



Facultad de Ciencias Jurídicas y de Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Casos especiales de defraudación tributaria y aplicación de
la Ley de Extinción de Dominio**
(Tesis de Licenciatura)

Suhairam Stu Velasco Crispín

Guatemala, julio 2024

Facultad de Ciencias Jurídicas y de Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Casos especiales de defraudación tributaria y aplicación de
la Ley de Extinción de Dominio**
(Tesis de Licenciatura)

Suhairam Stu Velasco Crispín

Guatemala, julio 2024

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h, del Reglamento de Colegiación Profesional, del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Suhairam Stu Velasco Crispín**, la presente tesis, titulada: **Casos especiales de defraudación tributaria y aplicación de la Ley de Extinción de Dominio.**

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala, 16 de octubre de 2023

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como asesor del estudiante **Suhairam Stu Velasco Crispín**, ID 000122304. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brinde acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **Casos especiales de defraudación tributaria y la aplicación de la ley de Extinción de Dominio**.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Se le advirtió al estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que el único responsable del contenido de la tesis es el estudiante.
- d) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



Lic. Rudy Osmin Carpio Arana



Guatemala, 18 de enero de 2024

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisor metodológico de la tesis del estudiante Suhairam Stu Velásco Crispín, ID 000122304, titulada Casos especiales de defraudación tributaria y aplicación de la Ley de Extinción de Dominio. Se le advirtió al estudiante sobre el derecho al respeto de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que el único responsable del contenido de la tesis es el estudiante. Me permito manifestarles que la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con los trámites de rigor.

Se hace la aclaración que el estudiante es el único responsable del contenido de la tesis ya indicada.

Atentamente,



Elena Ester Cruz Velásquez

Licda. Elena Ester Cruz Velásquez
Abogada y Notaria

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **SUHAIRAM STU VELASCO CRISPÍN**
Título de la tesis: **CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA Y APLICACIÓN DE LA LEY DE EXTINCIÓN DE
DOMINIO**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y de la Justicia, así como los títulos de Abogado y Notario, el estudiante ya mencionado, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el tutor, Licenciado Rudy Osmín Carpio Arana de fecha 16 de octubre del 2023.

Tercero: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la revisora, Licenciada Elena Ester Cruz Velásquez de fecha 18 de enero del 2024.

Por tanto,

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por el estudiante ya identificado en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 11 de julio del 2024

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Dedicatoria

A DIOS

Ser Supremo que nos otorga vida, salud, sabiduría e inteligencia.

A MIS PADRES

Por darme la oportunidad de vida y ejemplo de superación.

A MI FAMILIA

Por ser pilar fundamental en el camino del vivir y ser parte fundamental de cada desafío superado.

A MIS AMIGOS

Por ser en la vida, personas con quienes nos hemos apoyado y convivido.

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

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Defraudación Tributaria	1
Ley de Extinción de Dominio	22
Casos especiales de defraudación tributaria y aplicación de la Ley de Extinción de Dominio	34
Conclusiones	58
Referencias	60

Resumen

En este estudio monográfico, se abordaron los temas de Casos especiales de defraudación tributaria y la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio, dentro de la investigación se planteó como objetivo general comparar el delito de casos especiales de defraudación tributaria y la Ley de Extinción de Dominio, para establecer la aplicación de la extinción de dominio a los delitos especiales de defraudación tributaria. Los objetivos específicos consistieron en establecer las características de los delitos de defraudación tributaria y determinar si lo estipulado en la Ley de Extinción de Dominio hace referencia a hechos tipificados como delitos en los casos especiales de defraudación tributaria, sometiendo a análisis los delitos tributarios que existen en el Código Penal Guatemalteco, como en la Ley de Extinción de Dominio.

La metodología aplicada durante el estudio que se desarrolló fue estudio monográfico, tomando en cuenta doctrina jurídica y normativas legales aplicables a los presupuestos jurídicos relacionados. Dentro del estudio realizado se concluyó que la Ley de Extinción de Dominio persigue incautar todo bien de naturaleza ilícita, en donde no se demuestre el origen lícito del dinero o activos adquiridos y que en los delitos de casos especiales de defraudación tributaria, la mercancía incautada o retenida por la Superintendencia de Administración Tributaria, proviene de acción u hecho ilícito, por lo que se llegó a la conclusión que es viable aplicar

la Ley de Extinción de Dominio, en los casos especiales de defraudación tributaria.

Palabras clave

Defraudación. Mercancía. Fraude. Extinción. Tributo.

Introducción

En la presente investigación se abordará el tema: Casos especiales de defraudación tributaria y la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio, se realizará un estudio en cuanto a la tipificación jurídica del delito de defraudación tributaria, los presupuestos jurídicos para su consumación, como las sanciones penales que la legislación nacional contemplan, se desarrollará un análisis con lo preceptuado en la Ley de Extinción de Dominio para establecer si este es aplicable al tipo de delito referido. Esta investigación comprenderá la identificación de los elementos esenciales que configuran la tipificación de este ilícito. El objetivo general de la investigación será el comparar el delito de casos especiales de defraudación tributaria y la Ley de Extinción de Dominio a los delitos en mención.

El primer objetivo específico planteado será enfocado en establecer las características de los delitos de defraudación tributaria, el segundo objetivo será determinar si lo estipulado en la Ley de Extinción de Dominio hace referencia a hechos tipificados como delitos en materia tributaria. La conjugación del objetivo general y los específicos permitirá abordar la complejidad de estos temas desde una perspectiva integral, contribuyendo así al desarrollo del conocimiento jurídico en el ámbito de los delitos tributarios y su relación con los mecanismos legales de extinción de dominio. La pertinencia que justifica el estudio que se

realizará en materia de defraudación tributaria y la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio, es aportar al debate profesional del derecho criterios para establecer si la mercancía que es retenida o incautada por motivos puramente de incumplimiento de la obligación tributaria, debe o no ser objeto de la extinción de dominio.

El interés del investigador radicará en explorar de forma técnica científica la lógica jurídica bajo la cual se preceptúan los ilícitos de defraudación, y hacer un análisis si ésta es vinculante o cabe dentro del objeto y finalidad que persigue la Ley de Extinción de Dominio, dentro del sistema de justicia guatemalteco. La investigación se desarrollará aplicando la metodología estudio monográfico. El primer subtítulo denominado defraudación tributaria se desarrollará su definición doctrinaria, los antecedentes históricos que existen en Guatemala de la tributación, también se explorará el modus operandi de la defraudación tributaria en Guatemala en sus diversas formas, mediante las cuales los delincuentes suelen utilizar diferentes técnicas y estrategias para lograr su objetivo. La complementariedad de la parte doctrinaria, los antecedentes históricos y el ámbito práctico en que se llevará a cabo permitirá ahondar en la definición teórica.

En el segundo subtítulo se explicará la Ley de Extinción de Dominio, su origen, definición doctrinaria, marco legal regulatorio, ámbito de competencia y su aplicación; se evaluará las condiciones del porque se

permite que se decomisen los bienes y activos adquiridos a través de actividades ilícitas, incluyendo la defraudación tributaria. En el tercer subtítulo se expondrá un apartado de casos especiales de defraudación tributaria en combinación con la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio, que constituye la parte medular del trabajo investigativo a realizar. Se abordarán conceptos específicos como bien jurídico tutelado, presupuestos jurídicos para su consumación, medidas de coerción y desjudicializadoras como parte referencial del análisis que se presentará, en el mismo se someterá a estudio específico si existe la probabilidad de que la Ley de Extinción de Dominio sea aplicable o no a los casos especiales de defraudación tributaria.

Defraudación Tributaria

En el marco de la legislación del Estado guatemalteco, se identifican diversos delitos vinculados con la actividad tributaria, la cual es un pilar fundamental del Estado para poder captar ingresos económicos que le permitan dar cobertura a la serie de responsabilidades que la Constitución Política de la República de Guatemala le ordena proveer, estas responsabilidades tienen como propósito satisfacer las necesidades y demandas de la ciudadanía. En términos jurídicos, la actividad tributaria se rige como un componente vital para el funcionamiento del Estado, ya que, a través de la recaudación de impuestos y tributos, se garantiza la financiación necesaria para el cumplimiento de servicios públicos, administración de justicia, seguridad ciudadana, educación, salud y otros aspectos esenciales para el bienestar de la población.

Con relación a la defraudación tributaria, Quiroa (2006) establece:

Es el proceso por medio del cual se hace un fraude fiscal, cometiendo defraudación, a toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de una infracción administrativa y que regula la disminución de ingresos para la hacienda pública engloba, pues, perjudicando los ingresos económicos con los cuales debía contar el Estado, en cuanto a su recaudación y a diferencia del fraude de ley tributario, a toda conducta ilícita realizada con este fin. actuando de forma premeditada idea como alterar o evadir la responsabilidad tributaria, es lesiva no solo a la ley, sino que afecta intereses del Estado (p. 35)

El autor define el fraude fiscal y la defraudación como procesos que conllevan a una infracción administrativa por transgresión de normas tributarias. Estos procesos también regulan la disminución de ingresos para la hacienda pública. Así mismo, distingue estos conceptos del fraude de ley tributario, que engloba cualquier conducta ilícita con la intención de cometer fraude fiscal. Esta distinción proporciona una comprensión más completa de las acciones que pueden constituir prácticas ilegítimas en el ámbito tributario, oportuna para el objeto de estudio en cuestión. La identificación de la defraudación tributaria como un proceso implica un reconocimiento de su naturaleza dinámica y en desarrollo, resaltando que se trata de una serie de actos concatenados.

En materia de hacienda, Quiroa (2006) establece que:

Es el delito cometido por una persona que sustrae dolosamente el pago de los impuestos públicos que han sido recaudados por medio de los proceso preestablecidos en materia de recaudación o el delito consistente en obtener de otro un beneficio mediante la utilización de un ardid o engaño, cometiendo una serie de acciones que están orientadas a evadir, omitir las normas que dictan las obligaciones y responsabilidades de fiscales que se han impuesto bajo un ordenamiento legal, las cuales además de estar normadas administrativamente, también su incumplimiento u omisión han sido trasladadas a la materia normativa del Derecho Penal. (p. 55).

En este enunciado el autor hace mención del dolo, que implica que el infractor actúa con conocimiento pleno de su conducta y con la intención específica de eludir sus responsabilidades tributarias, buscando obtener un beneficio económico indebido. La premeditación en la comisión del delito, tal como se destaca en la definición, subraya la relevancia de la

planificación consciente y la ejecución deliberada de acciones ilícitas relacionadas con la evasión de impuestos. La persona responsable actúa en pleno conocimiento que incumple la obligación fiscal y tributaria que ordena la norma legal, y bajo ese pleno saber decide ocasionar daño a la hacienda o recaudación pretendida por el ente encargado de la recaudación.

Como lo refiere el autor, el delito de defraudación tributaria atiende directamente a la afectación que se hace a toda norma tributaria que rige para todo tipo de contribuyentes, señalando como sujeto pasivo de este delito al fisco, es decir el Estado en cuanto a su patrimonio o recaudación preestablecida. En este contexto, el Estado es defraudado tributariamente mediante una estrategia articulada de engaño por parte del contribuyente; el elemento clave aquí es la intencionalidad, que implica una voluntad consciente por parte del infractor de eludir sus obligaciones fiscales de manera premeditada, que destaca la gravedad de esta conducta y su repercusión en la integridad del sistema fiscal y, por ende, en la estabilidad financiera del Estado.

Por lo que al existir una intencionalidad manifiesta de evadir la responsabilidad tributaria por parte de la persona que posee la obligación tributaria, el Derecho Penal pasa a considerar esta acción como delito y por ende lo tipifica dentro de su catálogo de delitos. La conexión directa entre la evasión de la responsabilidad tributaria y su tratamiento como

delito revela la importancia de mantener la legalidad y la equidad en el ámbito fiscal. La tipificación de la defraudación tributaria como un delito subraya la necesidad de imponer sanciones y medidas punitivas proporcionadas a la gravedad de la conducta, con el objetivo de disuadir la comisión de actos similares y preservar la integridad del sistema tributario.

De lo anterior se puede decir que defraudación tributaria es todo acto de acción u omisión mediante el cual el sujeto activo-contribuyente a sabiendas de su responsabilidad tributaria, decide no cumplirla pagando dinerariamente su obligación, pero mediante documentos o alguna otra forma simula hacer cumplido con el pago u omite informar sobre su giro comercial o mercantil real; lo que pone de manifiesto la relación intrínseca entre la defraudación tributaria, la afectación de las normas tributarias y la consideración de esta conducta como un delito penal. Este enfoque jurídico contribuye a una comprensión más profunda de la complejidad de la evasión fiscal, como preámbulo de la investigación realizada en el presente trabajo.

Antecedentes Históricos

La tributación ha sido un elemento fundamental en la historia de los Estados, y Guatemala no es una excepción. A lo largo de los siglos, la evolución del sistema tributario guatemalteco ha experimentado cambios

significativos, influenciados por factores políticos, sociales y económicos. Este capítulo busca proporcionar una visión jurídica que permita comprender la trayectoria y el impacto de la tributación en la sociedad guatemalteca, desde la época precolombina hasta la actualidad; que desde una perspectiva jurídica abarca la exploración de las normativas y disposiciones legales que han regido la recaudación tributaria a lo largo de diferentes períodos históricos, considerando como se han adaptado ante las diversas coyunturas, lo cual es de primordial interés para conocer el proceso evolutivo en cuanto la tributación.

En su revista *Capsulas de Historia de Tributación la SAT* (2010), refiere:

Se tienen como antecedentes a los mayas durante el período clásico, comprendido en el año 300 y 900, auge y desarrollo de la civilización, siendo en el período clásico cuando recobran su poderío, en los vestigios arqueológicos localizados hay evidencia de tributos impuestos, ya que en este período se consolidan los estados gobernados por los considerados señores sagrados o reyes divinos, surgiendo grandes ciudades construidas en ese período, como Tikal, Piedras Negras, Copan y otras. Según cápsulas lo que permite deducir la existencia de sistemas de tributación que respaldaran el funcionamiento de sus ciudades, (p. 3).

Esta recopilación histórica evidencia que los mayas poseían sus métodos de tributación, al momento de la conquista española, aún estaba presente la tradición, costumbres y formas similares de tributación de los años 900, siendo el caso que antes de la llegada de los españoles, los pueblos indígenas de Guatemala, particularmente los mayas, tenían sistemas de tributación que variaban según las comunidades y territorios. Los tributos se pagaban en productos agrícolas, trabajos forzados o en especie, y se

destinaban al sostenimiento de la comunidad y a la atención de sus necesidades, estos tributos eran recolectados por los líderes locales y utilizados para el desarrollo social y económico como se refiere anteriormente; lo que refleja la diversidad de formas en que los miembros de las comunidades mayas contribuían al sostenimiento de sus entornos sociales y a la atención de sus necesidades.

De acuerdo con Romero et al. (2010):

La estela doce monumentos esculpidos en la ciudad maya de piedras negras, según los estudios e interpretaciones de la lectura de los escritos tallados en piedra, refieren situaciones que vivió y representan al gobernante número siete, que hacen énfasis en acontecimientos de suma relevancia, celebra la victoria sobre la ciudad de Pomona, registra un evento histórico de tributación, un gobernante de Piedras Negras es obligado a capitular con su propio arte ante la victoria de Pomona, en las disputas de control territorial que mantenían con ciudades vecinas, las cuales plasmaron que debieron trabajar y esculpir piedras para darlas a los gobernantes rivales. (p. 64).

Señala Romero que, en la estela número doce de la ciudad maya de Piedras Negras, se encuentra plasmado en piedra y capitulado la imposición de un tributo especial, que fue impuesto al gobernante de Piedras Negras luego de perder la guerra obligándolo a utilizar su propio estilo de arte en la piedra o monumento de su adversario el gobernante de la ciudad de Pomona, esto a manera de tributo y de mensaje político de la época. Con la llegada de los españoles en el siglo XVI, se estableció un sistema tributario colonial en Guatemala. La encomienda y las contribuciones forzadas fueron formas comunes de tributación utilizadas por los conquistadores para explotar los recursos locales y financiar las

expediciones. Estas prácticas resultaron en la explotación y el sufrimiento de la población indígena, y establecieron las bases para un sistema fiscal opresivo que perduró durante la colonia.

Tras la invasión de la corona española en 1524, se inició un periodo de explotación sistemática y coercitiva de los recursos naturales de Guatemala. Durante este periodo, los indígenas fueron obligados a sangre y fuego a pagar tributos en especie, que incluían recursos como el jade y el oro extraídos de yacimientos locales. Esta explotación se llevó a cabo por la fuerza y supuso un grave perjuicio para la población indígena. Estos métodos de recaudación sirvieron para explotar los recursos locales y financiar las expediciones coloniales. La coerción inherente a estas prácticas resultó en la explotación y el sufrimiento de la población indígena, estableciendo así las bases para un sistema fiscal opresivo que persistió a lo largo de la época colonial.

Según publicaciones del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2007) Establece:

Las disposiciones discrecionales en cuanto materia tributaria de parte de los gobernantes independientemente la época o sistema de gobernanza, las políticas que implementaron en materia de tributo se mantuvieron desde 1,524 a 1821. El tributo, reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva. En donde se le impuso al más vulnerable, El tributo era parte fundamental de la economía y sostenibilidad del quienes ejercían el poder. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, obligándola a tributar hasta con su trabajo. (p. 3)

Como lo refiere el texto hubo en la época de la conquista española, otro ciclo relacionado con el tributo en Guatemala, organizado e impuesto por el dominio español, inmediatamente después de lograr conquistar a los diferentes pueblos indígenas que habitaban en el territorio nacional, exigiéndole diferentes tributos, explotando de muchas formas a los pueblos indígenas. Tras la independencia de Guatemala en 1821, se estableció un sistema tributario que buscaba generar ingresos para la naciente nación, los primeros intentos de establecer impuestos no fueron completamente exitosos, y el país enfrentó dificultades económicas y fiscales. Durante el siglo XIX, se implementaron varias reformas fiscales para recaudar fondos y apoyar el desarrollo del país.

Fue en esa época comprendida entre el siglo XV al XIX en donde surgió la génesis de la formalización en Guatemala del sistema de tributación de una forma más ordenada y sistematizada conforme los dictados impuestos por la corona española que fueron instaurados como regentes o autoridades, debiendo destacar que más que un tributo para beneficio de la propia población, era una forma de enriquecerse a través de productos y minerales preciosos. El siglo XX marcó una serie de cambios significativos en el sistema tributario guatemalteco. Se introdujeron reformas para modernizar la administración fiscal y diversificar las fuentes de ingresos. Sin embargo, también hubo períodos de inestabilidad política y económica que afectaron la recaudación tributaria y la eficacia de las políticas fiscales.

Para comprender el sistema tributario guatemalteco en la actualidad, es necesario analizar el período contemporáneo, que abarca desde el derrocamiento de la dictadura de Jorge Ubico en 1944 hasta la actualidad. En este período, se destaca el inicio de la democracia iniciada en 1985, que marcaría un clivaje para dar paso a diversas reformas tributarias, sin olvidar que el Impuesto al Valor Agregado fue legado de los regímenes militares (1983). De esa cuenta que, en la década de los noventa, en el proceso post firma de los Acuerdos de Paz el Congreso de la República crea la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- como ente encargado de la recaudación tributaria, estableciendo a las máximas autoridades que se encargarían de la tributación.

En cuanto a la fiscalización, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998) regula que:

El objeto de la SAT, es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación,
- b) control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades. (Artículo 3)

La evolución histórica de la tributación en Guatemala, ha pasado por diferentes períodos históricos y políticos, destacándose cada uno por sus peculiares formas de exigir el tributo por parte de las autoridades o clases dominantes según la coyuntura de la correlación de fuerzas de la época,

teniendo por separado el mismo propósito, sostener y captar recursos o capital para cumplir con las demandas de las personas que conforman las comunidades y sociedades. Hasta la actualidad, se ha consolidado un régimen de tributación más elaborado, caracterizado por una serie de tributos debidamente codificados y normados por ley, en consecuencia, se puede afirmar que el sistema actual de tributación es de carácter legal, bajo el principio de igualdad, y no doble tributación.

Los antecedentes históricos de la tributación se pueden categorizar en cuatro principalmente, cada uno marcado por características muy singulares de la época, desde la sociedad maya, pasando por el régimen colonial, para evolucionar a la época independiente y finalizando con el actual período contemporáneo. En un sentido complementario, la carga tributaria de Guatemala se encuentra en uno de los niveles más bajos de América Latina, a pesar de que ha experimentado un aumento considerable en la última década. Este bajo desempeño se atribuye en gran medida a la insuficiente aplicación de impuestos directos. Dentro de los propósitos de la investigación está implícito analizar la aplicación de impuestos directos en Guatemala, su relevancia en términos proporcionales, su relación con la equidad distributiva y los niveles de evasión fiscal en el país.

Según estudio de CEPAL (2009), identifica estos factores que obstaculizan la recaudación:

La complejidad y la estructura legal del ISR: El ISR es un impuesto complejo y con una estructura legal que dificulta su comprensión y cumplimiento. La evasión tributaria y fiscal que realizan los contribuyentes, para no cumplir con las obligaciones tributarias y fiscales impuestas, diferentes metodologías orientadas a articular entramadas de simulación de pagos tributarios que no existen realmente. El bajo riesgo de detección de contribuyentes en situación de incumplimiento: Los mecanismos de detección de incumplimiento tributario son deficientes, lo que hace que los contribuyentes tengan un bajo riesgo de ser descubiertos si evaden impuestos. (p.47)

Todos estos elementos que han sido identificados dentro del estudio de la CEPAL, suponen obstáculos que afectan de manera estructural la capacidad de recaudación tributaria o fiscal para el Estado de Guatemala, que pasan desde la no atención a la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, y de formas planificadas a pequeña, media o gran escala para evadir y buscar las formas de defraudar al fisco. Si bien es cierto también existen deficiencias administrativas, que permiten el incumplimiento tributario, estas pueden ser subsanadas bajo procesos de auditoría y revisión, sin embargo, la forma dolosa de incumplir con la tributación también demuestra que existe una falta de persecución efectiva de los delitos fiscales: Los delitos fiscales son poco perseguidos en Guatemala, lo que envía un mensaje de impunidad a los contribuyentes que evaden impuestos.

Para mejorar la recaudación tributaria en Guatemala, es necesario abordar los factores que obstaculizan una recaudación más elevada y que propician la evasión fiscal. Entre las medidas que se han discutido se incluye la simplificación y modernización de la estructura legal del Impuesto Sobre la Renta, que facilitaría su comprensión y cumplimiento, reduciendo las oportunidades para la evasión fiscal. Así como el fortalecimiento de los mecanismos de detección de incumplimiento tributario, que aumentaría el riesgo de que los contribuyentes sean descubiertos si evaden impuestos. Además, es importante la persecución de manera efectiva de los delitos fiscales. Reducir el abuso de incentivos fiscales: Esto evitaría que se conviertan en una fuente de pérdidas fiscales.

Dentro de este ámbito es importante considerar que debe fortalecerse la cultura tributaria, con el fin de lograr mayor conciencia y aceptación de los pagos de impuestos por parte de la población, el fortalecimiento del sistema tributario en el país, en donde todos paguen acorde a su capacidad y nivel de ingresos para que sea una forma equitativa dentro del conglomerado de los contribuyentes la imposición de los tributos, y es fundamental mencionarlo además de los obstáculos que la CEPAL refiere, el obligado a tributar puede verse afectado o renuente a pagar su responsabilidad tributaria, derivado del buen o mal uso que el Estado haga de aquellos impuestos.

Definición doctrinaria

La parte fundamental del presente trabajo de investigación, se concentra en comprender cuál es o cómo se entiende el delito de origen tributario, desde la óptica doctrinaria del deber ser del derecho, para luego comprender de mejor forma su definición desde el marco legal regulatorio, según las características esenciales que muestra la legislación nacional vigente. Este enfoque busca examinar las normas y principios que rigen el comportamiento tributario correcto, estableciendo así un marco conceptual que sirva como base para la comprensión de las infracciones tributarias, que permite vincular los principios doctrinarios con las normativas específicas que rigen el ámbito tributario en el contexto legal guatemalteco.

Con relación al delito tributario Monterroso (2009), considera dos posiciones:

La posición unionista sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, ya que la sustancia en la infracción tributaria y en el delito común es la misma. La posición antagónica por su parte, sostiene que la infracción se diferencia del delito establecido en el derecho penal común porque existe diferencia sustancial entre delito y contravención, ya que la infracción tributaria es una contravención no delictiva, los elementos de las dos figuras son diferentes tanto en la doctrina como en la legislación. (p. 37)

Se demuestra en la doctrina existen dos posiciones respecto a la comprensión del delito tributario, una la posición unionista sostiene y defiende que la acción de infracción tributaria no se diferencia del delito penal común. Sin embargo, se puede observar que la legislación enmarca

el incumplimiento tributario como un delito específico, dándole una tipificación penal a aquella infracción tributaria que afecta al fisco. En contraposición, se encuentra la perspectiva opuesta que sostiene que la infracción tributaria difiere del delito común establecido en la legislación, ya que se trata más bien de una contravención a las normas establecidas desde la óptica tributaria, el cual según esta posición es un mero asunto administrativo que debe ser resuelto en ese ámbito.

Se observa en el sistema legal que la evasión al cumplimiento a las normas legales en materia tributaria además de considerarse una infracción a los estipulado en cuanto a materia tributaria, hay casos específicos de contravención a las normas tributarias. Una acción típica asociada al delito tributario es la defraudación tributaria, esta observación resalta la distinción entre la evasión fiscal general y la defraudación tributaria, subrayando la importancia de comprender las diferentes manifestaciones de conductas ilícitas en el ámbito tributario la cual impacta al nivel y eficacia de recaudación tributaria del Estado, de esa cuenta se puede comprender que es una acción que priva y limita al Estado en su rol y eficacia de la recaudación tributaria.

Es importante conocer entonces la definición literal de defraudar, puesto que es el término que utiliza la legislación para configurar el delito y considerando sus generalidades se identifican las acciones que pueden

encuadrarse en las condiciones específicas, por lo que se consulta la definición que ofrece La Real Academia Española (2023), que expresa:

1. Privar a alguien, con abuso de confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho. 2. Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones. 3. Turbar, frustrar, entorpecer. 4. Frustrar, desvanecer la confianza o la esperanza que se ponía en alguien o en algo. 5. Estafar, timar, robar.” (Pág. 1)

Tal como se observa en la definición anterior, defraudar es privar a alguien de algo, valiéndose del abuso de confianza o a través del incumplimiento de las obligaciones preestablecidas en un marco legal regulatorio, y por otra parte lo asocia directamente con eludir, burlar el pago de los impuestos o contribuciones, el delito de origen tributario trata específicamente con el no cumplir con las normas tributarias que el Estado impone a sus contribuyentes. Llama la atención que también la definición vincula el término con frustrar o entorpecer la confianza en alguien o en algo; en definitiva, se trata de un concepto directamente relacionado con el robo a través de engaño.

Según la revista *Universidad y Sociedad* (2021), define:

Defraudación tributaria como todo acto doloso de simulación, ocultación, lo que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación sanción que ejerce la Administración Tributaria. Es también el ardid que el obligado a contribuir implementa con el fin de fingir, o hacer creer al Estado que ha cumplido con su obligación tributaria, elaborando para ello un entramado de procesos documentales que intentan hacer creer que la obligación tributaria fue cumplida, con lo cual se perjudica al Estado y a la sociedad que espera servicios esenciales (p. 1)

En esta definición doctrinaria resalta la amplitud y profundidad conceptual de este delito en el ámbito jurídico, también incorpora conductas dolosas que contravienen o dificultan las actividades de control, determinación y sanción llevadas a cabo por la Administración Tributaria. En términos jurídicos, este componente destaca la importancia de considerar no solo la falta de pago de impuestos, sino también las acciones destinadas a obstaculizar la labor fiscalizadora del ente tributario, subrayando la gravedad y complejidad del delito de defraudación tributaria, contribuyendo así a la comprensión rigurosa y precisa de este delito que trasciende la omisión de pago, alcanzando los matices de dolo indicados al principio.

Modus operandi

Dentro de los delitos tributarios y de defraudación tributaria es importante además de referir el marco legal que los tipifica, mencionar algunas modalidades bajo las cuales se realizan estos ilícitos, esta aproximación permite contextualizar las prácticas delictivas en el ámbito tributario. La investigación y localización de modos de operar específicos refuerza el estudio al proveer ejemplos de las peculiaridades específicas de operación que proporcionan percepciones relevantes para la comprensión, análisis y propuesta para la detección y prevención de dichas prácticas; como se presentan a continuación, con un análisis ampliado que revela las dinámicas más comunes utilizadas globalmente y en la actualidad.

Con relación al tipo de fraude tributario Allali (2016) sobresalen estas formas de operar:

Redes de facturas falsas: En España existe un fraude muy grande como consecuencia de la utilización de facturas falsas, en muchas ocasiones puestas en circulación por contribuyentes que utilizan el régimen de estimación objetiva en el IRPF (los denominados módulos). Operaciones de ingeniería fiscal: La característica de las operaciones de ingeniería fiscal es que se trata de una red de operaciones que, consideradas cada una por separado son lícita y correcta, pero que en su conjunto producen un montaje para defraudar. Por ello, el descubrimiento de estos fraudes exige una profunda e intensa investigación. (p. 37).

En la dinámica observada por Allali, además también se utiliza la ocultación de rentas y patrimonios mediante el empleo de testaferros y sociedades pantalla: La utilización de testaferros para ocultar la verdadera identidad de quien hace las operaciones es una práctica extendida y también muy utilizada en las modalidades de fraude organizado y delictivo. A través de sociedades pantalla se ocultan patrimonios y rentas y para una más difícil detección. Como se observa existen diversas formas de operar para realizar el delito de defraudación tributaria, desde sistemas sencillos básico como la falsificación de facturas, para simular darlas al cliente pagador, y que no son reportadas al fisco por ser estas falsas, hasta entramados financieros o redes de empresas para dar un giro continuo al dinero y tratar de no pagar los impuestos respectivos.

También simulaciones de sociedades o donaciones para ocultar transacciones comerciales que son las reales, esto con el fin de no reportar giro comercial y hacer creer al fisco que no hubo actividad comercial sino

simple y pura donación entre parientes o testaferros, pero en realidad se trató de un negocio mercantil. Destacando el entramado de empresas pantalla o empresas de portafolio que se establecen con todo el procedimiento de ley, pero que solo existen en documentos, y que no tienen operación material real ni financiera, sino que sirven únicamente para simular giros comerciales y así evadir la obligación tributaria, obteniendo créditos tributarios a favor, convirtiéndose en práctica generalizada en distintas partes del mundo.

Marco legal regulatorio

Como toda acción u omisión que afecte negativamente a terceros o al Estado, está regulada dentro del marco jurídico, las acciones y omisiones de defraudación tributaria no escapan a esto, por lo que es pertinente enumerar los delitos existentes dentro de la legislación nacional en cuanto a la defraudación tributaria. Dentro del compendio de delitos previstos por la legislación nacional guatemalteca, se incluyen las disposiciones relativas a la defraudación tributaria. Estas abarcan tanto los casos especiales de defraudación tributaria como sus diversas modalidades de ejecución, conforme lo establece el Código Penal Guatemalteco y que se aborda en el presente trabajo académico desde su natural enfoque jurídico.

El Decreto 17-73 Código Penal guatemalteco (1973), establece:

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 será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido, si una persona extranjera será sancionada además de las penas que se impongan, con la expulsión del territorio nacional, después de ejecutar las penas. (Artículo 358 A)

Aquí se identifica en la normativa del Código Penal Guatemalteco, la acción que una persona realiza valiéndose de engaño u ocultamiento de información hacia la Superintendencia de Administración Tributaria, teniendo como fin el no pagar total o parcialmente su obligación tributaria, enmarcando esta acción u omisión como delito. Desde un enfoque jurídico, la definición proporcionada en el Decreto 17-73 refleja la complejidad y gravedad de la defraudación tributaria al abarcar diversas conductas fraudulentas que van más allá de la simple omisión de pago. La inclusión de términos como "simulación", "ocultación", "maniobra" y "ardid" se consideran fundamentales para la interpretación precisa de las acciones que constituyen el delito, otorgando al marco legal la flexibilidad necesaria para abordar las diferentes formas de defraudación tributaria que puedan surgir.

El Código Penal Guatemalteco (1973) que hace una acepción específica al ampliar sus conceptos de tipificación penal, refiriendo de forma específica el delito de:

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 tributo... (artículo 356 B)

Como hay dos tipos de delitos de defraudación tributaria, haciendo énfasis que para que ello se cumpla debe realizarse mediante el engaño, ocultación, ardid para evadir la responsabilidad tributaria, hasta formas más complejas para no cumplir con la obligación tributaria, desde comercializar de forma clandestina productos evadiendo el control fiscal, quien lleve doble o múltiple contabilidad, hasta falsificar formularios que simulen el pago de los tributos entre otros. Esto refiere que dentro del Derecho Penal Guatemalteco los delitos de origen tributario tienen una mención específica y tipifican a detalles diversas formas de operar las cuales están contempladas como delitos en el Código Penal guatemalteco, so pena de sanciones hasta de prisión para sus responsables.

Penas contempladas

Como se ha mencionado en el apartado anterior las acciones relacionadas con evasión, o incumplimientos tributarios que afecten al fisco del Estado, son contemplados en casos específicos como delitos, en la legislación guatemalteca, de esa cuenta es menester mencionar cuales son las penas contempladas para los delitos de defraudación tributaria y casos

especiales de defraudación tributaria, por consiguiente denota que la ley regula de forma objetiva como podría aplicarse la misma según sea el accionar o actuar de la o personas que comenten estos delitos, considerando que en estos casos las penas no aplican únicamente a personas nacionales sino que su alcance se extiende hasta personas extranjeras que cometan estos actos ilícitos en la normativa legal guatemalteca. Previendo para ellos además de las penas principales un accesoria, toda vez que lo sanciona con expulsión del territorio nacional.

Se establece que se hace mención específica de las penas que se contemplan en el Código Penal Guatemalteco (1,973), por la comisión de delitos de origen y responsabilidad tributaria, contempla:

Para nacionales que cometan este delito, se estipula una sanción penal de prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Debiendo hacerse efectiva en la cuenta bancaria que para el efecto contemple la Superintendencia de Administración Tributaria.

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 de territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que se haya cumplido aquellas. (artículo 358 A)

Acá es importante señalar que, si el bien tutelado es la recaudación, debe comprenderse que es un delito de naturaleza fiscal y que en fin último será la recaudación tributaria para el Estado y el Derecho Penal se aplicará de ultima ratio, es decir en Derecho Penal implica que su aplicación es la opción final después de agotar todas las posibilidades y herramientas disponibles para resolver el conflicto tributario; al no obtener ese por

ninguna vía el pago del adeudo tributario, entonces se procederá a la persecución penal, contemplando los delitos y penas antes referidas, según lo dispuesto en los artículos 358 A y 358 B, del Código Penal Guatemalteco, que representa la base legal sobre la cual se sustenta la persecución penal en casos de defraudación tributaria. De esta forma agotado el procedimiento administrativo se implementará el proceso penal.

Ley de Extinción de Dominio

Guatemala cuenta con una normativa específica en materia de extinción de dominio, esta fue aprobada en el año 2010, por el Congreso de la República de Guatemala, en un esfuerzo por fortalecer el poder coercitivo de las instituciones del sistema de seguridad y justicia, frente al abordaje del crimen organizado y altos niveles de corrupción, de esa cuenta fue aprobado y entró en vigencia el Decreto 55-2010 Ley de Extinción de Dominio, en donde se regula y establece el procedimiento bajo el cual se administrará y ejecutará la extinción de dominio en el sistema de justicia nacional. Dentro de su objetivo busca combatir el enriquecimiento ilícito y la corrupción, así como la lucha contra el crimen organizado.

La Ley de Extinción de Dominio (2010), tiene como objeto:

Objeto de la Ley. Las disposiciones de la presente Ley son de orden público y de interés social. Esta Ley tiene por objeto regular: a) La identificación, localización, recuperación, repatriación de los bienes y la extinción de los derechos relativos al dominio de los mismos, así como de las ganancias, frutos, productos, rendimientos o permutas de origen o procedencia ilícita o delictiva, a favor del Estado. B) El procedimiento exclusivo para el cumplimiento efectivo de la presente ley. C) La competencia y facultades de las autoridades respectivas para la ejecución. (Artículo1).

Dentro del primer artículo se encuentra el espíritu de la Ley de Extinción de Dominio, de la cual para fines de la presente investigación es pertinente reparar en que su fin es el identificar, recuperar y extinguir a favor del Estado todo aquel activo sea este dinero o patrimonio, los cuales deben poseer y cumplir con una característica obligatoria ante el marco jurídico guatemalteco, que es el que estos bienes se hayan adquirido en la comisión de un hecho delictivo. Por ello dentro del sistema de justicia la premisa antes de ser autorizada por juez competente una extinción de dominio deberá ser que el Ministerio Público demuestre fehacientemente que aquel bien o capital económico identificado durante el proceso de una investigación penal o delito flagrante, sea de procedencia meramente ilícita.

Es importante destacar que la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en Guatemala ha sido objeto de controversia y críticas por parte de organizaciones de la sociedad civil y expertos en el tema, quienes argumentan que se han cometido abusos en su aplicación y que se han

violado los derechos de los ciudadanos. Sin embargo, la ley busca dar viabilidad al sistema de justicia, de poder aplicar mediante procedimiento preestablecido una acción coercitiva de limitación económica al crimen organizado, al pretender captar y apropiarse de los activos económicos o patrimoniales, que el actor del delito haya adquirido producto de las ganancias ilícitas obtenidas, producto de su actividad delictiva.

Sin lugar a dudas, es importante analizar lo que el cuerpo legal específico determina en cuanto a las actividades que se deben considerar dentro del marco legal como conductas permitidas o prohibidas, por lo que se acude a La Ley de Extinción de Dominio, Decreto número 55-2010, para conocer lo que refiere en cuanto a las que la ley contempla como actividades ilícitas, que establece:

Actividades ilícitas o delictivas: Se entenderán por actividades ilícitas o delictivas que darán lugar a la aplicación de la presente Ley, las acciones u omisiones tipificadas como delitos, cometidos por la delincuencia común o por la organizada (Artículo 2).

Este enunciado denota que la norma es clara y precisa al delimitar que entiende por actividad ilícita, y condiciona que es toda acción y omisión tipificada como mero delito, y que sea cometida, consumada por cualquier persona perteneciente a la delincuencia común o delincuencia organizada. Es decir, en este artículo se encuadra de manera general toda acción que pueda ser considerada como delito o como actividad ilícita y de las cuales derivan las acciones u omisiones que la misma ley tipifica como delitos, sin importar si estos son cometidos por personas individuales, es decir

delincuentes comunes, o bien, por la delincuencia organizada que se relaciona a una estructura formada específicamente para delinquir.

Origen de la extinción de dominio

En el contexto nacional se percibe dentro de la política criminal como reacción ante el delito y específicamente contra el crimen organizado, posee gran influencia de las aplicadas por países de Latinoamérica, en el caso específicamente de Colombia, que en la década de los noventa adopta esta herramienta legal y la incorpora a su marco legal regulatorio. La extinción de dominio en la Constitución Política de 1991 de la República de Colombia, introdujo dos importantes cambios en el contenido y alcance del derecho a la propiedad en Colombia: “en primer lugar, atribuyó a la propiedad privada una relación estrecha con los valores y principios ético-sociales que fundamentan el Estado, y, en segundo lugar, asignó a este derecho una función social que lo enmarca.” (artículo 1)

Dentro la historia nacional los esfuerzos de país por contar con una herramienta legal que permitiera captar y quitar legalmente los bienes ilícitos obtenidos por el crimen organizado empezó a manifestarse en la década de los noventa, sin embargo, por falta de voluntad política hubo que esperar treinta años para que se hiciera realidad con una legislación propia hasta el año 2010. Hubo dos grandes factores para que el Estado a través del Congreso de la República se viera presionado para aprobar la

ley de extinción de dominio, siendo éstos los altos niveles de corrupción y el crimen organizado, que cada vez mostraba más fortaleza económica y expansión territorial, el momento coyuntural fue un factor que influyó en su aprobación.

Se puede señalar que la Ley de Extinción de Dominio en Guatemala se originó como una medida para combatir la corrupción y el crimen organizado. Fue aprobada como respuesta a una necesidad urgente de atacar el enriquecimiento ilícito y el blanqueo de capitales, que acumulaban funcionarios públicos corruptos y las ganancias dinerarias de las diversas estructuras criminales del crimen organizado en Guatemala. Los alcances de la Ley de Extinción de Dominio en Guatemala son significativos, ya que permiten al Estado recuperar los bienes que hubieran sido adquiridos de forma ilícita, incluso si sus propietarios no han sido condenados por un delito específico.

Esto significa que los bienes pueden ser confiscados antes de que se haya demostrado la culpabilidad de los propietarios, lo que ha generado algunas críticas por parte de organizaciones de la sociedad civil y expertos en el tema. La Ley de Extinción de Dominio en Guatemala tiene sus raíces en la necesidad de combatir la corrupción y el crimen organizado, y su aprobación fue impulsada por la preocupación de las autoridades por la creciente inseguridad ciudadana. Si bien su aplicación ha sido objeto de críticas, esta ley representa un esfuerzo por parte del Estado guatemalteco

por recuperar los bienes que han sido obtenidos de forma ilícita, y en ese sentido, puede ser considerada una herramienta importante en la lucha contra la corrupción y el enriquecimiento ilícito.

El objeto de la Ley de Extinción de Dominio refleja el espíritu que los legisladores otorgaron el poder impactar en los capitales y activos producto del crimen organizado y que son adquiridos con dinero o en consecuencia de actividades de origen ilícito – criminal, para ello señalan que serán objeto de esta ley personas jurídicas o individuales que no puedan demostrar el origen y adquisición lícita de los activos que detecte el Estado a través de los procesos de investigación criminal penal correspondientes. Los esfuerzos realizados por el Estado para el combate contra la delincuencia organizada, se han basado también en el fortalecimiento legal, para que los entes encargados de la persecución penal, cuenten con más herramientas coercitivas que le permitan poder impactar al poder económico de las estructuras criminales existentes y combatir el enriquecimiento ilícito y la corrupción.

Como se observa el fin mismo de la Ley de Extinción de Dominio es poder tener acceso y captar los capitales de todo tipo que hayan sido como lo dicen la ley, producto de actividades ilícitas, al margen de la ley, que constituyan delito, y que haya hecho posible a las personas que conformen parte de esas actividades ilícitas, el haber adquirido capitales de todo tipo y especie, valga decir, dineraria o bienes materiales. Es importante

destacar que la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en Guatemala ha sido objeto de controversia y críticas por parte de organizaciones de la sociedad civil y expertos en el tema, quienes argumentan que se han cometido abusos en su aplicación y que se han violado los derechos de los ciudadanos.

Definición Doctrinaria

La Ley de Extinción de Dominio es una figura jurídica que permite al Estado confiscar los bienes que hayan sido obtenidos a través de actividades ilícitas, como el narcotráfico, la corrupción, el terrorismo y otros delitos graves. La finalidad principal de la Ley de Extinción de Dominio es privar a los delincuentes de los beneficios económicos obtenidos de manera ilícita, evitando así su enriquecimiento y desestimulando la comisión de delitos. La extinción de dominio cuenta con diversas referencias que la han abordado en su doctrina, como la que presenta Ríos (2016) que considera: “que ha sido una herramienta clave en la disminución de criminalidad y afectación al crimen organizado”. (p. 39)

Como los autores lo manifiestan la extinción de dominio es una herramienta legal, que vinculan directamente con la aplicación de la ley, y específicamente para el combate del crimen organizado y casos complejos de corrupción estatal, como lo reflejan las definiciones

expuestas. En conjunto, estas referencias bibliográficas proporcionan una visión amplia y detallada de la figura jurídica de la Ley de Extinción de Dominio, su definición doctrinaria, objetivos y resultados obtenidos en diferentes países de América Latina. A nivel latinoamericano, la Ley de Extinción de Dominio ha sido implementada en muchos países en las últimas tres décadas como una herramienta para combatir la corrupción y la criminalidad organizada.

En algunos países, como México y Colombia, la Ley de Extinción de Dominio se ha aplicado de manera más amplia y efectiva, logrando importantes resultados en la lucha contra el crimen organizado y la corrupción. En estos países, se han recuperado importantes sumas de dinero y se han confiscado bienes valiosos de líderes y organizaciones criminales. En otros países, como Brasil, la Ley de Extinción de Dominio ha sido objeto de controversia y críticas por su aplicación que ha sido cuestionada por la falta de transparencia en su implementación. En algunos casos, se han confiscado bienes de ciudadanos sin suficientes pruebas o debido proceso, lo que ha generado preocupaciones por el respeto a los derechos humanos y las garantías judiciales.

La Ley de Extinción de Dominio es una figura jurídica que ha tenido diferentes alcances y efectos en los países latinoamericanos en los que ha sido implementada en las últimas tres décadas. Si bien puede ser una herramienta efectiva para combatir el crimen organizado y la corrupción,

su aplicación debe ser cuidadosamente regulada y supervisada para garantizar el respeto a los derechos humanos y las garantías judiciales; la aplicación de esta ley requiere un equilibrio delicado entre el deseo de combatir el delito y la necesidad de proteger los derechos fundamentales de los individuos, considerando la importancia de establecer salvaguardias y mecanismos de control para evitar el abuso en su aplicación.

Marco legal regulatorio nacional

El marco legal regulatorio de la Ley de Extinción de Dominio en Guatemala se encuentra establecido en la Ley de Extinción de Dominio, Decreto 55-2010 del Congreso de la República de Guatemala, la cual entró en vigor el 23 de marzo de 2010. Esta ley tiene como objetivo principal recuperar los bienes de origen ilícito que hayan sido utilizados para la comisión de delitos o que provengan de los mismos. La Ley de Extinción de Dominio establece un procedimiento especial para la recuperación de los bienes y derechos de origen ilícito, el cual se realiza de forma independiente al proceso penal. El procedimiento puede iniciarse de oficio o a solicitud del Ministerio Público, de la Contraloría General de Cuentas, de la Superintendencia de Bancos o de cualquier persona que tenga un interés legítimo en la recuperación de los bienes.

El procedimiento de extinción de dominio se inicia con la presentación de una demanda ante el Juez de Extinción de Dominio, quien tiene la facultad de ordenar medidas cautelares sobre los bienes objeto de la demanda. La ley establece que el demandado debe acreditar el origen lícito de los bienes o derechos en cuestión, de lo contrario, estos serán objeto de extinción de dominio. La Ley de Extinción de Dominio establece que los bienes y derechos objeto de extinción de dominio podrán ser destinados a fines sociales, culturales, deportivos, educativos, de salud o de seguridad, según lo determine el juez, siempre y cuando se asegure su uso transparente y eficiente; también es importante considerar la posibilidad de que terceros afectados puedan intervenir en el proceso, siempre y cuando acrediten su interés legítimo en el bien objeto de la demanda.

Ámbito de competencia

El ámbito de competencia de la Ley de Extinción de Dominio en Guatemala está delimitado por la propia ley, la cual establece las condiciones en las que se puede iniciar el procedimiento de extinción de dominio y las entidades que pueden llevar a cabo dicho procedimiento. En primer lugar, la Ley de Extinción de Dominio establece que el referido procedimiento se inicia de oficio o a solicitud del Ministerio Público, de la Contraloría General de Cuentas, de la Superintendencia de Bancos o de cualquier persona que tenga un interés legítimo en la recuperación de los bienes. En cuanto al ámbito de los delitos que pueden dar lugar a dicho

procedimiento, la ley establece que pueden ser objeto de extinción de dominio los bienes y derechos de origen ilícito que provengan de delitos graves, tales como el narcotráfico, el terrorismo, la corrupción, el lavado de dinero, el tráfico de armas, entre otros.

Con relación al procedimiento de extinción de dominio, la Corte Suprema de Justicia (2018) amplió las “competencias del Juez Primero y Segundo del Juzgado de Primera Instancia de Extinción de Dominio, para que ambos jueces sean titulares del despacho judicial y conozcan los casos que se les asignen”. (p. 3). Ello en función que para el procedimiento de extinción de dominio deben existir jueces específicos, a efecto de aplicación a la ley correspondiente y le otorga facultades de retención y administración provisional de los bienes que puedan proceder de actividades ilícitas relacionadas al crimen organizado. Conocidas estas como medidas cautelares, previo a la resolución definitiva de los procesos de extinción de dominio, esta aplicación busca asegurar los bienes a largo plazo, en caso sean otorgadas permanentemente al Estado.

De la aplicación a la comisión de delitos

Dentro de la política criminal del Estado, en atención a delitos que son cometido por el crimen organizado, el Estado de Guatemala decidió crear, aprobar e implementar una legislación especial para la atención de los mismo, de esa cuenta se consideró necesario que todo activo que no pueda

se demuestre su origen lícito, sea objeto de la Ley de Extinción de Dominio, sin embargo uno de los retos que se presentan en la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en Guatemala es la identificación de los bienes y activos de origen ilícito. En muchos casos, los bienes y activos son ocultados o transferidos a terceros, dificultando su identificación y recuperación. Es necesario fortalecer la capacidad de investigación y coordinación interinstitucional.

Otro de los retos que se presentan en la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en Guatemala es la protección de los derechos de terceros. Es necesario garantizar que los terceros que adquirieron los bienes y activos de buena fe no sean afectados por la aplicación de la ley. En este sentido, la Ley de Extinción de Dominio establece mecanismos de defensa para los terceros afectados, a fin de proteger sus derechos; esto apunta a la existencia de las salvaguardias indicadas con anterioridad, diseñadas para proteger los derechos de aquellos terceros que podrían resultar afectados por la extinción de dominio. Estos mecanismos pueden incluir procesos legales específicos.

Casos Especiales de Defraudación Tributaria y la Aplicación de la Ley de Extinción de Dominio

La defraudación tributaria es una de las formas más comunes de evasión fiscal en muchos países del mundo. En algunos casos, esta defraudación puede llegar a ser tan grave que se considera un delito y puede ser objeto de la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio. En esta ponencia, se analizó la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en casos especiales de defraudación tributaria, con especial énfasis en la legislación y jurisprudencia de Guatemala, con la finalidad de establecer si los activos ilícitos provenientes de delitos de defraudación tributaria tienen o están dentro del campo de acción en cuanto a la extinción de bienes a favor del Estado.

Respecto a la defraudación tributaria, Ricardo Barrientos (2019) indica:

Constituye defraudación tributaria la evasión de impuestos que deben pagarse. En algunos casos asociados a defraudación tributaria o al incumplimiento del pago correspondiente al fisco, podría aplicarse la extinción de dominio, sino a los bienes directos objeto de la evasión, sí al dinero acumulado por parte de la no tributación, o al patrimonio que haya sido adquirido con la ganancia o dinero percibido de forma ilícita al no cumplir con la obligación tributaria. Para ello sería necesario un proceso de investigación penal, por parte del Ministerio Público, para establecer fehacientemente cual fue el producto objeto de no tributación, cual fue el monto evadido. (p. 30).

En Guatemala, la Ley de Extinción de Dominio establece la posibilidad de confiscar los bienes obtenidos a través de la comisión de delitos, incluyendo la defraudación tributaria. Esto se observa en casos objeto de

investigación penal por parte del Ministerio Público de Guatemala, si bien no son la mayoría de los casos, sobresale el caso denominado en Guatemala: “La Línea” que, en una serie de investigaciones realizadas a partir de la baja recaudación tributaria, originó una investigación que develaría una estructura criminal que evadía la responsabilidad tributaria, incluyéndose a funcionarios públicos y también a mandatarios del país. En donde es un ejemplo importante de la asociación o vínculo de los delitos tributarios y la extinción de dominio.

Ejemplo de ello se muestra en el sitio de información pública del Ministerio Público (2015):

La unidad de extinción de dominio de la Fiscalía contra Lavado de dinero del Ministerio Público por sus siglas MP, materializó y dio cumplimiento a la medida de inmovilización de inmueble propiedad de Juan Carlos Monzón, quien se encuentra ligado a proceso penal por su presunta participación en la red de defraudación denominado “La Línea”, inmueble ubicado en el residencial Colinas de San Cristóbal, Mixco, Guatemala, el cual en el proceso investigativo que se desarrolla no tuvo ni fue presentada evidencia de poseer origen lícito. Por lo que habiéndose agotado los plazos se dio cumplimiento a la orden girada por el Juez de Extinción de Dominio del Ramo Penal. (p. 1)

La implementación de la Ley de Extinción de Dominio en situaciones de defraudación tributaria podría constituir una herramienta eficaz para combatir la evasión fiscal y recuperar los recursos públicos perdidos. Sin embargo, es necesario aplicar esta figura legal con cautela, a fin de evitar la violación de los derechos de terceros que no participaron en la comisión del delito. Esto derivado de que es necesaria realizar una investigación penal a fondo, para poder establecer que determinado bien o patrimonio

es de origen anómalo y que fue adquirido con dinero ilícito, el cual fue producto de una identificada defraudación tributaria, para así entonces darle total vida jurídica y sustento a la aplicación de la extinción de dominio, en casos específicos como el citado anteriormente.

Casos especiales de defraudación tributaria

La defraudación tributaria es una conducta ilícita que constituye una violación de las normas tributarias. En este sentido, puede ser definida como el conjunto de acciones u omisiones realizadas por el contribuyente con el propósito de ocultar o disminuir la base imponible de un tributo, o de evitar el pago del tributo mismo. En general, se pueden clasificar los casos especiales de defraudación tributaria en tres categorías: Fraude fiscal individual: 1. El fraude fiscal individual es una forma de evasión fiscal que se comete por personas físicas o jurídicas. Se trata de una conducta ilícita que consiste en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, con el propósito de reducir o evitar el pago de impuestos.

Las prácticas más recurrentes con que se puede ejemplificar serían:

Omisión de ingresos, cuando el contribuyente no declara todos los ingresos que ha obtenido durante un periodo determinado. Declaración de gastos falsos, en el caso que el contribuyente declara gastos que no ha realizado con el objetivo de reducir la base imponible del impuesto. Utilización de paraísos fiscales, se observa en el traslado de activos o

ingresos a un paraíso fiscal para evitar pagar impuestos. Entre las consecuencias del fraude fiscal individual están las sanciones económicas y penales. Las sanciones económicas pueden consistir en multas, recargos o incluso la confiscación de los bienes. Las sanciones penales pueden consistir en penas de prisión, multas o inhabilitación para ejercer cargos públicos.

Vera (2008) en su publicación *Nuevos Mecanismos de Fraude Fiscal* aborda las siguientes definiciones que exploran diferentes aristas sobre el fraude fiscal organizado:

Una forma de defraudación tributaria que se caracteriza por la participación de grupos constituidos que utilizan estructuras empresariales complejas para ocultar sus ganancias y evadir impuestos. Estos grupos pueden estar compuestos por varias empresas, personas individuales o incluso organizaciones criminales. El fraude fiscal organizado adopta diversas formas, como la facturación falsa, cuya práctica consiste en emitir facturas falsas por operaciones inexistentes. Las facturas falsas se utilizan para aumentar los gastos deducibles de una empresa y, en consecuencia, reducir la base imponible. (p. 17)

La transferencia de beneficios es otra modalidad identificada que consiste en transferir los beneficios de una a otra empresa que se encuentra en un país con una fiscalidad más favorable. El fraude fiscal organizado puede tener graves consecuencias, tanto para el Estado como para la sociedad en general. Para el Estado, el fraude fiscal organizado supone una pérdida de ingresos considerable. Para la sociedad, el fraude fiscal organizado puede distorsionar la competencia y perjudicar a las empresas que cumplen con la normativa tributaria. Dentro de las medidas utilizadas para paliar este

tipo de flagelo, se apuesta por fortalecer los mecanismos de control, las autoridades tributarias pueden aumentar el número de inspecciones y auditorías para detectar el fraude fiscal organizado.

Además, existe la opción de cooperar con las autoridades internacionales para intercambiar información con las autoridades tributarias de otros países para detectar y perseguir el fraude fiscal organizado. La legislación tributaria debería estar sujeta a un proceso permanente de modernización y actualización que permita a las autoridades tributarias modificar la legislación tributaria para dificultar el fraude fiscal organizado. 3. Fraude fiscal internacional se caracteriza por la transferencia de fondos a través de fronteras internacionales para evitar el pago de impuestos. Este tipo de fraude es más complejo que el fraude fiscal individual o el fraude fiscal organizado, ya que involucra a varias jurisdicciones y requiere la cooperación internacional para su investigación.

El fraude fiscal internacional puede adoptar diversas formas, como: La utilización de paraísos fiscales que se traducen en países o territorios con una fiscalidad muy favorable, que atraen a empresas y personas físicas que buscan reducir su carga fiscal. La utilización de operaciones ficticias que no tienen un propósito económico real y se utilizan para defraudar al fisco. El fraude fiscal internacional supone una pérdida de ingresos considerable; más allá de ser una problemática fiscal, tiene implicaciones en la competencia leal y el adecuado funcionamiento del mercado, además

puede distorsionar la competencia y perjudicar a las empresas que cumplen con la normativa tributaria.

El papel de las organizaciones internacionales en la lucha contra el fraude fiscal internacional puede representar un factor de influencia importante, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE- y la Unión Europea -UE-, que están desempeñando un papel importante en la lucha contra el fraude fiscal internacional. Estas organizaciones están trabajando para desarrollar normas internacionales para combatir el fraude fiscal internacional y para promover la cooperación entre las autoridades tributarias de los diferentes países. Los retos a los que se enfrenta la lucha contra el fraude fiscal internacional como la complejidad de las estructuras empresariales internacionales, producto de la misma globalización, así como la falta de cooperación entre las autoridades tributarias de los diferentes países y la utilización de nuevas tecnologías para el fraude fiscal.

Es importante destacar que estos casos especiales de defraudación tributaria pueden ser objeto de aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en países como Guatemala, como una herramienta para recuperar activos obtenidos ilegalmente y luchar contra la corrupción y el fraude fiscal. La defraudación tributaria en casos especiales de defraudación tributaria, conlleva la elusión del pago de impuestos o tributo preestablecidos, sea de forma evidente o través de estrategias que

se ejecutan de forma técnico administrativas. Como se citó anteriormente en el caso conocido de defraudación tributaria en Guatemala denominado "La Línea", involucró a un grupo de funcionarios públicos y empresarios que operaban una red de corrupción aduanera para evadir impuestos a través de la falsificación de documentos y el soborno de funcionarios públicos.

A manera de referencia histórica es oportuno mencionar un caso importante de defraudación tributaria en Guatemala es el de "Cooptación del Estado". Este caso involucró a altos funcionarios del gobierno y empresarios que estaban involucrados en el desvío de fondos públicos y la evasión de impuestos. La aplicación de la Ley de Extinción de Dominio permitió al igual que en el caso anterior, la confiscación de los bienes adquiridos ilegalmente por los involucrados en la red, incluyendo propiedades, vehículos y cuentas bancarias. En ambos casos, la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio permitió la recuperación de activos obtenidos ilícitamente y la lucha contra la corrupción y la defraudación tributaria en Guatemala.

Bien jurídico tutelado

Dentro de los bienes jurídicos tutelados que se privilegian en los delitos de defraudación tributaria, está el que protege los intereses del Estado, es decir la recaudación tributaria que se afecta y deja de percibir o recaudar

a favor del fisco, es por ello que el legislador en la norma jurídica busca prevenir que los sujetos, se abstengan de incumplir la obligación tributaria, en detrimento de la recaudación económica que se pretende. Se puede decir que el bien jurídico tutelado en estos casos son dos, uno principal a favor del Estado en cuanto a su capacidad de recaudar fondos para el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales, y uno de mayor alcance que es el tutelar y velar por los servicios de carácter público en favor de la población, a quien también se le resguarda su bien jurídico que es el de tener acceso y servicios de atención pública, como la salud, educación.

De acuerdo con el Artículo 239 de la Constitución Política de la República (1985): “corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de recaudación”. Como se observa en el marco jurídico en materia tributaria es de origen constitucional, previendo esta norma el bien jurídico tutelado a favor del Estado, ordenando y delegando al poder legislativo y la potestad absoluta de establecer los parámetros de recaudación tributaria, enfocados a garantizar los derechos irrenunciables de sus ciudadanos. Aunado también el Derecho Penal protege a determinados bienes jurídicos, es decir, aquellos valores que la sociedad considera importantes y que merecen ser protegidos por la ley penal. La definición de los bienes jurídicos tutelados es un tema clave en el Derecho Penal moderno.

La protección de bienes jurídicos tutelados es una idea que se remonta a principios del siglo XIX, cuando la ilustración europea y la revolución francesa que dieron lugar a un nuevo modelo de derecho penal basado en la protección de los derechos individuales y la limitación del poder del Estado. La protección de los bienes jurídicos se ha extendido a lo largo de los siglos y se ha convertido en una característica esencial del Derecho Penal moderno. Los bienes jurídicos tutelados pueden ser protegidos a través de diversas normas y principios, como el principio de legalidad, la tipicidad, la culpabilidad y la proporcionalidad de la pena. Los bienes jurídicos tutelados se pueden clasificar en dos categorías principales: individuales y colectivos.

Los bienes jurídicos individuales, son aquellos bienes que tienen un valor para la persona como individuo. Algunos ejemplos de bienes jurídicos individuales son la vida, la libertad, la integridad física y moral, el patrimonio, la privacidad, la intimidad, entre otros. Por otro lado, los bienes jurídicos colectivos, son aquellos bienes que tienen un valor para la sociedad en su conjunto. Algunos ejemplos de bienes jurídicos colectivos son la seguridad pública, la paz social, la defensa del medio ambiente, la moralidad pública, la salud pública, entre otros. Es importante destacar que la protección de los bienes jurídicos tutelados no solo se limita a la prevención y sanción de conductas delictivas, sino que también se enfoca en la promoción de valores sociales y la prevención del delito.

Presupuestos jurídicos para su consumación

Los presupuestos jurídicos son elementos necesarios para la consumación de un delito, sin los cuales el mismo no podría llevarse a cabo. En el caso de la defraudación tributaria, los presupuestos jurídicos necesarios para su consumación son los siguientes: La existencia de una obligación tributaria, en el caso de la defraudación tributaria supone la existencia de una obligación tributaria, la cual puede ser de carácter formal o sustantivo. La obligación formal se refiere al cumplimiento de los deberes formales que impone la legislación tributaria, como la presentación de declaraciones y el pago de impuestos. La obligación sustantiva, por su parte, se refiere al cumplimiento de las obligaciones materiales, como el pago de impuestos.

Por otro lado, el engaño o fraude implica la utilización de engaño o fraude para evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El engaño puede ser de diferentes tipos, como la presentación de información falsa o la ocultación de información relevante para la determinación de la obligación tributaria. Con relación a la causalidad, Ruiz (2010), asevera:

Causalidad: Solo se podrá considerar causa de un determinado hecho si existe una ley científica que así lo acredite, dato que deberá probarse en el proceso, puesto que el juez no debe ser productor de ley científica sino consumidor, debiendo la norma legal ser clara en cuanto que hecho es considerado defraudación. (p. 22).

Esto puede interpretarse como, que para que un hecho sea considerado delito este debe estar previamente descrito en una norma jurídica específica, teniendo en su núcleo jurídico descrito específicamente las variables o presupuestos jurídicos que deben cumplirse para su comisión, siendo en materia tributaria también imperativo que aquel hecho de naturaleza tributaria, este estipulada su causalidad en la norma jurídica, para así poder iniciarse el proceso penal correspondiente, pudiendo comprenderse que, en la legislación de carácter penal, el legislador debe crear la norma legal especial que contemple el delito de defraudación tributaria, para que el juzgador no deba interpretar sino hacer cumplir la norma.

Respecto al perjuicio, Muñoz (2017) establece que:

En el Perjuicio económico: La conducta delictiva que se ejecute debe causar un perjuicio económico a la Hacienda Pública. El perjuicio económico puede ser de diferentes tipos, como la disminución de los ingresos fiscales o el aumento del déficit fiscal. Ocasionando un detrimento en la recaudación fiscal pretendida. Debiendo acreditarse fehacientemente que producto de la defraudación, el ardid, engaño ocurrió una vulneración de tipo económico que afecte la recaudación que debió percibirse a favor del erario nacional, que tenía previsto el recurso económico no percibido para determinada inversión Estatal, desarrollándose el proceso penal para este fin. (p. 73).

En esta definición se encuentra de forma taxativa jurídicamente hablando, que el hecho en materia tributaria para ser preceptuada en la norma jurídica debe claramente significar un perjuicio o daño al fisco del Estado, limitándola de captar el total del tributo establecido o de forma parcial, disminuyendo en un porcentaje lo estipulado. Cabe destacar que estos

presupuestos jurídicos varían en función de la legislación tributaria de cada país y de las circunstancias específicas de cada caso; por tanto, se puede afirmar que estos presupuestos rigen para la legislación nacional, sumando la consumación del delito, la existencia preestablecida de responsabilidad tributaria, el incumplimiento del pago obligación tributaria, y comprobado dolo del sujeto responsable, al evadir conscientemente su obligación tributaria, con el fin de afectar al fisco y los ingresos de recaudación tributaria.

Medidas de coerción y desjudicializadoras

Las medidas de coerción y desjudicializadoras son aquellas que permiten al Estado actuar de manera más rápida y efectiva en la lucha contra la delincuencia, evitando así el colapso del sistema judicial. Estas medidas están diseñadas para evitar la impunidad en casos de delitos graves y de alto impacto social, y para garantizar que los responsables sean procesados y sancionados de manera efectiva. Las medidas de coerción son aquellas que restringen la libertad de los individuos, ya sea mediante la detención, el arresto domiciliario, la prohibición de salir del país, entre otras. Estas medidas se aplican cuando existen indicios suficientes de que una persona ha cometido un delito y existe un riesgo de que pueda eludir la acción de la justicia, la aplicación de estas medidas debe estar sujeta a los principios de proporcionalidad y necesidad, es decir, deben ser proporcionales al delito cometido.

Por otro lado, las medidas desjudicializadoras buscan reducir la carga de trabajo de los tribunales y acelerar el proceso de justicia. Estas medidas incluyen la resolución de casos mediante la figura de los acuerdos reparatorios, la aplicación de penas alternativas, como trabajos comunitarios o multas, la utilización de tribunales especializados en ciertos tipos de delitos, entre otras. Estas medidas están diseñadas para agilizar el proceso de justicia y evitar la saturación de los tribunales, pues es evidente la problemática que enfrentan en la actualidad los tribunales de justicia al enfrentarse a numerosos casos nuevos además de los que ya se encuentran en rezago, debido a diversas causas como la falta de personal, el incremento del número de delitos a razón del incremento poblacional, entre otros.

Dentro de las medidas desjudicializadoras de los delitos de defraudación tributaria, el Código Penal (1973), establece:

En los delitos contra el régimen tributario a que se refieren los artículos 358 A y 358 B, si el penado ha cumplido con restituir al Estado el valor de los impuestos, retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios, los tribunales podrán suspender condicionalmente la ejecución de la pena, por un tiempo no menor de dos años ni mayor de cinco. (artículo 72). Siempre que el responsable del hecho o delito acepte su total responsabilidad, pagar el total de la multa impuesta, para luego poder obtener la mercadería que le fue incautada en caso existiera dentro el tipo de caso penal.

En general, la aplicación de medidas de coerción y desjudicializadoras debe estar sujetas a los principios fundamentales del Estado de Derecho, incluyendo la protección de los derechos humanos y las garantías

procesales de los individuos. Es importante que se realice un balance entre la protección de los derechos de los acusados y la necesidad de sancionar los delitos de manera efectiva. Este equilibrio es esencial para preservar la integridad del sistema legal y garantizar que las medidas coercitivas o desjudicializadoras no conduzcan a violaciones de los derechos fundamentales, considerando el impacto en la protección de los derechos individuales y en la eficacia del sistema de justicia.

Casos especiales de defraudación tributaria y la extinción de dominio

La defraudación tributaria es una de las formas más comunes de evasión fiscal en muchos países del mundo. En algunos casos, esta defraudación puede llegar a ser tan grave que se considera un delito y puede ser objeto de la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio. Así como el análisis y la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en casos especiales de defraudación tributaria, con especial énfasis en la legislación y jurisprudencia de Guatemala. La defraudación tributaria consiste en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, como la no declaración y el pago de impuestos. En algunos casos, esta defraudación es considerada delito y puede ser objeto de la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio. En Guatemala, la Ley de Extinción de Dominio establece confiscar los bienes obtenidos a través de la comisión de delitos, incluyendo la defraudación tributaria.

En la jurisprudencia guatemalteca, existen casos en los que se ha aplicado la Ley de Extinción de Dominio en casos de defraudación tributaria. El cual está asociado con el contrabando a gran escala que suele darse en áreas fronterizas de Guatemala. La aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en casos de defraudación tributaria puede ser una herramienta efectiva para recuperar los recursos que han sido obtenidos de forma ilícita. Sin embargo, también se debe tener en cuenta que esta figura legal debe ser aplicada con cautela, para evitar que se violen los derechos de los terceros afectados. Siempre y cuando el origen de la mercancía que evade pagar el tributo provenga de dinero lícito.

Casos especiales de defraudación tributaria

La defraudación tributaria es un delito que se comete cuando se incumplen las obligaciones fiscales establecidas por la ley, ya sea a través de la manipulación de información, la omisión de datos necesarios para la correcta determinación del impuesto a pagar, o cualquier otra forma de evasión fiscal. En algunos casos especiales de defraudación tributaria, la Ley de Extinción de Dominio puede ser aplicada para incautar los bienes adquiridos con recursos ilícitos y recuperar el dinero defraudado; o bien tiene el propósito de desincentivar este tipo de conductas delictivas al imponer consecuencias económicas significativas. En el pasado, se ha observado que la amenaza de perder los bienes adquiridos

fraudulentamente puede ser un mecanismo eficaz para disuadir la comisión de delitos fiscales.

Se puede hacer referencia al caso Alkawenker, Prensa Libre (2015), Sentencia:

En el caso Alkawenker el Ministerio Público logró una sentencia condenatoria contra el representante legal de dicha empresa, Mario Armando Brol Samayoa, quien fue sentenciado a catorce años y cuatro meses de unos diez millones ochocientos mil quetzales. En el juicio desarrollado se comprobó ante el tribunal que cometió delitos de defraudación Tributaria, caso especial de defraudación tributaria, defraudación aduanera y lavado de dinero u otros activos. Habiéndose extinguido bienes a favor del Estado, los cuales fueron obtenidos producto de las ganancias ilícitas.

Como se puede establecer la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en casos especiales de defraudación tributaria tiene su origen en la necesidad de combatir este tipo de delitos y recuperar el dinero defraudado, que en muchos casos se utiliza para adquirir bienes de forma ilícita. Dado que es un delito que para su comisión no significa en la mayoría de los casos la comisión de actos violentos, su comisión a gran escala significa una rentabilidad económica significativa, lo que permite a los responsables de estos delitos agenciarse de activos de alto valor económico, que, por ser producto de las ganancias de defraudación, pasan a convertirse en activos de naturaleza ilícita, porque su origen es la comisión de la defraudación tributaria de diversas modalidades.

Es importante señalar que dicha ley en casos especiales de defraudación tributaria debe ser adecuada y respetar los derechos fundamentales de los afectados, como el debido proceso y la presunción de inocencia. Además, es importante tener en cuenta que la Ley de Extinción de Dominio no debe ser utilizada como una forma de castigar a los contribuyentes honestos que simplemente cometieron errores en su declaración de impuestos. Además, esta ley puede ser una forma efectiva de recuperar el dinero defraudado y combatir este tipo de delitos. Sin embargo, su aplicación debe ser cuidadosa y respetar los derechos fundamentales de los afectados, y no debe utilizarse como una forma de castigar a los contribuyentes honestos.

Mercancía incautada y la Ley de Extinción de Dominio

La mercancía incautada en el contexto de la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio se refiere a los bienes que son decomisados por las autoridades competentes debido a su presunta relación con actividades delictivas o ilícitas. Estos bienes pueden ser utilizados como medios o instrumentos para cometer un delito o bien pueden ser adquiridos con los beneficios obtenidos de la comisión de delitos. La aplicación de la Ley de Extinción de Dominio tiene como objetivo privar al delincuente de los beneficios obtenidos de manera ilícita y, al mismo tiempo, recuperar los activos que puedan ser utilizados para reparar el daño causado a las víctimas o para financiar programas de prevención del delito.

La definición de mercancía, al respecto la Organización Mundial del Comercio, por sus siglas -OMC-, (2012) establece mercancía como: “Todo producto tangible estimable en dinero y susceptible de transacción comercial, en un lugar estacionario o sujeto a traslado terrestre, marítimo, aéreo” (p. 5). Como lo describe la OMC, mercancía es todo aquel bien fungible y no fungible que su valor es capaz de ser calculado monetariamente y que está sujeto a transacción comercial. Toda mercancía incautada puede según criterio del juez ser objeto de extinción de dominio, sin embargo, en materia tributaria existen mecanismos específicos para después de haber sido incautada determinada mercadería, esta sea recuperada, previo reconocimiento de evasión tributaria, pagado el impuesto incumplido más una multa, procedimiento que deberá evaluarse previo a la autorización o no de aplicar la extinción.

Es importante para fines de la presente investigación definir lo que comprende o interpreta el Estado como bienes objeto de extinción y para ello en Guatemala la representación del Estado en materia legal la ejerce la Procuraduría General de la Nación, por sus siglas -PGN-, quien es prácticamente el ente que se encarga de actuar como abogado del Estado y a través de quien funge como Procurador General de la Nación, quien en todo proceso de extinción de dominio tiene representación legal ante la judicatura que conoce cada caso. Para la Procuraduría General de la Nación de Guatemala (2014), en su Manual de

Normas y procedimientos de la unidad de extinción de dominio cuenta con regulaciones.

Procuraduría General de la Nación de Guatemala (2014):

Son bienes extinguidos, todo aquel activo que se demuestre provenga de inicio ilícito, aunque en su itinerario este haya sido sometido a aparentar de forma legal su origen lícito, sean aquellos bienes o inmuebles, fungibles o no fungibles, tangibles o intangibles, títulos y valores, cualquier derecho real, principal o accesorios, igualmente todos los frutos, ganancias, productos, rendimientos o permutas de estos bienes, que en sentencia firme declarada mediante resolución de Juez Competente, se les declaro la extinción de dominio y son transferidos a favor del Estado de Guatemala a nombre del Consejo Nacional de Administración de Bienes de Extinción de Dominio (pág. 7).

En algunos países, la Ley de Extinción de Dominio se aplica de manera amplia, permitiendo la incautación de cualquier bien que se considere relacionado con actividades delictivas, mientras que en otros países se aplican criterios más restrictivos y específicos para la incautación de bienes. En Colombia, el Código de Extinción de Dominio aplica para bienes incluso cuando no existe una condena penal. “Esta acción es distinta y autónoma de la penal, así como de cualquier otra, e independiente de toda declaratoria de responsabilidad.” (artículo 18). La pregunta dentro de la legislación y aplicación de la ley en Guatemala, respecto a la aplicación de la Ley de Extinción de Dominio a bienes retenidos o confiscados producto de la evasión o delitos de origen tributarios, aplica o no, toda vez que la Ley de Extinción de Dominio tiene como objeto la obtención o incautación de bienes, obtenidos de origen ilícito

Se centra en localizar a través de investigaciones penales, bienes económicos o patrimoniales que sean producto de actividades ilícitas, asociadas a la delincuencia organizada, en donde no exista un soporte histórico, laboral, comercial real, genuino y lícito, que haya permitido acumular riqueza para haber adquirido los bienes y que su origen pueda ser rastreable financieramente y demuestre una mercadería o artículos que es incautada o confiscada por autoridad fiscal o tributaria, incluso por juez competente por motivo de no cumplir con el pago o responsabilidad tributaria al fisco, si bien evadió su responsabilidad tributaria fue adquirida con dinero lícito, por lo que, bajo este presupuesto, no sería legalmente viable reclamar los bienes confiscados para extinción de dominio.

Dado que el daño al fisco ha sido reparado, pagando el tributo inicialmente evadido o incumplido, más la multa y mora que se determine, obligándose así al defraudador tributario a cumplir con el tributo, reparación económica dentro del marco jurídico, que hace no aplicable la Ley de Extinción de Dominio, contra los activos retenidos o confiscados. Dentro del proceso de extinción de dominio e incautación permanente o precautorio de bienes o activos sujetos a proceso de extinción de dominio, existe un proceso penal en donde un juez de extinción de dominio celebra juicio para determinar si procede o no aplicar la extinción de dominio a los bienes, mercancías producto de retención o incautación.

Siendo un ente el encargado de administrar, cuidar, o extinguir por medio de venta, o distribución a las instituciones de Estado que considere debe ser beneficiadas, para ello fue creada la Secretaría Nacional de Extinción de Dominio, por su sigla la -SENABED-, ente que tiene como función materializar lo ordenado por la Ley de Extinción de Dominio. Quien coordinará de forma legal y técnica con las instituciones de seguridad y justicia, la modalidad de administración, entrega o uso de los activos que este ente considere oportuno otorgarles, para ello deberá regirse bajo el estricto marco legal. Teniendo como función principal la correcta administración de todos los bienes que tenga bajo su responsabilidad.

En la ley de Extinción de Dominio, se establece la función de esta institución, regulándolo de la siguiente manera:

La Secretaria Nacional de Administración de Bienes de Extinción de Dominio velará por la correcta administración de todos los bienes que tenga bajo su responsabilidad y los declarados en extinción del dominio es esta Ley. Además, estará a cargo de la recepción, identificación, inventario, supervisión, mantenimiento y preservación razonable de los bienes. (Artículo 38) Extinción de dominio es la pérdida a favor del Estado, de cualquier derecho sobre los bienes fungibles o no fungibles, tangibles e intangibles, derecho real o accesorio, igualmente lo serán los frutos o ganancias de los bienes de origen ilícito. (Artículo 45)

Toda mercancía, producto, activo o patrimonio que sea incautado por razón de ilícito tributario, una vez sobre esta recaiga resolución judicial sea permanente o precautoria, pasará a responsabilidad de la SENABED, para guarda, custodia y administración, mientras se resuelve si procede en definitiva extinguir los bienes sujetos a proceso siendo el juez de extinción

de dominio quien tendrá la última palabra en resolver si la incautación de una mercancía será o no sujeta a la Ley de Extinción de Dominio, debiendo resolver conforme a derecho, tomando en cuenta las normas tributarias que rigen, la procedencia ilícita o no de estas, debiendo privilegiar si la persona individual o jurídica demuestra la licitud de la adquisición de la mercancía. Esta deberá privilegiarse al emitir la resolución final.

Todo lo anterior, hace necesario establecer un mecanismo que lleve al cumplimiento de la ley para que se protejan los bienes obtenidos de forma lícita y no sufran la misma suerte de los que se utilizaron para la comisión de un hecho delictivo. También se concluye que si durante el proceso de una investigación penal, el Ministerio Público determina que, por la comisión del delito de defraudación tributaria, se ha llegado a acumular riqueza y crecimiento patrimonial, derivado del dinero defraudado, éste puede ser considerado de procedencia ilícita, y podría en este caso específico considerarse aplicar la Ley de Extinción de Dominio, como un delito derivado del principal.

Uno de los presupuestos jurídicos de la Ley de Extinción de Dominio es, que el dinero o bien patrimonial provenga de origen ilícito, para así poder proceder a su incautación total y permanente, y en el caso de las mercancías incautadas por motivos de evasión o incumplimiento tributario al menos que hayan sido compradas con dinero producto de

ilícito procedería su incautación por extinción de dinero, pero en la mayoría de los casos las personas han adquirido la mercancía con dinero lícito, obviando únicamente el pago del tributo correspondiente, por lo cual en este caso no es procedente aplicar la extinción de dominio, a la mercancía incautada por no cumplimiento del pago del tributo, preestablecido en legislación nacional.

Que la evasión, irresponsabilidad tributaria, además de tener sanciones administrativas, se considera también delito en el Código Penal Guatemalteco, y es descrita de forma detallada y específica, contemplándose penas de prisión y hasta de expulsión del territorial nacional, para extranjeros que cometan y se hallen responsables de este delito. Que dentro del proceso de defraudación tributaria las formas de operar o modos operandi son, fabricación de facturas falsas, simulación comercial con empresas de pantalla o empresas de portafolio, que simulan transacciones comerciales, para aparentar flujo comercial y lograr exenciones tributarias, el entramado de doble o triple contabilidades en el informe contable hacia el fisco.

Dentro de los presupuestos jurídicos que deben existir para ser consumado el delito de defraudación tributaria, destacan, la consumación del mismo, la existencia de una responsabilidad tributaria, el incumplimiento total o parcial para evadir con el pago o cumplimiento de la obligación tributaria, y existir, ardid, engaño o fraude en el actuar del sujeto responsable. La

aplicación de la Ley de Extinción de Dominio en casos de defraudación tributaria puede ser una herramienta efectiva para recuperar los recursos que han sido obtenidos de forma ilícita. En Guatemala, considerando que la misma establece la posibilidad de confiscar los bienes obtenidos a través de la comisión de delitos, incluyendo la defraudación tributaria, sin embargo, esta figura legal debe ser aplicada con cautela, para evitar que se violen los derechos de los terceros afectados.

Conclusiones

Se estableció que la Ley de Extinción de Dominio dispone de disposiciones específicas que clarifican su aplicación a delitos de defraudación tributaria. Se comprobó que la normativa contempla situaciones donde el decomiso o retención de mercancías derivadas de la defraudación tributaria puede dar lugar a la aplicación de la extinción de dominio, siempre y cuando el dinero o patrimonio involucrado sea de origen ilícito; con las consideraciones pertinentes de conservar el equilibrio, en función de no afectar patrimonios originados con fondos transparentemente lícitos y justificables siendo viable aplicar extinción de dominio dado que el hecho y acción es de origen ilícito.

En relación al objetivo general de la investigación realizada, que se refiere a comparar el delito de casos especiales de defraudación tributaria y la Ley de Extinción de Dominio, para establecer la aplicación de la extinción de dominio a los delitos tipificados como casos especiales de defraudación tributaria; se concluye que en los casos de defraudación tributaria, cuando ocurre decomiso o retención de mercancías, sí es aplicable la Ley de Extinción de Dominio, cuando se cumplen las condiciones legales y fundamentado en que el presupuesto legal obligatorio para aplicar la extinción es que el dinero o patrimonio sea de naturaleza ilícita, enfatizando la importancia de su comprobación.

El primer objetivo específico que consiste en, establecer las características de los delitos de defraudación tributaria, en el presente trabajo se llegó a la conclusión que, los delitos de casos especiales de defraudación tributaria se encuentran tipificados en el Código Penal (1973) artículo 358 A y 358 B, como defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria respectivamente, teniendo como características principales para su consumación que exista por parte de la persona dolo o intención manifiesta, mediante la simulación, ocultación, maniobra, ardid o engaño, de defraudar a la administración tributaria, con el objetivo de no cumplir con el pago del tributo establecido.

Con relación al segundo objetivo específico que consiste en determinar si lo estipulado en la Ley de Extinción de Dominio hace referencia a hechos tipificados en materia tributaria, se concluye que, de forma específica como delitos de naturaleza tributaria, si se hace mención específica por parte del Decreto 55-2010, Ley de Extinción de Dominio, en cuanto a su ámbito de aplicación. Luego de analizar las legislaciones aplicables en Guatemala y en otros países, se concluyó que la extinción de dominio es una herramienta utilizada y creada para combatir al crimen organizado como también para incautación de mercancías que no han pagado impuestos, por lo que es atinente utilizarla a favor del Estado. Como ha ocurrido en casos penales suscitados en el país.

Referencias

- Barrientos, R. (2019). *Revista Industria y Negocios*. Edición 264.
https://issuu.com/revistaindustria/docs/revista_i_n_noviembre_2019_digital
- Cabrera, M. (2009). *La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala / CEPAL*.
<https://repositorio.cepal.org/items/fe43ca92-bc0a-4433-bc8a-6a2f0c6ebb13>
- Corte Suprema de Justicia de Guatemala. (2018). Acuerdo número A32-2018. Diario Oficial de Guatemala, número 34, 20 de septiembre de 2018.
<https://sites.google.com/site/capsulatributariashistoricas/capsulas/los-mayas-periodo-clasico-300---900>
- Fernández, L. 2006 *La defraudación tributaria: concepto, elementos y bien jurídico protegido*. La sociedad. Scielo.
- Ikram Benthami, A. (2016). *La extinción de dominio y el fraude fiscal*. Editorial Miguel Hernández.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). *Respecto la tributación en Guatemala y el delito tributario*. Edición única. ICEFI

Ministerio Público. (2015). *Incautación y extinción de dominio*. Recuperado el 20 de abril de 2023 de: <https://www.mp.gob.gt/noticia/mp-entrega-propiedad-de-juan-carlos-monzon-a-la-senabed/>

Muñoz Conde, F. (2017). *Delitos contra la Hacienda Pública*. Centro de estudios, Valladolid.

Monterroso, G. (2009). *Fundamentos Tributarios*. Tercera edición. Comunicación Gráfica G y A.

Prensa Libre.com. (2015, 03 de febrero). MP recupera Q83.8 millones por delitos económicos. *Prensa Libre* https://www.prensalibre.com/guatemala/justicia/defraudacion-guatemala-mp-sat-recuperan_dinero-sentencias_0_1297070404/

Procuraduría General de la Nación de Guatemala. (2014). *Manual de normas y procedimientos de la unidad de Extinción de Dominio*, recuperado el 16 de abril de 2023 de pgn.gob.gt/wp-content/uploads/2020/05/Manual-de-normas-y-procedimientos-extincion-de-dominio-PGN-1.pdf

Quiroa Gómez N. (2006). *Defraudación Tributaria, del delito y la defraudación tributaria.*

SIIDCA.

Real Academia Española, (2001). Recuperado el 17 de abril de 2023 de:
<https://www.rae.es/drae2001/defraudar>

Ríos, M. (2016). *La extinción de dominio en Colombia.* El Tiempo Editores.

Romero, L. (2019). *Los monumentos de piedras negras, historia del reino de los señores tortuga. Dirección General de Investigaciones históricas, antropológicas y arqueológicas de la escuela de Historia.* Universidad de San Carlos de Guatemala.

Ruiz, A. (2010). *La relación de la causalidad en la valoración de la prueba. Estudio de la Jurisprudencia.* Editorial España.

Vera, J. (2008). *Nuevos mecanismos de fraude fiscal. Algunas propuestas para un modelo de investigación.* Fundación Alternativas.

Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala (2010). *Capsulas históricas de la tributación en Guatemala,* recuperado el 17 de abril de 2023 de: <https://www.sutori.com/es/historia/historia-de-la-tributacion-en-guatemala--nv6bMYctorNqnwQP7fySQViS>

Términos de comercio (2012). Organización Mundial de Comercio, boletín técnico. Recuperado el 20 de abril de 2023 de: <https://repositorio.iica.int/bitstream/handle/11324/6565/BVE18039757e.pdf;sequence=1>

Universidad y sociedad (2021). *Defraudación tributaria, un atentado al interés general*, recuperado el 14 de abril de 2023 de: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2218-36202021000200050

Legislación Nacional

Asamblea Nacional Constituyente. (1985) *Constitución Política de la República de Guatemala*.

Congreso de la República, (1973) *Código Penal Guatemalteco*, Decreto 17-73.

Congreso de la República (1998), *Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria*, Decreto 1-98.

Congreso de la República, (2010) *Ley de Extinción de Dominio*, decreto 55-2010.

<http://ww2.oj.gob.gt/es/QueEsOJ/EstructuraOJ/UnidadesAdministrativas/CentroAnalisisDocumentacionJudicial/cds/CDs%20de%201eyes/2011/pdfs/acuerdos/A18-2011.pdf>