



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

**Conductas de defraudación tributaria en el marco
de la delincuencia organizada**
(Tesis de Licenciatura)

Válerin Elizabeth Jimenez Ramírez

Guatemala, diciembre 2021

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

**Conductas de defraudación tributaria en el marco
de la delincuencia organizada**
(Tesis de Licenciatura)

Válerin Elizabeth Jimenez Ramírez

Guatemala, diciembre 2021

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Válerin Elizabeth Jimenez Ramírez** elaboró la presente tesis, titulada: **Conductas de defraudación tributaria en el marco de la delincuencia organizada.**

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, 30 de octubre de 2020

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 tutor de la estudiante **Válerin Elizabeth Jiménez Ramirez**, carné **201804630**. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **Conductas de defraudación tributaria en el marco de la delincuencia organizada**
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) 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 continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



M.A. José Luis de Jesús Samayoa Palacios

ERIKA MARGARITA POOU
ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, 8 de febrero de 2021

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

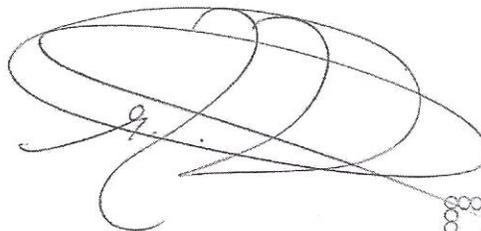
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisora de la tesis de la estudiante Valerin Elizabeth Jiménez Ramírez, ID 000084716, titulada "Conductas de defraudación tributaria en el marco de la delincuencia organizada".

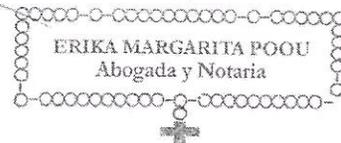
Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

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

Atentamente,



Erika Margarita Poou
Abogada y notaria



En el municipio de Villa Nueva, departamento de Guatemala, el día veinticinco de octubre del año dos mil veintiuno, siendo las nueve horas con cinco minutos, yo, **GUSTAVO ALBERTO DE LEÓN GARCÍA**, Notario, número de colegiado diecisiete mil novecientos siete, me encuentro constituido en, la cincuenta y cuatro calle, dos guión trece zona once, Colonia Castañas, Municipio de Villa Nueva, Departamento de Guatemala, soy requerido por **VÁLERIN ELIZABETH JIMENEZ RAMÍREZ**, de treinta y un años de edad, soltera, Guatemalteca, estudiante, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil quinientos cuarenta espacio noventa y siete mil seiscientos setenta y siete espacio cero ciento uno (2540 97677 0101), extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, quien requiere mis servicios profesionales con el objeto de hacer constar a través de la presente **DECLARACIÓN JURADA** lo siguiente: **PRIMERO:** La requirente, **BAJO SOLEMNE JURAMENTO DE LEY**, y enterada por el infrascrito notario de las penas relativas al delito de perjurio, **DECLARA** ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDO:** Continúa declarando bajo juramento la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: **“Conductas de defraudación tributaria en el marco de la delincuencia organizada”**; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, doce minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond tamaño oficio, impresa en ambos lados, que numero, firmo y sello, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie BA y número cero doscientos quince mil setecientos ochenta y dos (BA-0215782) y un timbre

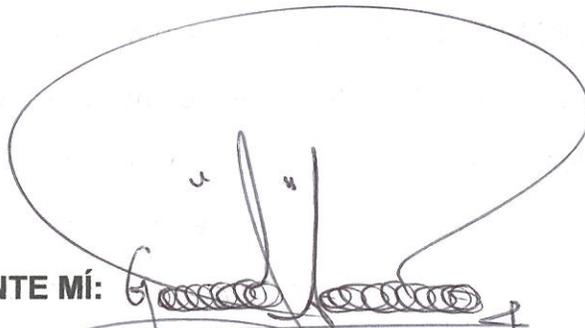


fiscal del valor de cincuenta centavos con número de registro seis millones novecientos ochenta y dos mil novecientos cuarenta y ocho (6982948). Leo íntegramente lo escrito al requirente, quién enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f)

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'H. J. ...', written over a horizontal line.

ANTE MÍ:

A large, stylized handwritten signature in black ink, enclosed within a large, hand-drawn oval shape.

Lic. Gustavo Alberto de León García
Abogado y Notario



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

Ref. O.I. 72-2021
ID 000084716

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **VÁLERIN ELIZABETH JIMENEZ RAMÍREZ**
Título de la tesis: **CONDUCTAS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LA DELINCUENCIA ORGANIZADA**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y de la Justicia, así como los títulos de Abogada y Notaria, la estudiante ya mencionada, 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, M.A. José Luis de Jesús Samayoa Palacios, de fecha 30 de octubre de 2020.

Tercero: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la revisora, Licenciada Erika Margarita Poou, de fecha 08 de febrero de 2021.

Cuarto: Que tengo a la vista el acta notarial autorizada en el municipio de Villa Nueva, departamento de Guatemala el día 25 de octubre de 2021 por el notario Gustavo Alberto de León García, que contiene declaración jurada de la estudiante, quien manifestó bajo juramento: *ser autor del trabajo de tesis, haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y aceptar la responsabilidad como autor del contenido de su tesis de licenciatura.*

Por tanto,

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

Guatemala, 29 de noviembre de 2021.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


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



☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

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

Dedicatoria

A Dios:

Gracias divino creador por darme la vida y sabiduría para alcanzar mis metas, por guiarme a través de este largo camino y darme fuerzas para seguir adelante.

A mis padres:

Marco Antonio Jiménez Velásquez y Vilma Nohemí Ramírez de Jiménez, quienes, con su paciencia, esfuerzo, sacrificio e infinito amor, me han enseñado que los obstáculos se pueden vencer y los sueños se pueden lograr, con perseverancia, dedicación y esfuerzo. Gracias por su incondicional apoyo y, sobre todo, por confiar incansablemente en mí, son mi genuino ejemplo a seguir de humildad, trabajo y amor. Los amo.

A mis hermanos:

Katherine y Marcos, por su apoyo incondicional, que nuestras metas cumplidas sean abono para el orgullo de nuestros padres.

A mis abuelos:

Que este acto honre sus vidas.

A mis tíos:

A todos, gracias por su confianza, en especial a Gabriel y Dina, por su amor, su incondicional apoyo y sentirse orgullosos de mí.

A mi segunda familia:

Familia Flores Del Cid, por su apoyo moral e incondicional. En especial a Ricardo, con profundo amor y agradecimiento, por su apoyo y comprensión.

A mis primos, amigos, y compañeros de estudio, por su apoyo a lo largo de esta etapa.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho Penal Tributario	1
Conductas de defraudación tributaria y derecho comparado	18
Delincuencia organizada	37
Análisis de la legislación guatemalteca con respecto a las conductas de defraudación tributaria	50
Conclusiones	73
Referencias	75

Resumen

La presente investigación se desarrolló en torno al delito de defraudación tributaria, establecido en el artículo 358 “A” del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República, tipo penal cuya comisión ha evolucionado, puesto que se lleva cabo por estructuras criminales, organizadas con el objetivo de enriquecerse a costa de la defraudación al fisco, usualmente a través de la presentación de los documentos obligatorios que se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, por parte de empresas fantasma o pantalla, las cuales se constituyen con el objetivo de simular operaciones, y emitir estos documentos obligatorios respaldando transacciones inexistentes, o de menor valor con el objetivo de obtener un beneficio económico, por medio de la defraudación al fisco, así como de otros movimientos comerciales y contables.

Durante el desarrollo de los títulos de esta investigación, se analizaron las conductas de defraudación tributaria que derivan de los verbos rectores que se establecen en el Código Penal, y las distintas formas en las que se puede materializar este delito, así mismo se analiza el escenario de este tipo penal cuando se consuma a través de organizaciones criminales, puesto que en los últimos se ha llevado a cabo por organizaciones criminales dedicadas a defraudar al fisco.

Se realizó una comparación entre la legislación mexicana y la legislación guatemalteca, haciendo mención de las diferencias que existen entre ambas, y de la forma en la que se regula este delito en ambas legislaciones, también se determinó la importancia de adicionar el delito de defraudación tributaria, a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, puesto que en los últimos años estas estructuras criminales, han sido conformadas con empleados y servidores públicos.

Palabras clave

Conductas. Defraudación tributaria. Delincuencia organizada. Impuestos. Empresas ficticias.

Introducción

El problema que se estudiará en el presente trabajo de investigación, gira en torno al delito de defraudación tributaria, establecido en el artículo 358 “A” del Decreto 17-73 del Congreso de la República, y a la delincuencia organizada, puesto que a través del tiempo quienes cometen este delito se han organizado en estructuras criminales, con el mero objetivo de obtener ganancias y beneficios económicos, a través de la defraudación al fisco.

Las razones que justifican el presente estudio consistirán en desarrollar a través de la investigación, un análisis con respecto a las conductas que se encuentran inmersas en los verbos rectores que se establecen en el Código Penal guatemalteco, para el delito de defraudación tributaria, y, como estas conductas se llevan a cabo a través de organizaciones criminales, las cuales en los últimos años han contado con el apoyo de funcionarios y empleados públicos, así como la colaboración de empresas fantasma o pantalla, e incluso de personas morales individuales. Razón por la cual, al mismo tiempo se expondrán motivos de la necesidad de la adición del delito de defraudación tributaria a la Ley Contra la Delincuencia Organizada.

El interés que tiene dentro del contexto social será, que este tipo penal, representa peligrosidad no solamente para las arcas del Estado, sino que este tiene un impacto final en la población, puesto que la Administración Tributaria, al no recibir lo que estos proyectan, tienen menos posibilidad de invertir en el gasto público, privando a la población de todos aquellos servicios básicos necesarios, como agua, luz, educación, salud, etc. Así mismo, es pertinente mencionar que otra de las razones de interés que se presentaran dentro del contexto social, es que como mencionado en el párrafo anterior, este delito, en los últimos años, ha contado con la activa colaboración de funcionarios o empleados públicos, por lo que es necesario que las sanciones que se apliquen sean más severas.

El objetivo general de la presente investigación consistirá en analizar las conductas de defraudación tributaria, y la importancia de su adición a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, esto, se tratará de alcanzar a través del análisis del delito de defraudación tributaria, establecido en el artículo 358 “A” del Decreto 17-73 del Congreso de la República, así mismo se expondrá que la adición del delito de defraudación tributaria a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, representa penas más severas para aquellos que formen parte de estas estructuras criminales. El primer objetivo específico buscara determinar la importancia del Derecho Penal Tributario como parte del Derecho Penal común, esto, a través del

desarrollo de antecedentes, definiciones y características, puesto que esta rama aun es considerada como joven dentro del ámbito jurídico.

Finalmente, en el segundo objetivo específico, se analizará el delito de defraudación tributaria, en cuanto a la doctrina, legislación y derecho comparado, desarrollando una comparación entre la legislación guatemalteca y la legislación mexicana que recientemente adicionó el delito de defraudación tributaria al Código Fiscal de la Federación mexicana. Se tomarán en cuenta todos aquellos aspectos doctrinarios que hacen referencia a la delincuencia organizada y las conductas de defraudación tributaria.

Los anteriores objetivos descritos se tratarán de lograr a través del método analítico, puesto que se analizarán los verbos rectores que determinan el delito de defraudación tributaria, y las conductas a través de las cuales se exteriorizan los determinados verbos, así como también el análisis del impacto final que representa la defraudación al fisco por parte de las estructuras criminales. Así mismo se hará uso del método comparativo, en el sentido de establecer similitudes y diferencias con respecto a la legislación mexicana, y de esta forma poder definir caminos futuros para el mejor conocimiento de estas conductas antijurídicas llevadas a cabo por organizaciones delictivas.

Se desarrollarán cuatro títulos, siendo el primero; Derecho Penal Tributario, en donde se expondrán antecedentes, definiciones, características, así como el bien jurídico que protege esta rama del derecho, y la problemática que representa la evasión fiscal para la economía del Estado, la cual repercute finalmente en la población guatemalteca. El segundo título se centrará en las conductas de defraudación tributaria, haciendo énfasis en la comparación entre la legislación guatemalteca y la mexicana, atendiendo a lo relativo al delito de defraudación tributaria y su tipificación.

En el tercer título, denominado delincuencia organizada, se realizará una breve descripción sobre los orígenes de este modo de delinquir, y la definición que le otorga la doctrina. Se indicarán las características fundamentales que integran esta definición, así como las modernas que se han otorgado a este término por algunos juristas, derivadas de la evolución en lo métodos y diferentes medios que utilizan los miembros de organizaciones criminales. También se hará hincapié a las formas en que operan los grupos delictivos organizados dentro del ámbito de defraudación tributaria.

Como último título se tendrá el análisis de la legislación guatemalteca con respecto a las conductas de defraudación tributaria, iniciando con el análisis extensivo del supuesto jurídico, así como la consecuencia, que se

establece en el artículo 358 “A” del Decreto 17-73 del Congreso de la República, seguido de este, se sustentará la importancia de la adición de este tipo penal a la Ley Contra la Delincuencia Organizada.

Derecho Penal Tributario

Es importante mencionar que el Derecho Penal Tributario, no pertenece originariamente a la administración pública, ya que no responde a las finalidades de esta, que son en esencia recaudatorias, sin embargo, se encuentran ligados, por lo que este surge del Derecho Tributario y es regulado tradicionalmente en las leyes tributarias. La doctrina que se ha ocupado del Derecho Penal Tributario, y que ha estudiado en cierta medida los problemas relativos a la defraudación tributaria, no aborda cuestiones asociadas con la emisión fraudulenta de documentos obligatorios que deben emitir los contribuyentes afectos a los impuestos establecidos por el Estado, o se ha hecho de forma mínima o parcial, a pesar de que en la actualidad, se ha demostrado una alta peligrosidad social por parte de los autores, debido a que no solamente se trata de contribuyentes particulares, sino incluso de pequeñas, medianas y grandes empresas que actúan de forma organizada con el fin de defraudar al fisco.

Antecedentes

A través del tiempo los impuestos han estado presentes en la vida del hombre, desde la civilización maya en específico, que abarca desde el año 1000 a.C. al 1524 d.C., y que para su estudio cronológico se divide en tres períodos, que se diferencian entre sí, debido a los distintos rasgos que se

presentan en cada uno de ellos. De forma inicial se encuentra el Período Preclásico que comprende desde el año 1000 a.C. al 300 d.C., durante los últimos tres siglos de esta etapa se da el desarrollo social de una forma compleja, y se da la formación de distintos centros urbanos en donde se da el surgimiento de la economía local y se presentan evidencias de diferentes grupos sociales, ya que existe evidencia arqueológica que respalda que el desarrollo de la economía de ese periodo se centraba en el intercambio de cacao, cumpliendo este la función de moneda.

Al finalizar a lo que se denomina civilización maya, se encuentra el régimen colonial, que inicia en el año 1524, durante este período, en lo que se denominaba Reino de Guatemala, se implementaron los mismos impuestos que al resto del continente, entre los primeros y más importantes se encuentra el tributo y la alcabala, seguido de otros como el aguardiente y la pólvora que eran de menor cuantía, y a finales del siglo se recaudó principalmente el diezmo y el impuesto que se le asignaba al tabaco, el cual subía paulatinamente por lo que en determinado momento se volvió la fuente de ingreso principal para la Corona española. En este período se da la deficiente administración de recursos, derivado del desorden burocrático a finales del siglo XVIII, terminando eventualmente a una crisis fiscal sin solución.

Según el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2007), a partir de esta crisis el gobierno empieza a perder control por la escasez de recursos financieros que limitan la capacidad para poder ejercer sus propias leyes, y se entiende que el Reino de Guatemala está en banca rota, que da paso en el momento preciso, a la época independiente, en donde se marca el inicio de la caída de la dominación española que ocupa los años de 1821 a 1944.

Una vez iniciado el ocaso del imperio español en 1821, se da paso a la independencia, que fue lograda y dirigida por las elites de la capital del Reino de Guatemala, quienes aceptaron formar parte del recién formado imperio mexicano. Luego en 1837 inicia el gobierno liberal de Mariano Gálvez que impone medidas para poder fortalecer la hacienda pública en Guatemala, pone en vigencia contribuciones con el fin de conseguir mejores condiciones para los habitantes de Guatemala, pero que no fueron bien recibidas por grupos conservadores por lo que estos toman el poder en 1838, y tiene como consecuencia la finalización definitiva de la Federación mexicana. Después en 1844 asume la presidencia Rafael Carrera, quien crea un impuesto llamado Subvención de la guerra para lograr el financiamiento del Ejército.

Más adelante en la línea cronológica, Manuel Estrada Cabrera asume la presidencia de Guatemala en 1898 con el déficit que dejan atrás sus predecesores, a la cual responde con el incremento del diez por ciento a las importaciones, lo cual fomenta el contrabando, y además de esta medida, se recurre a los préstamos con bancos que agravan la situación financiera del gobierno, por lo que se agrupan ciudadanos notables y desafían a Estrada Cabrera, quien luego fuese derrocado.

Luego el gobierno de Jorge Ubico, se considera uno de los más controversiales en la historia de Guatemala, debido a que durante su presidencia crea infraestructura y logra la estabilidad política, basándose en el mercado conservadurismo fiscal, con el que gobernaba. Se implementa el trabajo forzado para construir una red vial con los menores costos posibles. Bajo la administración de Ubico se organizan oficinas de cobros de impuestos, poniendo en ejercicio el reglamento de Contabilidad Fiscal que por medio de vía telegráfica permitía conocer el estado de la Hacienda en Guatemala.

Otra de las acciones memorables de este gobierno fue la rebaja salarial de los funcionarios y empleados públicos y el impuesto que consistía en un gravamen anual sobre las utilidades liquidadas de las empresas de cualquier naturaleza. Finalmente, en 1935 el gobierno ubiquista pierde eficacia debido a los movimientos sociales que generan peticiones para que el

dictador dejara el cargo, por lo que en 1944 renuncia y deja a cargo al general Federico Ponce Vaides, derrocado ese mismo año por un movimiento popular.

En 1951 gana por amplia mayoría de votos Jacobo Arbenz Guzmán, quien tiene como objetivo convertir a Guatemala en un país económicamente independiente, capitalista, moderno y lograr que estas transformaciones se dieran de forma que se lograra la mejora de calidad de vida de los habitantes de Guatemala. Arbenz puso en marcha la Reforma Agraria que tenía como objeto eliminar la concentración de la propiedad en un pequeño grupo de propietarios, y la baja productividad derivada de no emplear tecnologías y la especulación de los precios a las tierras que impedía su uso productivo. Implementó el Impuesto Sobre Vehículos de Circulación, aumentó las tasas que pagaban los licores, los cigarrillos y la cerveza, asimismo otro logro notorio, fue que durante su mandato se creó la Ley Contra el Contrabando y la Defraudación, lo que atrajo disgustos de los grupos sociales de elite, lo cual termino siendo uno de los principales motivos del derrocamiento del presidente Jacobo Arbenz Guzmán.

Al ser derrocado Arbenz, inicia la administración de Carlos Castillo Armas, de quien, en materia tributaria como hecho notorio, se menciona el hecho de volver comunes las exenciones tributarias, sin embargo, él es asesinado en julio de 1957, por lo que asume el poder Miguel Ydígoras

Fuentes, que se caracterizó por la corrupción por la que se le señalaba, las protestas desmedidas y el inicio de la guerra interna. Derivado del comienzo del mercado común centroamericano dicho presidente se ve obligado a otorgar privilegios fiscales a las empresas nacionales, por lo que la parte afectada es la economía informal con la creación de la ley de impuestos a los mercaderes ambulantes. También reforma nuevamente el impuesto del papel sellado y aumenta el impuesto a las exportaciones de café, esto, para los primeros estudios de la creación del aeropuerto la Aurora, pero notoriamente es durante su administración que se adquiere la deuda externa.

Al término de la administración de Ydígoras Fuentes, asume la presidencia Enrique Peralta Azurdia y cobra vigencia en junio de 1964 el Impuesto Sobre la Renta, que sustituye al Impuesto Sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, cabe mencionar que el primero de dichos impuestos aún persiste en la actualidad. Más adelante en 1971 bajo el mandato del general Carlos Arana Osorio, se da la reorganización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se transforma al Ministerio de Finanzas Públicas, y crea el número de identificación tributaria. Durante su período nuevamente se da el alza al impuesto de exportaciones de café.

Más adelante en 1991 asume la presidencia Jorge Serrano Elías, y durante su administración se da la aprobación por parte del Congreso, del nuevo Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Jorge Serrano es sustituido en 1993 por Ramiro de León Carpio cuyo gobierno fue poco eficiente, debido a reformas tributarias frustradas, sin embargo, se aprueba una tasa del Impuesto Sobre la Renta del treinta por ciento para personas jurídicas. Luego en 1996 llega al poder Álvaro Arzú Irigoyen quien en materia fiscal reforma el Código Tributario para aumentar las sanciones por evasión y se crea la Superintendencia de Administración Tributaria. Más adelante bajo la administración de Alfonso Portillo Cabrera se da un alza al Impuesto al Valor Agregado del dos por ciento en el año 2001, dejando al Gobierno débil en el ámbito tributario, por lo que se da inicio a una etapa de modernización con el fin de lograr el fortalecimiento de la administración tributaria.

Oscar José Rafael Berger Perdomo es elegido por el voto popular como presidente de la República, y toma posesión el 14 de enero de 2004, entre los propósitos del Gobierno se encontraban el reactivamiento de la economía nacional, por lo que presenta reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que no impacta a los trabajadores en relación de dependencia, sino más bien se dirige a los ingresos de las empresas y busca combatir la evasión tributaria, por lo que, más adelante se implementa el sistema de retenciones que fortalece la recaudación de impuestos.

Luego en enero de 2008 toma posesión Alvaro Colom Caballeros quien planteo una política fiscal estratégica, que buscaba reorientar el gasto público, aumentar la transparencia del gasto público y asegurar la estabilidad económica del país, se le denomino reforma tributaria integral, sin embargo, la propuesta es rechazada por diputados de la oposición. Seguido del período presidencial de Álvaro Colom, toma posesión Otto Pérez Molina el 14 de enero de 2012. En abril de 2015 se inicia un proceso judicial por corrupción en Guatemala, denominado “Caso de la Línea”, en la cual se descubre una red de contrabando en las aduanas de la República, que estaba organizada por funcionarios públicos, entre estos el presidente Otto Perez Molina, a quien se le gira una solicitud de antejuicio por los delitos de cohecho pasivo y asociación ilícita y caso especial de defraudación aduanera. Como respuesta a la notoria corrupción que se evidencia en el Gobierno de ese período, la ciudadanía guatemalteca inconforme se manifiesta y exige la renuncia del entonces presidente, y finalmente Otto Perez Molina presenta su renuncia el 2 de septiembre de 2015.

En la actualidad, la forma de cobro y manejo de los distintos tributos ha evolucionado, así como las distintas leyes destinadas a la imposición de tributos, a la par de estos avances, se desarrollan también, de forma evidente, distintas conductas que tienen como finalidad evadir los tributos que a través de la historia se han impuesto. En virtud de lo anterior entra

en acción el Derecho Penal Tributario, en el cual la doctrina sostiene dos posiciones, para un sector estas conductas se califican como delitos penales, debido a que se agrede de forma directa los derechos de los individuos, y para el otro sector estas conductas son solamente contravenciones a las normas, por lo que solo se refiere a una falta de colaboración que dificulta la acción del Estado. Sin embargo, en los últimos años estas conductas demuestran una alta peligrosidad en sus autores, quienes se organizan de distintas maneras para lograr la evasión fiscal, puesto que, repercuten de manera final en la población guatemalteca, y así es, que finalmente el Derecho Penal Tributario incluye por un lado el Derecho Penal Tributario delictual y por el otro el contravencional.

Definición

El Derecho Penal Tributario es una disciplina que recibe una variedad de definiciones, entre las cuales se encuentran, la que aporta el licenciado De la Garza (2005), quien indica: “Es el conjunto de normas jurídicas que define los hechos ilícitos en materia tributaria. Pueden ser delitos o simples infracciones. Designa también las sanciones que se imponen a los transgresores” (p. 29).

Sainz (s.f.) afirma:

En sentido amplio, puede utilizarse la denominación de Derecho Penal Tributario para aludir al campo de normas y principios que regulan las sanciones tributarias de carácter preventivo punitivo, independientemente del cuerpo legal en que estén incluidas. No obstante, se juzga útil, por motivos didácticos y de orientación, hacer referencia al derecho tributario penal para designar exclusivamente aquella parte del derecho penal tributario integrada por los ilícitos y sanciones tipificados en las leyes tributarias y no en las que el propio ordenamiento jurídico califica como penales. (p. 113)

Echavarría (2012) indica

Entonces el Derecho penal tributario, que sólo puede explicarse como parte integral del Derecho penal financiero, lleva a cabo la protección penal del tributo como instituto jurídico financiero (entre los diferentes institutos jurídicos financieros podemos mencionar, además del tributo, el patrimonio del Estado, la deuda pública, el beneficio fiscal, la subvención, el crédito fiscal, etc.), a través del cual el Estado obtiene recursos que le permitirán llevar a cabo el gasto público. (p. 280)

Así mismo es importante indicar que el Derecho Penal Tributario tiene distintas denominaciones, como Derecho Penal Fiscal o Derecho Penal Financiero, sin tener diferencia de significado, pero si cumpliendo con un mismo objetivo, que es proteger los intereses de la hacienda pública, tutelar los bienes y valores a los que el Estado consagra importancia de carácter social y político, por lo que en estos se proyecta el cumplimiento del fin principal del Estado.

Características

La doctrina concuerda en asignarle las siguientes características al Derecho Penal Tributari, a) De carácter normativo, pues al igual que en el Derecho Penal común, el Derecho Penal Tributario se compone de normas jurídico penales creadas por el Estado, que contienen mandatos y prohibiciones, que se encargan de regular las conductas humanas en la sociedad, b) De carácter positivo, esta característica deviene fundamentalmente del carácter jurídico penal tributario, ya que, atendiendo al principio de legalidad, “*nullum crimen, nullum poena sine lege*”, la aplicación de las normas jurídicas del Derecho Penal Tributario se limita de forma específica a aquellas normas que el Estado ha promulgado, c) Es de observancia general, debido a que las normas jurídico penales de esta rama del derecho se aplicarán de forma general a aquellos que formen parte de una relación jurídico tributaria, sin embargo, es importante mencionar que no se limita a los sujetos de dicha relación, ya que el sentido principal de esta característica es, que se aplicara incluso, a quienes no estén sometidos al ente fiscalizador, y d) Es esencialmente sancionador, dado que al igual que el Derecho Penal común, el Derecho Penal Tributario tiene como finalidad sancionar, castigar, reprimir o imponer una pena como consecuencia de una inobservancia o violación de la ley, por lo que se aplica una sanción pecuniaria, o una pena restrictiva de la libertad.

Bien jurídico protegido

El elemento más importante dentro del derecho penal tributario es el bien jurídico tutelado, dado que hace referencia a los bienes materiales e inmateriales, salvaguardados de forma efectiva, a través de las leyes creadas por el Estado, por lo que no puede existir un tipo penal que no pretenda la protección de un bien jurídico. Es así, que se entiende que el bien jurídico tutelado dependerá del delito, pues en algunos casos puede ser la vida, la libertad, el patrimonio, etc., pero de forma específica en el Derecho Penal Tributario se busca proteger a lo que la doctrina denomina hacienda pública, que se define como la parte de la economía que se ocupa del estudio de la actividad financiera del sector público, es decir el conjunto de las decisiones económicas, que se manifiestan a través de la realización de ingresos y gastos públicos, así como la mutua relación entre ellos.

Es importante mencionar que el fisco no se enfoca de forma precisa en la liquidez monetaria del Estado, sino también, en las intervenciones públicas en la economía, debido a que abarca por un lado el sentido positivo del erario público, donde se trata de explicar en forma teórica mediante la investigación empírica, el funcionamiento del sector público, y por el otro lado, el sentido normativo, que establece normas adecuadas

a una determinada cuestión, puesto que el Estado busca protegerse en todos sus aspectos, para no quedar indefenso ante las conductas que se generan, cuando mediante maniobras y engaños se busca despojar al fisco de los tributos que le corresponde.

Otras denominaciones modernas equivalentes al concepto de hacienda pública son, economía del sector público o económica pública, que encierran en sentido general, al conjunto de bienes recaudados y administrados por el Estado, dado que se tiene como objeto principal, el análisis de la asignación eficiente de los recursos, la distribución de la renta y el fomento de la estabilidad y desarrollo económico del sector público.

De León (2002), indica:

El objeto jurídico del delito, es el bien jurídico que el hecho punible lesiona o pone en peligro, es decir, el concreto valor elevado a su categoría del interés jurídico, individual o colectivo de orden social, protegido en el tipo legal. (p. 241)

Es importante realizar el análisis de la cita anterior, ya que en esta se encuentra inmerso el principio de legalidad, por lo que, para conocer el bien jurídico tutelado protegido, el tipo penal que afecte a este, debe de estar tipificado en el ordenamiento jurídico guatemalteco. En concreto el Código Penal guatemalteco, establece en el libro segundo título X en el capítulo IV, que el bien jurídico tutelado, se denomina régimen tributario,

que se refiere al conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones sustanciales que están vinculadas con el pago de impuestos, y de las obligaciones formales que se relacionan con tramites, documentos o instrumentos para el pago y recaudación de tributos.

La evasión tributaria

La evasión tributaria es una problemática que afecta al Estado directamente, debido a que la recaudación de impuestos es la principal fuente de ingresos, y esta, al verse estropeada, repercute en la estructura social y económica del país. Esta conducta se puede exteriorizar de distintas maneras, como el omitir la presentación de declaraciones juradas, la omisión de los pagos impositivos, emisión de documentos obligatorios que respalden actividades que han sido simuladas, la falta de inscripción en los registros fiscales correspondientes, etc., teniendo todas estas acciones como común denominador, la finalidad de defraudar y evadir la responsabilidad fiscal.

La doctrina menciona que existen dos tipos de evasión tributaria, la evasión legal y la evasión ilegal, la primera hace referencia a cuando el contribuyente, aprovecha los vacíos legales y declina el pago de los impuestos, para corregir esto se requiere de modificaciones a la legislación. El segundo tipo se refiere al incumplimiento deliberado del

pago de las obligaciones tributarias que se encuentran estipuladas en la legislación, que establece sanciones pecuniarias para las faltas o penas más severas, como prisión para los delitos. El autor guatemalteco, Doctor De León indica: “La evasión entonces, implica la realización de una acción determinada prohibida por la ley, que tiene como consecuencia disminuir o anular el pago del tributo” (p. 9).

Simulación, ocultación, maniobra, ardid y engaño, son los verbos rectores establecidos en el artículo 358 “A” del Código Penal, los cuales tienen como finalidad el inducir a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, produciendo detrimento o menoscabo en la recaudación, sin embargo, estos verbos no son cuantificables en cantidades dinerarias, por lo que el solo hecho de concurrir en estas conductas es objeto de sanción.

Carrasco (2018) indica que la evasión es un obstáculo en el camino para el desarrollo, el crecimiento equilibrado y de forma general, para la justicia en que se debería basar el sistema tributario. Aunado a esta falta de cuantificación monetaria en el ordenamiento jurídico, también existen causas sociales directamente ligadas con los contribuyentes, como por ejemplo la falta de conciencia tributaria, que es fomentada por la falta de educación con respecto a los aspectos fiscales, así como el desconocimiento de la importancia que representa la recaudación de

impuestos y de los beneficios colectivos que otorgan los impuestos adecuadamente cobrados a la sociedad.

Otro factor que influye al contribuyente a evadir el pago impositivo de impuestos, es el nivel de corrupción en el ámbito tributario, lo que anima al contribuyente que cumple, a imitar este comportamiento, debido a que las sanciones que se aplican no tienen la severidad necesaria, lo que tiene como consecuencia la idiosincrasia de la población, que es un factor de suma importancia, por lo que, al convertirse la evasión en una conducta común, representa quizá uno de los problemas de mayor gravedad, ya que el accionar por parte de la administración tributaria no es pronta, alentando al incorrecto comportamiento de los contribuyentes.

En el año 2011 se llevó a cabo la Conferencia Interamericana de Administraciones Tributarias en Quito, Ecuador, y tenía como finalidad principal discutir la erradicación y el combate de la evasión fiscal, por parte de Guatemala se discutió la aplicación de una herramienta tecnológica, que fue creada con el apoyo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias para aumentar el nivel de cumplimiento tributario, y promover la efectividad de la gestión judicial para fortalecer los procesos y aplicación de sanciones como parte del cumplimiento de un plan estratégico institucional por parte de la Superintendencia

Administrativa Tributaria. Esta herramienta se denominó Saqb'e, palabra que en idioma maya significa camino blanco y transparente.

A través de la aplicación de esta nueva herramienta, la Superintendencia de Administración Tributaria, se enfoca principalmente en incrementar el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir la evasión fiscal, así mismo, busca incorporar nuevos contribuyentes, y al mismo tiempo incrementar la percepción de riesgo que implica el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de estos.

Por otro lado, uno de los aportes realizados a la conferencia por parte de Suecia, es que se establece un término denominado brecha fiscal, que hace referencia, a la diferencia entre la recaudación impositiva efectiva, y la que debería de obtenerse de haber un cumplimiento fiscal perfecto; esta denominada brecha fiscal es consecuencia de acciones comunes por parte de los contribuyentes, como lo pueden ser, las personas físicas o jurídicas que tengan la obligación de presentar declaraciones fiscales y no lo hagan, o que incluyan la cantidad incorrecta de los impuestos establecidos. Así mismo como aporte por parte de Francia se discutió la necesidad de cuantificar esta brecha, y de realizar mediciones de los impuestos recaudados de forma periódica, principalmente con el fin de fomentar la conducta cívica de los contribuyentes.

Conductas de defraudación tributaria y derecho comparado

Se entiende como conducta, al conjunto de acciones que lleva a cabo un sujeto en su entorno, en una situación o contexto determinado, por lo que es de suma importancia comprender lo contenido en el ordenamiento jurídico con respecto a la defraudación tributaria, puesto que los verbos rectores que determinan la concurrencia de dicho delito, hacen referencia a un conjunto de acciones contenidas de manera implícita en estos.

Antecedentes

A través de la historia del ordenamiento jurídico penal de Guatemala, se han promulgado diversos códigos, en principio se puede mencionar el Código de 1834, conocido como Código Penal de Livingston, que fue promulgado bajo la administración del Doctor Mariano Gálvez. El nombre con el que se le conoce a este, se debe a que es una traducción al español que se realizó de una compilación de leyes, que redactó el Doctor Edward Livingston para el Estado de Louisiana en Estados Unidos. En esta reforma se introdujeron dos premisas importantes, la primera hace referencia a la transformación de las cárceles en talleres, en donde el trabajo tenía como objetivo la reinserción a la sociedad de los privados de libertad, y la segunda premisa se refiere al juicio por jurado, en donde los ciudadanos que son ajenos al poder judicial, son quienes determinan la

culpabilidad de un imputado, para que luego el juez imponga determinada sanción.

Posteriormente, fue promulgado el “Código del 77”, que fue redactado por una comisión encargada, bajo el Gobierno de General Justo Rufino Barrios en 1875, pero que, no fue sino hasta 1877 que se publicaron el Código Penal, el Código Militar y el Código Fiscal. El tercer Código tuvo como mayor avance la erradicación del sistema de las penas compuestas, que estaban comprendidas entre dos o más, a escalas diferentes, y establecer penas fijas para cada delito. Este entró en vigor en 1889 bajo el gobierno del General Manuel Lisandro Barillas Bercián.

Durante el gobierno del General Jorge Ubico Castañeda, se designa a los abogados Manuel Zeceña y Manuel Marroquín para que redactaran la legislación penal, que entró en vigencia en mayo de 1936, por lo que se le conoce como “Código del 36”, este contaba con características opresivas, como por ejemplo el otorgar control policial a los dueños de fincas. Finalmente se emite el actual Código, Decreto 17-73 del Congreso de la República, el cual abrogó el denominado “Código del 36”. Fue redactado por el licenciado Hernán Hurtado, y divide la estructura del Código Penal en parte general, en la cual se describen todos aquellos aspectos que son comunes a lo que se refiere la ley penal y parte especial, que define los tipos penales y las consecuencias jurídicas aplicables a estos.

Santano (2010) indica:

El delito fiscal, no existía en la legislación guatemalteca antes de la reforma tributaria del año 1994 y se creó por medio del Decreto número 67-94 del Congreso de la República de Guatemala y posteriormente fue promulgado el Decreto 68-94 del Congreso de la República, el cual adicionó los literales “A” a la G” del artículo 273 del Código Penal (Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala) mismos que dan vida a la figura jurídico penal del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento jurídico. (p. 23)

Sin embargo, los literales del artículo anteriormente mencionado fueron derogados por el Decreto 103-96 del Congreso de la República con el objeto de estructurar un proceso penal más efectivo, para combatir enérgicamente las acciones de evasión y defraudación en materia tributaria. Luego el Código Penal fue reformado por el Decreto 30-2001 del Congreso de la República de Guatemala, el cual fortalece los compromisos que se adquieren en el Pacto Fiscal 2000-2003, que permite al mismo tiempo satisfacer los acuerdos sobre aspectos socioeconómicos en los Acuerdos de Paz.

El Decreto 30-2001 expone en sus considerandos de forma general una creciente necesidad de combatir conductas antijurídicas, que debilitan el cumplimiento de las obligaciones fundamentales del Estado, objeto que nace del quinto compromiso de la Administración Tributaria en el Pacto Fiscal 2000-2003, el cual establece: “La debilidad en la aplicación de las sanciones y la impunidad dañan a la administración tributaria. Deberá

evitarse la aplicación de todo tipo de condonaciones o amnistías. La administración tributaria deberá imponer serios criterios de disciplina administrativa internos y externos. En el ámbito interno, evitando y sancionando el comportamiento indebido de sus funcionarios y funcionarias; en el externo, aplicando medidas rigurosas de sanción a los contribuyentes evasores y a aquellos que utilicen el fraude de ley para no cumplir con sus obligaciones tributarias.”

Definición

Parra (2020), en relación a la defraudación tributaria, indica:

Esta se entiende como la eliminación o disminución de los montos a favor de la Administración Tributaria por parte de los que jurídicamente están obligados (contribuyentes), aplicando conductas violatorias de las disposiciones legales. La defraudación tributaria, requiere de forma subjetiva, la intención de dañar a la hacienda pública y objetivamente, la realización de determinados actos, maniobras que tienden a restar en un todo o en parte a la obligación de pagar tributos.

Asimismo, la defraudación fiscal es “una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de acción consiste en omitir -total o parcialmente-, ingresar a la Administración Fiscal sumas adeudadas por los sujetos o particulares en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas. (Folco, 2004)” (Rezzoagli, 2009, p.3)

Por su parte la legislación penal guatemalteca, establece en el artículo 358 “A” del Decreto 17-73 del Congreso de la República, como supuesto jurídico, para la comisión del delito de defraudación tributaria, establece que comete este tipo penal 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, e indica que la consecuencia jurídica para la comisión de este delito, es prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido. Dicha norma legal también establece que, si el delito es cometido por persona extranjera, también se le impondrá la pena de expulsión del territorio nacional, que de forma inmediata se le ejecutará una vez se hayan cumplido las penas a que se hubiere hecho acreedora.

Los supuestos jurídicos que se establecen en el artículo 358 “A” del Decreto 17-73 del Congreso de la República son verbos rectores, que a su vez se pueden materializar a través de distintas conductas. Por ejemplo, cuando un contribuyente omite sus rentas o bienes, con el objeto de inducir en error a la Administración Tributaria en la determinación de sus obligaciones, o bien se puede mencionar establecer una empresa aparentando cumplir con un propósito, pero concurrir en algo distinto con el objeto de simular el objeto verdadero de esta. A partir de la comprensión

de las conductas que implican los verbos rectores, del mencionado artículo, De León (2018) indica:

El legislador ha caracterizado a la conducta típica de un modo muy preciso, por lo que al saber qué es lo que se entiende por cada uno, es como el contribuyente destinatario final de la norma puede adecuar su comportamiento a ella. (p. 10)

Sujetos

Como parte de la jurisprudencia relacionada con la responsabilidad penal tributaria, es importante mencionar la sentencia dictada con fecha 25 de mayo de dos mil dieciséis en los expedientes conexos 1007-2014, 1027-2014 y 1034-2014, por parte de la Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia, que indica que el delito de defraudación tributaria en el artículo 358 “A” del Código Penal, contiene elementos objetivos y subjetivos. Los primeros de ellos consisten en, a) Sujeto activo: persona física con calidad de contribuyente, así también quien ejerza funciones de representante de este o de alguna persona colectiva, b) Sujeto pasivo: únicamente puede ser el fisco, porque es el que recibe el daño o perjuicio, y c) Conducta y nexo casual: es de acción cuando se aplica simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño; es por omisión cuando se aprovecha el error del fisco.

Y en lo referente a los elementos subjetivos, únicamente puede concurrir el dolo, en virtud que siempre conlleva alguna de las modalidades de engaño y tal situación contiene premeditación.

Con respecto al sujeto activo del cual se hace mención, por parte de la Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia mencionada, es importante recalcar también, que el Código Penal en el artículo 35, establece como responsables de la participación en el delito, a los autores y cómplices, así mismo, en el artículo 38 en su parte conducente, se indica la responsabilidad penal de las personas jurídicas, la cual recaerá sobre los respectivos directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que intervengan en el ilícito, y que cuya participación haya sido necesaria para la realización del tipo penal.

Comparación de la legislación guatemalteca con la legislación mexicana

Como se menciona previamente en esta investigación, una de las problemáticas principales con respecto a la imposición de penas al delito de defraudación tributaria, es que, no es posible cuantificar de forma monetaria la comisión del delito establecido en el artículo 358 “A” del Código Penal guatemalteco, por lo que se da la libertad al juez de graduar la prisión de 1 a 6 años, al responsable del tipo penal de defraudación tributaria, más la multa equivalente al impuesto omitido. Es, así pues, que la falta de cuantificación plasmada y expresa en el ordenamiento jurídico, representa un vacío legal del cual el contribuyente puede tomar ventaja, puesto que la defraudación puede ser desde un centavo hasta

indeterminada cantidad, ya que se debe atender obligatoriamente, al principio de legalidad, “*nullum crimen, nullum poena sine lege*”, contenido en el artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, así como en el artículo uno del Código Penal.

Es importante recalcar que el delito de defraudación tributaria se encuentra contenido en la parte especial del Código Penal, donde se plasman las características específicas, para diferenciarlo de los demás, pero atendiendo a su origen fiscal, sería solamente natural que dicho ilícito tuviera sus límites establecidos de forma expresa, en la norma correspondiente a materia tributaria, siendo, en este caso, el Código Tributario guatemalteco, Decreto 6-91 del Congreso de la República, ya que es en este ordenamiento, de naturaleza pública, en donde se regula el vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria, otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece en el artículo 69, que toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta conforme a la legislación penal. Así mismo, el artículo 70 en su primer y segundo párrafo del mencionado decreto establece: “Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia

tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá renunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal”

Además de lo establecido en el artículo mencionado, en la legislación penal guatemalteca se hace referencia a los casos especiales del delito de defraudación tributaria, en el artículo 358 “B” del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, se detallan concretamente doce conductas que son constitutivas del delito de defraudación tributaria, el primero y segundo numeral de este artículo hacen referencia al engaño con respecto a la comercialización de objetos que hayan sido beneficiados con exenciones, o evadido el respectivo control fiscal y los pagos de impuestos. Luego los numerales tercero al octavo, indican lo referente a la alteración de facturas, documentos contables, sellos, formularios, recibos o cualquier otra forma de control documental que se implemente para la determinación de las obligaciones fiscales por parte de la Administración Tributaria. Finalmente, los numerales noveno al doceavo, se refieren a las maniobras que el contribuyente puede llevar a cabo para simular situaciones, y obtener un beneficio a través del engaño al fisco.

Por su parte, en la legislación mexicana se establece en el Código Penal Federal únicamente en el artículo 113 bis, que se le podrá imponer a las personas jurídicas, varias consecuencias, cuando incurran en la comisión del delito de defraudación fiscal y su equiparable, y luego, hace inmediata referencia a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación mexicana, cuerpo legal que tiene por objeto regular la relación obligatoria que tienen los administrados a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas creadas por el Estado mexicano.

Una de las más notables diferencias es, que, en la legislación mexicana, se cuantifica en cantidades monetarias, el delito de defraudación fiscal, estableciendo límites de forma expresa en el ordenamiento jurídico, evitando vacíos legales, para proteger al Estado en todo aspecto, pero principalmente frente a las conductas antijurídicas por parte de los contribuyentes. Los verbos rectores que determinaran la concurrencia del tipo penal son: uso engañoso, aprovechamiento de errores, omisión total o parcial del pago de una contribución, acciones que tienen como finalidad defraudar al fisco. En el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación mexicana, se establece concretamente lo antes mencionado, y de forma específica establece los siguientes montos y sanciones para el delito de defraudación fiscal, I) Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00, II) Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda

\$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00; y III) Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.

Así mismo en el mencionado artículo, los legisladores establecen también, que en el caso de que no se pueda determinar la cuantía de lo defraudado, la pena será de tres meses a seis años de prisión, dejando en este caso específico, la oportunidad al juzgador de graduar la sanción que se aplicará. Sin embargo, es importante recalcar que el mismo artículo, le concede al contribuyente la opción de evitar un proceso administrativo, esto debido a que como se mencionó previamente, solo existirá cuando el ente encargado de la administración tributaria, realice la fiscalización correspondiente. El artículo apela a la conciencia del contribuyente, concediéndole la oportunidad de enterar de forma espontánea a la autoridad fiscal, antes de que esta, descubra la omisión o el perjuicio, para que no se formule querrela contra este, con la condición de que el contribuyente al dar aviso, cumpla con el pago de los recargos y actualizaciones correspondientes.

Los legisladores al establecer en ese artículo que la aplicación de las sanciones mencionadas, no se limitará a la concurrencia de las conductas, que derivan de los verbos rectores establecidos en este artículo, sino que también se aplicará, cuando la defraudación sea originada por hechos

como: a) Usar documentos falsos, b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes, c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no correspondan, d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones de ley y todas las siguientes literales establecidas en este artículo. Al realizar el análisis de esta norma, desde el punto de vista doctrinario, esta tiene como objetivo que el contribuyente cumpla con sus obligaciones sustanciales, que están directamente ligadas con el pago de impuestos.

En el caso del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación mexicana, que es el segundo artículo al cual hace referencia el Código Penal Federal, establece otras conductas que constituye delito y que afectan al fisco, tales como, I) Consignar declaraciones con deducciones falsas o ingresos menores a los reales, así mismo la persona física que obtenga beneficios en los respectivos ejercicios fiscales derivados de erogaciones que presenten discrepancias, II) Omitir dar aviso a las autoridades fiscales de las contribuciones que se retengan o se recauden en el plazo que la ley establezca, III) Quien se beneficie sin tener derecho de un subsidio o estímulo fiscal, IV) Simular actos o contratos para obtener beneficios que perjudiquen al fisco federal, V) Quien sea responsable por omitir presentar por más de doce meses, las declaraciones que la ley exija, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Otra comparación pertinente para los fines de la presente investigación, es con referencia a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, Decreto 21-2006 del Congreso de la República de Guatemala, que expone en sus considerandos, que esta se crea con la finalidad, de que el Estado se organice y cumpla con la protección a la persona y la familia, como lo establece el artículo 1° de la Constitución Política de la República de Guatemala. De la misma forma, expone como motivo de creación, de esta ley, que la delincuencia organizada representa peligrosidad social, por lo que se hace necesaria esta norma, para establecer mecanismos especiales de investigación.

La Ley Contra la Delincuencia Organizada, establece en su parte conducente del artículo 1, que el objeto de dicha ley es establecer las conductas delictivas atribuibles a los integrantes y/o participantes de las organizaciones criminales, así como la regulación de métodos especiales de investigación y persecución penal. Como definición de “organizaciones criminales”, se establece en el artículo 2 del mencionado cuerpo jurídico, que se considera grupo delictivo organizado u organización criminal, a cualquier grupo estructurado de tres o más personas, que exista durante cierto tiempo que actúe con el propósito de cometer los delitos que se describen en las literales a) al g) del artículo referido.

En los literales mencionados, se hace referencia a los delitos contenidos en las diferentes leyes especiales, como, por ejemplo, en la literal a) establece de los delitos contenidos en la Ley Contra la Narcoactividad, b) de los delitos contenidos en la Ley Contra Lavado de Dinero u otros activos, y demás. Para fines de esta investigación es necesario enfocarse en la literal e), que hace referencia de los delitos contenidos en el Código Penal, en la cual se encuentran seis sub-literales, que no incluyen al delito de defraudación tributaria.

Es importante recalcar, que la evolución de las leyes se da a partir de la necesidad de contrarrestar aquellas conductas que representen un peligro social, o que entorpezcan la finalidad principal del Estado. Por lo que es necesario tomar en cuenta que es conveniente aplicar el método del derecho comparado, que se basa en la comparación de las diferentes soluciones que ofrecen distintos ordenamientos jurídicos, en este caso la legislación mexicana.

Los actos ilícitos en contra del fisco son considerados como amenaza a la seguridad nacional por el ordenamiento jurídico penal mexicano. En el 2019 se llevó a cabo la aprobación, con 318 votos a favor, 121 en contra y 3 abstenciones, por parte de la Cámara de Diputados de los Estados Unidos Mexicanos, la reforma que deroga y adiciona ciertas disposiciones a la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada. El objeto de la

mencionada ley es el mismo que establece la Ley Contra la Delincuencia Organizada guatemalteca, y de la misma forma no presenta cambios con respecto al concepto de quienes son denominados, miembros de la delincuencia organizada.

De la misma forma, las denominadas fracciones del ordenamiento jurídico mexicano, las cuales hacen referencia a una división en la legislación mexicana, para enumerar parte de un supuesto normativo o de varios que contemplan el encabezamiento de un artículo, contenidas en el artículo 2 de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada mexicana, se refieren a los delitos de las leyes especiales penales mexicanas, y contienen la última reforma mencionada en el párrafo anterior, en la fracción VIII bis que establece, defraudación fiscal, previsto en el artículo 108, y los supuestos de defraudación equiparada, previstos en los artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 ves lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Así mismo se adiciona la fracción VIII ter, que establece, las conductas previstas en el artículo 113 bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. Estas adiciones surgen, como lo expresa el diputado mexicano, en el boletín número 2465 de la cámara de diputados con fecha quince de octubre de dos mil diecinueve, Huerta Corona (2019),

debido a que: “en las últimas décadas la defraudación y evasión fiscal fueron el deporte favorito de un grupo delincencial auspiciado desde el poder público”.

En Guatemala la Dirección de Análisis y Política Fiscal del Ministerio de Finanzas Públicas, de conformidad con lo establecido en el Acuerdo Gubernativo 118-2018, Reglamento Orgánico del Ministerio de Finanzas Públicas, es la responsable de la formulación de propuestas y seguimiento de la política fiscal, y proveer información de la misma índole, mediante análisis económicos y fiscales. La mencionada Dirección presenta un informe de desempeño de la Política Fiscal anualmente, en donde se indica el porcentaje con respecto a la brecha fiscal. Por lo que es de recalcar que se denota una falta de acción por las respectivas autoridades fiscales, ya que es de conocimiento público que existen varios casos de corrupción, en los que existen estructuras criminales formadas por funcionarios o empleados públicos, empresas y sus empleados, así como también personas naturales.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales publicó en el 2018, un análisis empírico y documental con respecto al impacto económico y fiscal de la lucha contra la corrupción en Guatemala, en el cual se mencionan trece casos de corrupción desde el 2015 hasta el 2018, los cuales fueron trasladados al sistema de justicia a partir de investigaciones del Ministerio Público y la Comisión Internacional contra la Impunidad en Guatemala, entre los cuales se mencionan en el año 2015, 1) Caso “La línea”, en el

que se descubre una estructura criminal liderada por quienes fungían como presidente y vicepresidenta de la República; la estructura defraudaba al fisco por montos millonarios en las aduanas del país, 2) Caso “IGSS-PISA”, se descubren anomalías en el contrato firmado por la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS) con la farmacéutica PISA, en el cual se sobrevaloró el precio de las medicinas. La deficiente calidad del servicio provocó la muerte de varios pacientes con enfermedades renales.

En el año 2016, 1) Caso “Aceros Guatemala”, en donde se capturan a varios altos funcionarios y auditores de la Superintendencia de la Administración Tributaria (SAT) acusados de defraudación tributaria por favorecer a la empresa Aceros de Guatemala, 2) Caso “La coperacha”, en el cual se informó de la existencia de una estructura criminal, que abusando de su calidad de funcionarios públicos durante el gobierno del Partido Patriota, emprendieron acciones para tomar las instituciones del Estado como botín para disponer de fondos destinados a la entrega de regalos, cuyos montos no correspondían a las declaraciones patrimoniales presentadas por los involucrados, para los entonces presidente y vicepresidenta de la República.

Así mismo, es pertinente mencionar que en el artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, se establece en la literal a) que una de las funciones principales de la Superintendencia de Administración Tributaria, es ejercer la administración del régimen tributario, aplicando la legislación correspondiente, a través de la recaudación, control y fiscalización de los tributos que gravan de forma interna y en el comercio exterior, con el objeto de procurar altos niveles de cumplimiento tributario y reducir la evasión fiscal, actuando de conformidad con la ley de los delitos tributarios y facilitar el cumplimiento de los contribuyentes; para lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con la Gerencia de Investigación Fiscal.

El Acuerdo de Directorio Número 007-2007 del Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria, establece en el artículo 30 Ter que la Gerencia de Investigación Fiscal, es la dependencia encargada de coadyuvar a la reducción de la evasión fiscal y defraudación tributaria, proporcionando acciones de direccionamiento con el objeto de fortalecer y transparentar los procesos de fiscalización. En el numeral 5) del mencionado artículo, se indica que esta dependencia tiene como una de sus funciones, analizar las actividades económicas por sectores, para identificar, diseñar, proponer e implementar estrategias que permitan combatir la evasión fiscal, defraudación tributaria y cualquier tipo penal relacionado con el ámbito tributario.

Así mismo, en su función de representante y encargado de la Administración Tributaria, le corresponde al Superintendente presentar al Directorio de forma mensual un informe circunstanciado de su labor, que contenga las metas, resultados y proyecciones que se establecen en el Plan Operativo Anual, un estudio de indicadores sobre el cumplimiento tributario y la evasión, el nivel de cumplimiento voluntario de los contribuyentes, y resultados de las acciones para reducir la evasión y defraudación tributaria y aduanera. Actualmente en un comunicado emitido por el jefe de la Superintendencia de Administración Tributaria, Marco Livio Diaz, se esperan resultados negativos con respecto a la diferencia de la recaudación estimada, ya que en el primer semestre del 2020 se recaudaron veintiocho mil, doscientos sesenta y tres millones de quetzales, dejando la brecha fiscal por arriba de los dos mil millones de quetzales. Una de las principales causas de la brecha fiscal existente, se debe a la dificultad por parte del Estado para la fiscalización y recaudación del Impuesto al Valor Agregado, tributo que consiste en el 12% del valor de un bien o servicio prestado, mismo porcentaje que se divide en 3.5% destinado al financiamiento de proyectos para la paz y el desarrollo, 1.5% para financiar gastos sociales en programas y proyectos y el 7% restante destinado a financiar el presupuesto de la nación.

Se hace mención de lo anterior ya que, al analizar estas tendencias negativas, se hace visible la necesidad de presentar una solución a estas

problemáticas, que afectan el régimen tributario guatemalteco, y al realizar la comparación con la legislación mexicana, se puede observar que en el ordenamiento jurídico guatemalteco existen vacíos legales tales como la falta de cuantificación monetaria con respecto a lo defraudado, así como también, la falta de investigación por parte de las autoridades correspondientes.

Delincuencia organizada

Es importante mencionar que la delincuencia organizada tiene sus orígenes en la colonización, esto, debido a las presiones y a los tributos impositivos desmedidos, que se establecían por parte del Estado. Esta modalidad de delinquir, ha progresado y evolucionado, al buscar formas para lograr cometer ilícitos, con la finalidad de evadir prohibiciones o de ignorar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el ordenamiento jurídico.

Orígenes de la delincuencia organizada

Como antecedente antiguo, la doctrina hace mención de la palabra mafia, que el Diccionario de la Real Academia Española define como, “1. f. Organización criminal y secreta de origen siciliano.”. Como la definición lo indica, esta tiene su origen en Sicilia, Italia, donde estas organizaciones

delinquían desde el siglo XII cometiendo robos, secuestros y principalmente sobornos a pequeños empresarios. Sin embargo, existen antecedentes aún más antiguos que datan de las épocas de las exploraciones, debido a que se perpetraban saqueos a los navíos en aguas internacionales, por grupos organizados.

Más adelante, en 1920 pero en Estados Unidos, se establece la ley seca que estuvo en vigencia por trece años, la cual prohibía tanto la venta, como el consumo de alcohol, situación que favoreció a las familias del crimen organizado italianas, que habían emigrado, producto de la persecución a estas por parte del gobierno italiano de la época, las cuales lograban el dominio del contrabando del alcohol, y de diferentes productos de carácter ilícito, que eran de alta demanda, debido a las restricciones de su consumo.

En la época moderna el más claro ejemplo de la delincuencia organizada, es el surgimiento de las maras en América, que representan una pieza clave en el desarrollo de esta modalidad de delinquir.

Rodgers (2015), indica:

Los orígenes de las maras se remontan a la pandilla Dieciocho o 18th Street, fundada por inmigrantes mexicanos en la sección Rampart de la ciudad de los Ángeles, en la década del sesenta, la cual aumento su tamaño a finales de la década del setenta y principios de la del ochenta, al aceptar hispanos – en su mayoría, salvadoreños y guatemaltecos (refugiados)- que buscaban un sentido de inclusión como extranjeros en Estados Unidos. (p. 20)

Sin embargo, el desarrollo del crimen organizado, hace referencia también a que los tipos penales que se realizan por los miembros de estas organizaciones criminales, vulneran distintos bienes jurídicos tutelados, como ejemplo, se puede hacer mención de la explotación infantil, el tráfico de personas, que tiene como finalidad ya sea el tráfico de órganos o en algunos casos, la explotación sexual, que son tipos penales, que vulneran la vida y la integridad de las personas.

Previo a esto se acuñó el término, crímenes de cuello blanco, el cual Sutherland (1949), indica, que este se refiere a, un crimen cometido por una persona de respetabilidad y alto estatus social en el curso de su ocupación. Partiendo de esta definición y apelando al mismo principio de evolución, es pertinente mencionar que, en la actualidad, estas personas de respetabilidad, hace referencia a funcionarios, empleados públicos o personas jurídicas, que emiten los documentos obligatorios como contribuyentes afectos a los impuestos que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que dichas sociedades anónimas se han constituido con el único fin de emitir los documentos obligatorios establecidos en la mencionada ley, para simular operaciones, con el objetivo principal de defraudar al fisco, pero al mismo tiempo con fines ulteriores como obtener créditos fiscales, justificar movimientos monetarios irregulares, e incluso actividades que podrían relacionarse con el lavado de dinero y casos de corrupción.

En la actualidad la delincuencia organizada, es reconocida como un flagelo, que coloca a los habitantes guatemaltecos en un estado indefensión y está regulada en la Ley Contra la Delincuencia Organizada, Decreto 21-2006 del Congreso de la República de Guatemala, donde se establece la definición de estos grupos delictivos organizados, así como los procedimientos y métodos especiales de investigación, y los métodos para prevenir, combatir, desarticular y erradicar la delincuencia organizada.

Definición

Figuroa (2005) citando a Abadisnky (1997) hace referencia a la definición de delincuencia organizada de la siguiente forma:

Es una empresa sin contenido ideológico que involucra a un conjunto de personas en cercana interacción social, organizadas de acuerdo con una base jerárquica, con al menos tres niveles. Su propósito es asegurar ganancias y poder mediante actividades ilegales. Las posiciones en esa jerarquía dependen de relaciones de parentesco o amistad o también de las calificaciones técnicas de quien es invitado a formar parte de la organización. (p. 22)

Por otra parte, el ordenamiento jurídico establece de forma clara y precisa, en el artículo dos del Decreto 21-2006 del Congreso de la República de Guatemala, que, se le considera grupo delictivo organizado u organización criminal, a cualquier grupo estructurado de tres o más personas, que exista durante determinado tiempo para poder llevar a cabo los delitos que se establecen en el ya mencionado artículo. Es importante aludir también que

existen diferentes conceptos para referirse a la delincuencia organizada, como por ejemplo crimen organizado, y organizaciones criminales, haciendo referencia de igual forma a los grupos que se mencionan en el párrafo anterior.

Al realizar el análisis de la definición doctrinaria mencionada de delincuencia organizada, es importante recalcar que incluye las palabras “actividades ilegales”, haciendo referencia a un número indeterminado de conductas sin especificar, por lo que este término atendiendo al principio de legalidad, surgirá a la vida jurídica únicamente cuando se plasme de forma taxativa en el ordenamiento jurídico, las que serán susceptibles de tipificarse dentro de lo que establezca la norma jurídica.

Características

La delincuencia organizada contiene las siguientes características fundamentales, a) Estructura funcional, esta característica se refiere a que las acciones realizadas por la organización delincriminal, se harán a través de divisiones funcionales, es decir que se le asignan tareas específicas a cada miembro de dicho grupo, basándose en sus especializaciones para llevar a cabo el cumplimiento de un tipo penal que este determinado de forma taxativa en el respectivo ordenamiento jurídico, b) Permanencia, que hace referencia principalmente al ámbito temporal de la organización,

es decir que realiza conductas durante un lapso de tiempo de duración determinada y limitada. Así mismo, esta característica, hace referencia a las condiciones, al lugar, al estado y al modo de operar que tengan estas organizaciones, con el objeto de llevar a cabo un tipo penal.

Otras características de la delincuencia organizada, son: i) la Jerarquía organizacional, esta característica también se conoce, según Carmen Jordá-Sanz, como estructura piramidal, y se refiere a que dentro de la organización delincuencia, en este tipo de estructura, se establecen límites internos que se imponen a través de la subordinación, basada entre las divisiones funcionales de cada miembro, que será en una escala, según criterio de sus integrantes, de mayor a menor relevancia dentro de la organización; ii) División de funciones, dicha característica se asemeja a la estructura funcional, ya que ambas hacen referencia a que cada miembro de la estructura criminal tiene asignada una tarea específica, con el fin de cometer el tipo penal. Pero la característica de división de funciones señala, que una vez, estas funciones han sido asignadas no podrán ser realizadas por otro de los integrantes, salvo en situaciones necesarias que lo requieran; iii) Fin ilícito, que se refiere a la conducta que se realiza contraria a la norma, de forma específica en el caso de la delincuencia organizada, hace referencia a que las acciones de estos grupos delictivos tienen como finalidad contravenir lo establecido en el ordenamiento

jurídico, y obtener beneficios de estas conductas, los cuales usualmente son monetarios.

A las anteriores, también se les puede denominar características esenciales, puesto que estas permiten que se identifiquen y se distingan las actuaciones realizadas por una organización criminal, las mismas han sido plasmadas en el artículo 2 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada. Sin embargo, algunos legisladores modernos adicionan otras características, las cuales derivan del uso de los diferentes medios que utilizan estos grupos para la comisión de los delitos establecidos en el ordenamiento jurídico.

La primera de las características es la utilización de redes comerciales internacionales, que es quizá, una de las más importantes de la actualidad. Pablo Orellana Nirian (2020), indica que, “Una red comercial es el conjunto de componentes que intervienen entre la marca y el consumidor final y permite presentar al producto y facilitar su comercialización.”. Es decir que se hace referencia al conjunto de profesionales que pertenecen, o que están asociados a una empresa que se dedica de forma aparente a promover, negociar o distribuir, y prestar servicios inexistentes.

Otra de las particularidades, es el aprovechamiento del sistema de mercado libre, ya que no existe intervención del gobierno o cualquier otro agente externo, o normas que regulen precios, por lo que estos se determinaran únicamente basados en la interacción entre los oferentes y los demandantes. Por lo que aquellos que se conocen como oferentes, quedan en total libertad de decidir sobre los factores que se monetizaran.

La expansión geográfica, esta característica moderna, hace referencia a una de las estrategias más comunes utilizadas por los grupos delincuenciales, con el objetivo de expandir, y de lograr el crecimiento las redes comerciales que se utilizan para llevar a cabo un tipo penal. Es importante mencionar que dicha expansión territorial, puede hacer referencia a un crecimiento local y nacional pero que no deja de lado, que esta puede tener alcance internacional.

Asimismo, se encuentra la reinversión de beneficios, la cual hace referencia al fin de una de las características esenciales de la delincuencia organizada, que es el de obtener beneficios, y al utilizar el término, reinversión, se entiende que los beneficios recibidos de los ilícitos que se han llevado a cabo, se utilizarán para la comisión de otros tipos penales como por ejemplo el lavado de dinero. Finalmente se contempla la confusión con empresas legales, esta característica moderna, se adapta a la delincuencia organizada.

El Doctor en Derecho Penal, Mendoza (s.f.), indica:

Factores como la globalización económica, los procesos de integración de mercados internacionales y el desarrollo tecnológico diseñado para el movimiento de capitales, han permitido a la criminalidad organizada establecer sinergias con otras formas de criminalidad, empleando cauces legales para enmascarar sus delictuosas actividades. (p. 17)

Formas de operación en el ámbito de defraudación tributaria

La delincuencia organizada requiere de coordinación prolongada por un determinado tiempo, de un grupo de personas, que tienen como objetivo obtener el máximo beneficio, generalmente económico, a partir de la realización de ilícitos por parte de estos grupos criminales. Estas organizaciones cuentan con diferentes formas de operar, que son llevadas a cabo por los miembros que conforman este.

Sánchez (2012), indica:

Así, crimen organizado, en sentido amplio, se refiere a la criminalidad como empresa la cual comprende todas aquellas actividades que igual se desarrollan en cualquier tipo de empresa, constituyendo lo que se conoce como “derecho penal económico”, se trata aquí la criminalidad de la empresa, con lo cual se hace énfasis en una criminalidad de tipo económico, que tiene como fundamento la organización y finalidad estrictamente lucrativa en el sentido de ventajas económicas, es decir un modelo de *Enterprise crime* o *corporate crime*. (p. 32)

Se hace mención de la anterior cita, con el fin de entender que estos grupos delictivos, presentan en su estructura y forma de operar, similitudes a una organización empresarial, por lo que, aprovechando esta similitud, como

lo indica una de sus características modernas, enmascara el funcionamiento de las organizaciones criminales, que actúan por medio de las denominadas empresas fantasmas o ficticias, que se constituyen de forma legal, y cumplen con todas las formalidades establecidas en el ordenamiento jurídico, pero que al momento de realizar sus operaciones, no cuentan con los elementos y recursos materiales, que son necesarios para la marcha de la mencionada empresa.

Mora (2017), indica con respecto a las empresas ficticias:

Esta figura es más compleja, desde el punto de vista legal, puesto que su esencia hace alusión a una organización criminal con cierto patrón de conducta destinado a hacer fácil su accionar y difícil su detección, que actúa normalmente con cierta sofisticación y que está hecha para engañar al resto de los contribuyentes y hacerlos incurrir en fraude o simplemente para ayudar a quienes lucran con este delito. (p. 52)

En general las empresas, en las cuales se simulan los factores de producción y de actividades, son creadas, para el lavado de dinero, que se refiere a cuando la procedencia de sus recursos monetarios, es el resultado de la comisión de ilícitos, y posteriormente estos recursos se insertan al sistema financiero con el fin de evitar rastros de su procedencia. Así mismo, existen empresas ficticias, que se dedican a la venta de facturas, en donde, tanto quien las emite, como el adquiriente, tienen por objeto primordial la evasión fiscal, y que para fines del presente será analizada.

Derivado de su organización funcional, estos grupos criminales tienen una estructura jerárquica determinada, la doctrina concuerda en que dicha estructura se acopla al llamado prototipo, modelo padrino o burocrático, descrito por el sociólogo Ray Cressey, en donde se jerarquizan a los miembros de manera vertical, y existe una directiva bajo la cual, los demás miembros están subordinados.

Las empresas ficticias se asocian directamente con la evasión fiscal a través de la emisión de facturas falsas, lo cual implica por un lado la falsedad material, que consiste en la alteración de los datos que identifican y conforman en su totalidad a la factura física; y por el otro lado, la falsedad ideológica que se da, cuando el comprobante no ha sido adulterado en su integridad material, sin embargo, ampara operaciones inexistentes, o simula la prestación de servicios.

Uno de los modus operandi de las empresas ficticias consiste en que se realiza la gestión de inscripción en el Registro Mercantil, obteniendo el formulario respectivo, para luego realizar el pago correspondiente a la empresa que se quiere constituir, posteriormente se entrega el recibo de pago, dicha empresa puede ser propiedad de una sociedad anónima o de una persona individual, y por lo tanto se entrega la documentación necesaria, para que finalmente después de transcurridos el tiempo

establecido , se emite por parte del Registro Mercantil la patente de comercio.

Una vez estas empresas se establecen, sus propietarios deciden deliberadamente no pagar contribuciones, generar gastos inexistentes, no tener empleados, ni ninguna de las características físicas, que son propias de una empresa, por lo que ofrecen la venta de facturas que respaldan operaciones de compra y venta inexistentes para disfrazar gastos o pagos ilícitos, a cambio de una comisión. Estas empresas se mantienen en funcionamiento, en tanto que, la administración tributaria no detecte ningún indicio de defraudación fiscal por parte de las mismas, lo que facilita la desaparición de estas una vez hayan sido reportadas o detectadas.

Un ejemplo del funcionamiento de los esquemas piramidales, se dio a conocer a través de Prensa Libre, a partir de uno de los casos detectados por el Ministerio Público y la Fiscalía Especial Contra la Impunidad, derivado de una denuncia por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en contra de la entidad mercantil Grupo Simply, Sociedad Anónima, en el cual se investiga una defraudación tributaria por parte de la cadena supermercados La Barata, de ciento cincuenta millones, cuatrocientos veinte mil, trescientos cuarenta y siete quetzales, en los cuales el 29% corresponde a la falta de pago del Impuesto

al Valor Agregado, y el 71% a la falta de pago del Impuesto Sobre la Renta.

El modus operandi del ejemplo mencionado, indicó el Ministerio Público, se llevaba a cabo a través de la creación de sociedades, que operaban un determinado tiempo, para luego dejar de operar sin registrar movimientos contables. Es decir que inicialmente, un proveedor vendía los productos a un detallista o minorista, quienes se encargan de vender los productos al consumidor final, el detallista luego creaba una empresa pantalla para simular la venta de la mercadería internamente, situación por la cual el respectivo impuesto no llegaba a ser recaudado por la Administración Tributaria. Luego la empresa creada por el detallista reportaba pérdidas para evadir el Impuesto Sobre la Renta y se apropiaba del Impuesto al Valor Agregado, posteriormente cerraba e iniciaba operaciones con otra razón social, en la cual se determina que intervienen funcionarios, abogados, técnicos contadores y administradores, formando así un sistema de defraudación a través de la creación de aparentes corporaciones con múltiples empresas para que cada una desarrollara defraudaciones tributarias, de forma temporal.

Análisis de la legislación guatemalteca con respecto a las conductas de defraudación tributaria

Se incurre en defraudación fiscal siempre que se engaña al fisco, y como consecuencia de ese engaño, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, o cuando se obtiene un beneficio indebido con perjuicio de la administración tributaria, a través de las conductas que encajan en los verbos rectores que se establecen el artículo 358 “A” del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

Delito de defraudación tributaria en el Código Penal

En el mencionado artículo del ordenamiento jurídico penal guatemalteco, se establecen los siguientes verbos rectores: simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, por lo que es importante analizar la serie de actividades delictivas, las cuales son constitutivas del delito de defraudación tributaria o fiscal.

El delito de defraudación tributaria por medio de simulación, requiere de una intención dolosa específica, a través de la cual se busca un beneficio personal. De forma general simular, se refiere a realizar un acto, en el cual se busca fingir la realización de una acción que realmente no se está llevando a cabo. La palabra simulación proviene del latín “*Similis*” que

quiere decir parecido, por su parte el Diccionario de la Real Academia Española define simulación como: “2.f. *Der.* Alteración aparente de la causa, la índole o el objetivo verdadero de un acto o contrato”.

En otras palabras, la simulación hace referencia, a cubrir el verdadero carácter jurídico del negocio que se declara frente al fisco, y le da una apariencia distinta al de su naturaleza; la doctrina le da dos sentidos al estudio de esta, por una parte, la simulación dolosa relativa, en donde no existe una declaración que sea totalmente falsa, ya que, si existe la voluntad de realizar un negocio, pero simula cumplir en su totalidad lo que se ha convenido. Por otra parte, la simulación dolosa absoluta o pura, en la cual se crean situaciones y se realizan actividades distintas a las intenciones de estas, este tipo de simulación está relacionado con el fraude tributario y delitos fiscales.

Rojina (1998), indica que:

La simulación absoluta es aquella que nada tiene de real, es la más importante pues da origen a los mayores problemas jurídicos, y es la que reclama mayor atención de las instituciones protectoras del acreedor, pues es a través de ella que el deudor generalmente logra evitar la ejecución sobre sus bienes, aparentando ante los terceros que su activo patrimonial es distinto del que realmente posee. (p. 440)

Como ejemplos de conductas, que se pueden mencionar con respecto a lo que implica el verbo simulación, se encuentran las siguientes: simular ingresos inferiores a los reales para obtener beneficios por parte del fisco,

simular operaciones de producción, exportación, inversión, en las cuales no se declaren los impuestos correspondientes, y como último ejemplo, una de las conductas más comunes, relativas a la simulación es la emisión y utilización de comprobantes falsos o de dudosa procedencia.

Una de las problemáticas principales que surgen de la simulación, haciendo referencia a las empresas ficticias, es que estas son constituidas de forma legal ante el Registro Mercantil, pero no realizan las actividades propias de esta, sin embargo, concretamente en este ejemplo, la simulación se materializa, cuando estas emiten facturas falsas que amparan las actividades que no se realizan en la constituida empresa.

Es importante mencionar, que la simulación no hace referencia a que una empresa ficticia se constituya y no tenga causa, más bien se refiere al carácter fraudulento de estas, y para lograr el cometido de simular operaciones, es importante entender que las personas que participan en estas conductas, es decir las partes, deben de acordar lo siguiente: a) simular un acto que realmente no se realizará; b) Efectuar actividades distintas, de aquellas, que aparentan exteriormente; y c) realizar una conducta de naturaleza delictiva, con el propósito de simular lo que previamente han acordado.

El siguiente verbo rector, que establece el Código Penal es ocultación. El Diccionario de la Real Academia Española define ocultar como “1. f. Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista.”, este término proviene del verbo latín *occulere*, que, a su vez, está conformado por *ob* que indica oposición, y la raíz *celare*, que se refiere a esconder o mantener en secreto. En general, esta conducta hace referencia a que se busca impedir el conocimiento de algo, de forma total o parcial.

Como ejemplos de este verbo rector, se puede mencionar, no declarar ingresos cuando se presentan las declaraciones de impuestos, omitir la emisión de facturas para no declarar los ingresos correspondientes, y como ejemplo relacionado a la presente investigación, es pertinente mencionar el no declarar ingresos reales cuando se emitan los comprobantes obligatorios que se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el artículo indicado también se establecen los verbos, maniobra o ardid, conductas que se definen en el Diccionario de la Real Academia Española como artificio, que se refiere a un medio ingenioso para lograr o conseguir algo. En otras palabras, estos verbos indican que la defraudación tributaria se materializará, a través de las estrategias ilegales que se apliquen. El elemento esencial que integra estas conductas es que, quien las lleve a cabo, debe tener un vínculo jurídico de carácter personal con la

administración tributaria, relación que debe ser objeto de la prestación de un tributo establecido en el ordenamiento jurídico.

De León (2018), indica:

El ardid, se convierte en un dolo directo, ya que, al entrar al mundo interno del contribuyente, es decir, aquello que el sujeto piensa, se convierte en una figura netamente dolosa (subjetivo) teniendo como intención materializar el tipo objetivo. El ardid se consuma entonces, cuando el contribuyente quiere evadir y evade el pago del tributo. (p. 11)

Como ejemplos de los verbos maniobrar y ardid, se pueden mencionar, falsificar declaraciones para pretender el cumplimiento de las obligaciones tributarias, alterar o modificar los documentos o declaraciones para justificar gastos o ventas que nunca se llevaron a cabo, o registrar operaciones irregulares ficticias, emitir facturas con cantidades monetarias que pueden ser mayores o menores a las cantidades reales.

El ultimo verbo rector que se establece en el Código Penal, con respecto al delito de defraudación tributaria es engaño, el cual define el Diccionario de la Real Academia Española, “2. m. Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre”. Este verbo se caracteriza por poner en escena un comportamiento, que no es el real, haciendo uso y aprovechamiento de errores, omisión total o parcial de las contribuciones que finalmente causan un perjuicio al fisco, ya que pretenden haber cumplido con la obligación impuesta al contribuyente.

El engaño será considerado como elemento de la defraudación fiscal, cuando se lleve a cabo previo a la materialización del delito o se realice en el momento que se consuma el delito. Es posible, al realizar el análisis de los verbos rectores que se establecen en el artículo 358 “A” del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, determinar que el engaño contiene en su concepto todos los demás verbos rectores, por lo que se puede considerar el más importante. Es decir que el contribuyente esta consiente del delito en el cual incurre y lo consuma.

Estos verbos rectores son parte del supuesto jurídico de la norma mencionada, los cuales no son constitutivos de delito por sí mismos, o de forma individual, es decir que estos deben consumarse por parte del contribuyente con un fin, mismo que establece el ordenamiento jurídico; “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”.

Quiroa (2006), señala:

Por tal motivo el delito de defraudación tributaria se origina de diferentes formas, pero las más comunes o clásicas son eludir el pago de los tributos y disfrutar indebidamente de beneficios fiscales por omisión o simulación de sujeto pasivo en el momento del pago al finalizar el período fiscal, o sea que el contribuyente en la relación jurídico tributaria, al momento del pago del impuesto origina que el Estado sujeto activo de la relación jurídico tributaria tenga perdidas en su patrimonio. (p. 33)

El ordenamiento jurídico señala una pena de prisión de uno a seis años y una sanción pecuniaria equivalente al impuesto omitido, esta será graduada por el Juez, con relación a la gravedad del caso. Al realizar el análisis de esta norma, es notable que existe un vacío legal desde el punto de vista monetario, ya que no se establecen límites con respecto a lo que el contribuyente defrauda, dándole así una herramienta a quien, con mala voluntad, aproveche dicho vacío.

La sanción que aplican los legisladores, al delito de defraudación tributaria, es parte de la denominada teoría mixta de las penas, que de forma general buscan la protección de la sociedad y la retribución al Estado. En este caso concreto la pena de prisión de uno a seis años se aplica con el fin de proteger a la sociedad, impidiendo que el delito se consume de nuevo y limitando la imposición de una pena. Por otra parte, la imposición de una multa equivalente al impuesto omitido hace referencia a la retribución justa de lo defraudado. Ambas juegan un papel esencial y complementario dentro del delito de defraudación tributaria, puesto que el fin de estas es prevenir la defraudación tributaria.

Finalmente, el último supuesto que establece esta norma, hace referencia a la comisión del mismo por un extranjero, a quien se le aplicaran las mismas sanciones, y posteriormente al cumplimiento de estas, será expulsado del país, de forma inmediata. Este supuesto se ampara en la

territorialidad de la ley penal establecida en el artículo 4 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, en donde se indica que lo establecido en el Código Penal se aplicará a toda persona que cometa delito o falta en el territorio guatemalteco, dando a entender los legisladores, que no se hará excepción o diferencia entre nacionales y extranjeros.

Es importante mencionar que el artículo analizado define de forma genérica lo que implica, el incurrir en el delito de defraudación tributaria, estableciendo los verbos rectores determinados, sin embargo, se establecen también en el artículo 358 “B” del Código Penal, los casos especiales de defraudación tributaria en donde se especifican, doce conductas que son constitutivas del delito de defraudación tributaria, que tendrán como consecuencia jurídica la misma sanción que se aplicará para el delito de defraudación tributaria.

Análisis de la adición de las conductas de defraudación tributaria a la Ley Contra la Delincuencia Organizada

El Decreto 21-2006 del Congreso de la República de Guatemala, se crea con el fin de darle soluciones a los problemas derivados del fenómeno denominado delincuencia organizada, ya que había dificultad para atribuirle los delitos a los miembros de un grupo delictivo que actuaban

en conjunto con la finalidad de cometer un tipo penal. La Ley Contra la Delincuencia Organizada, expone, en su segundo considerando así mismo, la necesidad de la creación de este cuerpo jurídico, atribuyendo a la delincuencia organizada, el estado de indefensión que afecta a Guatemala, poniendo en peligro a sus habitantes, ya que, por su funcionamiento organizacional, obstruye el cumplimiento de lo establecido en el artículo 1º de la Constitución Política de la República.

En el artículo 1 de la Ley Contra la Delincuencia Organizada se indica que el objeto de la misma, es establecer, las conductas delictivas atribuibles a los integrantes o participantes de los grupos delictivos, los cuales, son establecidos en el artículo 2 como grupo delictivo organizado u organización criminal, a cualquier grupo estructurado de tres o más personas, que exista durante cierto tiempo y que actúe con el fin, de cometer los ilícitos que se describen en la misma norma. Asimismo, en el último párrafo del mencionado artículo, se establece que un grupo estructurado no puede ser uno formado de forma fortuita, y en el que no es necesario que exista una continuidad de funciones de los miembros, o que exista una estructura desarrollada.

Previo a las reformas, en el mencionado Decreto, se establecieron en el artículo 2, las conductas específicas contenidas dentro de: a) Ley Contra la Narcoactividad, b) Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos, c)

Ley de Migración, d) Ley para Prevenir y Reprimir el Financiamiento del Terrorismo, e) de los contenidos en el Código Penal, f) Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros y g) de los contenidos en la misma ley. Para fines de la presente investigación es importante hacer énfasis en la literal e), que inicialmente contaba con 5 sub-incisos, de los cuales se reformo el primero, adicionando los legisladores veintiuna conductas nuevas, así como la adición de la sub-litera e.6).

Mencionadas reformas se realizan, según Decreto número 31-2012 del Congreso de la República, las cuales surgen, como lo expresa el mencionado Decreto, en su segundo considerando, a causa de las diversas formas de evolución de la corrupción, que se manifiestan por parte de los funcionarios y empleados públicos, en el cumplimiento de sus funciones, constituyendo un impedimento para el Estado, en el cumplimiento de su deber principal, que es la protección a la persona, y porque es fundamental la correcta función pública para contribuir al desarrollo del país.

Frente al fenómeno de la delincuencia organizada, es importante reconocer que, es necesario por parte de los legisladores y los juristas, ser más críticos y amplios en el análisis, con respecto a las conductas tipificadas en el Decreto 17-73 del Congreso de la República, que pueden ser llevadas a cabo dentro del marco de lo que establece la Ley Contra la Delincuencia Organizada como organizaciones criminales, grupo

delictivo organizado o grupo estructurado. Una de estas conductas es el delito de defraudación tributaria, establecido en el artículo 358 “A” del Código Penal.

Las normas jurídicas deben atender a la realidad actual, para cumplir con las expectativas que se depositan en el Estado. El delito de defraudación tributaria representa un peligro directo a los habitantes de la República, puesto que, al afectar al fisco en la recaudación de tributos, se repercute en la calidad de vida de los guatemaltecos. Actualmente, una de las problemáticas que han surgido es, la compra o venta de facturas como comprobantes de pago, operaciones o servicios simulados a través de las empresas que se constituyen con este único fin, a las cuales se conocen como empresas fantasmas o pantalla. El Doctor mexicano Aguirre (2019), indica, “Una de las modalidades de este ilícito es el uso de facturas falsas o simuladas, las cuales merman el monto de la recaudación al tiempo de generar ganancias millonarias para los delincuentes y evasores, entre ellos las denominadas empresas fantasmas.” (p.2)

Es importante mencionar, como precedente del ejemplo mencionado en el párrafo anterior, que en el año 2017, el Superintendente de la Administración Tributaria, Juan Solórzano Foppa, se refirió al menos a 170 empresas que operaban con irregularidades, tales como constituir sociedades anónimas para evitar los impuestos en una compra venta de

bienes inmuebles, aportando uno de los socios dinero, y el otro el bien, para posteriormente cancelar la sociedad, llevándose el socio que aporte el bien, el dinero, y el socio que aporte el dinero, el bien, de manera que estos no pagaban los impuestos correspondientes que era el verdadero negocio a realizar, así mismo girar facturas por ventas que nunca se realizaban y la simulación de la venta de productos. Esta forma de operar ilícitamente, según los medios de comunicación guatemaltecos, informaron que se dio a lo largo de diez años y que la suma defraudada ascendía a por lo menos mil millones de quetzales.

El Ministerio Público, derivado de una minuciosa investigación, declaró que el fraude se había llevado a cabo a través de una estructura criminal, que tenía como máximo líder a Carlos Estuardo Estrada Cabrera, quien según el periódico La Hora, se ocupó en constituir, al menos 140 sociedades de cartón para cometer este ilícito, y entre sus clientes se encontraba la compañía Desarrolladora Internacional, S.A. (DCI), empresa que evadió no menos de setenta y seis millones de quetzales.

Un ejemplo reciente que deriva de la investigación denominada La Línea, es el caso que permitió descubrir la existencia de una estructura criminal que operó entre el 2014 y el 2015, estas organizaciones, se conformaban por supervisores, coordinadores y consolidadores en las aduanas de Puerto Quetzal, Central y Santo Tomás de Castilla, además de los funcionarios

de la Super Intendencia de Administración Tributaria, así como también por el binomio presidencial, el presidente Otto Perez Molina y la vicepresidenta Roxana Baldetti. Esta organización se dedicaba a alterar los precios y cantidades de productos, de empresas como Selvyn Palma en Estados Unidos, Diseños Diversos, S.A. y Unión de Almacenes S. A., entidades que se dedican al comercio de prendas de vestir, de forma que el pago de impuestos disminuyera, y por esto quienes formaban parte de la estructura recibían una comisión. La Fiscalía Especial contra la Impunidad determinó que se defraudó al Estado de Guatemala por al menos catorce millones de quetzales.

A partir de este precedente, es evidente que los delitos contenidos en la literal e), del artículo 2 de la Ley Contra la Delincuencia Organizada, no atienden del todo una realidad vivida, al no tomar en cuenta que el delito de defraudación tributaria, puede ser cometido en conjunto, a través de estas empresas ficticias, por lo que cumpliría con los supuestos, de lo que la misma ley, denomina grupo delictivo organizado. Razón por la cual es de suma importancia considerar la adición del delito de defraudación tributaria, a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, con el fin de que se establezca la correcta persecución penal para combatir, desarticular, erradicar, y principalmente prevenir la delincuencia organizada y la defraudación tributaria.

El segundo considerando del Decreto 21-2006 del Congreso de la República, establece: “Que la delincuencia organizada es un flagelo que actualmente ha colocado a los habitantes de la República en un estado de indefensión, por su funcionamiento organizacional, lo que hace necesario la creación de un instrumento legal para perseguir, procesar y erradicar a la delincuencia organizada”. Este considerando apunta principalmente a la protección de los habitantes guatemaltecos, quienes se ven afectados por estas estructuras criminales que son participes en el delito de defraudación tributaria, ya que como se mencionó, el Estado al no recibir los ingresos necesarios tiene menos oportunidad de invertir en el gasto público.

Es importante mencionar que, la participación de funcionarios o empleados públicos en el delito de defraudación tributaria, a través de las estructuras criminales, ha sido clave para el desenvolvimiento de las mismas, puesto que estos se valen de su posición de poder para beneficiarse económicamente, por lo que la adición del delito de defraudación tributaria a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, representaría una sanción más severa, ya que el Código Penal establece una pena de prisión de uno a seis años, mientras que el Decreto 21-2006 del Congreso de la República establece que si cualquier miembro de la estructura criminal fuere funcionario o empleado público, la pena se aumentara en una tercera parte, se le inhabilitara por el doble del tiempo de la prisión o en caso de multa, por el plazo de 5 años, misma

consecuencia que tendrán aquellos que formen parte de la estructura criminal que tengan funciones de administración o supervisión, sin importar si son funcionarios o empleados públicos.

Así mismo es importante recalcar que al adicionar este delito en la Ley Contra la Delincuencia Organizada, se realizaran auditorías a solicitud del Ministerio Público y se auditaran, no solo al representante legal de la entidad mercantil, sino también a aquellas personas individuales, organizaciones e instituciones sobre las que se tengan indicios que lleven a la presunción que son utilizadas para el desarrollo de las actividades de organizaciones criminales, extendiendo la investigación no solo al descubrimiento de las estructuras, sino también a la forma en la que operan y los ámbitos en los cuales interactúan.

Atendiendo al artículo 1 del Decreto 21-2006 del Congreso de la República, este tiene como uno de sus objetos, la regulación de los métodos especiales de investigación, por lo que en esta ley se regulan las operaciones encubiertas, las cuales tienen como finalidad obtener información o evidencias que permitan procesar a las personas que forman parte de grupos delictivos organizados y su desarticulación, según lo establecido en el artículo 21 de este cuerpo legal. Partiendo de esto, es importante recalcar que el delito de defraudación tributaria se guía por los verbos rectores; simulación, engaño y ocultación, por lo que la aplicación

de operaciones encubiertas resultaría ser un método adecuado para cumplir el objetivo de estas.

Cabe mencionar que la Ley Contra la Delincuencia Organizada establece medidas precautorias en el artículo 73, cuando se persiga penalmente a quienes pertenecieran a estos grupos delictivos. En el numeral quinto de este artículo, se establece; “Suspensión de las patentes y permisos que hayan sido debidamente extendidas y que hubieren sido utilizadas de cualquier forma para la comisión del hecho ilícito”, atendiendo a los ejemplos previos, esta medida resulta ser apropiada, derivado de que la forma más común para defraudar al fisco es a través de empresas pantalla, que son creadas específicamente para la comisión del delito. Luego en el artículo 74 se establece el secuestro y embargo de bienes de los sindicatos pertenecientes a las estructuras criminales, que sean producto del delito o de la transformación o conversión en otros bienes. La aplicación de esta medida precautoria a los participantes de una estructura criminal que se dedica a la defraudación tributaria, es ideal, puesto que el objetivo de estos criminales es beneficiarse económicamente y enriquecerse de forma ilícita.

Iniciativa de ley para adicionar las conductas de defraudación tributaria a la Ley Contra la Delincuencia Organizada

Es importante mencionar que la Constitución Política de la República, es la ley máxima y fundamental del Estado de Guatemala, es decir que todas las demás normas, deben de guardar una relación con la Constitución. La importancia de esta, radica en que la misma regula el principio de jerarquía constitucional, estableciendo que ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución.

La Constitución Política de la República establece en el artículo 1º, que el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, y su fin supremo es la realización del bien común, es decir que este debe de encargarse de crear las más óptimas condiciones sociales posibles, para que los habitantes del país, puedan desarrollarse y realizarse a través del respeto a la dignidad de la persona, el desarrollo económico y la estabilidad del orden social.

Así mismo, en el artículo 118 de la Constitución Política de la República, se establece que los principios del régimen económico y social, se fundan en la justicia social, que se refiere a que, en primer lugar, es necesario que el Estado y la sociedad, trabajen en conjunto y produzcan riquezas, para luego, repartir estas de forma justa, y al mismo tiempo vigilar que no

existan privilegios dentro de la misma, es decir que unos no tengan en exceso, a costa de la pobreza de otros. Esta obligación del Estado, tiene como finalidad que se garantice una base mínima, sobre la cual, los miembros de la sociedad, puedan acceder en igualdad de oportunidades a mencionadas riquezas, las cuales en la actualidad se traducen al acceso a la salud, a la educación, a servicios públicos, y demás beneficios en favor de los guatemaltecos.

Es importante mencionar que, la Constitución Política de la República, en el artículo 135, literal c), establece como deber de la población el trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos, así mismo en la literal d), indica que se debe contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, norma que se materializa a través del pago de los impuestos correspondientes por parte de los contribuyentes.

En un esfuerzo del Estado para proteger a la persona, es necesario que, por parte del Congreso de la República, y en ejercicio de la potestad que le otorga la Constitución Política de la República en el artículo 239 al Organismo Legislativo, se tome en cuenta que los grupos delictivos estructurados, han evolucionado en sus acciones, y formas de delinquir. Tal es el caso que se expone en esta investigación, la participación en conjunto de funcionarios o empleados público y las empresas fantasmas o

pantalla, que emiten comprobantes obligatorios amparando compras, ventas o servicios simulados, que tienen como finalidad la defraudación tributaria y sus casos especiales, establecidos en artículo 358 “A”, del Decreto 17-73 del Congreso de la República. Es importante mencionar que estas estructuras criminales no actúan únicamente a través de empresas fantasmas o pantalla, sino también, se puede formar por diferentes personas naturales que actúan en conjunto, y de forma organizada para lograr defraudar al fisco, a través de las formas más comunes, como la alteración de facturas y otros movimientos comerciales y contables.

La propuesta para adicionar el delito de defraudación tributaria a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, nace de la necesidad de frenar la evasión fiscal y la injusticia económica, que se materializa en los altos niveles de pobreza, la cual se deriva de la pobre ejecución del gasto público destinado a la protección social e infraestructura del Estado, reflejándose en la falta de ampliación de los servicios básicos como salud y educación, en los altos niveles de desnutrición y en la falta de alcance a servicios de sanidad, que según el Fondo Monetario Internacional alcanza al 60% de la población que vive en situación de pobreza. Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, se estima que, a finales del año dos mil veinte, un 21.8 por ciento de la población se encontrará en situación de extrema pobreza y un 59.9 por ciento en

pobreza, dejando así, solo a un 18.3 por ciento de la población con óptimas condiciones para poder desarrollarse.

Además de lo mencionado en el párrafo anterior, esta propuesta tiene como finalidad combatir y desarticular a estos grupos delictivos que simulan operaciones, a través de empresas fantasmas, las cuales han sido el medio, comúnmente para que funcionarios y empleados públicos, en conjunto con particulares se beneficien económicamente de los recursos del Estado, puesto que estos reciben comisiones en cierto porcentaje, de lo que se ha defraudado a través de las estructuras criminales. Así mismo, también a través de la ocultación de ingresos o rentas por parte de los contribuyentes, o por medio del engaño que se puede dar presentando información falsa a la Administración Tributaria, para que esta concurra en error en la determinación de las obligaciones tributarias.

Es importante mencionar que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones, y estar conscientes de que las penas son únicamente consecuencias de sus conductas antijurídicas, en este caso concreto, conductas con el fin de defraudar al fisco que se llevan a cabo a través de estas empresas fantasmas, demostrando, que efectivamente es necesaria una planeación agresiva, para atacar estas conductas que vulneran el régimen tributario, y lesionan al país de forma directa.

Propuesta de reforma a la Ley Contra la Delincuencia Organizada

Decreto 21-2006 del Congreso de la República de Guatemala

DECRETO NÚMERO -----

El Congreso de la República de Guatemala

CONSIDERANDO

Que la Constitución Política de la República de Guatemala establece que el Estado se organiza para proteger a la persona y a la familia con el fin supremo de la realización del bien común. Así como garantizar a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad y el desarrollo integral de la persona.

CONSIDERANDO

Que la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el régimen económico y social, se funda en el principio de justicia social y que es deber de los guatemaltecos trabajar por el desarrollo económico y social, así como contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley para que el Estado cumpla sus obligaciones fundamentales.

CONSIDERANDO

Que la delincuencia organizada, ha desarrollado nuevas formas de accionar en contra de la administración tributaria a través del fraude fiscal, que se ha incrementado, incidiendo de forma negativa en la población

guatemalteca, principalmente por las diversas manifestaciones de corrupción por parte de los empleados y funcionarios públicos. Por lo que es necesaria la regulación, de métodos especiales de investigación y persecución penal, a la defraudación tributaria, con el fin de prevenir, combatir, desarticular y erradicar la delincuencia organizada, para el efectivo desarrollo económico, social y cultural del Estado de Guatemala.

POR TANTO

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 171 inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA

La siguiente:

REFORMA A LA LEY CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA DECRETO NÚMERO 21-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Artículo 1.

Se adiciona la sub literal e.7), a la literal e) del artículo dos del Decreto 21-2006 del Congreso de la República, Ley Contra la Delincuencia Organizada, la cual queda así:

“e.7) De las conductas de defraudación tributaria y casos especiales, establecidos en los artículos 358 “A” y 358 “B” del Código Penal, Decreto Número 17-73 del Congreso de la República.”

Artículo 2.

Se adiciona la sub literal e.7), a la literal e) del artículo tres del Decreto 21-2006 del Congreso de la República, Ley Contra la Delincuencia Organizada, la cual queda así:

“e.7) De las conductas de defraudación tributaria y casos especiales, establecidos en los artículos 358 “A” y 358 “B” del Código Penal, Decreto Número 17-73 del Congreso de la República.”

Artículo 3. Vigencia.

El presente Decreto, entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

**REMITASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN,
PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.**

**EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO,
EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL DÍA _____ DEL MES
DE _____ DEL AÑO DOS MIL _____.**

Conclusiones

El objetivo general de la presente investigación es analizar las conductas de defraudación tributaria y la importancia de su adición a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, por lo que se concluye que el Código Penal guatemalteco, establece verbos rectores para el delito de defraudación tributaria, tipo penal que se puede materializar en distintas conductas a través de distintos métodos, siendo en este caso la creación de estructuras criminales que colaboran, con el objetivo de defraudar al fisco, así mismo se concluye que la importancia de la adición del delito de defraudación tributaria a la Ley Contra la Delincuencia Organizada recae principalmente en que es de conocimiento público que la participación de funcionarios y empleados públicos ha sido clave para estas organizaciones, por lo que esta adición, representaría la implementación de penas y sanciones más severas.

El primer objetivo específico es determinar la importancia del Derecho Penal tributario como parte del Derecho Penal Común, y se concluye que el Derecho Penal Tributario es considerado una disciplina joven, puesto que este no está desarrollado como una rama individual del Derecho Público, sin embargo este representa suma importancia, ya que es este, el que contiene la normativa necesaria para mantener el equilibrio de la base económica del Estado, vital para el desarrollo de la sociedad guatemalteca.

Finalmente, el segundo y último objetivo específico en la presente investigación es analizar el delito de defraudación tributaria y la delincuencia organizada en cuanto a la doctrina, legislación y derecho comparado, por lo que se concluye de este análisis, inicialmente en cuanto a la doctrina que los miembros de estos grupos delictivos, independientemente de las conductas en las que se materializan sus delitos, siempre buscan obtener un beneficio económico por lo que surge la necesidad de ahondar en el tema de las conductas de defraudación tributaria desde el punto de vista de la delincuencia organizada. Así mismo se concluye a través de la aplicación del método de derecho comparado, la posible adición del delito de defraudación tributaria a la Ley Contra la Delincuencia Organizada, siguiendo el ejemplo de la legislación mexicana, representaría la aplicación de penas y sanciones más severas, con el fin de prevenir la común participación de funcionarios y empleados públicos, y al mismo tiempo proteger al Estado de la peligrosidad e impacto que este delito tiene en la población guatemalteca.

Referencias

Libros

Carrasco, P.J., & Celorio, J.A. (2018) *Temas actuales sobre fraude fiscal y cuestiones conexas*. Ciudad de México. Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario.

De la Garza, F. (2005). *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa.

De León, B.I. (2018). *Responsabilidad penal tributaria de: personas jurídicas, asesores y contadores generales; en el derecho tributario guatemalteco*. Guatemala: Edición Quetzaltenango, Guatemala C.A.

De León, H.A. & De Mata, J.F. (2002). *Derecho penal guatemalteco*. (13^o. ed.). Guatemala: F&G Editores.

Libros Digitales

Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). *La moral tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la eficiencia de la administración tributaria*. Uruguay: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book_asamblea_2011.pdf

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007) *Historia de la tributación en Guatemala*. Guatemala. Recuperado de [https://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion %20y%20comercio%20exterior/ historia_tributacion_en_guatemala.pdf](https://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf)

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2018) *El impacto económico y fiscal de la lucha contra la corrupción en Guatemala. Un análisis empírico y documental*. Recuperado de https://icefi.org/sites/default/files/crecimiento_economico_0.pdf

Rodger. D. & Baird. A. (2015, 1 de octubre). *Entender a las pandillas de América Latina: una revisión de la literatura*. Recuperado de <file:///C:/Users/50025645/Downloads/Dialnet-EntenderALasPandillasDeAmericaLatina-5331117.pdf>

Rojina, R. (1998). *Teoría de las obligaciones*. México: Porrúa
Recuperado de https://bibliotecavirtualceug.files.wordpress.com/2017/06/compendio_de_derecho_civil_iii_-_rafael_rojina_villegas.pdf

Sánchez, P. (2012, 12 de abril). *Sobre el concepto de crimen organizado. Significación de su contenido en la legislación penal salvadoreña*. Recuperado de: file:///C:/Users/50025645/ Downloads/Dialnet-SobreElConceptoDeCrimenOrganizado-4899419%20(3).pdf

Diccionarios

Real Academia Española. (2019) *Diccionario de la lengua española*. 22^a ed. Consultado en <http://www.rae.es/rae.html>

Artículos obtenidos de internet

Aguirre, J. (2019, octubre) “*Reformas para sancionar la defraudación fiscal*” Recuperado de http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/4630/ML_175.pdf?sequence=1&isAllowed=y Bompadre, F. (2001, 30 de noviembre) *Edwin Sutherland y el delito de cuello blanco*. Recuperado de <https://derechoareplica.org/index.php/mas/criminologia/807-edwin-sutherland-y-el-delito-de-cuello>

Domínguez, M. (2017, 04 de diciembre) *SAT Revela el listado de empresas de cartón que habrían defraudado al Estado*. Recuperado de <https://www.guatevision.com/historico/sat-revela-el-listado-de-empresas-de-carton-que-habrian-defraudado-al-estado>

Jordá-Sanz, C. & Requena, L. (2013, 22 de enero) *¿Cómo se organizan los grupos criminales según su actividad delictiva principal? Descripción de una muestra española*. Recuperado de <http://www.scielo.org.co/pdf/crim/v55n1/v55n1a03.pdf>

Mendoza, F. (sf) *Delito de lavado de activos y vinculación con el crimen organizado*. Recuperado de http://www.mp.go.gov.br/revista/pdfs_14/5artigo2FINAL_Layout_1.pdf

Orellana, P. (2020). *Red comercial*. Recuperado de <https://economipedia.com/definiciones/red-comercial.html>

Parra, F. (2020, 20 de enero). *El delito de defraudación tributaria*. Recuperado de [https:// grupoverona.pe/el-delito-de-defraudacion-tributaria/](https://grupoverona.pe/el-delito-de-defraudacion-tributaria/)

Rezzoagli, B. (2009, 10 de febrero) *Ilícitos Tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*. Recuperado de http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf

Sainz, F. (s.f.) *En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario*. Recuperado de [file:///C:/Users/50025645/Downloads/Dialnet-EnTornoAlConceptoYElContenidoDelDerechoPenalTributario2784513%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/50025645/Downloads/Dialnet-EnTornoAlConceptoYElContenidoDelDerechoPenalTributario2784513%20(4).pdf)

Serrano, J. (2012). *Crimen organizado: una aproximación al fenómeno*. Recuperado de <https://core.ac.uk/download/pdf/71037685.pdf>

Artículos de periódico

Aguilar, D. (15 de julio 2020). *SAT: brecha fiscal es de Q2mil 618 millones*. Recuperado de <https://lahora.gt/sat-brecha-fiscal-es-de-q2-mil-618-millones/>

Del Águila, José. (13 de diciembre de 2017). *Carlos Estrada Cabrera, el eslabón de un caso de defraudación que tiene a muchos en apuros, incluidos ganaderos*. Recuperado de <https://lahora.gt/carlos-estrada-cabrera-eslabon-caso-defraudacion-muchos-apuros-incluidos-ganaderos/>

Gamarro, U. (09 de diciembre de 2020). *Cómo funciona el complejo esquema con empresas de cartón para evadir impuestos y defraudar al fisco*. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/economia/como-funciona-el-complejo-esquema-con-empresasde-carton-para-evadir-impuestos-y-defraudar-al-fisco/>

García, O. & Pitán, E. (12 de agosto de 2020). *FECI presenta nuevo caso de corrupción derivado de La Línea, en el que se habría defraudado al Estado por más de Q14 millones*. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/guatemala/justicia/feci-presenta-nuevo-caso-de-corrupcion-derivado-de-la-linea-en-el-que-se-habria-defraudado-al-estado-por-mas-de-q14-millones/>

Lainfiesta, J. (17 de enero de 2018). *El paso de Juan Solórzano Foppa por la SAT en cinco momentos claves*. Prensa libre. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/economia/quien-era-juan-solorzano-foppa-sat-destitucion-perfil-guatemala/>

Ramírez, C. (07 de diciembre 2020) *FECI: supermercado defraudo al fisco por más de Q150 millones*. Recuperado de <https://elperiodico.com.gt/nacionales/2020/12/07/feci-supermercado-defraudo-al-fisco-por-mas-de-q150-millones/>

Redacción. (12 de diciembre de 2017). *SAT interviene empresa DCI señalada de defraudar millones y MP ejecuta cinco allanamientos*. Recuperado de <https://elperiodico.com.gt/nacionales/2017/12/12/sat-interviene-empresa-dci-senalada-de-defraudar-millones-y-mp-ejecutacincoallanamientos/>

Rojas, A. (14 de diciembre de 2020) *Miles de guatemaltecos piden la renuncia de Otto Pérez Molina*. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/guatemala/justicia/guatemaltecos-celebran-investigación-y-exigen-justicia/>

Publicaciones del Gobierno

Cámara de Diputados. (2021). Boletín No. 2465. *Aprueba la Cámara de Diputados reformas en materia de defraudación fiscal y facturas falsas; envían dictamen al Ejecutivo federal.* Recuperado de <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2019/Octubre/15/2465-Aprueba-la-Camara-de-Diputados-reformas-en-materia-de-defraudacionfiscal-y-facturas-falsas-envia-el-dictamen-al-Ejecutivo-federal>

Ministerio de Finanzas Públicas. (2000) *pacto Fiscal, para un futuro con paz y desarrollo.* Recuperado de <http://transparenciaold.minfin.gob.gt/transparencia/BibliotecaDigital/Documentos/Pacto1.pdf>

Ministerio Público. (2020) Guatemala. Recuperado de <https://www.mp.gob.gt/noticia/ministerio-publico-investiga-defraudacion-millonaria-en-caso-denominado-la-barata/>

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente. (1985) *Constitución Política de la República de Guatemala*, Publicado en el Diario de Centroamérica, del 31 de mayo de 1985. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1973) Decreto 17-73. *Código Penal*. Publicado en Diario de Centroamérica, No. 4561, del 27 de julio de 1973. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1991) Decreto 6-91. *Código Tributario*. Publicado en el Diario de Centroamérica, No. 74, del 09 de enero de 1996. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (2006) Decreto 21-2006. *Ley Contra la Delincuencia Organizada*. Publicado en Diario de Centroamérica, No. 90, de 10 de agosto de 2006. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, (1992) Decreto 22-92. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Publicado en el Diario Oficial de Centroamérica, No. 82, de 8 de mayo de 1992. Guatemala.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia n° 1007-2017, 1027-2014 y 1034-2014. 25 de mayo de 2016.

Presidente Constitucional de los Estados Mexicanos, (1931). *Código Penal Federal*. Publicado en el Diario Oficial de la Federación, de 14 de agosto de 1931. México.

Congreso de los Estados Unidos Mexicanos (1981). *Código Fiscal de la Federación*. Publicado en el Diario Oficial de la Federación, de 13 de diciembre 1981.

Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, (1996) *Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada*. Publicada en el Diario Oficial de la Federación, de 7 de noviembre de 1996. México

Tesis

Echavarría Ramírez, R. (2012). *Análisis de la conducta típica y de la autoría en el delito de defraudación tributaria*. (Tesis doctoral). Universidad Pompeu Fabra. Barcelona, España. Recuperado de <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/108617/trer.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Figuerola Catalán, F. (2005) *Implementación de la ley de inteligencia civil como apoyo en la prevención del crimen organizado y de la delincuencia común en Guatemala*. (Tesis de licenciatura). Universidad San Carlos de Guatemala, Guatemala. Recuperado de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_6209.pdf

Mora, D. & Mora, H. (2007). *Causas y efectos del delito tributario por facturas falsas en los contribuyentes*. (Tesis de licenciatura). Universidad del Bío-Bío. Concepción, CH. Recuperado de http://repobib.ubiobio.cl/jspui/bitstream/123456789/2176/1/Mora_Rojas_Denisse.pdf

Quiroa Gómez, N. (2006). *Análisis del delito de defraudación tributaria como mecanismo de evasión fiscal*. (Tesis de licenciatura). Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.

Santano Perez, M. (2010). *Efectos negativos provocados en los programas de paz y desarrollo que impulsa el Gobierno, como consecuencia de la defraudación tributaria que se comete en ocasión de la devolución del crédito fiscal a los exportadores de café cuando estos han reportado exportaciones ficticias avaladas con documentación alterada o falsa*. (Tesis de licenciatura) Universidad San Carlos de Guatemala. Guatemala. Recuperado de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_8440.pdf