ley, pero irregulares de extinción del ilícito tributario y son las siguientes:

La prescripción a través del plazo establecido en el Código Tributario son cuatro años, mientras no se interrumpa la prescripción.

Por extinción de la responsabilidad, tanto las obligaciones tributarias, como la responsabilidad penal y la pena se extinguen por hechos o circunstancias debidamente tipificadas en la ley. (Cifrado, Título VIII, Código Penal).

## **Regulación legal de los delitos contra el Régimen Tributario Decreto 17-73 Código Penal de Guatemala**

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

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

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

La ley es clara en la definición del delito de defraudación tributaria al encuadrar la simulación que comete cualquier persona al aparentar un hecho imponible distinto a la intención de las partes, se puede citar como ejemplo la donación de un bien cuando en realidad el negocio es una compraventa. Se da el ocultamiento al no declarar el hecho imponible, omitiendo datos o actos que lo determinan en una declaración. También es la utilización de cualquier maniobra, ardid o engaño para el no pago del impuesto o bien el pago por debajo del verdadero valor.

## Casos especiales de defraudación tributaria

Artículo 358 B. Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

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

El artículo 358 B preceptúa las formas especiales de defraudación tributaria, las cuales son a criterio personal las más comunes utilizadas en casi todas los países del mundo. Lamentablemente este es un problema cultural que se da tanto en las altas como en las bajas esferas económicas con el mismo denominador común, que es el enriquecimiento ilícito a través de la defraudación al estado.

Artículo 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...

Se aprecia en el artículo 358 C, el delito que cometen los agentes retenedores y perceptores de los tributos en el momento de no entregarlos al Estado en el plazo estipulado por la ley.

Artículo 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...

La resistencia a la acción fiscalizadora que hace mención el artículo 358 D es uno de los hechos generadores de la relación jurídica tributaria, los cuales emanan de la violación a las obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar. El contribuyente debe cumplir con cada una de las ellas y al poner resistencia contra la acción fiscalizadora por parte de la administración tributaria incurre en la violación a la obligación de tolerar.

## **Diferencia entre delito e infracción tributaria**

Para diferenciar el delito de la infracción o contravención se deben definir ambas instituciones: “Delito, es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del derecho penal común”. (González, 2008:26)

Siempre referido al campo tributario, se puede decir que el delito es una figura del derecho penal, conocido como toda acción u omisión penada por la ley. Lo anterior también está sujeto al principio de

legalidad, de tal forma que el principio *nullum crimen sine lege* es su regla básica.

El mundo de los delitos y las infracciones tributarias es grande, esto da lugar a confusión por el hecho de creer que pueden ser sinónimos siendo esto erróneo, el ámbito de aplicación de las infracciones es netamente administrativo, mientras el ámbito de aplicación de los delitos es penal.

- A. Infracción o contravención, se conoce con este término la falta de colaboración, puede ser también una omisión, en la que el bien protegido no es la persona ni sus derechos naturales o sociales, va encaminado a la falta de cumplimiento de una acción estatal.(González, 2008:26)

González estima que la contravención se puede definir como la falta de colaboración o bien una omisión, pero el enfoque de la falta va contra el Estado, lesionando sus intereses.

El Decreto 6-91 Código Tributario define las infracciones tributarias en sus artículos 69 y 71.

**Artículo 69. Concepto.** 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 sancionados conforme a la legislación penal.

**Artículo 71. Infracciones tributarias.** Son infracciones tributarias las siguientes:

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

La diferencia básica se encuentra en la esencia del acto, la infracción tributaria no es más que una falta de colaboración en el pago del tributo, el impacto de este hecho no es de mayor trascendencia, mientras el delito ataca la seguridad de la sociedad.

Otra diferencia radica en que al infractor solamente se le castiga con multa e intereses resarcitorios y en casos extremos con el cierre parcial o definitivo de la empresa infractora, mientras que para el autor de un delito tributario la pena es más grave como la privación de su libertad, por ejemplo. Mientras que en el interior de las infracciones existen rasgos similares pero claramente definidos se pueden invocar las mismas razones o fundamentos de su existencia. En contraparte en el delito, es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del derecho penal común.

Tabla 1. Diferencias básicas entre infracción y delito tributario

	INFRACCION	DELITO
Bien Jurídico Tutelado	El ingreso del estado a través del tributo	El orden
Ámbito de Aplicación	Administrativo Tributario	Derecho Penal
Ley que regula	Código Tributario y Código Contencioso Administrativo (supletoriamente)	Código Penal y Procesal Penal
Sanción o pena	Imposición de multa, intereses resarcitorios, inhabilitación, clausura, cierre temporal y cierre definitivo de la empresa o negocio, amonestación, retiro de la personería jurídica.	Código penal: prisión Código Procesal Penal: establece la forma de resarcir al estado lo defraudado y la sanción pecuniaria para evitar la condena de cárcel
Forma de extinción de la	Por pago de la deuda, multa e intereses	Por muerte del procesado, por

responsabilidad	resarcitorios	amnistía, por perdón del ofendido en los casos que la ley así lo establezca, por prescripción, por cumplimiento de la pena, por su cumplimiento, por muerte del reo, por amnistía, por indulto, y por los casos señalados en la ley
-----------------	---------------	---

Fuente: Elaboración propia con base a la doctrina, la Constitución Política de la República y al Código Tributario de Guatemala.

## **Compendio de la diferencia de la infracción y el delito tributario**

En Guatemala, el derecho tributario sin ser eminentemente autónomo, se le permite tener sus propios principios, instituciones, así como su legislación, por ser diferente en cuanto a contenido, forma, sustancia y esencia, la legislación tributaria que aunque un poco dispersa es muy

específica de esta rama del derecho, así lo mismo se puede decir del derecho penal, que ha alcanzado tal grado de autonomía, que también cuenta con sus propios principios, legislación e instituciones.

De la presente investigación, como puntos torales, se determina que existe conflicto en el ámbito del derecho tributario y el derecho penal, que consiste en determinar si la omisión en el pago de tributos, la falta de determinación de los mismos, la falta de pago, o el error en la determinación debe ser castigado por el derecho penal o por el derecho tributario.

Se establece que el delito es la culpa, crimen, quebrantamiento de la ley, es decir la violación mediante acciones socialmente nocivas. La infracción por el contrario, es la acción y efecto de contravenir, es decir que la naturaleza de la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro lado que la infracción tributaria es contravencional y no delictual por lo que sostiene la posición que entre las dos acciones no existen diferencias solo cuantitativas sino cualitativas y esenciales entre delitos e infracciones.

Existe confusión en los contribuyentes, sobre los delitos e infracciones tributarias, es decir que, el delito es la acción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común y por otro lado la infracción es una contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata.

El objeto o bien jurídico que se protege en la infracción tributaria no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino que por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

En el derecho tributario se encuentran reguladas las infracciones, así como las sanciones que se aplicarán en el momento en que la infracción se realice y que contravenga las disposiciones emanadas por el Estado en el campo tributario. Si la legislación tributaria es específica y cuenta por sí misma con su propio ordenamiento en cuanto a las faltas y su respectivo castigo, el contribuyente, el juzgador y la Superintendencia de Administración Tributaria, encargada de la fiscalización, gozan de independencia con respecto a cualquier otra rama del derecho. Es decir, que en la legislación propia del derecho

tributario se encuentran tipificadas instituciones que no existen en otra rama del derecho como las infracciones y sanciones aplicables a los sujetos que integran la relación jurídico tributaria, quienes tienen una conexión deudor acreedor en la cual el acreedor en el momento del pago va a obtener una remuneración económica mayor al agregarse al tributo las sanciones consistentes en multa, intereses y mora.

De lo anterior se deduce que es necesario que se implemente como política de Estado en materia tributaria, la obligación de instruir a todos los contribuyentes sobre las diferencias entre infracción tributaria y delito tributario. Siendo la primera, es decir la infracción, el quebrantamiento de una ley tributaria, sin culpa por parte del infractor sin intención de realizar la acción ilícita, y dentro de este campo entran las infracciones tributarias que son castigadas con sanciones también tributarias. Mientras que el delito tributario es la manifestación voluntaria (dolo), de querer cometer un ilícito penal tributario.

## **Conclusiones**

Toda acción u omisión tipificada como infracción sea con o sin dolo, consiste en una falta al orden jurídico.

La administración tributaria cuenta con su propia ley que es el Código Tributario; para el caso de las infracciones que se sancionan con multa, y para las acciones tipificadas como delitos tributarios, le corresponde al órgano jurisdiccional el juzgamiento y sanción del mismo, apoyados en el Código Penal y el Código Procesal Penal.

El delito tributario se encuentra clasificado dentro de los delitos contra el patrimonio, junto a los delitos como el hurto, el robo, la usurpación, la estafa, la apropiación, la retención indebida, la usura y otros de igual naturaleza.

El contribuyente se convierte en trasgresor de la ley cometiendo el delito de defraudación tributaria al encuadrar su comportamiento humano típico, antijurídico y culpable con el hecho de sustraer, ocultar, simular o bien se apropie de los ingresos que corresponden al Estado.

## **Referencias**

### **Libros**

Cabanellas, G. (1976) Diccionario de derecho usual. Argentina. Editorial Industria del Libro, S.R.L.

González, C. (2008) Tesis de graduación. El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, decretado a solicitud de la Superintendencia de Administración Tributaria, entra en contradicción con los derechos constitucionales de propiedad privada y libertad de comercio. Guatemala.

Guilliani, C. (1970) Derecho Financiero. Argentina. Editorial Palma.

Monterroso, G. (2009) Fundamentos Tributarios. Guatemala. Editorial Comunicación Gráfica G&A.

Santiago, E. (2008) Derecho Tributario, Guatemala. SR Editores.

Villegas H. (1997) Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario 6ta edición. Argentina. Editorial Palma.

## **Diccionarios**

Diccionario de la lengua española, Real academia española (1992)  
Vigésima primera edición, España. Editorial Calpe, S.A.

Ossorio, M. (1999) Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L.

## **Legislación**

Constitución Política de la República de Guatemala. (1986) Asamblea General Constituyente.

Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

Código Penal, Decreto número 17 – 73, del Congreso de la República de Guatemala.