

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

"REGULACION PROCESAL PARA SANCIONAR UNA  
INFRACCION TRIBUTARIA"



TESIS

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

P O R

MIRIAM ANTONIETA DE LEON GONZALEZ

Previo a optar al Grado Académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Y a los Títulos de

ABOGADA Y NOTARIA

GUATEMALA, FEBRERO DE 1997

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

3193)  
4

JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y  
SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

DECANO	Lic. José Francisco de Mata Vela.
VOCAL I	Lic. Luis César López Perreuth.
VOCAL II	Lic. José Roberto Mena Izepi.
VOCAL III	_____
VOCAL IV	Br. Homere Ivan Quiñonez Mendoza.
VOCAL V	Br. Joaquín Enrique Pineda Gudiel.
SECRETARIO	Lic. Héctor Anibal de León Velazco.

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN TECNICO PROFESIONAL

PRIMERA FASE

Presidente	Lic. Alfredo Bonatti Lazzari.
Vocal	Lic. José Víctor Taracena Alba.
Secretario	Licda. Greta Antilvia Monzón de Morales.

SEGUNDA FASE

Presidente	Lic. Ronan Arnaldo Roca Menéndez.
Vocal	Lic. José Rolando Rosales Hernández.
Secretario	Lic. Benerge Amilcar Mejía Orellana.

NOTA: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis" (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).-



-----



3423-96

Guatemala, 4 de noviembre de 1,996.-

Señor Decano  
Lic. José Francisco De Mata Vela  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Presente.

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
SECRETARIA

RECIBIDO  
40  
OFICIAL

Señor Decano:

De mi consideración:  
Me es grato rendir a usted un dictamen sobre la Tesis de la señorita Bachiller MIRIAM ANTONIETA DE LEON GONZALEZ, titulada REGULACION PROCESAL PARA ANCIONAR UNA INFRACCION TRIBUTARIA, manifestando que la autora se ajustó en su trabajo a las consideraciones doctrinarias y legales, y al mismo tiempo formula un análisis de los actos acostumbrados por la administración pública, a través de un trabajo de campo; previo a iniciar la persecución penal por un delito de infracción tributaria.

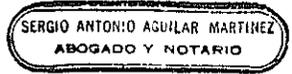
El mérito del trabajo lo constituye su objetividad y la orientación técnica a seguirse; útil para el mejoramiento de la justicia tributaria en nuestro medio.

Por lo anteriormente expuesto, OPINO: Que la tesis presentada por la señorita Bachiller DE LEON GONZALEZ, llena los requisitos exigidos para esta clase de trabajos académicos por lo que solicito se sirva nombrar al Revisor correspondiente, tal y como lo establece el reglamento de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Aprovecho la oportunidad, para suscribirme del señor Decano, con toda consideración.

Atentamente,

LIC. SERGIO ANTONIO AGUILAR MARTINEZ  
ABOGADO Y NOTARIO  
COLEGIADO No. 1998



D DE SAN CARLOS  
GUATEMALA



DE CIENCIAS  
S Y SOCIALES  
versitaria, Zona 12  
t, Centroamérica



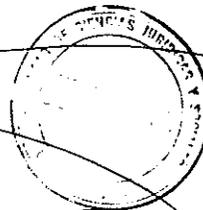
*[Handwritten signature]*

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;  
Guatemala, veintiuno de noviembre de mil novecientos no -  
venta y seis. -----

Atentamente, pase al Lic. CESAR AUGUSTO MORALES MORALES;  
para que proceda a Revisar el Trabajo de Tesis de la Ba-  
chiller ~~MIRIAM ANTONIETA DE LEON GONZALEZ~~ y en su oportu  
nidad emita el dictamen correspondiente.-----

alhj.

*[Large handwritten signature]*



DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



290-97

Guatemala. 14 de enero de 1997

Señor Decano  
de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Universidad Universitaria

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
SECRETARIA

- 4 FEB. 1997

RECIBIDO

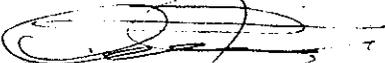
Horas 10 Minutos 40  
OFICIAL

Señor Decano:

Respetuosamente me dirijo a su persona con el objeto de informarle que asesoré a la Bachiller MIRIAM ANTONIETA DE LEON IZALEZ, en su trabajo de tesis denominado REGULACION PROCESAL PARA SANCIONAR UNA INFRACCION TRIBUTARIA.

El Trabajo de investigación llena los requisitos necesarios para poder ser expuesto en el examen respectivo, ya que fue realizado con dedicación y estudio, tal como lo demuestra la bibliografía consultada y el trabajo de campo que en su oportunidad se efectuó, por lo que me permito recomendar que se autorice su impresión para sustentar el examen público.

Atentamente,

  
Lic: César Augusto Morales Morales  
Revisor

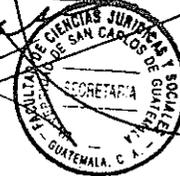


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;  
Guatemala, siete de febrero de mil novecientos noventa y  
siete.-----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la  
orden de impresión del trabajo de tesis de la bachiller -  
MIRIAM ANTONIETA DE LEON GONZALEZ intitulado "REGULACION  
PROCESAL PARA SANCIONAR UNA INFRACCION TRIBUTARIA". Ar -  
tículo 22 del Reglamento de Exámenes Técnico Profesional  
y Público de Tesis.-----

alj.

*[Handwritten signature]*



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

**ACTO QUE DEDICO:**

**A DIOS, EL UNICO Y SABIO, SEA LA GLORIA PARA SIEMPRE  
POR MEDIO DE JESUCRISTO.**



- A MIS PADRES: OSBERTO DE LEON NOGUERA Y MARIA LUZ DE DE LEON, a quienes amo y admiro por su trabajo incesante; abnegación, sacrificios y por cimentar en mi el amor, la responsabilidad y el respeto.
- A MI PROMETIDO: GUSTAVO ADOLFO RODAS GOMEZ, por su grande amor, apoyo incondicional en todo momento para lograr forjar nuestras aspiraciones.
- A MIS ABUELITOS: Como agradecimiento por sus consejos.
- A MIS HERMANOS: Byron, Mery, Osberto y Dany, con amor fraternal.
- A EL LICENCIADO: SERGIO ANTONIO AGUILAR MARTINEZ. Con agradecimiento por sus más sabios consejos.
- A MI SOBRINA: Con ternura.
- A MIS TIOS: Con mucho cariño.
- A MIS PRIMOS: Con especial afecto.
- A LA FAMILIA: RODAS GOMEZ, por su gran apoyo.
- A MIS COMPANEROS Y AMIGOS: Mis más sinceros agradecimientos.
- Y ESPECIALMENTE A LA: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por haberme dado la oportunidad de formar y coronar mi carrera profesional
- AGRADECIMIENTO: A todas las instituciones y personas que hicieron posible la realización de ésta tesis.

## INDICE



### ENTRDUCCION

#### PRIMERA PARTE

##### CAPITULO I

##### 3REVES CONSIDERACIONES PRELIMINARES

- A) Gobierno.
- B) Estado de Derecho.
- C) Administrar .
- D) Elementos de la administración Pública.
- E) Administración Pública.
- F) Medios financieros para la gestión administrativa.
- G) La actividad financiera del Estado.
- H) Derecho Financiero
- I) Ramas del Derecho Financiero.
- J) Derecho tributario.
- K) Tributos.
- L) Relación Jurídica tributaria.
- M) Obligación tributaria.

#### SEGUNDA PARTE

##### CAPITULO I

##### INFRACCION TRIBUTARIA

##### CAPITULO II

##### DELITOS Y CONTRAVENCIONES

- A) Teorías que admite la distinción cuantitativa o de grado
- B) Teorías que aceptan la distinción ontológica

#### TERCERA PARTE

##### CAPITULO I

##### REGULACION JURIDICA DE LA INFRACCION TRIBUTARIA ADMINISTRATIVA

- A) Las Faltas Administrativas
- B) Diferencias entre sanción administrativa y sanción penal
- C) Sanciones en el derecho administrativo.
- D) Elementos de la infracción tributaria.
- E) Regulación jurídica de las faltas contravenciones y sanciones tributarias.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

(100 - 111)

CAPITULO II  
REGULACION JURIDICA DE LA INFRACCION TRIBUTARIA PENAL  
(DELITOS TRIBUTARIOS)

- A) Inducción al Delito Tributario
- B) Regulación jurídica del delito de defraudación tributaria y su pena
- C) Consecuencia de la comisión del delito de defraudación tributaria.
- D) Agravantes específicos.

CUARTA PARTE  
CAPITULO I

PRESUPUESTOS PARA PROCEDER A INICIAR UNA ACCION PENAL POR LA  
COMISION DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA.

- A) Obstáculos de la persecución penal (Cuestión Prejudicial)
- B) Presupuestos procesales.
- C) Determinación Tributaria

CAPITULO II

EL PROCESO PENAL

CAPITULO III

SUJETOS PROCESALES

- A) Juez como sujeto procesal
- B) El Fiscal
  - B.1) Querellante.
- C) El imputado y su defensor
- D) Otros sujetos procesales

CAPITULO IV

LA ESTRUCTURA DEL PROCESO PENAL

- A) La fase de instrucción.
- B) El procedimiento intermedio.
- C) El juicio propiamente dicho
- D) Impugnación.

CAPITULO V

FORMAS DE DAR POR TERMINADO EL PROCESO PENAL EN EL DELITO DE  
DEFRAUDACION TRIBUTARIA

- A) Excusa Absolutoria
- B) Sobreseimiento
- C) Sentencia
- D) Limitaciones establecidas en el Decreto 68-94 del Congreso de la República



QUINTA PARTE  
CAPITULO I

ACOTACION PRACTICA: ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL  
PENDIENTE DE RESOLVER, EN CONTRA DEL DECRETO LEGISLATIVO 67-  
94.

CAPITULO II

REGULACION PROCESAL PRACTICA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
PARA SANCIONAR UNA INFRACCION TRIBUTARIA.

CONCLUSIONES

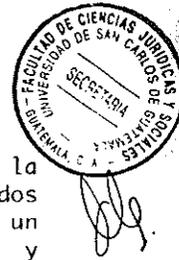
BIBLIOGRAFIA

## INTRODUCCION

En Guatemala, se está viviendo un momento histórico, la firma de la paz; llama la atención, entre los acuerdos arribados el de "Aspectos Socio Económicos", que es un llamado a profundizar una democracia real, funcional y participativa, en el proceso de desarrollo económico y social. Uno de los fines fundamentales del Estado moderno consiste en la identificación, priorización y solución de las necesidades ciudadanas para alcanzar el BIEN COMUN; para cuyo efecto, necesita de la incorporación legal de gravámenes a los ingresos de los gobernados y su conciente erogación. La contraprestación de este sacrificio ciudadano, se materializa con la satisfacción de necesidades públicas y la continuación con paso firme, hacia la etapa del desarrollo. En este orden de ideas, el Estado necesita de su poder imperio para la obtención de dichos ingresos; tornándose El mismo en el Sujeto Activo de dicha obligación tributaria y por extensión el contribuyente su sujeto pasivo; todo ello dentro de un deber ser.

Ante el eventual incumplimiento, los sujetos de la obligación tributaria, se transforman en una relación jurídica procesal, en la cual el contribuyente, (sujeto pasivo) ante el Estado, se convierte en Sujeto Activo de la comisión de una infracción tributaria.

En el presente trabajo, titulado "REGULACION PROCESAL PARA SANCIONAR UNA INFRACCION TRIBUTARIA" exponemos el procedimiento para sancionar una infracción tributaria en un sentido amplio. Se decidió trabajar esta tesis, en base a la transgresión de toda norma tributaria, entendiéndose quebrantamiento a una norma administrativa (auténticamente infracción) o a una norma penal (delito de defraudación tributaria), puesto que al momento de iniciar esta investigación, existía un concurso de normas vigentes en el tiempo, confundiendo lo que es seguridad jurídica con legislación abundante; ya que algunos de los supuestos encuadraban de igual manera en lo que era una infracción administrativa y una infracción penal. Es de importancia entonces tratar de dilucidar como se regula una infracción tributaria (administrativa y judicialmente), para lo cual se mezclan en las cinco partes de que consta esta tesis, conceptos administrativos como base preliminar, en su primera parte; en una segunda parte, nos preocupamos de exponer a grandes rasgos lo que es una infracción Tributaria; en una



BIBLIOTECA CENTRAL  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

tercera parte, se trata la regulación jurídica de la infracción tributaria administrativa, sus elementos y sanciones; una cuarta parte dedicada a la exposición de la nueva figura del delito de defraudación tributaria, sus presupuestos para proceder, los sujetos que intevienen, la estructura del proceso en el cual se da ha conocer quien realiza la investigación preliminar y sus formas de dar por terminado el proceso judicial; y al final se describe la parte adjetiva de todo el trabajo, incluyendo un resumen de la acción de inconstitucionalidad parcial, presentada al decreto 67-94 del Congreso de la República. Su estudio se llevará a cabo mediante el análisis doctrinario y legal, en materia administrativa, penal y procesal penal. Se relaciona la forma como se inicia, tramita y resuelve un proceso para la aplicación de una sanción tributaria, en un ensayo que nos lleva a demostrar como se lograría obtener una justicia penal pronta y cumplida.



## PRIMERA PARTE

### APÍTULO I

#### REVES CONSIDERACIONES PRELIMINARES

sta tesis se inicia con la definición de las categorías sustanciales, que se manejarán a lo largo de la exposición, siendo éstos:

#### 1) GOBIERNO

Es esencialmente la acción por la cual la autoridad impone una línea de conducta, un precepto a los individuos. La actividad de gobierno, es un aspecto formal de la autoridad que se manifiesta concretamente en decisiones de carácter general. Según Fiske citado por Osorio, "Es la dirección o el manejo de todos los asuntos que conciernen de igual modo a todo el pueblo", que es sostenido por éste y que se mantiene con vida mediante los impuestos".<sup>1</sup>

#### 2) Estado de Derecho

Es aquel en que los tres poderes de gobierno son interdependientes y coordinados y emanan de la soberanía popular en uso de su poder constituyente".<sup>2</sup>

#### 3) ADMINISTRAR

Es planificar con recursos humanos y materiales que a través de la previsión, planeación, organización, dirección, control, ejecución, nos lleva a obtener las metas previamente fijadas dentro del tiempo y con los recursos previstos.

<sup>1</sup> Osorio Manuel, Diccionario de Ciencias Políticas Jurídicas y Sociales .  
(Primera Edición, Buenos Aires, Argentina, editorias Hellasta. S.R.L. 1,970)  
p. 336

<sup>2</sup> Ibidem, p. 294

## D) ELEMENTOS DE LA ADMINISTRACION PUBLICA

En las clases de Derecho Administrativo El Licenciado Rafael Godínez Bolaños solía enseñarnos los elementos de la administración pública son:

1. **Territorial:** Ambito geográfico
2. **Humano:** Conjunto de personas que existen dentro del territorio de un Estado.
3. **Financiero-económico:** Este es el elemento esencial.
4. **Teleológico:** Es la Finalidad del Estado, el bien común.
5. **Estructural:** Es la organización de la administración Pública.
6. **Jurídico:** Conjunto de doctrinas, instituciones, normas del sistema jurídico vigente.

De ellas el elemento primordial es el:

**Financiero-Económico:** Elemento esencial es el capital (conjunto de bienes del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado) está integrado por:

1)- **Bienes permanentes:** Contienen el activo fijo del Estado, se integra por bienes muebles, inmuebles derechos reales que corresponden en propiedad al Estado.

2)- **Ingresos variables:** La captación de ellos, depende de una política tributaria o fiscal y a eso se debe su variabilidad.  
La captación puede ser interna o externa.

2.1). **Captación Interna:** Se da cuando la captación se realiza dentro de la República ya sea del sector público o privado con el objeto de adquirir obligaciones directas o indirectas la captación se puede realizar a través de los tributos:

2.1.1) **IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS:** Los directos son los que se establecen de manera inmediata sobre las personas o los bienes , cuyo importe es percibido del contribuyente directamente y el Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Los indirectos son los que gravitan sobre los objetos de consumo o de servicios y se encuentran incluidos dentro del

precio de los objetos de consumo o pago de servicio y  
Impuesto al Valor Agregado (IVA)



2.1.2) **ARBITRIOS:** Medios ordinario o extraordinarios que conceden generalmente a los municipios, V.G.: Impuesto único sobre inmuebles.

2.1.3) **TASAS:** Tarifas que se pagan por ciertos servicios, V.G.: servicio de transporte.

2.1.4) **REGALIAS:** Están íntimamente ligados con los derechos reales que corresponden al Estado. Monto que recibe el Estado por explotación de un derecho real.

2.1.5) **RENTAS:** Ingreso percibido por la venta de un servicio o bien (mueble o inmueble) que pertenece al Estado.

2.1.6) **LEGADO:** Donaciones hechas a favor del Estado o entidad pública.

2.1.7) **PRESTADO:** Dinero que recibe el Estado, actualmente funciona en forma directa ya que solo la iniciativa privada lo puede hacer, pues el Banco de Guatemala, no podrá autorizar financiamientos al Estado.

En nuestra legislación, el artículo 2 del Decreto 58-96 del Congreso de la República, que reforma el artículo 10 del Código Tributario, indica que son tributos: Los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

2.2) **Captación externa:** A través de:

2.2.1) **Deuda pública:** Cuando el Estado solicita financiamiento dentro del territorio, con el objeto de cubrir necesidades públicas por ejemplo en la compra de medicina.

2.2.2) **Deuda externa:** Aportaciones dinerarias que recibe el Estado del exterior y es pagado con moneda extranjera.

2.2.3) **Donación externa:** Las aportaciones ya sean en moneda o por medio de bienes muebles.

2.1.4) **Transferencia de tecnología:** Es la ayuda que se recibe de otros países por ejemplo: Equipos, becas.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

Al elemento económico se le llama presupuesto anual general del Estado

**E) ADMINISTRACION PUBLICA:**

La administración pública se desarrolla en el ámbito geográfico del Estado dentro de sus fronteras jurídico-políticas, líneas imaginarias representadas en tratados internacionales; en el cual se organiza; para alcanzar el bien común como máximo fin social con base en un presupuesto; bajo un orden jurídico, formando así una estructura la cual actúa a nivel general a través de los organismos que son los que ejercitan la personería del Estado en forma restringida, (ninguno la tiene exclusivamente en su totalidad), siendo éstos:

- **Ejecutivo:** Personería del Estado de manera exclusiva administrativamente.
- **Legislativo:** Personería del Estado de manera exclusiva para decretar, derogar leyes.
- **Judicial:** Personería del Estado de manera exclusiva para juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. En cada organismo hay órganos y estos pueden ser:

1 Organos o dependencias; en los cuales existe una jerarquía, por lo tanto hay subordinación. No tienen personalidad jurídica es a través del Procurador General de la Nación, quien ejercita la personería del Estado.

2 Entidades o personas de Derecho Público: Estas no dependen del organismo ejecutivo directamente, no hay subordinación tiene personalidad jurídica propia, y su propio presupuesto por ejemplo: INDE, GUATEL, etc.

El Estado como persona jurídica legal y políticamente reconocida no puede actuar y manifestarse por sí misma, pues se trata de una ficción legal y de la adopción de un sistema político; los habitantes que cada día suman mayor población no podrían manifestarse en nombre del Estado por falta de unificación de voluntades, por ello en base al artículo 15 numeral primero del Código Civil decreto ley 106, artículos 1 y 2 de la Constitución política de la República de Guatemala, el Estado puede revestir de legalidad, sus actos, mantener



relaciones jurídicas con los particulares con entidades, relaciones jurídicas nacionales e internacionales ; a través del procurador General de la Nación como representante del Estado, figurando así como sujetos de relaciones jurídicas adquiriendo derechos y obligaciones, pero este ejercicio es decretado en principio por el artículo 34 de las reformas al artículo 252 de la Constitución Política de la República de Guatemala, adicionalmente se pueden utilizar otros procedimientos para representar al Estado como lo son:

- Delegación legal: Cuando la representación legal del Estado la otorga una ley a un funcionario distinto del Procurador General de la nación, por ejemplo del Ministerio de Finanzas Públicas, decreto del Congreso de la República 106-71 en su artículo 4 numeral 13 "Compete al Ministerio de Finanzas Públicas la realización de las funciones y atribuciones siguientes: ... 13) Promover las acciones judiciales necesarias que se originen por adeudos al fisco, así como todas aquellas que den lugar los delitos o faltas en perjuicio de las finanzas públicas", también el Código tributario, etc.

Delegación por resolución: Se da más en situaciones judiciales, el Procurador General de la Nación, emite una resolución (en abogado de dependencia del ejecutivo) artículo 2, 4, del decreto 512, Ley Orgánica del Ministerio Público. Cada órgano tiene sus propias funciones, la ley le otorga a cada uno su competencia, ejerciendo actividades generales de planificar, decidir, ejecutar, controlar, asesorar, dependiendo de la materia; por ejemplo: Gobernación, Economía, Salud, Finanzas, etc. Todo esto debe ser financiado y para lograr dicho financiamiento necesitamos el elemento esencial que es el capital (un conjunto de bienes del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado).

**F) Medios Financieros para la gestión administrativa**

**Generalidades sobre los ingresos fiscales:** "Entiéndase por ingreso público (recurso todo caudal que afluye a una entidad pública, en virtud del ejercicio financiero de ésta, y que se destina a la realización de sus fines. Cuando el recurso o ingreso en dinero lo obtiene el Estado en virtud de

su poder impositivo sobre los habitantes llámase a ese ingreso contribución fiscal".<sup>3</sup>

Los ingresos o recursos fiscales de cada entidad pública constituyen respecto de ella una renta; la percepción de esa renta es para la entidad pública un acto legal (legitimidad de la contribución fiscal), la entidad pública respectiva tiene la disponibilidad de esos ingresos sólo para los fines que ella debe cumplir, pero además de esos ingresos llamados derivados (de patrimonio de los contribuyentes) el Estado obtiene ingresos originados de su propio patrimonio

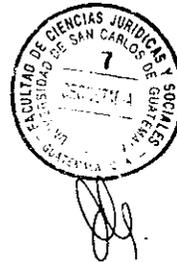
#### **G) ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO:**

Es una serie de actos que el Estado realiza para determinar y recaudar tributos, administrarlos, conservarlos, destinar su inversión. Todo ello no constituye el fin de un cumplimiento inmediato, sino que mediato porque no atiende directamente la satisfacción de determinada necesidad colectiva es una función instrumental, siendo su importante desenvolvimiento una condición sine quanon para el desarrollo de todas las restantes actividades. Los principios presupuestarios están legislados en el artículo 2 de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto ley número 2-86 y Decreto del Congreso de la República número 106-71 ley del Ministerio de Finanzas públicas artículo 4.

Existen teorías económicas, políticas, jurídicas para determinar la actividad financiera, pero "Las teorías citadas no son excluyentes, sino por el contrario, se complementan, por lo que la actividad financiera del Estado debe estudiar los fenómenos, coordinando los aspectos indicados, en virtud de que su titular sujeto (Estado) es de naturaleza política, los medios que utiliza son económicos, sus fines son eminentemente sociales, elementos que van complementados por el aspecto jurídico, fenómeno insuperable, en un Estado de Derecho".<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Bielsa, Rafael Derecho Administrativo. (Quinta edición Buenos Aires, de Palma 1,955) p. 167

<sup>4</sup> Chicas Hernández Raul Antonio. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. (Segunda Edición, departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas U.S.A.C. 1,993) p. 6



### Fases de la actividad financiera:

1. Recaudación u obtención de impuestos.
2. Gestión o administración de recursos.
3. Erogación o gasto.

#### 1 Recaudación:

- 1.1 Actuando en uso de su poder imperio.
- 1.2 Por medio de la explotación de su propio patrimonio:

Esta es la fase fundamental para que existan las demás, nace la necesidad del Estado, de agenciarse de fondos para poder funcionar.

Es un deber constitucional contribuir a los gastos públicos (art. 135 literal d) Constitución Política de la República de Guatemala)

2 Gestión o administración: Consiste en el manejo, distribución y programación de fondos públicos en nuestro país a través del Ministerio de Finanzas Públicas.

3 Erogación o Gasto: Se emplean los recursos, con que acá cuenta el Estado, para satisfacer las necesidades colectivas.

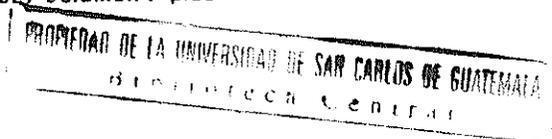
Para el logro del cumplimiento de los objetivos del Estado, se acude a las ciencias de las Finanzas en tanto, del aspecto jurídico se encarga al Derecho Financiero.

#### DERECHO FINANCIERO:

"El Derecho Financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye disciplina integrante del Derecho Público".<sup>5</sup>

Las normas de Derecho Público que tienen por objeto la reglamentación de las finanzas, es una exigencia del Estado moderno que todas estas manifestaciones de voluntad y relaciones que procrea, deban tener en la ley su fundamental disciplina para así organizarse, desarrollarse, siendo necesario todo un conjunto de normas imperativas y es precisamente de ese aspecto jurídico que se encarga el Derecho Financiero.

<sup>5</sup> Giuliani Founrouge, Carlos M. Derecho Financiero. (Tercera edición. Buenos Aires Depalma 1,982) Volumen I p.35



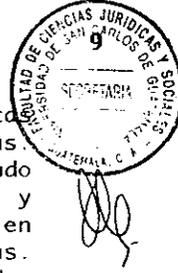
Lo correcto es denominarle financiero y no Derecho de Hacienda Pública ya que el Diccionario de la Lengua Española dice "Que financiero es lo perteneciente o relativo a la Hacienda Pública"<sup>6</sup> y esa misma significación es atribuida en varias obras.

#### I) RAMAS DEL DERECHO FINANCIERO:

Planteamiento; Parafraseado del texto Lecciones de Derecho Financiero de Fernando Sainz de Bujanda; el contenido material del Derecho Financiero se puede dividir en dos grandes sectores o grupos de normas a). -Conjunto de normas jurídicas de recursos públicos y b). -Conjunto de normas jurídicas de los gastos públicos. Ya que el Derecho Financiero se encarga de toda la base y estructura jurídica de la actividad financiera de recaudación, gestión, erogación o gasto; este a su vez se ordena u organiza en dos grandes ramas: Recursos públicos o sea los ingresos, manera de recaudarlos, para así cumplir el fin constitucional del Bien Común a través de los Gastos públicos y todos estos por medio del presupuesto, o sea un orden en el cual se presuponen los recursos, o los ingresos, haciendo un cómputo anticipado de gastos e ingresos, el Derecho Financiero se bifurca en dos principios separados, legalidad tributaria y legalidad presupuestaria.

Haciendo un poco de historia, recordaremos que el Estado al ensanchar su repertorio de fines la acción administrativa se dilata de modo considerable. La amplitud y permanencia de los servicios públicos, a partir de la mitad del siglo pasado, no se acomodaban bien con un régimen financiero en que la cobranza de los tributos se supeditaba al consentimiento anual de la representación popular. La vida del cuerpo político requería medios económicos crecientes y necesitaba, sobre todo, que los ingresos fluyeran al tesoro público con rigurosa puntualidad. Para lograrlo, surgió una legislación tributaria permanente. Los recursos no serán en lo sucesivo concedidos, lo que se hacía era establecer unos tributos que obligaban a los ciudadanos a realizar determinadas prestaciones pecuniarias al Estado. Siempre que se produjeran ciertos hechos que las leyes establecían con carácter general. Estas leyes tributarias permanentes no contenían por tanto, ninguna limitación cuantitativa en materia de

<sup>6</sup> Diccionario de la Lengua Española (Décimo Nueve Edición, Madrid España editorial Espasa-Calpe, S.R. 1970) p. 620



ingresos, el Estado podría recaudar todas las cuotas producidas por aplicación de las leyes sobre las materias. En suma la determinación del volumen de ingresos no pudo hacerse ya en forma directa, sino fijando los tributos y aprobando las normas que habrían de regularlo. Ese es en síntesis, el origen del Derecho Tributario de nuestros días. Ahora bien, una transformación tan radical de los métodos tributarios no podrán dejar intacta la construcción del presupuesto, entonces fue necesario revisar los principios en cuanto al valor jurídico del Estado de ingresos y surgió así una desconexión del mecanismo de establecimiento de los tributos y del mecanismo de aprobación de los gastos (presupuestos), surgieron ya dos partes del Derecho financiero: El Derecho Tributario y el Derecho Presupuestario.

Derecho Presupuestario: Es la ordenación jurídica del gasto público, gira en torno a una institución fundamental del Derecho Público; en el cual los gastos quedan limitados a una mera previsión del Quantum de tales ingresos. Cuando el impuesto se ve forzado a convertirse en fuente normal de ingresos para un Estado que recaba constantemente medios que le permitan cumplir las nuevas y más amplias funciones que asume, atribuye al tributo una relevancia tal que permite tejer en torno a él, todo un cuerpo de doctrina; se independiza, como rama del Derecho Financiero, el Derecho Tributario, que estudia el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones.

**1) Derecho Tributario:**

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

División del Derecho Tributario:

Dependiendo de su contenido, se divide en dos grandes ramas:  
a) Derecho tributario material o sustantivo: Es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria. Su campo de estudio es el nacimiento de la obligación tributaria a través de la configuración del

<sup>7</sup> Amorós Rica, Narciso. Derecho Tributario. (Primera Edición, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1,963); p. 60

de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal, a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente".

Elementos de la relación jurídico Tributaria:

**1 Elemento personal:** Los entes que participan en la relación:

1.1) Sujeto Activo: Es el que recibe la prestación pecuniaria, el Estado que manifiesta por su soberanía en el poder tributario, el cual es la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción por medio de la ley, para que cuando la persona realice el supuesto legal del hecho generador, tenga como consecuencia el cumplimiento de lo estipulado en la misma, así que será sujeto activo El Estado y sus entidades centralizadas, y descentralizadas y aquellas a las que la ley les confiera el derecho de recibir una prestación pecuniaria.

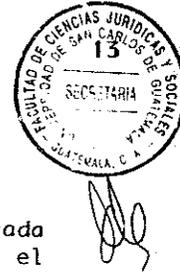
1.2) Sujeto Pasivo: Es la persona llamada contribuyente sometida al poder tributario, que resulta obligado por la ley, a efectuar la prestación; el sujeto pasivo se subdivide en:

1.2.1) Contribuyente: Es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al ente recaudador por sí misma, ya que él es el que cumple con la condición puesta en la ley tributaria

1.2.2) Responsable Solidario: Es una tercera persona ajena al hecho generador que contiene la ley tributaria y esta le asigna también el carácter de sujeto pasivo.

1.2.3) Substituto: Es aquel al que el legislador al resolver reemplaza al destinatario. Es ajeno al hecho generador y desplaza a este de la relación jurídica principal.

**2 Hecho Generador:** Es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona de quien el Estado pretende un tributo; tiene los siguientes elementos:



- 2.1) Descripción de un hecho o situación (material)
- 2.2) Datos para individualizar una persona (personal)
- 2.3) Momento en que se configura o se tiene por configurada la realización del hecho imponible. (temporal) indica el momento en que se configura la descripción del comportamiento objetivo contenido en el hecho imponible. (Es importante para evitar retroactividad tributaria)
- 2.4) Lugar de acaecimiento (Espacial) donde acaece o se tiene por acaecida la realización del hecho imponible.

**3. Elemento cuantitativo:** El hecho generador debe ser un medio de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho. Es la base en la que se modera, por medio de un cómputo anticipado de ingresos para hacer así los gastos; lo que compone el aspecto material.

**4. Elemento impositivo o base impositiva:** Es el porcentaje que el contribuyente debe pagar al sujeto activo

**5. Elemento Finalista:** Es el objeto que pretende gravar el impuesto: porque los tributos tienen una finalidad económica y persiguen que éstos sean pagados, pues es el derecho que tiene el sujeto activo (El Estado). El objeto de los tributos puede ser:

- 5.1) El capital
- 5.2) La renta
- 5.3) El patrimonio
- 5.4) Los actos formales

## SEGUNDA PARTE: CAPITULO I

### INFRACCION TRIBUTARIA:

Infracción: "Es la transgresión, violación, quebrantamiento de una ley, pacto u ordenanza; o de una norma moral o doctrinal".<sup>13</sup>

"Es toda transgresión o incumplimiento de una ley que debe ser sancionada".<sup>14</sup>

<sup>13</sup> Diccionario Ilustrado Sopena (Barcelona Provenza, Editorial Ramon Sopena, S.A. 1995) Tomo no. 3 p. 2256

<sup>14</sup> Rodriguez Lobato, Raul. Derecho Fiscal (Segunda Edición, Mexico, Editorial Harla 1,983) p. 184

La ley General de España dice que son infracciones tributarias, las acciones y comisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo.

"Para Escriche transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado. Toda persona es responsable de las infracciones que cometa, incurriendo en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios ocasionados".<sup>15</sup> Los más ilustres representantes del derecho tributario, Giuliani Founrouge, Héctor Villegas y Dino Jarach, han adoptado posturas opuestas entre sí, para Giuliani la infracción tributaria es de naturaleza Sui-Generis, lo que quiere decir específicamente tributario, para Villegas; es de naturaleza administrativa y para Jarach es de naturaleza penal, dichos estudiosos del derecho tributario han discordado con que si el Derecho Tributario sus infracciones son penales, administrativas o meramente tributarias, como Jarach sostiene una posición definida a pesar de considerar firmemente que se trata de derecho penal, cuyas normas e instituciones no se han separado del cuerpo del derecho tributario, pero que son por su esencia, de derecho penal, en su estudio se resume: "La esencia de dichas normas penales dentro del derecho tributario no deja de ser penal, cualquiera que fuere la obligación relativa del término. "Iguales razonamientos hacen los que sostienen que el aspecto infracciones y sancionatorio no es sino uno de los llamados especiales dentro del derecho penal, y por ello lo incluyen dentro del concepto genérico de "Derecho penal especial" o atendiéndose a la especie, de derecho penal tributario."<sup>16</sup>

"Porque no toda infracción tributaria y la sanción consecuencia de ella, es de naturaleza penal, pues como más adelante se estudia, las infracciones tributarias se dividen en delitos y contravenciones y estas últimas son de naturaleza administrativa, y no penal".<sup>17</sup> Antes de la derogatoria de los artículos 84, 85, 86 del decreto 6-91 del Congreso de la República (Código Tributario); por el decreto del Congreso de la República número 67-94, nuestro Código Tributario estipulaba sanciones administrativas para la defraudación Tributaria; pero a partir de la vigencia de los

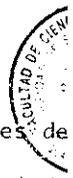
<sup>15</sup> Citado por Ossorio, Op. cit. p. 288

<sup>16</sup> García Belsunce Horacio R. Derecho Tributario Penal (Buenos Aires, de Palma, 1,985) p. 3

<sup>17</sup> Idem, p. 14



decretos 67-94 y 68-94, del Congreso de la República dichos tipos legales pasaron a encuadrar las citadas conductas de particular, contribuyente, administrado, en la norma penal. Resumiendo podríamos decir: Una infracción tributaria en sentido genérico, es la que incluye en ella toda clase de violaciones a las normas tributarias, substanciales o formales; de modo que comprende, delito, contravención violación de ordenes de la autoridad etc. Todo ello constituye una infracción en sentido genérico y esta puede ser quebrantando una ley Penal (infracción Penal delito), o una disposición administrativa; el quebrantamiento de ésta última constituye falta o contravención administrativa y el quebrantamiento a una ley penal constituye delito. En nuestro país la infracción administrativa tiene como consecuencia un sistema de medidas sancionatorias de naturaleza administrativa a través de un procedimiento administrativo y la infracción penal (delito), tiene como consecuencia de haber encuadrado en el tipo penal una pena; a través de un proceso penal, nuestro Código tributario decreto 6-91 reformado por el decreto 58-96 del Congreso de la República le da a la infracción una definición estipulada en su artículo 69, el cual indica: "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de indole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la administración tributaria, en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en otras leyes tributarias", siendo así como el legislador le da una interpretación auténtica, definiéndolo expresamente, por lo tanto tiene una significación legal. Art. 10 Ley del Organismo Judicial. Según Giuliani Founrouge, se considera infracción toda violación a leyes y reglamentos fiscales, pudiendo consistir la infracción en un delito o en una contravención, pero sin que estos términos tengan ninguna vinculación con sus similares del derecho penal. infracción, pues, es el género; delito y contravención las especies, significa de tal modo, el carácter específico de lo relacionado con violaciones a las normas tributarias, con independencia del derecho penal ordinario, y las diferencias de orden sustancial que separan, según su gravedad y trascendencia económico social, a unas infracciones de otras. Las jornadas (hispanoamericanas definieron el ilícito fiscal de la siguientes manera:) "Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de



realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera.  
Ilicito tributario o infracción Tributaria: El Licenciado López Velarde expone que el ilícito o infracción tributaria es un acto o comisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena, o efectuar lo que la misma prohíbe.

## CAPITULO II

### DELITOS Y CONTRAVENCIONES:

Para clasificar a las infracciones tributarias, sean para asignarle naturaleza penal a los delitos tributarios y su naturaleza administrativa o puramente tributaria a las contravenciones tributarias, García Belsunce indica que existen dos teorías las cuales tratan la naturaleza de los Delitos y contravenciones:

A)- Teorías que admiten la distinción cuantitativa o de grado: Esta teoría indica que en función de la importancia de la transgresión se considera que cuando la diferencia se hace en función del grado sobre la base de la importancia del bien jurídico lesionado por una u otra figura caemos en una distinción cualitativa. Por ello los sostenedores de la teoría de grado lo hacen en relación con la importancia de la pena que la infracción merece. Otros admiten que la falta o contravención es una infracción de reglas de conducta, mucho menos importante para la concentración del orden social que las reglas de conducta, cuya infracción constituye delito. Sebastián Soler: Sostiene que en la doctrina moderna prevalece el criterio de que entre delito y contravención no existe una diferencia cualitativa sino meramente cuantitativa ya que la contravención reproduce o puede reproducir en pequeño todas las cualidades características que se atribuyen a los delitos. Aparte de que hay delitos que contienen caracteres que algunas de esas doctrinas asignan a la contravención, por ejemplo, hay delitos que como elemento constitutivo contienen un mero peligro, mientras que hay contravenciones que requieren un daño para perfeccionarse.

Dependiendo del grado de importancia del impacto social la falta es una infracción de reglas de conducta mucho menos importante para la concertación del orden social que las reglas de conducta cuya infracción constituye delito.



- Teorías que aceptan la distinción ontológica: (Trata r en sólo tanto de delitos como de contravenciones)"Carrara, halla la distinción entre que el delito tiene como objeto el derecho al cual la ley le ha orgado su tutela mediante su prohibición y una sanción, mientras la contravención sólo protege los intereses de gobierno como actividad fácil a la realización productiva de otros derechos. La protección privada en el goce tranquilo paradójico de los derechos del ciudadano, mientras que con la contravención solo protege los intereses de gobierno, de revisión, aunque ningún mal haya sucedido ni tampoco haya sido inminente".<sup>18</sup> Bielsa ha dicho que "El delito es un ataque al bien jurídico que la ley quiere restablecer, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado vinculado con la administración pública por una obligación de colaborar en el interés, colectivo". En nuestro país no hay óbice alguno, por cuanto no tenemos legislación procesal administrativa propiamente dicha ya que las normas procedimentales están incluidas en la norma administrativa sustantiva y no hay faltas o delitos; ni éstos tipificados en la ley tributaria administrativa, ya que en esta solo existen faltas o contravenciones y el encuadramiento de delitos está en la ley penal; concretamente en los decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República, los cuales estipulan la defraudación tributaria. Nuestra ley tributaria no le da el nombre específico de falta o contravención al quebrantamiento de la misma, sino una denominación general de infracción tributaria, a las mismas.

TERCERA PARTE

CAPITULO I  
REGULACION JURIDICA DE LA INFRACCION  
TRIBUTARIA ADMINISTRATIVA (CONTRAVENCIONES)

(1) LAS FALTAS ADMINISTRATIVAS:

Nuestro maestro el Licenciado Rafael Godinez Bolaños en su folleto del Intervencionismo Estatal considera: Como falta o contravención administrativa, toda infracción o violación a

<sup>18</sup> Idem, p. 65





las disposiciones administrativas del Estado. Elementos  
las Faltas Administrativas:

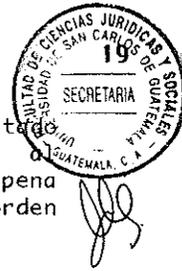
- 1) Acción: manifestación externa de la voluntad del sujeto que produce la falta, la acción es consciente y puede consistir en hacer o dejar de hacer algo.
- 2) Antijuricidad: Es el presupuesto objetivo de la culpabilidad y consiste en la contradicción que resulta de la conducta de una persona y la disposición administrativa.
- 3) Culpabilidad: Es un elemento de carácter psicológico y consiste en actuar o no actuar con el conocimiento de efectuar una conducta antijurídica, la culpabilidad resulta de la libre disposición de la voluntad para realizar una actuación jurídica.
- 4) Imputabilidad: En la infracción administrativa es necesario que exista una persona que de conformidad con las normas legales es responsable de su conducta antijurídica.

A.1) Clasificación de Las Faltas Administrativas:

- 1) Faltas Instantáneas: Se consuman en un solo acto o de inmediato por ejemplo: Cortar un árbol.
- 2) Faltas permanentes: Cuando su ejecución es continua y reiterada, por ejemplo No emitir o no entregar facturas, tickets, etc., o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias.
- 3) Faltas Por acción o comisión: Se produce cuando se hace algo que no es permitido o está prohibido ejemplo: Expende carne sin control sanitario y municipalidad.
- 4) Faltas por contravención Material: Estas resultan de acciones que normalmente son legalmente remitidas, pero que a causa de factores circunstanciales se invierten en actos ilegales V.G. el comerciante que sí lleva o mantiene los libros o registros contables, pero que no los tiene en el lugar que obliga el Código de Comercio. La falta no está en mantener los libros y registros contables sino en no tenerlos en forma y lugar indicados.

Toda falta tiene como consecuencia una sanción Administrativa La administración Estatal, tiene potestad legal por imponer sanciones a las personas que infringen las disposiciones administrativas las cuales están establecidas en norma legales de orden público emitidas por el Congreso o reglamentos emitidos por el Ejecutivo. manifestación de las Sanciones Administrativas:

- 1) Preventiva: Es un estado de conminación, apercibimiento amenazando con una sanción, por ejemplo la conminación de extender factura.



2) Ejecutiva: De una sanción administrativa es el resultado de un procedimiento administrativo para aplicarle a un infractor, la sanción administrativa, se trata de una pena administrativa como hecho represivo por alterar el orden público. Por ejemplo imponer una multa.

### 3) DIFERENCIAS ENTRE SANCION ADMINISTRATIVA Y SANCION PENAL:

#### 3.1) PENAL:

- 3.1.1).- Se aplica una sola vez por la infracción
- 3.1.2).- Se aplica el principio nullum crime nulla poena sine lege.
- 3.1.3).- Si causa autoridad de cosa juzgada, excepto lo regulado por el recurso de revisión.

#### B.2) ADMINISTRATIVA:

- B.2.1).- Puede ser aplicada varias veces por la misma infracción
- B.2.2).- El órgano que sanciona puede fijar el alcance de la ilicitud sancionada porque la ley establece la conducta infractora en forma genérica.
- B.2.3).- No causa autoridad de cosa juzgada, puede quedar firme para la administración, pero no adquiere autoridad de cosa juzgada. (Porque ésta solo se adquiere por una sentencia judicial). El órgano administrativo fija el alcance de la ilicitud, pero ello no quiere decir que pueda integrar infracciones tributarias, lo mismo que en el derecho penal, no se pueden crear nuevos delitos; en nuestro Código Tributario se prohíbe la analogía en cuanto a que por aplicación analógica no podrá instituirse sujetos pasivos tributarios, crear, modificar o suprimir obligaciones, excepciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni Infracciones Tributarias, sino se violaría el Principio de legalidad plasmado en el artículo 239 de la Constitución de la República de Guatemala. Resumiendo diremos que Sanción Administrativa: Es la retribución a la falta cometida, que se impone a una persona por la administración Pública, debido a su conducta violatoria, transgresora de las disposiciones de la administración y que está firme, hasta que es sometida a las autoridades judiciales por el interesado, al ejercer las acciones que le confiere la ley para defenderse.

### C) SANCIONES EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Clasificación Doctrinaria de las Sanciones Administrativas:

- 1.- Sanciones Privativas de Libertad:



Consiste en la imposición de la pena de prisión o de arresto por la conducta de acción u omisión, infringiendo leyes o reglamentos administrativos. En nuestro país esta pena solo la imponen los juzgados del orden penal.

2.- Sanciones de Multas Administrativas:

Es una sanción de carácter pecuniario, y es exigible por el Estado después de su imposición y puede ser cobrada ejecutivamente por medio del juzgado de lo Económico Coactivo y en otros casos. si la acción encuadra en un ilícito Penal por medio de la coacción a través de juzgados competentes.

3.- Sanciones de Comiso:

Este consiste en la pérdida de lo utilizado por el infractor para cometer la infracción administrativa. El infractor pierde dicho instrumento porque la autoridad administrativa se apodera del mismo y en caso de delito, los pone a disposición del Juez Penal (artículo 42 y 60 del Código Penal). Por ejemplo: la mercadería de contrabando.

4.- Sanciones de inhabilitación:

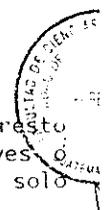
Por medio de ella el infractor queda suspendido para el ejercicio de ciertos derechos. Se trata de una incapacidad temporal y parcial, por ejemplo: Los funcionarios destituidos no puede optar a otro cargo público.

5.- Sanción de Pérdida de Cargo Público:

Consiste en la destitución del funcionario o del empleado público que incurre en las causales legales, que previo procedimiento se sanciona con el despido.

6.- Sanción de Clausura o cierre de Establecimiento abierto al Público:

Cuando el propietario de un establecimiento industrial, comercial o de servicios, incurre en infracciones administrativas, no obstante las: Conminaciones, Prevenciones, Multas, cancelación de licencias; y como corolario se sancionará con el Cierre temporal, clausura definitiva del establecimiento. Esta sanción se aplicará en nuestro país, según las reformas al Código tributario en su artículo 19, que reforma al artículo 16 anteriormente derogado por el decreto 67-94 del Congreso de la República; el cual indica que esta sanción se impone a personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos, o negocios que reincidan en la comisión de las relaciones tipificados conforme a los numerales 1, 4, 6, 9, 10 del artículo 94 del Código Tributario. Se opinó que éstas sanciones ya están legisladas como pena a la comisión del Delito de Defraudación Tributaria; por ello sería ilícito que un órgano administrativo imponiera una sanción que solo un juez competente puede ordenar.





- Cierre por riesgo de alteración del orden público y seguridad general.

Las advertencias punitivas que configuran delitos están creados o creados por la transgresión del Status jurídico de la sociedad, pero las advertencias previas punitivas y las prohibitivas, o sea, las faltas, son transgresiones a los intereses individuales frente a la organización social".<sup>19</sup> La sanción en el derecho administrativo, es la correlativa a una transgresión, en este sentido la palabra sanción se ha tomado como sinónimo de pena y es por ello que se ha hablado distintamente del carácter penal de las sanciones administrativas. A esta confusión de conceptos ha atribuido cesariamente el uso indiscriminado de las expresiones sanción y pena y la adaptación de la expresión disposiciones administrativas en algunas leyes de estricta naturaleza administrativa".<sup>20</sup> Un ejemplo de ello en nuestro derecho positivo sería la ley contra la defraudación y contrabando emanados por el Decreto 58-90 del Congreso de la República, que según nuestro Código penal en su artículo noveno vendría a ser una ley especial y se le aplicarían las disposiciones del Código Penal. La pena es necesariamente una sanción, pero su naturaleza la hace correlativa de la transgresión al Status jurídico de que hemos hablado. La pena pertenece por entero al Derecho Penal y no a otra rama del derecho. En nuestro país no existe problema en cuanto a si es la administración la que aplica el derecho penal puesto que la jurisdicción es única y los tribunales de justicia es a quienes les corresponde la potestad de juzgar y promover la ejecución del juzgado resolviendo conforme a derecho artículo 203 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 70 del Código Tributario reformado por el artículo 1 del Decreto legislativo 58-96 en su primer párrafo, que dice: "Competencia: Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con 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 denunciar el hecho a la autoridad judicial penal competente...". El estudio del Derecho Administrativo, como rama del Derecho Público interno que comprende las normas del ordenamiento jurídico positivo y los principios teóricos y

<sup>19</sup> Chiossone Tullio. Sanciones en el Derecho Administrativo. (Caracas. Universidad Central de Venezuela. 1973) p.8  
<sup>20</sup> Idem, p. 12

jurisprudenciales aplicables a la estructura y funcionamiento de los órganos de la administración y al ejercicio de la función administrativa con potestad sancionadora, la cual está establecida en normas legales emitidas por el Congreso o Reglamentos emitidos por el Organismo Ejecutivo. Para nosotros, la transgresión administrativa se refiere a la violación de la regla que impone un deber jurídico ciudadano frente a la administración. Esta transgresión se sancionará a fin de que sea cumplida, y son sancionados directamente por el funcionario administrativo competente. De acuerdo con nuestro derecho positivo tenemos, sanciones meramente Administrativas y Sanciones penales. En los dos tipos de sanciones indicadas, se establecen penas para castigar las Infracciones. El conocimiento de los delitos y faltas en general es siempre jurisdiccional, mientras que las contravenciones administrativas son sancionadas directamente por el funcionario administrativo competente. La creación de Delitos Fiscales tales como la defraudación Tributaria, pertenecen al Derecho penal no al Administrativo.

#### D) Elementos de la infracción Tributaria:

1.- Activo: Aquel que comete la infracción tributaria, ya sean delitos o simples contravenciones administrativas tributarias, es el sujeto a cuyo cargo surge la consiguiente responsabilidad.

2-Pasivo: Es el titular del bien jurídico lesionado por la infracción, es el ente público titular del crédito tributario, en materia de infracción es a través de la obligación tributaria, en esta el sujeto activo es el Estado y el pasivo el contribuyente, pero en materia de infracción tributaria el sujeto Activo es el contribuyente, que infringe la ley, y el sujeto pasivo es el Estado que es el afectado en su presupuesto por dicha infracción (administrativa o penal).

#### E) REGULACION JURIDICA DE LAS FALTAS O CONTRAVENCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

Código Tributario; El Estado en el ejercicio de su soberanía tributaria, por la relación de supraordinación tiene derecho o potestad legal para exigir coactivamente las sumas de dinero de los particulares que están obligados a tributar y por cuyo incumplimiento o transgresión se imponen sanciones. Recientemente se publicó el decreto legislativo 58-96 en el cual se amplía el campo de las infracciones, las cuales se sancionarán drásticamente. Haremos un breve comentario

Comparando lo establecido en el Código Tributario Decreto con las nuevas reformas:



Artículo 71 del Código Tributario reformado por el artículo 17 del Decreto 58-96 del Congreso de la República: Son infracciones Tributarias:

Infracciones Tributarias: Son infracciones tributarias las siguientes:

Pagos extemporaneo de las retenciones

La Mora

La omisión del pago de tributos

La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración tributaria

El incumplimiento de las obligaciones formales.

Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas".

Comentario: Se suprimieron los numerales 1 Defraudación y retención de tributos, se agregó al final del numeral 6 la expresión "y en las leyes tributarias específicas". Ahora es la infracción que quedo en lugar del numeral 1, la infracción será más leve y la sanción más drástica; además amplían las infracciones tributarias, ya que no lo serán únicamente las indicadas en el Código Tributario.

Pago extemporaneo de retención de tributos Según reforma al Código Tributario Decreto 58-96 del Congreso de la República en su artículo 23 que formó al artículo 91 del Decreto 6-91 del Congreso de la República

reforma el nombre de la Sección Segunda, del Capítulo II, el Título III y el artículo 91.

Comentario: En el primer párrafo se suprime el texto que dice: "o los pagaren fuera del plazo establecido por las leyes tributarias", le suprimieron este párrafo pues está especificado como constitutivo de mora. Además se le agregó un tercer párrafo, en el cual al no cumplir en el plazo indicado, la administración tributaria, pondrá el hecho conocimiento del tribunal competente.

2. La mora según la reforma al Código Tributario Decreto 58-96 del Congreso de la República en artículo 24 que reformó al artículo 92 del Decreto 91 del Congreso de la República

Comentario: Ahora con la reforma será más específica esta infracción ya que anteriormente se indicaba que: "incurre en mora el contribuyente que incumple la obligación tributaria dentro del plazo fijado por la ley". Además la reforma apareja una sanción especial, la cual antes de la misma se equiparaba con el artículo 89 del Decreto 6-91. También si el contribuyente acude a pagar después de realizada la fiscalización le encuadrarán una infracción de omisión del pagos de tributos, la cual tiene una sanción más severa.

3. Omisión del pago de tributos según la reforma al Código Tributario Decreto 58-96 del Congreso de la República en su artículo 20 y 21 que reformó al artículo 88 y 89 respectivamente del Decreto 6-91 del Congreso de la República

Comentario: Con esta infracción a un acto más leve le será aplicado una sanción mayor, ya que la misma como estaba vigente, dio lugar a confusión con lo que es el tipo de delito de defraudación tributaria del Decreto 67-94 del Congreso de la República en su artículo 2 numeral 1 porque el mismo lo tipificaba como delito.  
La sanción a esta infracción es muy drástica ya que de un 20% se elevó la multa a un 100 % , y en casos muy excepcionales a un 25% .

4. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, según la reforma al Código tributario decreto 58-96 del Congreso de la República en su artículo 25 que reformó al artículo 93 del Decreto 6-91 del Congreso de la República

Comentario: Por un lado se indica que constituye resistencia a la acción fiscalizadora cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración tributaria. lo cual es de muy amplia



aplicación y contrario a la interpretación restrictiva de las disposiciones sancionatorias.



6. Infracciones a los deberes formales, según la reforma al Código Tributario, Decreto 58-96 del Congreso de la República en su artículo 26 que reformó el nombre de la sección quinta del capítulo II, del título III y el artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República

Comentario: Aumentaron varios deberes tributarios y sus respectivas sanciones, las cuales son muy drásticas; sanciones pecuniarias muy elevadas y en algunos casos graduales, desde la multa, hasta el cierre temporal de la empresa.

CAPITULO II  
REGULACION JURIDICA DE LA  
INFRACCION TRIBUTARIA PENAL (DELITOS TRIBUTARIOS)

"La violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral Pública; por la misma razón, las sanciones tienen una finalidad represiva o intimidatoria, y no simplemente reparatoria del daño.

Se ha dicho que la conciencia pública no reprueba de la misma manera los delitos fiscales y los delitos de orden común, pero esto no es aceptable en forma absoluta. La moral colectiva es elástica y varía de país a país, aparte de que en una misma comunidad difiere en el tiempo y en el espacio. En épocas de inseguridad social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro que hace caer muchas barrera



morales, sin hacer distinciones sobre la naturaleza de delitos; en cambio, la conciencia pública es hoy sensible a las grandes defraudaciones tributarias y reacciona contra la desigualdad fiscal que ello crea. En consecuencia, no puede invocarse este argumento para invalidar una equiparación sustancial en ambos tipos de delitos".<sup>21</sup> Con la creación de delitos tributarios, la mayoría de veces no se aplica una sanción como consecuencia de la comisión de un supuesto legal, sino como un acto de coacción para lograr así la intimidación social.

Las disposiciones doctrinarias y legales en cuanto a determinar la existencia del delito rebasa el cometido de este trabajo de tesis; en consecuencia determinamos suficiente por su novedad lo relativo a la descripción de la infracción administrativa, para los efectos prácticos del mismo.

Anteriormente a la creación del delito de defraudación tributaria, se tipificaba penalmente el delito de apropiación y retención indebida: (Art. 272 del Código Penal); "Quien en perjuicio de otro, se apropiare o distrajere dinero, efectos o cualquier otro bien mueble, que hubiera recibido depósito, comisión o administración, o por cualquier otra causa que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, será sancionado con prisión de seis meses a cuatro años y multa de cien a tres mil quetzales". Aunque ahora hay controversias con que o cual delito se tipifica si este o los de defraudación tributaria; puesto que existen acciones delictuosas que se cometieron antes del entrar en vigencia del Decreto 67-94 Delito de Defraudación Tributaria.

Al definir la infracción señalamos que de acuerdo al principio de seguridad jurídica, el cual es una de las bases del derecho penal; para que la infracciones a las normas tributarias puedan ser sancionadas por el Estado, se requiere que previamente una ley describa la conducta respectiva, declarandola ilegal y señale la sanción correspondiente (Art. 17 de la Constitución de la República de Guatemala).

El incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sean sustantivas o formales, ha sido tipificado como violación punible tanto en el campo administrativo, e innovadamente en el campo judicial y desde luego la graduación de la sanción, variará en función de la gravedad de la violación a la norma

<sup>21</sup> Gluffani Founrouge, Op. cit. p. 571

ibutaria transgredida y las circunstancias en que  
odujo.



#### INDUCCION AL DELITO TRIBUTARIO:

ducción: "Proceder propio del inductor, quien es el que  
duce, instiga, persuade, mueve a uno para la realización de  
alquier acto, instigar, es una forma de participación  
iminal, consiste en inducir directamente a otra persona a  
realización del delito de que se trate el simple hecho de  
stigar configura por sí mismo un delito cuando el acto  
iminal a que se instiga no haya tenido realización, ya que  
haberla tenido se estará en el caso de participación  
iminal, o sea al tomar parte en la ejecución de un hecho  
ictivo, sancionado con mayor pena."<sup>22</sup>

ducir equivale entonces a tanto como despertar en otro el  
imo de cometer el delito o sea que el delito se  
aterializa, con solo inducir, instigar, seducir.

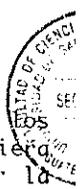
Inducción está enmarcada en el artículo cuatro del decreto  
7-94, del Congreso de la República por el cual se adicional  
artículo 273 literal "C" el cual queda así: "Inducción al  
delito tributario. El funcionario o empleado público o  
alquier otra persona que induzca a cometer delitos  
tributarios, será sancionado con prisión de 3 a 6 años y una  
alta equivalente al de la defraudación tributaria  
retendida". Además en el artículo 6 decreto legislativo 67-  
4 existe la figura del sobreseimiento obligatorio, en caso  
e que se satisfaga el tributo ante el Ministerio de Finanzas  
blicas, más sin embargo en el decreto del Congreso de la  
epública número 68-94, se le decretaron limitaciones al  
obreseimiento anterior y entre estas está lo que es la  
nducción o sea que en este delito no se aplica el  
obreseimiento indicado.

#### REGULACION JURIDICA DEL DELITO DE DEFRAUDACION RIBUTARIA Y SU PENA:

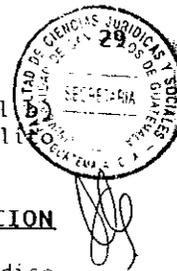
Supuestos jurídicos del delito de defraudación tributaria:  
contenidos en el artículo 2 del decreto 67-94 del Congreso de  
a República: Comete el delito de defraudación tributaria,  
uien deliberadamente:

<sup>22</sup> Ossorio, Op. cit. p. 377



- 
1. "Omita presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza a que estuviera obligado de conformidad con la ley". Por considerar la Corte de Constitucionalidad este numeral notorio y susceptible de causar gravámenes irreparables en su aplicación, resolvió suspenderlo en resolución de fecha 16 de marzo de 1995.
  2. "Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros" Con el decreto 58-96 Reformas al Código Tributario en su artículo 23 queda más especificada la infracción administrativa y no generará confusión con el encuadramiento penal.
  3. "Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos" Se derogó el artículo 84 del Código Tributario el cual tipificaba este acto como infracción administrativa y con la entrada en vigencia del decreto 67-94 encuadra lo que es un supuesto jurídico penal.
  4. "Omita la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que debe hacerlo, (hasta acá igual a los numerales 6 y 7 del art. 94 Código Tributario) o facture con menor valor al precio real de la venta con la misma intención". La primera alternativa de este delito está estructurada muy similarmente a lo que es una infracción a un deber formal estipulado en el artículo 26 de las reformas al Código Tributario, decreto 58-96 del Congreso de la República en su numeral 4.
  5. "Por razón del cargo que ocupa, omita la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado". Existen ya varias normas vigentes que indican encuadramientos a esta conducta de los servidores Públicos antes de la creación de éste supuesto; por ejemplo:
    - a).- Artículo 96 del Código Tributario, Decreto 6-91.
    - b).- Artículo 419 y 422 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República.
    - c).- Artículo 64 y 74 de la Ley del Servicio Civil, Decreto 1748
    - d).- Artículo 1 de la Ley de Responsabilidades, Decreto 1,547 de la Asamblea Legislativa.
  6. "Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos de los que le correspondan conforme tales exenciones o franquicias". Este era un supuesto de

transgresión administrativa en el artículo 85 literal derogado y éste mismo acto nació como supuesto de Delito de Defraudación Tributaria.



**CONSECUENCIA DE LA COMISION DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA:**

Toda norma jurídica está constituida por el supuesto Jurídico y la consecuencia de Derecho. El supuesto jurídico es la hipótesis de cuya realización depende el nacimiento del deber establecido en la norma.

La sanción, es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de dicho deber produce en relación con el obligado.

El autor del delito de defraudación Tributaria será sancionado: Con prisión de dos a seis años y multa igual al monto del impuesto omitido. (Esto en base al art. 41 de la constitución. las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido).

En caso de personas jurídicas, (responsables en base al artículo 38 de nuestro Código penal, se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, con iguales penas que para las personas individuales). Estas tienen una circunstancia agravante ya que además de la pena o penas aplicables a sus representantes se impondrá una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Además si son personas jurídicas que habitualmente cometan la defraudación, en un mismo periodo fiscal, se impondrá la multa señalada y el cierre temporal de la empresa, por plazo o que establece el artículo 19 del Decreto 58-96 Reformas al Código Tributario

**D) AGRAVANTES ESPECIFICOS:**

Circunstancia Agravante:

Los elementos accidentales del delito son las circunstancias atenuantes, agravantes y mixtas; el Código las denomina circunstancias que modifican la responsabilidad penal; tiene como finalidad, en última instancia, la fijación de la pena entre el mínimo y el máximo que establece la ley en cada figura delictiva. (art. 65 C. Penal)

Agravante:

En el campo del derecho penal, los delitos o determinados delitos pueden ser cometidos en circunstancias por medios o

personas que den al hecho delictivo una configuración normal ya que intervienen únicamente los elementos determinados del acto definido pero estos medios se pueden cometer en circunstancias, por medios o personas que agraven la responsabilidad en el presente caso es por Intuito Personae de quien los comete, que se agrava la responsabilidad: Artículo 3 del decreto 67-94 que adiciona al Artículo 273 "B";

"Agravante Especifico:

Son circunstancias agravantes para el delito, de defraudación fiscal cuando lo comenta:

Los profesionales, funcionarios, empleados publicos depositarios, expertos o custodios nombrados por autoridad publica, que accionen, omitan o coadyuven en la comisión de este delito".

#### CUARTA PARTE.

##### CAPITULO I

#### PRESUPUESTOS PARA PROCEDER A INICIAR UNA ACCION PENAL POR LA

#### COMISION DEL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA.

#### A) OBSTACULOS DE LA PERSECUCION PENAL (Cuestión Prejudicial)

Existe un concurso de normas (leyes) cuando una misma acción se bifurca en dos preceptos legales vigentes positivos o no que la regulan, como lo es la infracción tributaria.

Prejudicial: Significa "Que impone una cuestión previa a la principal; la cual tiene que ser incidentalmente resuelta por el mismo o por otro tribunal. Para Aguilera de Paz Cuestiones Prejudiciales: "Son aquellas que pueden tener influjo en la decisión de un proceso que se tramita ante un orden jurisdiccional pero cuyo conocimiento corresponde a un orden jurisdiccional distinto". <sup>23</sup>Son dos por tanto las notas esenciales del concepto

a) "Por un lado, que el conocimiento de la cuestión corresponde a una jurisdicción o a un orden jurisdiccional distinto de aquel en que se tramita el proceso (vebigracia cuestión penal que ventile un proceso de competencia administrativa)

<sup>23</sup>Citado por Gonzalez Perez Jesus. Derecho Procesal Administrativo (Bogota, Colombia, Editoria Temis; 1,985) p.67

o) Por otro lado, que aun cuando su conocimiento corresponde a otro orden jurisdiccional, está tan íntimamente ligada a la cuestión que se debate en el proceso, que en la decisión de esta tendrá influencia en la decisión de aquella" <sup>24</sup>. Las cuestiones Prejudiciales están reguladas entre la norma general que establece el principio de legalidad procesal y las normas que regulan la competencia. Desde una óptica legislativa la ubicación legal de las cuestiones prejudiciales es buena ya que el legislador tenía que salvar el problema que se presenta en los supuestos en los que la pena que necesariamente se ha de imponer de acuerdo con las normas establecidas y por los jueces y tribunales competentes, depende no solo de hechos materiales objetivamente aprehensibles, sino también de conceptos, relaciones y situaciones jurídicas de otros órdenes jurídicos distintos del penal. Son innumerables los tipos penales que están contruidos con la utilización de elementos constitutivos que se relacionan con intereses jurídicamente protegidos por normas civiles, mercantiles, Administrativas, laborales, etc y no son pocos los supuestos en que por ejemplo, los elementos modificadores o excluyentes de la responsabilidad penal, son propiamente relaciones de ese tipo. En todos esos casos para determinar el contenido de la sentencia es preciso aplicar tanto normas penales como normas jurídicas de distinto orden. Esas cuestiones se llaman prejudiciales porque su resolución es previa a la decisión final del Juez. No depende su existencia de que sean propuestas por las partes o por el Juez, surgen como cualquier elemento de tipo penal, sea constitutivo, impeditivo o excluyente. Lo anterior no quiere decir que las partes (fundamentalmente la acusada), no puedan alegar a lo largo del proceso la existencia o inexistencia de relaciones jurídicas de otros órdenes jurídicos, que deberán ser apreciados en sentido estricto al igual que cualquier otro elemento jurídico de tipo penal que pueda ser puesto en duda o negado a cualquiera de las partes durante el proceso. La regla general establecida en la ley es que siempre que la cuestión Prejudicial no sea determinante de la culpabilidad o de la inocencia, debe ser resuelta por el Juez Penal en el proceso penal. Debe de precisarse que cuando la ley se refiere a la culpabilidad. En todos aquellos supuestos en los que la existencia del delito (de cualquier delito) dependa de la relación jurídica extra penal, nos encontramos ante una causa prejudicial. Al no depender la existencia del



24 Ibidem p.69

delito de la resolución de esas cuestiones, sino que puede ser una distinta clasificación jurídica, que el juez resuelve.

"En realidad el planteamiento o el surgimiento de una cuestión Prejudicial no es nunca ejercicio de derechos, sino el mero hacer valer de relaciones jurídicas que se incorporan como elemento fáctico del supuesto de hecho de una determinada norma jurídica, de cuya aplicación se trata".<sup>25</sup>

Consecuencia de la declaración de Cuestiones Prejudiciales:

a) Suspender la tramitación del proceso en tanto no se decida la cuestión prejudicial por el órgano del orden jurisdiccional competente, cabe suspender el proceso hasta que la decisión de cuestión Prejudicial se produzca por el Juez con jurisdicción.

b) En nuestro derecho el Juez competente conoce y decide respecto de la cuestión Prejudicial, si la declara con lugar envía el expediente a la administración Pública y si la declara sin lugar el proceso continuará su trámite, ya que en nuestro ordenamiento es el Juez ordinario y solo él es quien puede decidir si unos determinados hechos son constitutivos de delito. Y como consecuencia: La existencia de una causa prejudicial determina la suspensión del Proceso Penal, hasta la resolución de aquella.

Tratamiento Procesal:

Quién puede proponerlas? La cuestión prejudicial que deviene causa prejudicial no existe por el hecho de que alguien la proponga, surge, por el contrario, como cualquier elemento fáctico del tipo penal. En nuestro Derecho Procesal Penal; según el artículo 292 del Código Procesal Penal cualquiera de las partes, por escrito fundado y oralmente en el debate. Durante el procedimiento preparatorio a cargo del Ministerio Público y se deducirá ante el Juez que controla la investigación, en forma de Incidente y si el Juez acepta su existencia, suspenderá el procedimiento, hasta que sea resuelto por el Juez competente, sin perjuicio de los actos urgentes de investigación. En nuestra práctica se han dado varios casos de la obstaculización a la persecución penal por

<sup>25</sup> Sandra, Vicente Gimeno, et al El Proceso Penal (Valencia, 1,988, Tirant Lo Blanch). p. 191

cuestiones prejudiciales, ya que antes de las reformas Decreto 58-96 al Código Tributario que modificó al Decreto 5-91 existía un concurso de leyes vigentes en el tiempo puesto que habían transgresiones administrativas que encuadraban en el mismo tipo que una figura delictiva, además se inicia un proceso penal y a su vez se continúa un procedimiento administrativo y los contribuyentes interponen la prejudicialidad porque existe un procedimiento administrativo pendiente de resolver, el que está en trámite en un juzgado de lo económico coactivo; y los abogados defensores del contribuyente creen que la resolución de ese procedimiento es tan importante para ellos, porque con ello desvirtuarán la acusación penal en base a esa sentencia, pero ahora con la entrada en vigencia de dichas reformas, algunas transgresiones son más leves con sanciones más drásticas y se diferencia más técnicamente un acto quebrantador de una ley administrativa que de una penal; además de ello se espera que en base al artículo 16 del Decreto citado reforma el artículo 70 del Código Tributario, ya que le agrega al párrafo segundo de dicho artículo quedando así: "Cuando... sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco". Con base a ello se espera que de la vigencia de la presente reforma en adelante disminuya los obstáculos a la persecución penal, en el sentido de que se podrá continuar dos procesos a la vez; por un lado deja la puerta abierta para continuar el procedimiento económico coactivo y por otro se continúa con un proceso penal. Más sin embargo ello vendría a transgredir el Código Procesal Penal en su artículo 126 indica, que se ejercitarán los procesos alternativamente, a menos que sea tomado como excepción a la norma citada y como efecto tendríamos que si ello prospera perdería impulso la persecución penal y existirá un doble esfuerzo judicial persiguiendo a un solo contribuyente.

Puesto que además del debido proceso penal para lograr la imposición de una pena al acusado de infringir las disposiciones tributarias, la administración Pública, a través del representante del Estado o su legítimo delegado, puede solicitar el ejercicio de la acción civil para lograr la satisfacción de los adeudos tributarios; o en su caso continuar únicamente el procedimiento económico coactivo, creado especialmente para cobrar en forma ejecutiva los adeudos tributarios.



**B) PRESUPUESTOS PROCESALES:**

Son los requisitos o circunstancias previas que necesariamente han de darse para constituir una relación jurídica válida.

Regulación legal de los presupuestos de procedibilidad a iniciar una acción penal por la comisión del delito de defraudación tributaria. Artículo 5 del Decreto 67-94 del Congreso de la República que adiciona el artículo 273 el cual queda así 273 "D": "Para iniciar la acción penal por la comisión de un delito Fiscal será necesario que previamente se agoten los procedimientos que establece el Código Tributario de tasación de los impuestos respectivos." numerales 1-3-4-6 del artículo 2 del mismo decreto.

1.- Omitir presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza a que estuviere obligado de conformidad con la ley.

3.- Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos.

4.- Omita la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo, o factura con menor valor al precio real de la venta con la misma intención.

6.- Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos de los que le corresponden conforme a tales exenciones o franquicias. Es indevido iniciar una acción penal por el delito de Defraudación Tributaria, sino se agota antes el presupuesto enunciado, se garantiza en cuanto a estos numerales el debido proceso, en consecuencia ellos serían la excepción del artículo 70 del Código Tributario, reformado por el artículo 16 del Decreto Legislativo 58-96. En los dos numerales siguientes ( 2-5 del art. 2 Dec 67-94) no es necesario agotar previamente los procedimientos de tasación de los impuestos respectivos:

2.- Habiéndolos percibidos, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio de una empresa o de terceros.

5.- Por razón del cargo que ocupa, omita la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado. Y el agravante específico de los profesionales, estipulado en el artículo 273 "B" del mismo decreto. Y cuando el Código Tributario no prevea dichos procedimientos y se determine con claridad el monto del incumplimiento de la obligación Tributaria. En estos casos en cualquier momento que la administración tributaria tenga conocimiento de la realización de dichos supuestos suspenderá, o ni siquiera iniciará un procedimiento

administrativo, para no poner en conocimiento del mismo al contribuyente y lograr así sorprenderlo.



c) **DETERMINACION TRIBUTARIA:** Nuestro Código indica que para iniciar la acción penal por la comisión de un delito fiscal será necesario una tasación de impuesto y esta es la valoración o evaluación correspondiente a la estimación, fijando o señalando dichos términos. Es la situación objetiva contemplada por la ley, se concreta y exterioriza en cada caso particular. La determinación de la obligación tributaria: "Consiste en un acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".<sup>26</sup> Mario Pugliese indica que la determinación no tiene eficacia constitutiva, porque su función es únicamente declarar la existencia de una relación jurídica ya establecida, ya constituida, admite que ese acto administrativo constituye una condición indispensable para que la relación misma sea jurídicamente concreta, eficiente y salga del mundo de las sombras para entrar en el mundo sensible. "El acto de determinación, que no debe ineludiblemente emanar de la administración (puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación del fisco), tiene carácter declarativo y cumple la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente. El deudor o el responsable al formular la "Declaración" impositiva, la administración al efectuar una "determinación de oficio", no crean nada ni se perfecciona obligación alguna; simplemente, reconocen o declaran en cuanto ha lugar por derecho, la existencia de una situación individual de carácter obligacional, nacida por imperio de la ley".<sup>27</sup> El Código Tributario en sus artículos: a) 31 y b) 103 indican: a) "Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria"; b) "La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o

<sup>26</sup> Guillani Founrouge. Op. cit. p. 453

<sup>27</sup> Ibidem, p. 461.

UNIVERSIDAD DE LA ADMINISTRACION DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

inexigibilidad de la misma", como podemos notar es con la realización del hecho generador que se origina la obligación tributaria y no con la determinación de la misma; con esta únicamente se declara su existencia. Por lo tanto la determinación tributaria tiene naturaleza esencialmente declarativa. En nuestra ley tributaria artículos 105, 107 y siguientes indican que la determinación de la obligación tributaria puede realizarla el contribuyente o el responsable y si no lo hace en el plazo estipulado, se realizará de oficio por la administración pública, sobre base cierta o presunta, utilizando promedios o porcentajes de ingresos o ventas, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente; así como de las sanciones e intereses que corresponda. (Presunción Iuris Tantum), admite prueba en contrario y recursos previstos. La determinación tributaria es necesaria en todos los tributos pero señalando con claridad que este acto no reviste carácter sustantivo sino meramente formal y documental de reconocimiento de una obligación preexistente.

## CAPITULO II

**EL PROCESO PENAL.** Todo proceso penal esta estructurado en forma de fases que cumplen, cada una de ellas objetivos específicos. Habitualmente, las principales son cinco:

En primer lugar, una fase de investigación o preparación también llamada "Instrucción" cuyo cometido principal consiste en la preparación de la acusación del juicio.

Una segunda fase donde se critica o analiza el resultado de esa investigación.

Luego una tercera fase "plena" o principal, que es el juicio propiamente dicho.

En una cuarta fase, se controla el resultado de ese juicio que es la sentencia, a través de distintos medios de impugnación o recursos.

Finalmente en una quinta etapa se ejecuta la sentencia que ha quedado firme. No todos los sistemas procesales organizan estas fases del mismo modo: algunos entregan la instrucción y el juicio a un mismo juez, mientras que otros la confían a jueces diferentes, algunos realizan todo el procedimiento por escrito en tanto otros hacen una instrucción escrita y un juicio oral no obstante, aunque cada Código disponga de estas etapas, según su propia modalidad, existen ciertos modelos básicos de estructuración de los sistemas procesales a los que responden en reglas generales los distintos sistemas



*[Handwritten signature]*

normativos. Entre estos: a) Sistema Inquisitivo: la acusación y la función de juzgar se encuentran reunidas en el juez, es escrito y secreto. b) Sistema acusatorio: Separación de funciones de investigar y juzgar, es público todo el proceso. c) Sistema Mixto: Se fusionan los anteriores la primera fase instrucción, es igual al sistema Inquisitivo, segunda fase o el juicio es público, igual al sistema acusatorio, no se dan en forma pura sino que tomando parte de cada uno de ellos. Con el advenimiento de la República constitucional y el fin de la monarquía absoluta en Europa continental, como no podría ser de otro modo, toca también a su fin la realización del derecho penal material, el procedimiento inquisitivo y da comienzo el procedimiento mixto. Otra vez se mostraba así el paralelo entre las ideas políticas y el tipo o esquema de realización penal, que se adoptaba, pues la revolución Francesa de fines del siglo XVIII, trajo consigo el llamado movimiento reformador del siglo XIX en materia procesal penal, el sistema mixto es una yuxtaposición de elementos acusatorios e inquisitivos, así se disciplina el proceso en dos etapas distintas, la primera de ellas predominantemente inquisitiva, aunque preparatoria (la instrucción) y la segunda predominantemente acusatoria y definitiva El Juicio Plenario. Lo que hizo el procedimiento inquisitivo fue actuar de oficio el derecho penal, restar ese ámbito de la libertad individual excluyendo la posibilidad de un derecho subjetivo al no otorgar la condición de la actuación del derecho material al sujeto privado. El proceso penal acusatorio al contrario tiene por rasgo distintivo su dependencia de la expresión de voluntad persecutoria de un sujeto privado como condición de la actuación de la voluntad de la ley. El Estado tiene a su cargo la persecución inmediata por medio de los órganos públicos predispuestos que aunque formalmente dividen la tarea, substancialmente apunta hacia una misma labor. Estructura de nuestro proceso: Primera Fase: Denominada fase de instrucción, es la preparación del juicio. Segunda fase: Denominada fase Intermedia, la que tiene por objeto el análisis del resultado de la investigación, controla peticiones de los sujetos procesales y del Ministerio Público. Tercera Fase: Que es el juicio (debate) propiamente dicho. Cuarta Fase: Fase de impugnación. Quinta Fase: Ejecución, tiene por objeto, la ejecución de la sentencia que ha quedado firme

### CAPITULO III SUJETOS PROCESALES



Una relación jurídica procesal es la que se desarrolla entre los sujetos procesales, como partes del proceso, produciéndose recíprocamente derechos y obligaciones, la naturaleza de la relación jurídica pertenece al Derecho público ya que este toma en cuenta la actividad jurisdiccional del Estado que es de Derecho Público. "Los sujetos procesales son las personas entre las cuales se desarrolla la relación jurídica".<sup>28</sup> En el proceso penal tenemos generalmente una persona acusadora, que puede ser una persona en particular, pudiendo ser el ofendido o bien cuando la acusación se inicia de oficio por el Ministerio Público; y el sindicado es la persona contra quien existe un señalamiento de la comisión de un hecho con apariencia delictuosa y tiene derecho de exigir un abogado defensor, sino lo hace, el tribunal se lo designará de oficio.

Los sujetos que intervienen en el proceso penal se pueden agrupar en tres grandes sectores:

- 1.- El juez y sus auxiliares
- 2.- Quienes acusan y llevan adelante la pretensión penal a la que se suma la civil, y
- 3.- Quienes se defienden, el imputado y el defensor como asistente suyo junto a ellos encontramos a los demandados civiles.
- 4.- Otros Sujetos Procesales: Que sin ser parte actúan en el proceso: Policías, testigos, peritos, traductores, consultores, técnicos, abogados, auxiliares de las partes que no sean el imputado.

**A) El Juez como sujeto procesal:** Es un funcionario del Estado que ejerce un determinado poder denominado poder jurisdiccional. En tanto las teorías objetivas facultad de solucionar un conflicto, como las subjetivas potestad de aplicar el Derecho al caso concreto. Para una y para otra el Juez es un funcionario del Estado con poder para solucionar un litigio que otras personas llevan a su consideración, no es cualquier solución, sino que aquella prevista en el orden jurídico para ese conflicto. Diremos que lo jurisdiccional es un poder propio del Estado que se expresa a través de ciertos funcionarios que tienen el deber de esa jurisdicción (ver art. 203 de nuestra carta magna en su 3er. párrafo). Las atribuciones jurisdiccionales, están

<sup>28</sup>Albeño Ovando, Glais Yolanda. Derecho Procesal Penal (Primera. Edición Guatemala, 1,994) p.70



determinadas por las normas de superior jerarquía dentro de un Estado, por ello es que los jueces no pueden acatar tareas incompatibles con la misión que les otorga la Constitución por ejemplo es incompatible la tarea de investigar con la juzgar. "Otro concepto fundamental con relación al juez como sujeto procesal es la idea del monopolio de la jurisdicción. En un Estado de derecho como el que todas las constituciones modernas procuran crear, el monopolio de la jurisdicción debe pertenecer a los Jueces organizados dentro del poder judicial".<sup>29</sup> TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS. En Guatemala no existen tribunales administrativos de acuerdo a nuestra Constitución la función jurisdiccional se ejerce con exclusividad por la Corte Suprema de Justicia, ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia tal cual ordena nuestro Código Tributario en art. 70, reformado por el artículo 16 del Decreto legislativo 58-96. Lo que si existe es la Policía Administrativa que como dice Garrido Falla: Es aquella actividad que la administración despliega en el ejercicio de sus propias potestades, que por razones de interés público, limita los derechos de los administrados mediante el ejercicio, en su caso de la coacción sobre los mismos. Se diferencia de las sanciones jurisdiccionales en que las sanciones administrativas se pueden aplicar varias veces, no causa autoridad de cosa juzgada, porque existe la posibilidad de someter el caso que la generará a proceso judicial (Contencioso Administrativo, Amparo), para solo respetar el monopolio jurisdiccional otorgado por la Constitución a la Corte Suprema de Justicia. Los Auxiliares del Juez: El Auxiliar fundamental es el Secretario. Resulta importantísimo que el secretario no ejerza nunca funciones jurisdiccionales, el debe de definir y procurar liberar al juez para que éste realice las tareas propiamente jurisdiccionales.

B) El Fiscal: Se relaciona necesariamente con el sistema acusatorio. En la medida que el Estado comienza a asumir como una de sus tareas primordiales el mantenimiento de orden y de la seguridad pública intenta aplacar los conflictos; ya que el conflicto inicial, "el delito" no pudo ser evitado, procura al menos evitar la venganza de la víctima. Genera para ello una figura que se apropia en cierto modo de los derechos de la acción a vengarse, a pedir reparación etc y lo ejerce en nombre del Estado.

<sup>29</sup> Binder M Alberto, Introducción al Derecho Procesal Penal (Buenos Aires Ad Hoc 1,993) p. 295

"El Ministerio Fiscal debe salvaguardar el interés estatal según el orden jurídico vigente. Ahora bien, el Estado como parte material, está interesado en que se castigue al culpable, que se absuelva al inocente, el Ministerio Fiscal, por lo tanto a pesar de ser parte, no debe ser parcial, al contrario ha de ser objetivo por completo. Al realizar actos el Ministerio Fiscal, en cumplimiento de su deber actos a favor del inculgado, conserva siempre, su función de parte activa puesto que todo lo que hace es un interés del Estado, y no del inculgado. Por lo tanto, este no le puede paralizar ni entorpecer en esta actividad. El Ministerio Fiscal es una autoridad coordinada con el tribunal, y como tal debe resolver las cuestiones jurídicas. También es independiente al interpretar la ley. No debe de elegir siempre la manera más dura de interpretar la ley (como algunos autores afirman)".<sup>30</sup>

¿Dónde se encuentra ubicado funcionalmente el Ministerio Público? Una de las mejores posiciones es la "Posición extra poder o independentista, según ella, el Ministerio Público no debe formar parte del poder judicial porque en ese caso podría quedar subordinado a la Corte Suprema de Justicia y sobre todo los fiscales pueden perder de vista su función y creer que son jueces cuando no lo son. Pero tampoco debe estar ligado al poder político sobre todo en América Latina donde el Estado está entre los que más delitos cometen y ello lo torna muy vulnerable a las presiones y a las influencias políticas. Frente a tal situación, de acuerdo con esta tercera postura, la solución consiste en generar una institución autónoma". Independiente "Autónoma".<sup>31</sup>

**B.1) El Querellante:** Existe junto al Ministerio Público otra parte acusadora fundamental: Se trata del acusador particular o querellante privado. Este puede actuar en aquellos casos en que el Ministerio Público no tienen nada que hacer, ni puede actuar de oficio. (v. art. 122, del Código Procesal Penal, querellante exclusivo). También puede aparecer lo que se denomina el querellante conjunto (adhesivo art. 116 del Código Procesal Penal y su adición en el artículo 9 del Decreto legislativo 32-96) en aquellos casos en que el acusador privado participa en el proceso junto con el Ministerio Público. Este acusador o querellante conjunto a su vez puede ser un querellante conjunto autónomo, cuando tiene atribuciones similares a las del Ministerio Público y

<sup>30</sup> Ernest Beling, Derecho Procesal Penal (Trad. fenech, Barcelona, Labor, S.A. 1,943) p. 105

<sup>31</sup> Binder M. Op. Cit p. 305

se ejerce de modo paralelo (o querellante definitivo art. 116) bien puede ser que un querellante, conjunto adhesivo, trabaje como tercero coadyuvante del Ministerio Público es cuando van de algún modo detrás de éste, colaborando y coadyuvando con el fiscal en la investigación de los hechos. Para el efecto deberán solicitar la práctica y recepción de pruebas y cualquier diligencia, harán sus solicitudes verbalmente o por simple oficio (Art. 9 Decreto 32-96 que reforma el Código Procesal Penal). Cuando entro en vigencia el decreto 67-94 por el cual se crea el delito de Defraudación tributaria, se iniciaron los procesos para la persecución de los mismos; más de algún juzgador era del Ministerio de admitir como querellante adhesivo al representante de Finanzas Públicas mientras que otros no aceptaban dichos criterios enmendando éstas resoluciones aduciendo errores en base al artículo 284 del Código Procesal Penal, basándose en el artículo 116 el que indica que los órganos del Estado solamente podrán querellarse por medio del Ministerio Público; se exceptúan las entidades autónomas con personalidad Jurídica. No se aceptó como querellante adhesivo al representante del Ministerio de Finanzas Públicas, ya que no se encuentra dentro de las entidades que puedan provocar la persecución penal, ni se adhiere a la ya iniciada por el Ministerio Público. Por otro lado en las leyes vigentes y doctrina dice: Que el ejercicio de la personería puede ser decretado por:

- Delegación legal: Cuando la representación legal del Estado la otorga la ley a un funcionario distinto del Procurador General del Estado, Ley del Ministerio de Finanzas Públicas, art. 13 numeral 13 de dicha ley para el caso que nos ocupa. A pesar de ello también existe:

Una delegación por resolución; Por la cual el Procurador General de la Nación emitió el acuerdo número 35-93 en el cual se delega personería a funcionarios del Estado del ministerio de Finanzas Públicas, pero pese a todo ello la discrepancia de leyes vigentes se mantiene y no se admite como querellante adhesivo a dichos funcionarios y actúan de alguna manera como auxiliar en calidad de asesor o consultor técnico, ya que es el ministerio de Finanzas Públicas el que se inicia y promueve la persecución penal. (Art. 141 Código Procesal Penal). Más sin embargo en base al artículo 16 del Decreto Legislativo 58-93, que reforma al Código Tributario en su artículo 70 dice en su tercer párrafo "... El Juez Contralor de la



investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la administración tributaria se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal". Con ello se otorga una norma específica para que el organismo ejecutivo a través de Finanzas Públicas coadyuve con la persecución de los delitos de defraudación tributaria con el Ministerio Público reformando así la práctica judicial.

**C) El Imputado y su Defensor:** El tercer grupo importante dentro de los sujetos procesales es aquel que se suele denominar las partes, pasivas por contraposición a las partes activas que son las que hemos considerado anteriormente. Se trata fundamentalmente del imputado. Aquella persona contra quien se dirige la pretensión penal. El imputado es precisamente uno de los sujetos esenciales del proceso. Una cuestión muy importante que debe quedar clara es que no se debe confundir de ninguna manera al imputado con el autor del delito. El ser imputado es una situación procesal de una persona, situación que le otorga una serie de facultades y derechos. Puesto que una persona absolutamente inocente puede ser imputado; no se puede hacer de todo imputado un culpable, porque para decidir eso existe el debido proceso, artículo 14 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Las facultades de los imputados están ligadas a la idea de la defensa en juicio. El imputado es el titular del derecho de defensa y comprendidos dentro de ese derecho está el derecho a declarar o no, el derecho a pedir prueba, el derecho a realizar instancias procesales etc. Y uno de estos derechos fundamentales es el derecho a contar con un defensor, es decir, contar con un asistente que lo auxilie ante un juez en su defensa.

Se especifica su denominación en el curso de las diversas etapas procesales así: Sindicado: Si existe señalamiento de la comisión de un hecho con apariencia delictuosa. (Código Procesal Penal art. 70) Imputado: Si se dicta auto de procesamiento (Fase de instrucción e intermedia). (art. 260 Código Procesal Penal.) Acusado: Si se formula acusación oficial y se abre la fase del debate (art. 370 Código Procesal Penal) Condenado: Si se dicta sentencia condenatoria.

**D) Otros Sujetos Procesales:**

Según el Dr. Jurgén Baumann; los sujetos procesales enumerados desempeñan un papel en cada procedimiento (los acusadores privados y conjuntos solo lo desempeñan excepcionalmente).





no actúan otros sujetos procesales, por ejemplo:

- Asistencia judicial, en especial prestada a los menores
- Autoridades administrativas
- Terceros Intervinientes. Testigos, Peritos y otras personas que proporcionan informaciones.

- **Autoridades Administrativas:** La autoridad financiera desempeña funciones en el procedimiento penal impositivo. Es la y no el Ministerio público, ante todo, autoridad investigadora. La competencia respecto de la persecución penal, de parte de la autoridad financiera no va más allá de la promoción de la acción pública de dicha ordenanza, tal es el caso en nuestra legislación.

En la actualidad existen funciones en el procedimiento penal tales como asesoría financiera y otorgamiento de elementos de convicción para el proceso), con arreglo al Código Tributario.

Capitulo IV  
La Estructura del Proceso Penal

Como recordaremos cada proceso está estructurado en forma de fases que emplean cada uno de ellos objetivos específicos; la primera de ellas es:

**1) LA FASE DE INSTRUCCION**

**1.1 NATURALEZA JURIDICA;** Funciones "Nace entonces la instrucción penal, regulada como etapa preparatoria, del procedimiento, cuyo fin específico es reunir los elementos tanto de cargo como de descargo que den base al requerimiento de justicia en alguno, de los sentidos expresados anteriormente".<sup>32</sup> La instrucción es, entonces la etapa preparatoria del procedimiento penal, cumplida por escrito y en forma parcialmente pública y contradictoria con el fin de dar base al requerimiento fiscal de persecución o cierre del procedimiento.

En ésta primera fase es en la cual se analiza el modo en que cierto conflicto social ingresa al sistema penal y las circunstancias que pueden hacer que se convierta en materia de un juicio penal, o bien que egrese del sistema antes de alcanzarlo. También los modos válidos o inválidos de desarrollar esta etapa, en función de las características de un proceso garantista y democrático. Se puede afirmar sin

<sup>32</sup> Maier, Julio B. J. La investigación Penal, preparación del Ministerio Público. (Buenos Aires Lerner 1,975) p. 25

BIBLIOTECA CENTRAL

temor a equivocarse que en el comienzo del proceso penal se halla la vida social".<sup>33</sup>

Los canales a través de los cuales ingresa la primera información sobre el supuesto conflicto, que por lo mismo pueden ser considerados como los que dan nacimiento al proceso penal se denominan actos iniciales del proceso y pueden ser de distinta clase. El primer y más común es la denuncia. El acto mediante el cual alguna persona, que ha tenido noticia acerca del hecho conflictivo inicial, lo pone en conocimiento de alguno de los órganos estatales encargados de la persecución final (policía, fiscales, jueces), sin embargo, se puede establecer casos particulares de denuncia obligatoria, es común que los códigos establezcan esa obligación siempre que exista una situación profesional o funcional de mayor compromiso con el orden público (art. 297, 298 #1 Código Procesal Penal). También se exige que el denunciante por supuesto también en la medida concreta de sus posibilidades señale las pruebas o los antecedentes de la noticia que lleva a las autoridades, es acá donde coadyuva enormemente el Ministerio de Finanzas Públicas, al aportar los antecedentes básicos de la noticia criminis. En algunas ocasiones, quien hace la denuncia es directamente la víctima, (En este caso el Estado en su Patrimonio), y no solo se limita a ello sino que solicita intervenir en el proceso. Para hacer dichas denuncias fue creado por acuerdo 15-95 de la Corte Suprema de Justicia, el Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal, para que con exclusividad, realice el control jurisdiccional de la investigación de los delitos que se cometan con motivo de la defraudación fiscal, en el departamento de Guatemala.

-b) Querrela: "Acción penal que ejercita, contra el supuesto autor de un delito, la persona que se considera ofendida o damnificada por el mismo (o sus representantes legales), mostrándose parte acusadora en el procedimiento, a efectos de intervenir en la investigación y obtener la condena del culpable, así como la reparación de los daños morales o materiales que el delito hubiere causado".<sup>34</sup>

-c) Prevención Policial: Medio usual de iniciar el sumario en los delitos que dan lugar a la acción pública, mediante las actuaciones y diligencias practicadas por los funcionarios de la policía tan pronto tiene conocimiento de la comisión de un delito, dándole obligación pública con obligación de

<sup>33</sup>Barzizza Binder Alberto, El proceso Penal (Costa Rica III ed 1,991) p.

20

<sup>34</sup>Ossorio, Op. cit. p. 632



informar inmediatamente a la autoridad judicial, no contiene exposición alguna del detenido, sindicado o imputado solamente constan los datos de identificación que se haya podido esclarecer. En el caso del delito que nos ocupa este es un canal de ingreso frecuente. Nuestro Código Procesal Penal indica: Actos introductorios, forma de iniciar el proceso artículo : 297 Denuncia 298 Querrela 304 Prevención Policial. 304

Substancialmente, durante este periodo preparatorio se realizan cuatro tipos de actividades: 1. Actividades puras de investigación, 2. Decisiones que influyen sobre la marcha del procedimiento, 3. Anticipos de prueba, es decir prueba que no puede esperar a ser producida en el debate, 4. Decisiones o autorizaciones vinculadas a actos que pueden afectar garantías procesales o derechos constitucionales. "En realidad la mayoría de nuestros sistemas procesales latinoamericanos, lo que debería constituir una actividad creativa, se ha convertido en una actividad rutinaria en una simple acumulación de hojas con actas reunidas mas o menos mecánicas, este fenómeno de burocratización, de la investigación el cual da lugar a mucha impunidad es una consecuencia del procedimiento escrito y de la adopción del sistema inquisitivo en esta fase todo ello conduce a una formalización excesiva de la investigación".<sup>35</sup>

Cuando se hace rutinaria, se pierde uno de los principios básicos, la necesidad de crear "estrategias de investigación" Autorizaciones Judiciales: Durante el desarrollo de este procedimiento preparatorio se hace necesario tomar decisiones, como contralor de la investigación preliminar a cargo del Ministerio Público entre las decisiones a través de resoluciones está resolver el encarcelamiento preventivo, el auto de procesamiento, resolver los obstáculos a la persecución penal, Medidas Sustitutivas, ordenar allanamiento, secuestrar objeto, anticipo de prueba, en esta fase según el art. 317 Código Procesal Penal cuando sean necesario se recabarán, de urgencia los medios de investigación vigentes porque no son aún calificados como medios probatorios sino hasta el debate, el conjunto de estos elementos son probatorios, constituyen la preparación de la acusación. Y para no perderlos cuando hay peligro de que desaparezca se da, la anticipación de la misma.

<sup>35</sup>Barzizza Binder, Op. Cit. p. 25

Duración: El procedimiento preparatorio deberá concluir dentro de un plazo de tres meses, según la reforma del Decreto 32-96 en su artículo 23 en casos especiales podrá prorrogar por un mes la investigación. Conclusión: Los actos de conclusión de la fase preparatoria son:

- a) Petición de apertura a juicio: Con la cual se inicia la acusación
- b) Sobreseimiento .
- c) Clausura provisional: Cuando no correspondiere sobreseer y los elementos de prueba resultaren insuficientes para requerir la apertura a juicio.
- d) Archivo: Corresponde a archivar, cuando no se hay individualizado al imputado o cuando se haya declarado su rebeldía.

## **B) EL PROCEDIMIENTO INTERMEDIO**

"Procedimiento intermedio es la fase de transición entre el procedimiento preparatorio y el juicio propiamente dicho. Formalmente la fase intermedia, constituye el conjunto de actos procesales que tiene como fin la corrección de los requerimientos o actos conclusivos de la investigación, los realiza el juzgado competente para ello. La fase intermedia cumple dos funciones, discusión o debate preliminar sobre los actos o requerimientos conclusivos de la investigación y la otra de decisión judicial por medio de la cual se admite la acusación. Dentro de este debate preliminar, tanto el imputado como su defensor tienen oportunidad de objetar la acusación solicitada por el Ministerio Público para considerar que la misma carece de fundamento suficiente para iniciar la acusación".<sup>36</sup>

## **C) EL JUICIO PROPIAMENTE DICHO:**

Con la Apertura a juicio se inicia la acusación. Es el acto más importante de continuación. Este es considerado como aquel juicio que se sustancia en sus partes principales de viva voz y ante juez o tribunal encargado del litigio, es un tribunal distinto al de la fase preparatoria e intermedia con el propósito de discutir los elementos probatorios introducidos y escuchar las argumentaciones de las partes para luego decidir.

**IMPUGNACION:**

<sup>36</sup>Riveño Quando, Op. cit. p. 106

Para reestudiar las decisiones judiciales, es la facultad que la ley confiere a las partes para que pueda cuestionar o atacar las resoluciones judiciales, que les cause agravio para obtener una nueva decisión, del mismo juez que la dictará.



**CAPITULO V**  
**FORMAS DE DAR POR TERMINADO EL PROCESO PENAL DEL**  
**DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA**

- ).-Excusa absolutoria;
- ).-Sobreseimiento;
- ).-Sentencia

**) EXCUSA ABSOLUTORIA:**

Las excusas absolutorias como causa que excluyen la punibilidad, "Son verdaderos delitos sin pena que se han cometido por razones de política criminal, con ellas los legisladores han excluido de punibilidad conductas transgresionales. Con las excusas al delito queda intacto, no desaparece, le es imputable al sujeto porque actuó dolosamente y con plena capacidad de comprender su conducta, empero no se le impone la pena que corresponde, o sea que las excusas absolutorias son causas que dejan subsistir el carácter delictivo de la acción, causas personales que solo excluyen la pena según Ernesto Mayer, pues por las causas que concurren en la persona del autor del delito, el Estado no establece contra tales hechos ninguna pena".<sup>37</sup>

Por ello se ha dicho que las excusas absolutorias son circunstancias en que a pesar de subsistir la antijuricidad y la culpabilidad queda excluida desde el primer momento la posibilidad de imponer la pena al autor. v.g.: Artículos del Código Penal: 139, 137, 476, 172 etc., artículo 6 Decreto 17-94 del Congreso de la República.

**) Sobreseimiento:**

Corresponderá sobreseer cuando resulte evidente la falta de alguna de las condiciones para la imposición de una pena, o no existiere razonablemente la posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba.

<sup>37</sup>Palacios Motta, Op. Cit. p. 93

"Máximo Castro indica que es un acto por el cual es Juicio declara no haber lugar provisoria o definitivamente a la formación de causa, o bien ordena suspender la tramitación hasta que el procesado sea habido" <sup>38</sup>

"Se impide que el imputado sea sometido a juicio cuando no existan elementos de convicción, suficientes como para fundar una acusación en su contra, o, dicho de otro modo, cuando se dude sobre los extremos objetivos (existencia del hecho) o subjetivo (participación culpable) de la imputación delictiva. A su vez, la mayoría establece un término (variable según las distintas leyes, en cuanto duración y efectos). Vencido el cual si esa imposibilidad de acusar se mantiene todavía el proceso se trunca en forma definitiva". <sup>39</sup>

A) Imposibilidad de elevar a juicio la causa por duda sobre los extremos de la imputación: En casi todos los códigos se exige, para permitir la elevación de la causa a juicio, que la participación culpable del imputado en el hecho que se investiga se halle acreditada, por lo menos en grado de probabilidad, pero así como es suficiente para elevar a juicio que se crea probable la culpabilidad del imputado, es necesario recalcar que tal probabilidad debe existir como mínimo para que sea legítimo hacerlo. Por otra parte cuando vencidos los términos de la instrucción no corresponda sobreseer, ni las pruebas sean suficientes para disponer la elevación a juicio, el juez no podrá provocar el trámite de clausura ni elevación a juicio. Lo que deberá hacer es disponer de la ordenación de la prórroga de la instrucción o bien dictar el sobreseimiento provisional (clausura provisional, art. 331 del Código Procesal Penal).

B) Se exige esencialmente como vemos (en la mayoría de leyes) que las pruebas no suministren la certeza de la inocencia del imputado; con lo cual no correspondería sobreseer, sino por el contrario, se estima que la investigación proporciona fundamento para el debate público. Todo lo expuesto, permite concluir que la duda sobre los extremos de la imputación impide la elevación de la causa a juicio en la legislación, se protege así el interés individual, impidiendo el sometimiento a juicio de un imputado cuya culpabilidad no aparece suficientemente acreditada (contando los perjuicios que seguramente tal cosa le acarrearía) y quizá también el interés social (evitando

<sup>38</sup>Citado por Ossorio, Op. cit. p. 713.

<sup>39</sup>Cafferata Nores, José I. Derecho Procesal Penal (Buenos Aires, de Palma, 1,988) p. 229



*[Handwritten signature]*

nútiles desgastes jurisdiccionales). Si bien el interés individual del imputado es protegido al disponer su libertad impedir que sea sometido a juicio oral y público, cuando no sea posible emitir, por lo menos, un juicio de probabilidad sobre su participación culpable en el hecho que se investiga para fundar en él una acusación), no es posible mantener esta situación indefinidamente, si realmente se quiere tutelar con ella el interés, del imputado. Resulta indudable como reiteradamente lo hemos señalado, que un proceso no puede quedar abierto en forma indefinida, es decir, sin término aunque pueda pensarse que nuevos elementos de juicio pueden modificar la situación del imputado, para lo cual existe la clausura provisional; la cual se aplica en determinados casos en los que si hay prueba pero que resulta insuficiente para requerir la apertura a juicio, por lo mismo prudente sería establecer un computo de espera que sin significar una exagerada prolongación del proceso, permita la eventual recepción de nuevos elementos de juicio, disponiendo simultáneamente el cese de las medidas coercitivas que se hubieren dispuesto sobre el imputado. Como ya lo hemos adelantado, dentro de las pautas de solución común imposibilidad de elevar el juicio si hay duda existen modalidades legislativas especiales, que establecen preferencias en cada legislación. A) Sobreseimiento definitivo obligado: El sobreseimiento resulta obligatorio, no por la sola decadencia de los plazos fijados, sino por esta y otra razón que debe coexistir, la imposibilidad de elevar la causa a juicio, de formular una acusación formal, por ser insuficientes las pruebas reunidas hasta el momento. Aquí el problema ya es distinto, pues a pesar de los esfuerzos realizados por los órganos judiciales del Estado, no se ha logrado reunir las pruebas suficientes para fundar una acusación que permita la apertura del juicio. Y cuando a pesar de la falta de certeza no existiere razonablemente la posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba, además corresponde el sobreseimiento cuando resulte evidente la falta de alguna condición para la imposición de una pena. Se dan dos situaciones: La imposibilidad de proseguir el proceso, al no poderse acusar y el transcurso de un plazo.

Como una excepción en los delitos de defraudación tributaria, se da una especie de sobreseimiento obligatorio ya que a pesar de que se cumple o no el plazo de la instrucción, sino que existe la imposibilidad de elevar la causa a juicio, de formular una acusación formal, por ser insuficientes las pruebas reunidas hasta el momento, este delito tiene la

especialidad de que aunque se cumpla o no el periodo de investigación existan o no suficientes elementos probatorios para solicitar al Juez la apertura de juicio con la que se inicia la acusación, si el encausado satisficiera debidamente al fisco impuestos evadidos, los intereses, multas y costas procesales causales el proceso DEBERA SER SOBRESEIDO. En cualquier fase del proceso hasta antes que la sentencia quede firme, para acreditarlo, la administración tributaria ingresa un memorial en el cual indica que se tiene por cumplida en forma total la obligación tributaria relacionada y por resarcida.

**C) Sentencia:**

Es la declaración del juicio y resolución del Juez; un acto procesal emanado de los órganos jurisdiccionales que deciden la causa o punto sometido a su conocimiento. Después de año y medio de vigencia del Decreto del Congreso de la República 67-94, se anunció que se preparaban los dos primeros juicios orales en debate público.

**D) LIMITACIONES PARA APLICAR LA EXCUSA ABSOLUTORIA O EL SOBRESEIMIENTO A DELITOS DE LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL DECRETO 68-94 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA**

Con el decreto 68-94, se introdujeron reformas al sobreseimiento obligatorio en casos de satisfacción al fisco de los impuestos objeto del proceso, decretando limitantes al mismo, como una especie de arrepentimiento legislativo. Puesto que en el decreto 67-94 solo se menciona el sobreseimiento obligatorio pero en el decreto 68-94, se enmienda legislativamente el mismo y se especifica literalmente la aplicación de la Excusa Absolutoria o sobreseimiento nombrando indistintamente a ambos. No será aplicable la excusa absolutoria o el sobreseimiento de la causa, a quien indebidamente se apropie de recursos provenientes del Impuesto al Valor Agregado -IVA- o siendo agente de retención se apropie de las retenciones aplicadas conforme la ley del Impuesto Sobre la Renta -ISR- artículo 273 g) numeral 2, Decreto 68-94. A quien interne, venda, transfiera o en cualquier forma enajene bienes importados sin haber cubierto previamente los impuestos y derechos de importación que recaigan sobre los mismos, salvo el caso de las enajenaciones realizadas dentro de almacenes fiscales y zonas francas debidamente autorizadas por la ley. (Como se observa éste de alguna manera es un nuevo tipo de defraudación no estipulado en los encuadrados en el decreto

7-94 e introduciendolo en las limitaciones) No se aplicara obreseimiento a los funcionarios o empleados públicos lectos o nombrados por autoridad Pública, que aparezcan encausados en proceso por cualquiera de los delitos de efraudación tributaria o aduanera ni aún bajo circunstancia de satisfacer al fisco los impuestos evadidos. Como se denota ahora con la reforma, también abarca a los funcionarios de las aduanas, encausados por delitos de efraudación aduanera y no solo a funcionarios encausados el delito de defraudación tributaria). Ni a quienes induzcan a la comisión del delito, acá ni aunque los que induzcan cancelen el impuesto que otra persona dejo de cancelar por inducción de ellos se le concederá el obreseimiento de su caso. Pareciéndonos esta limitante un acto violatorio de la Constitución, transgrediendo el principio del debido proceso, negando una fase procesal correspondiente en circunstancias específicas. v.g. Artículo 28 del Código Procesal Penal.



*[Handwritten signature]*

**QUINTA PARTE  
CAPITULO I**

**ACOTACION PRACTICA: ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD  
PARCIAL PENDIENTE DE RESOLVER, EN CONTRA DEL DECRETO  
LEGISLATIVO 67-94**

PROCESO CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD NUMERO 131-95 A CARGO DEL OFICIAL TERCERO DE SECRETARIA:

l) Con fecha nueve de marzo de mil novecientos noventa y cinco se planteo Acción de Inconstitucionalidad auxiliada por los abogados Fernando Linares Beltranena, José Rolando Quesada Fernández y Lea Marie De León Marroquín, cuyo objeto de impugnación fue:

a).- "INCONSTITUCIONALIDAD DEL INCISO PRIMERO DEL ARTICULO SEGUNDO DEL DECRETO 67-94 QUE ADICIONA EL ARTICULO 273 A DEL CODIGO PENAL, POR VIOLACION AL ARTICULO 17 DE LA CONSTITUCION:"

b).- "INCOSTITUCIONALIDAD DEL INCISO PRIMERO DE ARTICULO SEGUNDO DEL DECRETO 67-94, QUE DICE "COMETE DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA QUIEN OMITA ENTERAR. ", QUE ADICIONA EL ARTICULO 273 A DEL CODIGO PENAL, POR VIOLACION AL ARTICULO 46 DE LA CONSTITUCION:"

c).- "INCONSTITUCIONALIDAD DEL INCISO PRIMERO DEL ARTICULO SEGUNDO DEL DECRETO 67-94, QUE DICE "COMETE DELITO DE

DEFRAUDACION TRIBUTARIA QUIEN OMITA PRESENTAR...",  
ADICIONA EL ARTICULO 273 A DEL CODIGO PENAL POR VIOLACION  
ARTICULO 46 DE LA CONSTITUCION:"

d).- "INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 7o DEL DECRETO 67-94  
QUE ADICIONA EL 273 "F" DEL CODIGO PENAL, POR VIOLACION A LOS  
ARTICULOS 12 Y 203 DE LA CONSTITUCION:"

2) Con fecha dieciséis de marzo de mil novecientos noventa y cinco se resolvió:

I) La suspensión provisional del Decreto 67-94 del Congreso de la República en sus artículos 2 en el inciso 1 del artículo 273 "A" que adiciona al Código Penal; y 7 que adiciona el artículo 273 "F" al Código Penal.

II) se da audiencia por quince días comunes al Ministerio Público y al Congreso de la República.

III) publíquese este auto en el Diario Oficial como lo manda la ley; IV) NOTIFIQUESE."

3) Con fecha veintidós de marzo de mil novecientos noventa y cinco el Licenciado Ramiro de León Carpio, solicita: " 5.- Que se amplie el auto de fecha dieciséis de marzo del año en curso, dictado dentro de la acción de inconstitucionalidad parcial planteada por el Abogado y Notario Fernando Linares Beltranena, en contra del Decreto numero 67-94 del Congreso de la República: 6.- De consiguiente, que se confiera al Ministerio de Finanzas Públicas audiencia por quince días."

4) Con fecha treinta de marzo de mil novecientos noventa y cinco el Ministerio Público evacúa audiencia solicitando: "DE FONDO: que al dictar sentencia se declara: A). PARCIALMENTE CON LUGAR: LA ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD PARICAL, promovida por el Abogado Fernando Linares Beltranena, en contra del inciso 1o. del artículo 2o. del Decreto 67-94 del Congreso de la República. En consecuencia deberá quedar sin vigencia. B). PARCIALMENTE SIN LUGAR: LA ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL, promovida por el Abogado Fernando Linares Beltranena, en cuanto al artículo 7o. del Decreto 67-94 del Congreso de la República."

5) Con fecha cinco de abril de mil novecientos noventa y cinco, el Congreso de la República evacúa audiencia solicitando: " Que agotado el trámite correspondiente, se señale día y hora para la vista y se dicte sentencia declarando: a) Sin lugar la acción de inconstitucionalidad parcial planteada por el abogado Fernando Linares Beltranena, en contra: Del artículo 2, del Decreto numero 67-94 del Congreso de la República, que adicionó al Código Penal el artículo 273 "A", cuyo inciso 1. impugna expresamente el



postulante. Y, del artículo 7, del mismo Decreto identificado, que adiciono al Código Penal el artículo 273 "F", que también impugna expresamente el postulante."

6) Con fecha siete de abril de mil novecientos noventa y cinco, La Presidencia comparece a evacuar la audiencia solicitando: "Que agotado el trámite correspondiente, se señale día y hora para la vista y se dicte sentencia declarando: a) Sin lugar la acción de inconstitucionalidad parcial planteada por el abogado Fernando Linares Beltranena, en contra: Del artículo 2, del Decreto numero 67-94 del Congreso de la República, que adiciono al Código Penal el artículo 273 "A", cuyo inciso 1. impugna expresamente el postulante. Y, del artículo 7, del mismo Decreto identificado, que también impugna expresamente el postulante."

7) Con fecha veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco se celebros VISTA PUBLICA en la Sala de Vistas de la CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD.

8) Dicha acción aún esta pendiente de dictar sentencia.

ESTADO DE GUATEMALA  
Corte de Constitucionalidad  
Sala de Vistas  
SECRETARIA



**CAPITULO II**  
**REGULACION PROCESAL PRACTICA DE LA ADMINISTRACION**  
**TRIBUTARIA PARA SANCIONAR UNA INFRACCION TRIBUTARIA:**

**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO:**

1o. En base al artículo 28 del Decreto del Congreso de la República 58-96, La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Por ejemplo el Pequeño Contribuyente, en uno de los tantos métodos de fiscalización; Interno cuando se realiza el control del archivo, sistema computarizado y se establecen a los contribuyentes morosos, en la presentación de declaraciones informativas anuales de Pequeño Contribuyente; se envía un

requerimiento al domicilio fiscal del contribuyente; (actualmente la Sección del Pequeño Contribuyente con competencia en la ciudad capital envía aproximadamente cuatrocientos requerimientos mensuales); en los cuales se le fijan diez días hábiles a criterio del auditor los que se podrán prorrogar por diez más para hacer un total de veinte para que el contribuyente o responsable presente las declaraciones o informaciones requeridas.

2o. Se envían dichos requerimientos a la sección de notificadores situado en el noveno nivel de Finanzas Públicas, para que se verifique las mismas en determinado plazo

3o. Lo anterior solo es un requerimiento, acá inicia lo que es en sí el procedimiento administrativo; si el contribuyente no se presenta se le inicia una audiencia, que consiste en un expediente, al que se le adjunta un informe; que es un análisis

de multa, se traslada al departamento de liquidación y análisis

con las firmas respectivas

4o. Cuando la administración tributaria requiere el cumplimiento de la obligación tributaria y el contribuyente no cumple en el plazo de veinte días, se procede a realizar una determinación de oficio, sobre base cierta o presunta.

5o. Si el requerido cumple con la obligación, pero la misma fuere motivo de objeciones o ajustes por la Administración Tributaria, procederá como correspondiere, precisará los fundamentos de hecho y de derecho.

6o. Notificará al contribuyente o responsable, así mismo se le notifica cuando se le impongan sanciones, aún cuando estas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

70. Al notificarle al contribuyente, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta días hábiles improrrogables a efecto de que ofrezca prueba para justificar su oposición a la defensa.

80. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud y los treinta días improrrogables correrán a partir del sexto día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

90. Si no se formulan ajustes y solo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez días hábiles improrrogables.

10. Si al evacuar audiencia se solicita la apertura a prueba, el periodo se concederá por diez días hábiles.

11. Si el contribuyente expresa su conformidad con los ajustes y

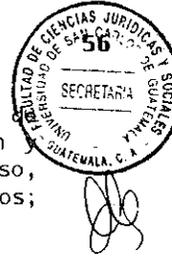
sanciones, sin objetarlos, la Administración Tributaria los declarará firmes y formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez días hábiles para su pago, con advertencia de que si no cumple procederá por la vía económico-coactiva.

12. Si el contribuyente no evacua la audiencia se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas, el cual al estar firme se procederá a exigir pago.

13. Medidas para mejor resolver, se evacue o no la audiencia de oficio o a petición de parte la Administración Tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver dentro de un plazo no mayor de treinta días hábiles.

14. Plazo para dictar la resolución, treinta días después de concluido el procedimiento si transcurre dicho plazo y la Administración Tributaria no resuelve ni notifica dentro de los 115 días hábiles siguientes a la notificación de conferimiento de audiencia o de 85 días hábiles en los casos que no se haya producido período de prueba, se suspenderá al funcionario público, la primera vez una segunda vez sin goce de sueldo y la tercera vez con destitución justificada de su puesto.

-- Al dictar la resolución administrativa y máxime en el caso de que el contribuyente no ha evacuado las audiencias, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas, luego la



Administración Tributaria a través de la Dirección General de Rentas Internas por medio del departamento de Liquidación, análisis o del departamento de fiscalización en su caso, trasladará el expediente a la Dirección de Asuntos Jurídicos; a la cual esta organizada de la siguiente manera:

- Departamento Administrativo:  
Encargado de la abogacía y procuración, se divide en;  
1).- Sección de lo Económico Coactivo;  
2).- Sección de lo Contencioso Administrativo
  
- Departamento de asesoría y Consultoría:  
- Encargado de los dictámenes jurídicos;
  
- Departamento Penal:  
- Encargado de asuntos penales en contra de los contribuyentes;

La Dirección de asuntos jurídicos se encargará de distribuir el trabajo así:

Luego del procedimiento administrativo existen tres procedimientos, dependiendo el caso concreto; a saber:

- 1.- Proceso cuando se presume la existencia de infracciones a las normas administrativas o Penales.
- 2.- Cuando el contribuyente se opone a las resoluciones administrativas.
- 3.- Procedimiento económico coactivo, medio por el cual se cobran los adeudos tributarios.

1.- Bifurcación, cuando existe la realización del supuesto jurídico, constituyendo un ilícito tributario:

a).- Si se infringe la ley tributaria y la transgresión es de orden administrativo se sancionará por la Administración de Finanzas a través de sus distintos departamentos, dependiendo de la clase de infracción.

b) Si se presumió la comisión de uno de los siguientes tipos de delitos tributarios:

1).- Omite presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza a que estuviere obligado de conformidad con la ley;

2) Induzca intencionalmente al Fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos.

3) Omite la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo, o facture con

menor valor al precio real de la venta con la misma intención;

4) Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos de los que le correspondan conforme a tales exenciones o franquicias.

Es al diligenciar este procedimiento administrativo que se cumple con el presupuesto para proceder a provocar la persecución penal por el delito de defraudación tributaria, artículo 5 Decreto 67-94 del Congreso de la República.

c) Si a través del departamento de fiscalización, liquidación y análisis, denuncias de los contribuyentes, etcétera, se presume la comisión del delito de defraudación tributaria por infracción a estos tipos del mismo:

1) Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio de una empresa o de terceros.

2) Por razón del cargo que ocupa, omita la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado; se suspende la continuación del procedimiento administrativo en cualquier fase de este o ni siquiera se inicia; y se envía el expediente al departamento penal del Ministerio de Finanzas Públicas el cual se encarga de hacer las denuncias respectivas del hecho ante autoridad Judicial competente (puesto que dichos supuestos jurídicos son excepciones al agotamiento del procedimiento administrativo)

d) A su vez puede introducirse la acción civil para plantear la acción reparadora que según el artículo diez del decreto del

Congreso de la República 32-96 que reforma el artículo 125 del

Código Procesal Penal, comprenderá la reparación de los daños y

perjuicios causados por el delito.

e) O según el artículo 16 del decreto 58-96 que reforma al artículo 70 del Código Tributario, se denuncia el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio, del cobro de los tributos adeudados al fisco equivale a llevar la regulación de dos procesos judiciales a la vez:

e.1) Un proceso económico coactivo para el cobro ejecutivo de los adeudos tributarios;

e.2) Un proceso penal para la persecución del delito.



2.- CUANDO EL CONTRIBUYENTE SE OPONE:

-Si no existe presunción del delito el contribuyente, al ser notificado de la resolución administrativa; la ley le faculta para oponerse siguiendo el procedimiento detallado a continuación:

- 1) El contribuyente recibe la notificación y tiene diez días para pagar u oponerse a través del recurso de revocatoria ante la Dirección General de Rentas Internas;
- 2) Cuando la Administración Tributaria deniegue el recurso el contribuyente, podrá ocurrir al Ministerio de Finanzas Públicas dentro de un plazo de tres días hábiles pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria;
- 3) Si la Administración Tributaria no resuelve en quince días, se tendrá por concedido (silencio administrativo positivo), y se elevaran las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas, el funcionario o empleado público responsable del atraso será sancionado de conformidad con la ley de servicio civil.
- 4) El Ministerio de Finanzas Públicas remitirá el ocursu a la dependencia que denegó el tramite del recurso de revocatoria para que informe en plazo de cinco días, el Ministerio resolverá con lugar el ocursu si encuentra impropcedente la denegatoria del recurso de revocatoria y entrará a conocer de este. Igualmente resolverá favorable si en un plazo de 15 días la administración tributaria no ha resuelto concederlo o denegararlo;
- 5) Si no ha lugar el ocursu, se impondran al ocuyente una multa de un mil quetzales;
- 6) Si transcurrieran treinta días hábiles contados a partir en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponde, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso-administrativo;
- 7) Se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de trascurridos treinta días hábiles, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación.
- 8) Es optativo para el interesado interponer el recurso de los contencioso administrativo o esperar que se dicte la resolución correspondiente.

- 
- i) Contra las resoluciones originarias del Ministerio de Finanzas Públicas, puede interponerse recurso de reposición.
- j) El Ministerio de Finanzas Públicas, al recibir las actuaciones que motivaron el recurso de revocatoria o después de la presentación del recurso de reposición, recabará dictamen de la Unidad de Dictámenes, si lo estima necesario. Este dictamen deberá rendirse en plazo de quince días, y se le dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación por quince días.
- k) Una vez cumplido lo anterior el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá, en un plazo de treinta días hábiles revocando, confirmando o anulando la resolución recurrida.
- l) Podrá acordar un plazo de treinta días hábiles para efectuar diligencias para mejor resolver, si no se resuelve en los plazos indicados se sancionará al funcionario público.
- m) Contra la resolución de los recursos de revocatoria y de reposición, dictados por el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso-Administrativo, el cual se interpondrá en un plazo de noventa días hábiles, el cual se interpone ante la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, la cual conocerá en única instancia, cuya competencia es de conocer todos los conflictos de intereses que ocurran en materia tributaria para controlar la juricidad de los actos de la administración pública, en la aplicación de dicho régimen legal según el acuerdo # 30-92 de la Corte Suprema de Justicia. Para interponer dicho recurso no se exigirá al contribuyente pago previo ni garantía alguna; en base al artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 161 del Código Tributario, anteriormente para interponer recurso de lo Contencioso-Administrativo, según el artículo 16 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo, Decreto 1881 se utilizaba la locución latina Solve Et Repet, la que significa "Primero pague y después repita".

El recurso de lo CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, se interpondrá por medio de una demanda. Presentado el recurso el tribunal pedirá directamente al funcionario u oficina dentro de 48 horas las diligencias que motivaron el recurso.

Si transcurrido el termino de tres días y la autoridad requerida no cumple, el tribunal de oficio señalará un nuevo término de 24 horas para la remisión de los autos, bajo apercibimiento de proceder por desobediencia contra la autoridad remisa. Se procederá por desobediencia y en ningún

caso se declarara confeso al Estado. (decreto-ley 126-  
art. 1ro.).

- Si a pesar de ello la autoridad persiste en su negativa,  
el tribunal entra a conocer tendiendo como base lo dicho por  
el actor.

- Si el recurso está arreglado a derecho se dará audiencia  
por nueve días a la autoridad contra la cual se interpuso el  
recurso y al Ministerio Público.

- Dentro de los tres días siguientes a dicha notificación al  
demandado antes de contestar la demanda podrá proponer  
excepciones dilatorias.

- El tribunal da audiencia a la parte actora por el  
termino de tres días.

- Si se pide la recepción de prueba se decretará por ocho  
días.

- Las excepciones, se resolverán en tres días.

- Firme la resolución que declare sin lugar las excepciones  
dilatorias, la demanda deberá ser contestada en tres días,  
pasado dicho término, sin contestar la demanda, el actor  
podrá pedir su apertura a prueba por plazo de 15 días. Si el  
asunto fuera de puro Derecho pedirá que se dicte la  
sentencia.

- Luego se efectuara la vista, o se decretará auto para  
mejor fallar, efectuada la vista, se dictará sentencia,  
revocando, confirmando o modificando la resolución  
administrativa. (cada una de estas fases será de 15 días  
según el artículo 6 de lo contencioso-administrativo)

- Contra la sentencia y autos que pongan fin al proceso,  
procede el recurso de casación.



3) AHORA VEREMOS DEL OTRO LADO DE LA MONEDA,  
CAMINO PROCESAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
CUANDO NO SE PRESUME LA COMISION DE UN ILICITO  
TRIBUTARIO:



El proceso Económico-Coactivo, se puede continuar entre otros casos cuando:

a) Luego de terminado el procedimiento administrativo tramitado ante la Administración Tributaria; o antes en el caso del artículo 146 del Código Tributario reformado por el artículo 38 del decreto legislativo 58-96 cuando el contribuyente o responsable exprese su conformidad con los ajustes y sanciones sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la administración los declarara firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez días hábiles para su pago, advirtiendo que si este no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva.

b) Con la certificación o copia legalizada del fallo de la sentencia dictada por el tribunal de lo contencioso-administrativo.

- En base al artículo 170 del código tributario reformado por el artículo 47 del decreto legislativo 58-96, la Administración Tributaria podrá solicitar todas las medidas de garantía o precautorias que establece la ley, también puede solicitar las establecidas por el artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil.

- El Estado queda relevado de constituir la garantía que indica el artículo 531 del mismo cuerpo legal, pero será responsable de costas, daños y perjuicios que causen.

.- Se seguirá el procedimiento económico coactivo como medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.

.- Procede en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles.

.- Constituyen título ejecutivo los siguientes documentos:

- Certificación o copia legalizada de la resolución que determine el tributo.

- Contrato o convenio donde conste la Obligación Tributaria.

- Certificación de reconocimiento de la Obligación Tributaria hecha ante funcionario competente.

- Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposición legal tenga fuerza ejecutiva.

.- Tiene que llenar los requisitos del artículo 173 del Código Tributario.

Se promueve el título ejecutivo, el Juez lo califica y despacha mandamiento de ejecución, ordena requerimiento al obligado y el embargo de bienes en su caso.

- Da audiencia al ejecutado por plazo de cinco días hábiles para que se oponga o haga valer sus excepciones.
- Si se trata de sentencia solo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad.
- Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el Juez dictará sentencia en la que declarará si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago en su caso.
- Da audiencia al ejecutado por plazo de cinco días hábiles para que se oponga o haga valer sus excepciones.
- Si se trata de sentencia solo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma.
- Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el juez dictará sentencia en la que declarará si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o pago en su caso.
- Si el ejecutado se opusiere deberá razonar su oposición y si fuere necesario ofrecer prueba pertinente.
- Si el demandado tuviere excepciones que interponer deberá deducirlas todas en el escrito de oposición.
- El Juez oírá por cinco días a la Administración Tributaria y con su contestación o sin ella, mandará recibir pruebas por plazo de diez días. No hay plazo extraordinario de prueba.
- Las excepciones que se admiten en cualquier estado del proceso son: a) Pago, b) Transacción autorizada mediante acuerdo gubernativo, c) Finiquito debidamente otorgado, d) prescripción, e) caducidad, f) Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título.
- Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez declarará si ha lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales.

En el procedimiento Económico-Coactivo solo puede impugnarse el auto que deniegue el trámite de la demanda, los autos que resuelvan las tercerías, la resolución final, la sentencia y el auto que apruebe la liquidación.

- Las facultades que la ley confiere a las partes para que puedan cuestionar o atacar las resoluciones judiciales que causen agravio, se canalizaran por medio de los recursos siguientes:



Aclaración y Ampliación dentro de los dos días hábiles siguientes de notificado.

Apelación , tres días hábiles siguientes a notificación de la resolución.

De las apelaciones conocerá en Segunda instancia el tribunal de Segunda instancia de Cuentas, interpuesto el recurso de apelación, el tribunal de primer grado lo concederá, si fuere procedente y elevará autos al tribunal superior.

El que señalará cinco días, pasados los cuales resolverá en diez días. Contra dicha resolución es inadmisible el recurso de Casación (artículo 220 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

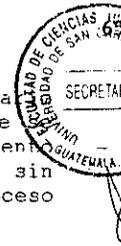




### CONCLUSIONES

- La infracción y sanción tributaria, no pueden apartarse los principios de legalidad, tipicidad y prohibición de analogación analógica para su pronunciamiento.
- La realización del supuesto jurídico de una norma administrativa o penal, constituye un ilícito tributario y se denomina infracción tributaria.
- Antes de la vigencia del decreto del Congreso de la República 58-96, reformas al Código Tributario existía en Guatemala infracciones tributarias, un concurso de normas antes en el tiempo.
- La sanción no debe ser confundida con los actos de ejecución, como lo es en nuestra realidad, tratando como indica el tratadista Giuliani Founrouge, de tener una finalidad preventiva intimidatoria y no simplemente reparadora del daño.
- Al entrar en vigencia el decreto legislativo 67-94; tipos de defraudación tributaria se realizó una reforma a las Fiscalías Fiscales y Judiciales para el juzgamiento de los delitos, la Fiscalía de Delitos Económicos y el Juzgado Séptimo Primera Instancia Penal para combatir la defraudación fiscal.
- El delito de defraudación tributaria se realiza desde el momento en que se ejecuta la acción o en el momento en que esta acción se cumplió, pero se manifiesta a través de la calificación administrativa o denuncias de los mismos contribuyentes.
- En algunos tipos del delito de defraudación tributaria es necesario el supuesto procesal para la acción penal la tasación de los hechos respectivos, mientras que en otros tipos del mismo delito, no es necesario dicho procedimiento de tasación, cuando la denuncia del hecho a la autoridad judicial competente.
- La Cuestión Prejudicial es uno de los obstáculos a la persecución penal del delito de defraudación tributaria, puesto que los abogados defensores del contribuyente creen que la conclusión del procedimiento administrativo, es tan importante que con ella desvirtuarán la acusación penal en base a esa conclusión.

9).- Anteriormente a las reformas del Código Tributario existían mas obstáculos a la persecución penal, puesto que interponían para que primero se terminara el procedimiento administrativo y luego se continuara el proceso penal; más sin embargo con dichas reformas se puede continuar un proceso penal, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados.



10).- La prejudicialidad puede ser planteada al Tribunal por cualquiera de las partes, por escrito fundado y oralmente en el debate; durante el procedimiento preparatorio el planteamiento está a cargo del Ministerio Público, cuestión última esta que no se realiza, transgrediendo el principio de objetividad.

11).- El contribuyente o responsable realizan La determinación tributaria y si no lo hacen al vencimiento del plazo estipulado, se realizará por la Administración Tributaria de oficio sobre base cierta o presunta.

12).- La denuncia presentada por el Ministerio de Finanzas Públicas conlleva medios probatorios, en base a los cuales el Ministerio Público iniciará la persecución penal.

13).- La investigación en el procedimiento probatorio está a cargo del Ministerio Público.

14).- En las infracciones tributarias penales que tienen como presupuesto previo la tasación; primero se realiza un procedimiento administrativo en el cual se determina y luego se inicia la acción penal.

15).- En los delitos de defraudación tributaria que no tengan como presupuesto para proceder una tasación; se interrumpe el procedimiento administrativo o ni siquiera se inicia, si existe la presunción del delito, la administración tributaria denunciará el hecho a autoridad judicial competente.

16).- La Administración Pública no puede actuar como querellante adhesiva en los delitos de defraudación tributaria, pero según el artículo 16 del decreto 58-96 del Congreso de la República. El Juez contralor de la investigación en dichos procesos, deberá permitir que, los abogados designados por la administración se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público.

17).- La Ley de defraudación tributaria en su decreto del Congreso de la República 67-94, establecía que se debería sobreseer el proceso en cualquier Estado del mismo, si el encausado satisficiera debidamente al fisco, los impuestos evadidos, intereses, multas y costas procesales, pero luego en una especie de arrepentimiento legislativo a dicho decreto entró en vigencia el decreto 68-94, el que indica que no se aplicará la excusa absolutoria a todos los delitos de

raudación tributaria, extrayendo de dicha excusa a  
ritos de mayor comisión, por ejemplo el de apropiación  
neto al Valor Agregado (IVA) o Impuesto Sobre la Renta (I  
re otros.



- Existe la misma sanción para una infracción tributaria  
ministrativa, como para un delito de defraudación  
utaria, como lo es el cierre temporal de las empresas,  
ibuyéndole a la Administración Pública funciones  
isdiccionales, a pesar de los establecido en el artículo  
de la Constitución de la República de Guatemala.

.- Existe un doble esfuerzo judicial al tramitarse  
juntamente dos procesos para el cobro de los adeudos  
utarios, siendo ellos un penal y un económico-coactivo, los  
les repercuten en mas tiempo y gasto de los tributos  
lectados; fuese mejor llevar un proceso penal y ejercer la  
ión civil en el mismo proceso o solo un económico coactivo.  
hace necesario hacerse la interrogante que exégesis  
ríamos hacer en el presente caso, al artículo 126 del  
lgo Proccsal Pcnal?.-

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central



## BIBLIOGRAFIA

### LEGALES:

Constitución Política de la República de Guatemala, decretada por la Asamblea nacional constituyente el 31 de mayo de mil novecientos ochenta y cinco (con sus reformas realizadas por el Congreso de la República el 17 de noviembre de 1993).

Código Procesal Penal Guatemalteco. Decreto 51-92 del Congreso de la República, y sus reformas contenidas en el Decreto Legislativo 32-96.

Código Penal Guatemalteco, Decreto 17-73 del Congreso de la República, y sus reformas. (Decretos del Congreso de la República 67-94 y 68-94).

Ley de lo Contencioso-Administrativo. Decreto 1881.

Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas y sus Reglamentos. Decreto 1126.

Ley y Reglamento del Ministerio de Finanzas Públicas. Decreto 106-71.

Código Tributario. Decreto 6-91, y sus reformas (Decreto legislativo 58-96).

Ley Impuesto Único Sobre Inmuebles. Decreto del Congreso de la República 62-87.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto del Congreso de la República 27-92 y sus reformas.



- .- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto del Congreso de la República 26-92 y sus reformas.
- .- Código Fiscal . Decreto 261.

b).- DICCIONARIOS:

- .- Cabanellas, Guillermo Diccionario de Derecho Usual, Heliasta, S.R.L. Buenos Aires, Argentina 1974.
- .- Capitant, Henri Vocabulario Jurídico, Traducido al Castellano por Aquiles, Horacio G. Ediciones Depalma Buenos Aires, Argentina.
- .- Ossorio, Manuel Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, República de Argentina. 1981.
- .- Real Academia Española Diccionario de la Lengua Española, vigésima primera Edición. Madrid. 1992.

c. TEXTOS:

1.- AMOROS RICA, NARCISO

DERECHO TRIBUTARIO, Madrid Editorial de Der  
Financiero 1970.



UMANN, JURGEN

DERECHO PROCESAL PENAL CONCEPTOS  
FUNDAMENTALES Y PRINCIPIOS  
PROCESALES. Ediciones De Palma Buenos  
Aires. 1989.

INDER BARZIZZA, ALBERTO

EL PROCESO PENAL, Ilanud Forcap San José de Costa Rica, 1991.

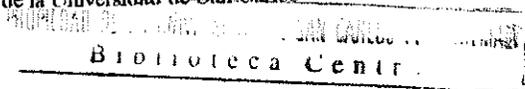
AFFERATA, NORES

TEMAS DE DERECHO PROCESAL PENAL

Ediciones De Palma Buenos Aires, 1988

CHICAS HERNANDEZ, RAUL ANTONIO

APUNTES DE DERECHO TRIBUTARIO Y  
LEGISLACION FISCAL, Colección de Textos Jurídicos  
número 12, departamento de publicaciones de Facultad  
de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos  
de Guatemala. 1993. /





6.- GARCIA BELSUNCE, HORACIO A.

DERECHIO TRIBUTARIO-PENAL, Ediciones De Palma Buenos Aires.  
1985.

7.- GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARIA

DERECHIO FINANCIERO, Volumen I y II Buenos Aires, Ediciones De  
Palma 1970.

8.- MAIER, JULIO B.J.

LA INVESTIGACION PENAL PREPARATORIA DEL  
MINISTERIO PUBLICO, INSTRUCCION SUMARIA O  
CITACION DIRECTA. Buenos Aires Lerner, 1975.

9.- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL

DERECHIO FISCAL, Segunda Edición Textos  
Universitarios, Sociedad Anònima, México  
1976.

10.- PUIG PEÑA, FEDERICO

DERECHIO PENAL, Parte General y Especial . Quinta  
Edición. Barcelona Edicioneas Nauta S.A. 1959.



11.- PUGLIESE , MARIO

INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO.

Segunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1976.

12.- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO

LECCIONES DE DERECHO FINANCIERO

Madrid, Sección de Publicaciones, Universidad Complutense

1982.

13.- VILLEGAS, HECTOR

CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y

TRIBUTARIO. Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1984.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE  
BIBLIOTECA Central

