

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

**ANALISIS JURIDICO DOCTRINARIO,  
DE LOS DELITOS CONTRA EL REGIMEN  
TRIBUTARIO Y LAS PENAS CONTENIDAS  
EN EL DECRETO 103-96**

TESIS

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

Por

**MIGUEL ANGEL AVILA**

Previo a Conferírsele el Grado Académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**

y los Títulos Profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, Abril de 1999

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

PRECANO	Lic. José Francisco De Mata Vela
DECAL I:	Lic. Saulo De León Estrada
DECAL II:	Lic. José Roberto Mena Izeppi
DECAL III:	Lic. William René Méndez
DECAL IV:	Ing. José Samuel Pereda Saca
DECAL V:	Br. José Francisco Peláez Córdón
SECRETARIO:	Lic. Héctor Aníbal De León Velasco

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
TECNICO PROFESIONAL**

PRECANO	
en funciones)	Lic. Edgar Enrique Lemus Orellana
Examinador:	Lic. Ronán Arnoldo Roca Menéndez
Examinador:	Lic. Carlos Salazar Gatica
Examinador:	Lic. Mario René Pérez Guerra
Secretaria:	Licda. Ana de Jesús Ayerdi Castillo

**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).

**ROBERTO SIEKAVIZZA ALVAREZ**  
ABOGADO Y NOTARIO



355-99

Guatemala, 29 de enero de 1,999.

Lic. José Francisco de Matta Vela,  
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,  
Universidad de San Carlos de Guatemala.  
Presente.-

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
**SECRETARIA**

Y Sociales.  
- 2 FEB. 1999

**RECIBIDO**

Horas: 14 Minutos: 25

Oficial: [Signature]

En cumplimiento a la designación de mi persona, mediante resolución emitida en la Decanatura con fecha siete de octubre de mil novecientos noventa y seis, orienté al Bachiller Miguel Angel Avila en la preparación de la tesis finalmente titulada ANALISIS JURIDICO-DOCTRINARIO DE LOS DELITOS CONTRA EL REGIMEN TRIBUTARIO.

El trabajo de mérito contiene un análisis jurídico-doctrinario de los delitos contra el Regimen Tributario, contenidos en el Código Penal, tanto desde el punto de vista legal como doctrinario, enfatizando dicho trabajo en la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala, inconstitucionalidades, y antitécnicismos, de los cuales adolecen dichas normas legales, auxiliándose en la elaboración del trabajo, de teorías modernas relacionadas con el tema desarrollado.

En virtud de cumplir los requisitos reglamentarios que corresponden, dictaminó favorablemente y una vez revisado el trabajo de tesis, se autorice su impresión a efecto de posterior discusión en el examen público del autor.

Deferentemente.

[Signature]  
ROBERTO SIEKAVIZZA ALVAREZ,  
Abogado y Notario.

[Signature]  
ABOGADO Y NOTARIO.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
GUATEMALA



DE CIENCIAS  
S Y SOCIALES  
Secretaría, Zona 12  
Centroamérica



*Alh*

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y  
SOCIALES: Guatemala, tres de febrero de mil  
novecientos noventa y nueve.-----

Atentamente, pase al LIC. HUMBERTO FERNANDO DE PAZ  
HERNANDEZ para que proceda a Revisar el trabajo de  
Tesis del bachiller MIGUEL ANGEL AVILA y en su  
oportunidad emita el dictamen correspondiente.-----

Alhj



LICENCIADO.  
JOSE FRANCISCO DE MATTA VELA  
DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
SECRETARIA

SECRETARIA  
FEBR. 1999

RECIBIDO

Horas: 7:20 Minutos: 20



SEÑOR DECANO:

Por este medio me dirijo a Usted en relación a la providencia de fecha tres de febrero del presente año, por medio de la cual se me encargo REVISAR, el trabajo de tesis del señor MIGUEL ANGEL AVILA.

El trabajo que presenta el candidato a la Licenciatura se titula ANALISIS JURIDICO DOCTRINARIO, DE LOS DELITOS CONTRA EL REGIMEN TRIBUTARIO Y LAS PENAS CONTENIDAS EN EL DECRETO 103-96. El trabajo abaja que contiene un análisis crítico de los tipos penales que se emplean en dicha ley, haciendo énfasis en la debilidad del sistema de recaudación de los impuestos por parte de los contribuyentes, en virtud de lo cual se criminalizan las conductas que en dicho tipos se contemplan, haciendo caso omiso de la intención del legislador según el Autor de las corrientes y teorías modernas que tienden a despenalizar conductas.

Desde mi muy particular punto de vista, considero que si bien es cierto el Estado tiene la facultad coercitiva para exigir el pago de los impuestos a que se esta obligado por parte del contribuyente, también es cierto que el Derecho Penal moderno debe ser controlador por excelencia de todo el conglomerado social y debe enfocarse a simplificar la recaudación de los impuestos, evitando en lo posible la creación de figuras delictivas que fundan más terror y más miedo en la ciudadanía en general. En este sentido considero que el enfoque que da a su trabajo el señor Avila es sostenible en virtud de la reciente creación y la vigencia de la ley tributaria que crea el régimen tributario.

En virtud de llenar los presupuestos exigidos por la legislación universitaria debe ordenarse la impresión de este trabajo abaja para que sirva de base al Examen Público del autor.

Sin otro particular por el momento quedo de Usted como su fiel y atento y deferente servidor.

"LEER Y ENSEÑAR A TODOS"

LIC. FERNANDO H. DE PAZ HERNANDEZ  
REVISOR DE TESIS DE GRADO.

Lic. Fernando H. de Paz Hernández  
ABOGADO NOTARIO



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y  
SOCIALES: Guatemala, diecisiete de marzo mil novecientos noventa y  
nueve. \_\_\_\_\_

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del  
trabajo de tesis del Bachiller MIGUEL ANGEL AVILA intitulado  
"ANALISIS JURIDICO DOCTRINARIO, DE LOS DELITOS CONTRA  
EL REGIMEN TRIBUTARIO Y LAS PENAS CONTENIDAS EN EL  
DECRETO 103-96". Artículo 22 del Reglamento de Exámenes Técnico  
Profesional y Público de Tesis. \_\_\_\_\_



ALHJ.



*[Firma manuscrita]*

DEDICATORIA: A Dios mi señor porque nunca me ha abandonado.

A MIS PADRES: Que ya descansan en la presencia de Dios.

A MI ESPOSA: Norma Judith Alvarado Martínez de Avila,  
por su amor y comprensión.

A MIS HIJOS: Luis Alberto, José Eduardo, Norma Michelle  
y Juan Carlos, por su comprensión.

A LOS ABOGADOS: Roberto Siekavizza Alvares, Fernando De Paz  
Por su orientación y apoyo desinteresado.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES DE  
LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS

DE GUATEMALA: de la cual recibí los conocimientos y enseñan-  
zas que hoy culminan con la obtención de los  
Títulos de Abogado y Notario y el grado  
académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas  
y Sociales.

## INTRODUCCION

### APITULO I.

.- DEFINICIONES.	1
.1. EL DELITO FISCAL.	2
I.I.1. que es el Delito Fiscal.	3
I.I.2. su creación.	6
I.I.3. principios legales y filosóficos que lo sustentan.	7
I.I.4. Antecedentes Históricos. Derecho Comparado.	7
I.I.5. Deberes Civicos.	18
I.I.6. Infracciones y Sanciones Tributarias.	20
I.I.7. La Elusión, la Evasión y la Defraudación tributaria.	35
I.I.8. La Defraudación Tributaria.	37

APITULO II.-MODELO DE ANALISIS DE LOS TIPOS PENALES CREADOS POR EL DECRETO 103-96. DELITOS CONTRA EL REGIMEN TRIBUTARIO, TITULO X, CAPITULO IV. DEL CODIGO PENAL.	39
II.1. Definiciones.	39
II.2. Elementos del tipo.	40
II.3. Análisis crítico de los Delitos contra el Régimen Tributario contenidos en el título X. Capítulo IV. Del Código Penal.	41



- II.4. Análisis crítico de las principales conductas que se regulan en los Delitos Contra El Regimen Tributario. Contenidos en el titulo X. Capitulo IV. del Código Penal.
- II.5. Sujetos activos de los Delitos contra el Regimen Tributario. Contenidos en el titulo X. capitulo IV. del Código Penal.
- II.6. Sujetos pasivos en los Delitos contra el Regimen Tributario. Contenidos en el titulo X. capitulo IV. del Código Penal.
- II.7. Bienes juridicos tutelados en los Delitos contra el Regimen Tributario. Contenidos en el titulo X. Capitulo IV. del Código Penal.

CAPITULO III. EL IUS PUNIENDI, PRINCIPIOS Y LIMITES QUE REGULAN SU APLICACION DENTRO DEL ESTADO DE DERECHO.

- III.1. El Ius Puniendi.
- III.2. Principios que regulan su aplicación.
- III.3. La supremacía Constitucional dentro del estado de derecho.
- III.4. Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos.

CONCLUSIONES:

BIBLIOGRAFIA.

## I.- INTRODUCCION.

El presente trabajo de investigación, tiene como fin primordial dejar establecido, que la criminalización por parte del estado del no pago de los impuestos a que están obligados los contribuyentes, y que ha dado lugar a la creación del llamado "DELITO FISCAL", técnicamente "DELITOS CONTRA EL REGIMEN TRIBUTARIO" que no es más que la falta del cumplimiento en el pago de los impuestos por parte de los contribuyentes obligados a ello, es consecuencia de un actuar legislativo, precipitado e irresponsable ya que viola principios básicos que se debieran observar para la creación del tipo.

Nuestra actividad estará limitada a estudiar los tipos y las penas contenidos en la ley que lo crea, de conformidad a los límites del derecho de castigar del Estado, o Ius Puniendi, y de su adecuación a nuestra realidad social, política, cultural y económica.

De conformidad con la doctrina el Estado (Fisco) para su sostenimiento, objetivos y metas fiscales, se encuentra en una situación de no poder obtener por si mismo los recur-



recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Y, finalmente el artículo 7mo. numeral 7. del Pacto de San José que contempla: "...Que por deuda no hay cárcel..." en un claro mensaje dirigido a proteger los derechos humanos de las personas individuales conceptuadas para los fines de éste trabajo como contribuyentes.

El derecho ha sido siempre la forma que utiliza el Estado para coordinar las relaciones entre los hombres y en estrictu sensu los fines del Derecho Penal son en primera instancia trascendentes porque en él lo que realmente se dilucida es la legitimación del mismo pues su presencia en la sociedad con ser un mal, conlleva un mal menor que el que trata de evitar, reduciendo al mínimo posible los grados de violencia ya que sancionando al culpable favorecerá por una parte al sujeto sancionado para que otros autores potenciales no realicen en el futuro hechos lesivos de ese género; y, por otra parte impedirá que los ciudadanos afectados se sientan compelidos a tomar justicia por su propia mano para reprimir a los hombres y obligarlos a actuar de

manera acorde a los postulados del mismo; deviniendo en consecuencia que el derecho es un medio de control social, y especialmente el derecho penal es el que por excelencia ejerce un control juridico altamente formalizado tendiendo a evitar conductas sociales indeseables, acudiendo a la amenaza de sancionar para el caso que dichas conductas se lleven a cabo.

De lo anterior podemos afirmar que el poder del estado solo puede ejercerse de acuerdo a lo estipulado en la ley, en nuestro caso por las leyes aprobadas por el Organismo Legislativo, debiendo en tales leyes determinar en forma clara y precisa los delitos y sus penas. Dichas leyes son aprobadas por el Organismo Legislativo y en cuya aprobacion los representantes del pueblo representan nuestro sentir porque fueron electos en forma directa y por sufragio universal y secreto y quienes en cumplimiento de su investidura, dictan leyes, precisamente en nuestra representacion y en resguardo de nuestros intereses como conglomerado social y habitantes de la Republica.

Pero que sucede al momento de que las leyes legalmente aprobadas, positivas, vigentes y de observancia general, no cuentan con el parecer del pueblo o el parecer de los sec-

tores que se ven castigados por las mismas, ya que éstas no cumplen con los principios y garantías que la ley superior y la doctrina contemplan, pues sencillamente éstas se convierten en represivas, llegando a ser confiscatorias inclusive en determinados casos llegando a violar la intimidad personal- siendo la persona a la que finalmente dicen proteger por medio de los postulados de dichas leyes, que en la razón de los ciudadanos se convierten en ilegítimas, pues el estado en la potestad punitiva o Ius Puniendi se ha extralimitado, y penalizado conductas que la propia Constitución Política de la República prohíbe, provocando una reacción hasta cierto punto normal, como lo serían la elusión y la evasión del pago de los impuestos a los que se está obligado como un deber social.

En el presente caso del estudio de los tipos penales creados y sus penas, se establece en forma fehaciente que el decreto que creó los Delitos Contra el Régimen Tributario, es represivo dentro de lo represivo del propio Código Penal en sí, olvidándose el estado que las tendencias o doctrinas modernas tienden a despenalizar conductas y no a reprimirlas percibiendo que dichas leyes van dirigidas a un sector mayoritario de la población que está pagando las consecuencias y que otro sector minoritario, se está

beneficiando con dichas leyes, siendo la solución al problema de los más simple, y esta consiste en facilitar y mejorar la recaudación de los tributos, agilizando, dando facilidades y obviando trámites engorrosos, con dedicatoria especial al sector empresarial que exporta e importa, y para citar un ejemplo en las aduanas del país es el lugar donde radica el mayor problema para la recaudación de los impuestos.

## CAPITULO I.-

## DEFINICIONES:

## CONCEPTO Y ANTECEDENTES:

CONCEPTO: En forma general la DEFRAUDACION, es aquella que se da en perjuicio de la Administracion Pública. Enciclopedia Juridica Omeba (1).

CARACTERES: Esta figura es una forma calificada de Defraudación que se caracteriza porque el fraude, está dirigido directamente a perjudicar el patrimonio de la Administración Pública.

CONCEPTO Y DEFINICION: LA DEFRAUDACION, Es toda lesión patrimonial que se ocasiona con fraude. Soler Sebastián (2).

FRAUDE: Es el engaño, la inexáctitud conciente, abuso de confianza, que produce o que prepara un daño mediante engaño. RAMOS. Código de Derecho Penal. Cuando tal conducta fraudulenta, perjudica el patrimonio de la aduana pública,

---

1. Enciclopedia Juridica Omeba. Tomo VI. DEFE-DERF. 1,975 Pags. 125-126.

2. Soler Sebastian. Código Penal Argentino. pags.125-126.

se está en presencia de una forma calificada de Defraudación, siendo el elemento que califica el agravante, el sujeto pasivo y por supuesto que la defraudación se cometa en contra de la administración pública. Así entendido el fraude se concibe como un medio apto para engañar o sorprender la buena fe ajena, consecuentemente en esencia el Fraude es la voluntad de poner en ejercicio, determinada actividad adecuandola a la idea de conseguir cierto beneficio patrimonial por medio de una maquinación, pudiendose defraudar al fisco por medio de la estafa o del abuso de confianza, que en esencia pueden ser las figuras que dan vida al ahora llamado Delito Tributario.

**ELEMENTOS:** Si bien originalmente solo los empleados públicos cometían delitos contra la administración pública, también es cierto que el patrimonio de la nación debe protegerse y actualmente, cualquier persona individual o jurídica potencialmente puede defraudar al fisco.

**SUJETO ACTIVO DEL DELITO:** Lo constituye cualquier persona individual o jurídica que defraude a la administración pública.

**SUJETO PASIVO DEL DELITO:** Está constituido por la administración pública.

## I. 1. EL DELITO FISCAL:

I.I.I QUE ES EL DELITO FISCAL: El delito Fiscal es la infracción a la ley penal-fiscal. Se le llama técnicamente como Delitos Contra el Regimen Tributario.

Para poder hablar de Delito Fiscal, tenemos necesariamente que hablar de las exacciones ilegales, las cuales están reguladas en el artículo 451 del Código Penal el cual establece que..."El funcionario o empleado público que exigiere contribución, impuesto, tasa o arbitrio ilegales o mayores de los que correspondan, será sancionado con prisión de seis meses a dos años y multa de cincuenta trescientos quetzales. Si el funcionario o empleado público convirtiere en provecho propio o de tercero el producto de las exacciones expresadas en el párrafo que precede, las sanciones señaladas se aumentarán al doble..."

Para el tratadista Guillermo Cabanellas, (3) el Delito Fiscal se da cuando..."cualquiera de los que incumplen obligaciones contributivas, de declaración o de inscripciones preliminares para el ejercicio de actividades que imponen el pago de patentes licencias o desembolsos..." De la tesis denominada El Delito

---

3. Guillermo Cabanellas, doceava edición, diccionario de Derecho Usual, editorial Heliasta.

Financiero, (4) hemos extraído la siguiente paráfrasis...que el fullero de las finanzas adultera la verdad en documentos, balances, títulos, contabilidades y toda clase de documentos escritos que pueden influir sobre el ánimo de los incautos inversionistas. Se valen de los periodicos para propalar noticias falsas, convenientes a sus intenciones, para lanzar alarmas, y alertas para lograr el cambio de las cotizaciones en la plaza (vease hoy el cambio del dólar al precio que rige en la plaza) y provocar alarmas y pánicos que les favorezcan en sus planes fraudulentos; sobornan y compran al empleado de la administración pública, llegando su temeridad al extremo de comprar funcionarios, parlamentarios y asambleas, pasando por las audiencias judiciales..."

---

4. Luis Antonio Vasconcelos, tesis denominada El Delito Financiero, agosto 1942.

Sabemos que las leyes tributarias según la Constitución Política de la República de Guatemala, deben descansar sobre principios fundamentales que consisten en Legalidad, Equidad Justicia tributaria, generalidad, capacidad económica, progresividad, no confiscación ni doble tributación entre otros; y, como dice el tratadista Adán Smith, justicia, certidumbre, comodidad y economía, de donde en forma sencilla podemos inferir que la creación de los decretos que nos ocupan erróneamente se han llamado Delito Fiscal, toda vez que para su creación no se tomaron en cuenta muchos de las mencionados principios.

En Guatemala, cíclicamente cada cambio de gobierno trae aparejada una reforma fiscal, a la cual el pueblo les llama paquetazos, siendo el decreto que estudiamos 103-96 el cual contiene una serie de modificaciones al ordenamiento jurídico sustantivo penal, que en adelante serán la materia de este estudio, dejando sentado desde ya, que delito fiscal o delitos Contra el Regimen Tributario, es toda aquella infracción que lesiona el orden económico establecido, perjudicando la hacienda del país, la cual a decir es la materia que trató de proteger el legislador, aún a sabiendas, que casi todas las conductas reguladas con tal motivo, ya estaban contempladas en las demás leyes ordinarias.

I.I.2. SU CREACION: Los delitos Contra El Regimen Tributario tienen su origen en los artículos 84-85-86 del del Código Tributario que en esencia dieron vida a la creación de los ya derogados Decretos números 67-94 y 68-94 del Congreso de la República adicionandoles las literales de la letra A a la letra G del artículo 273 del Código Penal, siendo éstos artículos 84-85-86 del Código Tributario mencionados el pasado proximo remoto del Delito Fiscal en la legislación guatemalteca, y de la forma en que nuestra legislación lo concebía a efecto de frenar la lesión del patrimonio del fisco, convirtiendose en el bien protegido en esta clase de delitos, tratando de proteger dice el estado el orden económico establecido, pues controlando y estimando los ingresos del estado por el concepto de tributos, se permite la consecución de los fines y las metas en materia impositiva propuestas.

### I.I.3. PRINCIPIOS LEGALES Y FILOSOFICOS QUE LO SUSTENTAN.

Los principios legales y filosóficos que sustentan los Delitos Contra el Regimen Tributario lo constituyen básicamente los delitos que se encuentran contemplados en el libro segundo del Código Penal que entre otros establece los siguientes: La apropiación y Retención Indebidas, la Apropiación Irregular, la Falsedad Material e Ideológica, el Alzamiento de Bienes, la Competencia Desleal, el Peculado, la Malversación, la Concusión, el Fraude, las Exacciones Ilegales, el Cobro Indebido que en su orden están contemplados en los artículos 272-273-321-322-352-358-445-447-449-450-451-452- capítulos VI-II-III-IV-V. Titulos VI. VIII.X.XIII- siendo la razón filosófica la protección del patrimonio estatal y la obligación del estado para cumplir con los fines axiologicos del Estado.

### I.I.4. ANTECEDENTES HISTORICOS Y DERECHO COMPARADO.

como antecedentes historicos podemos citar a la historia misma de la humanidad pues desde que la horda se estableció en lugar determinado y tuvo su asiento territorial y un grupo de personas para dirigirlo; desde ese mismo instante

un grupo director trató de obligar al grupo dirigido al pago de tributos o la entrega de frutos para el sostenimiento de los desposeídos o menos afortunados. No es sin resistencias que ha podido aceptarse el concepto delictual de la violación de las leyes impositivas. En algunos países por razones históricas, la sujeción al dominio extranjero, hizo considerar el pago del impuesto, al menos voluntario, como una verdadera traición al país, (5). La imposición del tributo por Salomón, agravado por Roboam, fue una de las causas de la separación de las tribus y de la dispersión de Israel. Los hebreos fueron refractarios al pago de los impuestos), nunca aceptaron pagar el tributo al romano invasor. El rey debía obtener los medios económicos de la explotación de sus tierras. Dijo San Mateo..."entonces los fariseos se retiraron a tratar entre sí como sorprenderle en lo que hablase y le enviaron sus discípulos con algunos Herodianos que le dijeron: Maestro, sabemos que eres veraz y que enseñas el camino de Dios conforme a la verdad, sin respeto a nadie, por que no miras a la calidad de las personas. Esto supuesto, ¿dónde que te parece esto?... "Es o no lícito pagar el tributo al César?..."

---

S.Fournier De Flaix, E L. Import, Dans. Les Divers Civilisations. T.1. pag. 11.

A lo que Jesús conociendo su malicia respondió. Por que me tentais hipocritas? enseñadme la moneda con la que se paga el tributo. La famosa respuesta de Jesús a los judíos:..."Dad al César lo que es de César y a Dios lo que es Dios...", fue elusiva, para salir del cerco con el que se pretendía encerrarlo. La respuesta, si bien le permitió salir del paso, reafirmó el derecho del Estado para cobrarlo, con lo que el tributo para los cristianos es un deber de conciencia. (2da. San Pablo en Romanos 13.1-7) presentándolo como entregado a los romanos, de la respuesta que dió Jesús a sus interpelantes, como ya indiqué afirmó el derecho del Estado para cobrar el impuesto, con lo que principia a configurarse al mismo tiempo el delito que hoy nos ocupa, y la resistencia de los judíos a pagarle el tributo al romano imperial, con las figuras que hoy conocemos como elusión y evasión.

Otras colectividades resistieron el impuesto por su desigualdad y su injusticia, verbigracia La Revolución Francesa que aún hoy día es exhibida como la expresión del abuso y la prepotencia gubernamental, que bajo el escudo de la legalidad. fue el detonante para que el pueblo borrara al estado concebido bajo esa sombra, pues el exceso en el cobro de los tributos y la prepotencia de la clase gobernante,

detonó la bomba de tiempo, incubada entre la población francesa.

La burguesía, movimiento que ocupa una etapa especial en la historia del mundo se negó al pago de los tributos, pues se considerada como una fuerza devastadora a los intereses del pueblo, y especialmente de la clase que representaba, uno de sus principales epígonos de la escuela clásica de la economía Juan Bautista Say, Anatole France ha ridiculizado en su obra "En la isla de los pingüinos" (6) las ideas que al respecto han privado en la época del liberalismo obra, completa que comparaba el efecto de los impuestos con el devastador efecto que causa al caer el granizo en la cosecha, que por su violencia la destruye.

---

6. Anatole France, La Isla de los Pingüinos. T.6. pags. 204 y sigs., Buenos Aires, 1946.

Es recién después de los rudos sacrificios de la segunda guerra mundial, en la que los más poderosos debieron afrontar junto a los débiles los enormes sacrificios que impuso la defensa nacional los cuales comenzaron a hacerse carne en el deber colectivo de contribuir a los gastos de la nación. Pero no ha de creerse que ha desaparecido la prevención contra el estado como fisco, siendo el fraude a la ley impositiva el que está introducido a nuestras costumbres (7). En el Continente Americano, el pago de los tributos no ha variado sustancialmente de las otras regiones del planeta, para citar como ejemplo el caso de Guatemala, uno de los motivos por los cuales España permitió la independencia de nuestro país se debió a la deficitaria situación de las arcas nacionales, situación que venía repitiendo en forma continua año con año, teniendo que aportar España una cantidad determinada de dinero, a las arcas de Guatemala, para que se pudieran cumplir los fines y metas fiscales propuestas, habiendo agotado toda clase de ideas para que los subditos pagaran sus impuestos, creando indiscriminadamente nuevas cargas que a la larga, fueron las razones que tuvo la población para no pagar aquellos, para eludirlos o evadirlos.

---

7. Ripert, G. Aspectos Jurídicos del Capitalismo Moderno, pag, 348. Buenos Aires.

Es primordial señalar que no obstante que la pena por delitos fiscales tiene honda raigambre en la historia y en las legislaciones de otros países, hay que volver la mirada a las Sagradas Escrituras para obtener el siguiente testimonio:..."todos los diezmos de la tierra ya sean de granos, ya de frutos de árboles, del señor son y a él están consagrados; y, si no se quiere redimir sus diezmos dará encima el quinto, de todos los bueyes, ovejas y cabras que cuenta el pastor con el cayado, la décima cabeza que salga será para el señor. No se escogerá ni buena ni mala, ni se cambiará por otra. Si se cambiase quedará consagrado al señor sin poder redimirse tanto lo cambiado como lo que haya dado en cambio..." (Lev. 27-30-33-. La sanción de imponer la multa de otro tanto, más el comiso, tiene pues linajudo antecedente.

De la resistencia al tributo puede colegirse cuan fuerte debe haber sido la que se ha opuesto al carácter de Delito a la Infracción fiscal. Se ha dicho en ese sentido: como en el orden físico no puede hacerse mujer al hombre, no puede hacerse en el orden moral hacer que la violación de la ley civil, sea confundida con la violación de la ley penal.

Actualmente el estado de Guatemala, se debate entre una maraña de leyes y cargas impositivas que lejos de facilitar la resolución del problema del no pago de los impuestos, y lejos de seguir las corrientes y doctrinas modernas que tratan de despenalizar conductas, se está orientando a la penalización del no pago de los impuestos, o del pago incorrecto de los mismos. Es muy frecuente ver como personas que se tienen por honestas, no tienen ningún inconveniente en contratar los servicios de asesores en materia impositiva, con el objeto de preparar balances y declaraciones fraudulentas al Fisco, trasladando de esta manera la carga impositiva a las personas de buena fé que pagan con verdad y que finalmente son éstos los que tienen que soportar la carga y el peso de la parte que los otros eluden, de ahí que el estado trate de imponer las penas por delitos fiscales cada día más graves, y esa tendencia al menos hoy, tiende a mantenerse.

#### DERECHO COMPARADO:

Siendo el Delito Tributario un delito de reciente creación en nuestro país, estimamos que la orientación que se ha seguido en la creación del mismo ha sido principalmente las escuelas Mexicana y Española; resaltando que la Escuela

Mexicana contempla que en todo orden jurídico las normas que lo conforman imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole, ya sean de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, cuyo cumplimiento es indispensable para satisfacer la necesidad jurídica que determinó la creación y contenido de esas normas. Por lo tanto, el cumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas deben tener como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline al incumplido y estimule a la observancia de la norma y al cumplimiento pleno y oportuno del deber que se impone para la eficacia de la norma.

En este orden de ideas, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe traer consigo, y en efecto lo trae como consecuencia la aplicación de una sanción, la cual da origen al llamado doctrinariamente Derecho Penal Fiscal que según Pugliese, establece normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.

Como ejemplo de las características que el Derecho Fiscal imprime a la aplicación del Derecho Penal en el campo impositivo podemos citar, siguiendo a Margáin, que un mismo campo legal está regulada la sanción y la reparación del

daño; se sancionan tanto los delitos como las faltas; se sanciona a las personas jurídicas, morales y no sólo a las físicas; se sanciona a personas ajenas a la relación tributaria; es de mayor importancia la reparación del daño, que las personas mismas.

#### DERECHO PENAL FISCAL Y DERECHO PENAL COMUN.

para el tratadista Eduardo García Máynez (8) la sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación al obligado, condicionando la sanción a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. Por lo tanto el incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber constitutivo de la sanción; y que se debe imponer al violador una pena, surgiendo a la vida jurídica el castigo, como forma sancionadora por parte del estado.

Del examen del título IV del Código Fiscal de la federación mexicana se observa que, en materia fiscal las únicas sanciones consideradas como tales son los castigos, es decir las penas ya sean personales o patrimoniales, definiendo las infracciones de conformidad con el principio de seguridad jurídica que es una de las bases fundamentales del Derecho

---

8.- García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho.

Penal, y para que las infracciones a las normas tributarias puedan ser sancionadas por el Estado se requiere que previamente una ley describa la conducta respectiva, declarándola ilegal y señalando la sanción correspondiente, obligando al estado a que necesariamente defina que es delito y que es falta y fijando el castigo a imponerse.

En la legislación Española al igual que la Mexicana, se contempla al delito fiscal dentro de la ley penal, haciendo Hincapié que en dichas legislaciones a diferencia de Guatemala, no existe ninguna norma constitucional que prohíba la prisión por deuda, situación que lógicamente no entra en contradicción con la regulación de los delitos en el orden tributario, que como ya quedó establecido el no pago de los tributos, convierte al evasor en un típico deudor del estado.

El autor español Carlos Martínez Pérez, al referirse al proyecto del Código Penal Español, afirma que..."si el motivo de criminalizar el delito fiscal es la defensa del orden económico, el traslado de ese delito debe hacerse, y que especialmente debe trasladarse ese delito a los relativos contra el orden socioeconómico indudablemente..."

(9)

---

S. Pérez Martínez, Carlos. Notas de una discusión y Análisis del Código Penal Español, pags. 397 y 398.

Continúa exponiendo el autor Martínez Perez Carlos, Op. cit. pág 398 (10)... "Dentro de este título el Delito Fiscal puede ser considerado como un delito económico en sentido estricto ya que con el se pretende proteger el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país (citando a Bajo Fernández) El delito fiscal atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas causando un efectivo perjuicio patrimonial en las arcas del erario público. Dado el carácter específico de la materia fiscal se estima que en este momento hubiera sido oportuno para iniciar la regulación de una ley fiscal en la que las infracciones tributarias puedan ser elevadas a la categoría de delito, como el caso de la legislación Mexicana según lo sostiene Manuel Rivera Silva, en su obra Derecho Penal Fiscal en la cual afirma..." todos los delitos fiscales deben ser aglutinados en una sola ley especial penal..."

Afirma Martínez Perez, ..." como apunta Gómez Benitez, al referirse al delito fiscal en sus notas para una discusión: en base a la especificidad de ciertas conductas incriminadas en el proyecto (citado) como delitos contra el orden socioeconómico la posibilidad de regularlas o complementar-

---

10. Martínez Perez Carlos, Op. cit. pág 398

las en leyes específicas..." (11).

Bajo Fernández (12) enuncia (Los delitos contra el orden socioeconómico), en lo que concierne a los delitos laborales, delito fiscal, delitos monetarios y de contrabando, cabe la duda al respecto a su inclusión en el Código Penal o en leyes especiales, sin embargo matiza su inclusión en el Código Penal, lo cual tiene a su favor importantes argumentos ya mencionados(13).

#### I.1.5. DEBERES CIVICOS.

De conformidad con el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala..."Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y

---

11. Rivera Silva Manuel. Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa, S.A., Mexico 1984. pág 16.

12. Rivera Silva Manuel. Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa, S.A., Mexico 1984. pág 16.

13. Perez Martínez, Carlos. Obra citada. Op. cit. pág. 399.

leyes de la República los siguientes: a) Cumplir y velar, porque se cumpla la Constitución de la República. d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...". A este respecto podemos decir que si la propia Constitución Política de la República de Guatemala, consagra con el rango de ley Constitucional el hecho de contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, no se concibe como el legislador haciendo caso omiso de tal precepto Constitucional, tiende a penalizar las conductas evasivas de los ciudadanos y su resistencia a contribuir con los gastos públicos que no son ni más ni menos que los impuestos que todos pagamos de una u otra forma, pero con una marcada tendencia a evadir y no a eludir tal obligación que la propia Constitución contempla como deberes cívicos, resultando incomprensible, como con la ley que ahora estudiamos se constriñe penalmente la acción u omisión de dicha ley.

Vótese que entre los deberes y derechos cívicos y políticos tal y como los conceptúa la Constitución Política de la República de Guatemala, existe una gran diferencia pues entre tanto los primeros son una opción para el contribuyente; los segundos pueden hacerse cumplir coercitivamente, por los medios establecidos en la ley.

**I.1.6. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.**

A.- DEFINICION: La infracción tributaria consiste en un acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena, o efectuar lo que la misma prohíbe.

El impuesto ha pasado a ser ahora, de un simple medio para obtener recursos, a u recurso esencial para la vida del Estado.

B.-PRINCIPIOS QUE RIGEN LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, CLASES, LA ELUSION Y LA DEFRAUDACION FISCAL, EL DELITO FISCAL.

PRINCIPIOS QUE RIGEN LAS INFRACCIONES Y LAS SANCIONES TRIBUTARIAS-.

Desde un punto de vista muy general podemos decir que los principios y garantías constitucionales que se encuentran contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, fundamentan en gran medida al Estado de Derecho que nos cuesta respetar concebidas para el presente trabajo como las reglas del juego. En materia tributaria estas

garantías y principios tienen gran relevancia, porque se traducen en protección constitucional a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, Así mismo tiene como fin limitar el poder tributario del Estado, para los efectos de que al crear impuestos, los mismos deban ajustarse a los principios del Derecho Tributario, de legalidad, de justicia tributaria, de irretroactividad de la Ley, de prohibición de doble tributación, no prisión por deudas etc.

En Guatemala, la legislación tributaria ha cobrado gran importancia dentro de la administración tributaria, por las circunstancias económicas que vive el país, se han introducido reformas fiscales si bien por las necesidades del pueblo, también sin respetar los principios y garantías que la Constitución contempla; como ejemplo podemos citar: aquellas reformas fiscales que se han declarado -inconstitucionales y que el Estado mismo ha tenido que echar marcha atrás en sus propósitos.

#### B.1).- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA.

Este principio señala que ninguna ley, puede aplicarse con efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, en otras palabras está prohibido aplicar en materia tributaria a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia, excepto cuando favorezcan al contribuyente, principio

constitucional y regulado también por el artículo 65 del Código Tributario que señala que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro, no obstante tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o cualquiera otra que favorezca al infractor sin afectar resoluciones o sentencias firmes.

#### B.II) PRINCIPIO DE PROHIBICION DE DOBLE TRIBUTACION:

Este principio tributario también es conocido en la doctrina como... "NON BIS IN IDEM..." o sea que nadie puede ser sancionado dos veces por un mismo hecho o infracción tributaria. De conformidad con el artículo 90 del Código Tributario: en primer lugar nadie puede ser juzgado dos veces por un mismo hecho y en segundo lugar si las infracciones tributarias en las que incurre el contribuyente fueran constitutivas de delito, la administración tributaria, se abstendrá de imponer sanción alguna y pondrá el hecho en conocimiento del tribunal competente. La Administración tributaria en ningún caso, sancionará dos veces el mismo hecho.

**B.III) PRINCIPIO DE QUE NO HAY PRISION POR DEUDA.**

Esta garantía constitucional debe interpretarse desde tres puntos de vista.

1.- Si el acto típico que se consume es una deuda establecida entre deudor y acreedor, si este fuera el caso el estado perfectamente puede hacer efectiva dicha deuda a través de los tribunales competentes.

2.- Si se perfecciona el concepto deuda, no existen mayores comentarios, pues por deuda no hay prisión.

3o.-La doctrina ha creado una gran contradicción en cuanto a la legalidad de la imposición de la pena contra el contribuyente por infracciones tributarias (IUS IMPERIUM), considerando inadmisibles la imposición de penas infamantes o crueles como la prisión, cuando tales supuestos deben ventilarse en acciones civiles y en tribunales competentes.

**LAS PRESUNCIONES:**

Cuando el juez realiza la reconstrucción mental de los hechos utilizando los hechos probados, y auxiliándose con su propia experiencia personal, estamos ante las presunciones, dos indicios nos dan una presunción. Para Carnelutti, la presunción es una deducción lógica montada sobre una inducción. Hugo Alsina estima que por la inducción se va de lo particular a lo general y en la deducción de lo general a lo particular, lo que no sucede en el mecanismo de

la presunción, pues en esta el juez parte de un hecho singular y llega también a otro hecho singular. (14).

El artículo 72 del Código Tributario establece que..."las presunciones establecidas en este Código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones admiten prueba en contrario..." De lo analizado podemos inferir que las presunciones en sí mismas no son prueba, por ser consecuencia de un hecho probado para tener formal y legal existencia, por lo tanto estas admiten prueba en contrario.

#### INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS:

**CONCEPTO Y DEFINICIONES:** La infracción, es una transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley pacto o tratado. La infracción de lo obligatorio permite reclamar la ejecución forzosa y, en tanto sea posible lograrla, se traduce en el resarcimiento de daños y perjuicios en materia civil, o en la imposición de una pena, si el hecho es constitutivo de delito o falta (15).

---

14. Mario Aguirre Godoy. Derecho Procesal Civil T.I. Editorial Universitaria, Usac. Guatemala, 1,973.

15. Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Editorial Healsa. Bs. Aires. 1,978.

El tratadista Héctor B. Villegas, establece que..."La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustantivas y formales...".

Por su parte el Licenciado Raúl A. Chicas Hernández en sus apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, contempla que..."El ilícito o infracción tributaria es un acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena. o efectuar lo que la misma prohíbe.(16)

#### NATURALEZA JURIDICA:

Si hacemos un análisis detenido de lo que es en si la infracción establecemos que la infracción se entiende como el incumplimiento de una obligación tributaria, o bien como la violación a una ley penal, lo que lógicamente hace caer al infractor en un hecho ilícito de los que dan lugar a seguir las acciones penales ante los tribunales competentes. dejando en claro que existen dos clases de infracciones una

---

16. Raúl A. Chicas Hernández en sus apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Colección Textos Jurídicos No. 12 Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas. pag. 6.

de tipo administrativo tributario y otra de tipo penal, como lo veremos adelante.

Las teorías modernas acerca del tributo que un simple medio de obtener recursos ha pasado a constituir un elemento esencial para la existencia misma del Estado y para el logro de sus fines lo que hace que ahora se constituya un nuevo enfoque relacionado con la violación de las normas tributarias (17).

En efecto las normas tributarias al igual que las otras ramas del derecho establecen para los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria,

así como para terceras personas diversas obligaciones que no solo se limitan a satisfacer el tributo sino que tienen por finalidad el hacer posible y facilitar la liquidación y recaudación de dichos tributos. En el Derecho Tributario al igual que en cualquier otra rama jurídica no pueden pasar desapercibidas las violaciones de sus normas y es por ello que las leyes tributarias establecen diversas sanciones sanciones, las cuales encuentran su fundamento en el castigo de aquellas personas que las transgreden.

En la medida del desarrollo de la actividad financiera del Estado y que la violación de la legislación va adquiriendo

---

17. Chicas Hernández Raúl A. op. citada pag.161.

mayor importancia, los autores se han venido preguntando si el tipo de infracciones que nos ocupa debía asimilarse a los delitos comunes o si por el contrario constituían una categoría especial merecedora de un tratamiento más represivo en particular, en otros términos si las violaciones a las normas tributaria correspondían al Derecho Penal ordinario o si debía crearse un Derecho Penal especial, inclinándose los tratadistas por esta segunda corriente que dieron en llamar Derecho Penal Administrativo, siguiendo a la tradición germánica de incluir el Derecho Fiscal, dentro del ámbito administrativo. (18).

En la Doctrina a la infracción tributaria se le han dado diversas denominaciones, por ejemplo para algunos autores es Derecho Sancionatorio, Derecho Penal Tributario, Ilícito Penal Tributario, o Delito Tributario, sin embargo la mayoría de tratadistas al referirse al tema prefieren denominarlo como Infracción Tributaria.

Para explicar la naturaleza jurídica de la Infracción Tributaria existen 3 teorías importantes que se deben mencionar. 1.- LA PENALISTA. 2.- LA ADMINISTRATIVISTA y 3.- LA

---

18. Giuliani Foubouge, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen II, Editorial Depalma, pág. 657.

AUTONOMA. Veamos en primer lugar:

LA TEORIA PENALISTA:

de conformidad con el tratadista, Michel, sostiene que a finales del siglo pasado, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, lo que en Alemania se encontraba sujeto al mismo regimen de las contravenciones de policía, pero que a raíz del debilitamiento de la moral fiscal se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria. Continuó asentando Michel, fue así como Schwaiger, Meyer, Wagner, Vocke, Von Var, etc, criticaron al regimen vigente y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondían al Derecho Penal ordinario, siendo sus principales argumentos: a) El legislador fiscal y el legislador penal tienen el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral; b) La facultad de recaudar los impuestos constituye un Derecho Pecuniario del Estado y los ingresos corresponden a la fortuna de la comunidad de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio; c) Más que perturbar el funcionamiento del organo estatal el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsan los mismos

móviles que justifican las penalidades ordinarias. (19).

De lo anterior podemos concluir que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común por lo que existe identidad sustancial entre ambas.

#### LA TEDRIA ADMINISTRATIVA.

Nace también en Alemania como reacción a la corriente penalista, la cual se pronuncia en favor de un derecho Penal Administrativo y que en fecha relativamente reciente ha derivado en el llamado Derecho Penal Económico. En sus primeros pasos Spiegel y Binding, consideraban que los fraudes fiscales constituían ataques al derecho pecuniario del Estado de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común, pero fue James Goldschmit quien le dió marco teórico de modo que se le reconoce como el creador de la corriente administrativista la cual radica en el contraste entre violaciones libres y buen obrar social que lleva su pareja en la diferencia entre orden jurídico y administración de lo cual dedujo dos tipos de ilicitud, lo contrario al orden jurídico y la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En el presente caso una desobediencia no es

---

19. Citado por Giuliani Fonrouge. Derecho financiero Tomo II. 4ta. edición. Editorial Depalma. pág. 658.

de corrección o de seguridad ni de intimidación, sino que es de orden y que en el derecho administrativo también se sanciona a terceras personas individuales y jurídicas.

#### LA CORRIENTE AUTONOMISTA:

Esta tercera corriente le atribuye a las infracciones tributarias una materia autónoma del derecho penal y del administrativo. Aparece en este siglo en Italia el trattato di diritto penale finanziario, de Giovanni Carano Donvito, conteniendo una teoría general de la materia (volumen I) donde se puso de manifiesto en que aspectos se ajusta a los principios generales del Derecho Penal común y en cuales se diferencia de ellos, siendo importante señalar que la expresión Derecho Financiero es utilizada como sinónimo de Derecho Tributario o Derecho Fiscal pues se limita al ilícito tributario sin relación alguna con otras manifestaciones de la actividad financiera estatal. (20).

En otras palabras esta corriente se basa en la autonomía del derecho tributario y consideran que el ilícito tributario es una disciplina que contempla el Derecho Tributario en general, pues si ya se demostró la autonomía del Derecho

---

20. Citado por Guiliani fonrouge, Carlos M. Op. cit. pág. 669.

Tributario se puede decir que el ilícito tributario pertenece al Derecho Tributario, independiente del Derecho Penal común y del Derecho Administrativo.

**CONCLUSION:** Las infracciones y las sanciones tributarias de hecho aparecen y son estudiadas dentro de la legislación tributaria, también en el Derecho Penal sustantivo. ver artículos 66 al 76 del Código Tributario. 340-342-346-451-459-271-272-321-325-322-348-353-356-498-del Código Penal.

Por lo anterior no podemos hablar en Guatemala de un Derecho Penal Tributario o de un Derecho Administrativo Tributario, toda vez que las instituciones, principios y normas penales son aplicables a las infracciones y sanciones tributarias; porque cuando las infracciones son constitutivas de delito automáticamente forman parte del Derecho Penal común y se sustancian en base al proceso Penal cuya investigación corre a cuenta del Ministerio Público, el cual es controlado por el órgano jurisdiccional de competencia penal, en tanto que las simples infracciones tributarias son conocidas por la autoridad administrativa tributaria. Para los efectos de este trabajo las infracciones y las sanciones tributarias, son normas de naturaleza jurídica Penal Especial toda vez que de conformidad con la técnica jurídica así deben ubicarse, por el contrario si se reconociera la autonomía del Derecho Tributario Penal, también se reconocería por

ejemplo un Derecho Constitucional Penal, un Derecho de Familia Penal etc, lo cual sería inadmisibles, pues el Derecho Penal es un todo que por excelencia protege al orden jurídico violado; por lo tanto los principios y garantías constitucionales, fundamentan al Estado de Derecho, y son medios jurídicos que tienen por objeto limitar el poder tributario y represivo de la Administración pública.

#### CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

##### INFRACCIONES INSTANTANEAS Y CONTINUAS:

Las infracciones instantaneas se consuman y se terminan en el momento en que se cometen. Ejemplo no presentar una declaración jurada en tiempo. Las infracciones Continuas no se agotan al momento de cometerse y persisten hasta que el particular cesa de cometerlas. Ejemplo alterar una contabilidad.

**INFRACCIONES SIMPLES Y COMPLEJAS:** Las infracciones simples son aquellas en las que con en un solo acto u omisión se viole una disposición. Las infracciones complejas son las

que un solo acto se infringen diversas disposiciones y para todas ellas se fija una sola sanción. En el caso de la infracción compleja estamos ante un típico Concurso Ideal de Delitos pues con motivo de un acto se cometen varios delitos que son sancionados por cada uno de ellos de conformidad con lo preceptuado en la ley Tributaria y el Código Penal. Ver artículo-setenta del Código Penal y setenta y tres del código Tributario-.

**INFRACCIONES LEVES Y GRAVES:** Las infracciones son leves cuando los actos u omisiones del contribuyente no traen o no pueden traer consigo la evasión del crédito fiscal; y, las graves se dan cuando traen o pueden traer la evasión del crédito fiscal.

#### REGULACION LEGAL DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

El Código Tributario regula las infracciones tributarias en el Título III, Capítulo I, Sección Primera. Ver artículos 69-71. de conformidad con estas normas existe la posibilidad de que la misma administración tributaria sancione las acciones u omisiones cometidas por los contribuyentes. No

obstante cuando se presume la existencia de un delito de índole fiscal la Administración Tributaria debe denunciar el hecho al órgano jurisdiccional penal competente, en virtud de lo cual se puede afirmar que la Administración Tributaria no puede juzgar delitos.

**CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS:** En nuestro país, son infracciones tributarias:

a) La defraudación. b) La retención de tributos. c) La mora, d) La omisión del pago de tributos. e) La resistencia a la acción fiscalizadora. f) El incumplimiento de las obligaciones formales. g) Las demás que expresamente establece el Código Tributario.

**CONCLUSION:** Las infracciones y sanciones tributarias son todos aquellos actos u omisiones en que incurre un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena o efectuar lo que la misma prohíbe. Siendo su naturaleza jurídica explicada en las tres teorías mencionadas anteriormente.

### I.I.7. LA ELUSION, LA EVASION, Y LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA.

#### LA ELUSION:

La elusión tributaria, es un medio de no pagar impuestos o de pagar menos de lo que se debiera.

**ETIMOLOGIA:** Elusión, significa eludir, esquivar o evitar una dificultad o problema con astucia o maña.

En ningún momento la elusión debe implicar el abuso o la distorsión de las formas jurídicas contenidas en la ley, debe coincidir con lo que el Derecho Tributario le denomina economía de opción. La elusión es el resultado de eludir, para el Derecho Tributario constituye la forma jurídica de no pagar, siendo lícito hacerlo, utilizando las formas y estructuras jurídicas autorizadas con el propósito de aliviar las cargas tributarias; por el principio constitucional contenido en el artículo 5to de la Constitución Política de la República de Guatemala, que preceptúa que ..."Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe..."

La sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en discordancia con las que normalmente se utilizarían, para disminuir la carga fiscal no

constituye un acto púnible ya que cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal forma de que el impuesto sea lo mas-reducido posible, no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería, ni aún existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos, con una figura válida solo se impide el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho imponible.

#### LA EVASION TRIBUTARIA:

Cuando no se verifica el pago del impuesto en forma abusiva, se configura la evasión tributaria o evasión fiscal. La evasión es una actividad ilícita que sin -constituir defraudación lleva un perjuicio a los tributos a favor del Estado. Esa ilicitud debe ser penalizada; si como consecuencia de un error fiscal que en todo caso no constituye delito, se produce una deuda, e insolvencia de pago total o parcial, esto no debe ser penalizado en virtud de que por una norma Consitucional, por deuda no hay carcel.

### I.I.B. LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA:

La defraudación tributaria se materializa cuando mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquiera otra forma de engaño, se induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, engañando u ocultando maliciosamente la verdad, perjudicando como resultado al fisco.

La defraudación supone la intención de dañar, supone la realización de un acto voluntario, supone la ocultación y la omisión de cualquier circunstancia de relevancia fiscal, con el propósito de liberarse o sustraerse en todo o en parte de una obligación fiscal, mediando un comportamiento intencional dirigido a inducir a error a la autoridad fiscal. Como bien asienta Blumenstein..."debe mediar un comportamiento intencional dirigido a inducir a error a la autoridad..."

CAPITULO II. MODELO DE ANALISIS DE LOS TIPOS PENALES CREADOS  
POR EL DECRETO 103-96. DELITOS CONTRA EL REGIMEN TRIBUTARIO.  
TITULO X. CAPITULO IV. DEL CODIGO PENAL.-

II. 1. DEFINICIONES:

En forma general podemos definir a la Defraudación Tributaria como la intención de dañar, por medio de actos voluntarios, ocultando u omitiendo, cualquier circunstancia de relevancia fiscal, con el propósito malicioso o engañoso de inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación del pago de la obligación tributaria.

DEFINICION EN GENERAL DEL TIPO PENAL.

A pesar de ser un tema muy discutido en el Derecho Penal moderno, podemos decir que el tipo, es la abstracción concreta que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito. No existiendo a la fecha tipos de hecho, sino solamente tipos legales, porque se trata de la conducta del hombre que se subsume en el tipo legal, (1).

---

1. Diccionario de Ciencias Juridicas Politicas y Sociales.  
Manuel Osorio. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires.

El tipo penal es la descripción de la conducta prohibida por una norma, (2).

#### II.2. ELEMENTOS DEL TIPO.

Con respecto a los elementos del tipo, únicamente nos limitaremos a concretar que el legislador tomando en cuenta el quehacer del hombre, encuadrando una actividad determinada dentro de una norma de conducta de obligatoria observancia, dando por resultado la figura típica creada; de donde inferimos que los elementos son descriptivos y normativos, entendiendo a los primeros a los que se conocen por los sentidos y a los segundos en la valoración jurídica de alguna circunstancia de un hecho, (3).

---

2. Roxín, Claus. Tipos Abiertos y Elementos del Deber Jurídico. Ediciones De Palma. Buenos Aires. 1979 1ra. Edición.

3. Santiago, Mir Puig. Derecho Penal General. Editorial Promociones Universitarias. Segunda edición 1995, pag.162.

II.3. MODELO DE ANALISIS CRITICO DE LOS TIPOS, CONDUCTAS, SUJETOS ACTIVOS Y PASIVOS, ASI COMO DEL BIEN JURIDICO TUTELADO, EN LOS DELITOS CONTEMPLADOS CONTRA EL REGIMEN TRIBUTARIO.

A tenor de los considerandos de las reformas a los Dtos. 17-73 Código Penal y Código Procesal Penal Dto. 51-92; La situación financiera por la que atraviesa el país, hacía necesario reformar las leyes penales sustantivas y de procedimiento a fin de concretizar los principios -Constitucionales de igualdad y capacidad de pago, así como el deber de todos los ciudadanos de contribuir mediante el pago de los tributos, al sostenimiento del Estado, para combatir las acciones de evasión y defraudación en materia tributaria, así como para promover la persecución penal del evasor y de los contrabandistas para obtener su penalización. En base a la exposición anterior extractamos el siguiente:

## II.4. MODELO DE ANALISIS:

## ARTICULO 358 "A".

## NOMBRE DEL TIPO: DEFRAUDACION TRIBUTARIA:

Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación del pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas se le impondrá además la pena de expulsión del territorio nacional. En el tipo anterior encuadra tanto la persona individual como la jurídica, aunque la norma no lo precisa, es claro que se refiere tanto a las personas individuales como jurídicas, sin especificar ni individualizar que debemos entender por persona responsable, si se refiere a la persona en sí o en el caso de las personas jurídicas a sus representantes legales, debidamente acreditados.

**PENALIZACION:**

El autor de este delito, será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al monto del impuesto omitido. En el caso de que el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes, y del cumplimiento de las mismas, se les impondrá además la pena de expulsión del territorio nacional.

**II.5. SUJETOS, OBJETO Y BIEN JURIDICO TUTELADO.**

**II.6. SUJETO ACTIVO:** Cualquier persona nacional o extranjera.

**SUJETO PASIVO:** La Administración pública.

**II.7. BIEN JURIDICO TUTELADO:** La economía nacional

**CONDUCTAS CRIMINALIZADAS:** La simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier forma de engaño, que induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación del pago de las obligaciones tributarias,

**VALIDEZ CONSTITUCIONAL.**

La validez constitucional se puede establecer en que el fondo de la creación de este delito, está orientado a penalizar figuras que como la simulación, ocultación, maniobra, ardid. o engaño, induzca a error a la

Administración Tributaria en la determinación del pago de la obligación tributaria, conductas que de conformidad con el Código Penal, ya se encuentran contempladas, específicamente en los Delitos Patrimoniales contemplados en el artículo 263 del citado código, con lo que se vulneran los principios constitucionales contenidos en los artículos: 17-135-175-239 de la Constitución Política de la República.

**CONCLUSION:**

La conclusión que merece la norma citada, se desglosa de la manera siguiente, a) En el párrafo primero se establece que comete este delito, quien simule, oculte, maniobre, use ardid o engaño que induzca a error a la Administración Tributaria, figuras ya creadas en los delitos patrimoniales que contempla el Código Penal.

En el párrafo segundo de dicha norma se establece que el responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido. Lo cual de conformidad con el principio constitucional de que por deudas no hay prisión, deviene en nulo IPSO JURE, además de contemplar penas mixtas de privación de libertad y de multa, con lo cual se hace más represiva la norma.

En el párrafo tercero de la norma de mérito, se regula que

si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponerle las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá además la pena de expulsión del territorio nacional, a lo anterior habrá que agregarle que aunque la norma no lo diga debemos estar a que la imposición de las penas derivará de una sentencia, dentro de un juicio, en el cual se establezcan todas las garantías que la Constitución Política y las demás leyes ordinarias del país contemplen, de lo contrario la aplicación devendría en inconstitucional.

## ARTICULO 358 "B".

NOMBRE DEL TIPO: CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACION  
TRIBUTARIA.

Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior

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

2.-Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.

3.-Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control

tributario.

4.- Quien destruya, altere y oculte las características de las mercancías, y omita la indicación de su destino o procedencia.

5.- Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.

6.- Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos.

7.- Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.

8.- Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito se impondrá a la persona jurídica, una multa

equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

#### **PENALIZACIONES:**

En el presente caso únicamente se individualiza quienes son las personas que cometen este tipo de delitos, penando por estos ilícitos al empleado o representante legal de una persona jurídica con las penas aplicables a los participantes del delito, pero se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido y en caso de reincidencia se cancelará definitivamente la patente de comercio de dicha persona jurídica.

#### **SUJETOS, OBJETO Y BIEN JURIDICO TUTELADO.**

**SUJETO ACTIVO:** Cualquier persona nacional o extranjera.

**SUJETO PASIVO:** La Administración pública.

**BIEN JURIDICO TUTELADO:** La economía nacional

**CONDUCTAS CRIMINALIZADAS.-** En su orden:

el uso de mercaderías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias.

La comercialización clandestina, evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.

El uso, adulteración o destrucción de sellos, timbres, precitos u otros medios de control tributario.

La destrucción, alteración, u ocultación de características de las mercaderías u omisión de indicación de su destino o procedencia.

Hacer en todo o en parte factura o documento falso, que no esté autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.

La falsificación de marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.

La alteración o destrucción de los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, sellos fiscales y similares.

#### VALIDEZ CONSTITUCIONAL.

En el presente caso no haremos ningún comentario toda vez que se estima que la norma en concreto, si está apegada a la ley.

CONCLUSION: La conclusión que merece la norma citada, se desglosa de la manera siguiente. En forma general se establece quienes son las personas que pueden cometer el

delito de defraudación tributaria en sus casos especiales, y las sanciones que pueden aplicarse al caso concreto.

al igual que el caso anterior también habrá que agregar que aunque la norma no lo diga debemos estar a que la imposición de las penas derivará de una sentencia, dentro de un juicio, en el cual se establezcan todas las garantías que la Constitución Política y las demás leyes ordinarias del país contemplen.

#### ARTICULO 358 "C". APROPIACION INDEBIDA DE TRIBUTOS.

Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos. El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido.

Si el delito fue cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá además, la pena de expulsión del territorio nacional.

**PENALIZACION:**

El responsable de la apropiación indebida de tributos, serpa sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido; además si el delito fue cometido por persona extranjera, luego de las sanciones, y de su cumplimiento, serán expulsados del territorio nacional.

**SUJETOS, OBJETO Y BIEN JURIDICO TUTELADO.**

**SUJETO ACTIVO:** Cualquier persona nacional o extranjera.

**SUJETO PASIVO:** La Administración pública.

**BIEN JURIDICO TUTELADO:** La economía nacional

**CONDUCTAS CRIMINALIZADAS.-** Se criminaliza la apropiación indebida de tributos por los agentes de percepción o retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, despues de transcurridos treinta días hábiles para entregarlos, contados a partir de la notificación del requerimiento.

**VALIDEZ CONSTITUCIONAL.**

La validez constitucional puede establecerse del hecho que el legislador fiscal y el legislador penal tienen un mismo objetivo de manera que las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, por lo tanto si alguien se apropia indebidamente de tributos debe penalizarse

sele, pero no dentro de esta gama de delitos, sino dentro de los delitos ya contemplados dentro del propio Código Penal, pues si no entera el producto de los impuestos retenidos o percibidos, dicha actitud no debe ser relevante de delitos contra el regimen tributario

**CONCLUSION:** En conclusión la norma anteriormete citada, es bastante ambigua, toda vez que únicamente nos remite a la apropiación sin mencionar en forma expresa la retención, aunque dentro del cuerpo de la misma se hable de agentes de percepcion o de retención, que para los efectos legales son dos cosas muy distintas, pues una cosa es percibir y otra cosa es retener, con lo que la norma carece de claridad al momento de ser eventualmente invocada por las partes en un litigio.

ARTICULO 358 "D" RESISTENCIA A LA ACCION FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, despues de haber sido requerido por dichas diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el periodo mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para esta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponerle las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá además la pena de expulsión del territorio nacional.

**PENALIZACION:**

El responsable de este delito, se sanciona con prisión de uno a tres años, y multa equivalente al uno por cientos (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el periodo mensual, trimestral o anual que se revise. Además si el delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para esta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. En caso de reincidencia se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponerle las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le expulsará del territorio nacional.

**SUJETOS, OBJETO Y BIEN JURIDICO TUTELADO.**

**SUJETO ACTIVO:** Cualquier persona nacional o extranjera.

**SUJETO PASIVO:** La Administración pública.

**BIEN JURIDICO TUTELADO:** La economía nacional

**CONDUCTAS CRIMINALIZADAS.**— Se criminaliza la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, la negativa del contribuyente a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

**VALIDEZ CONSTITUCIONAL.**

La validez constitucional queda establecida en los artículos 17-45-46 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

**CONCLUSION:** En conclusión la norma anteriormente citada, es bastante general, deduciéndose que está dirigida a surtir sus efectos únicamente en contra de las personas jurídicas, no obstante que la penalización si se dirige a los empleados o representantes legales de la persona jurídica, que busquen beneficio para ésta sin especificar a que se refiere con buscar beneficio para aquella, aparte de que nuevamente no se resiste la tentación de contemplar penas de prisión y

tambien penas pecuniarias, en el caso de reincidencia la persona individual no sufre ninguna imposición más que las contempladas, no así la persona jurídica a la cual se le cancelará la patente de comercio; y, finalmente si el delito fuere cometido por persona extranjera, se le expulsará del territorio nacional.

#### VALIDEZ CONSTITUCIONAL:

De conformidad con los artículos 17-135-239 de la Constitución Política de la República de Guatemala..."No hay prisión por deuda..." ..."Son derechos y deberes de los guatemaltecos: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley..." de conformidad a los enunciados anteriores, quien deba al fisco por concepto de impuestos se convierte en un típico deudor del estado, consecuentemente le es aplicable el principio constitucional de que por deudas no hay cárcel.

#### CONCLUSIONES:

De conformidad con el análisis realizado al tipo de Defraudación Tributaria, se estableció que en el mismo se

criminalizan las conductas siguientes: 1.-La simulación, la ocultación, la maniobra, el ardid, el engaño, la inducción al error, en la determinación o el pago de la obligación tributaria. 2.-El uso de mercaderías, objetos o productos exentos de pago de impuestos, o franquicias. 3.- El comercio clandestino de mercancías, evadiendo el control y pago de tributos. 3.- La destrucción a adulteración de sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario. 4.- Quien destruya, altere y oculte las características de las mercancías, y omita la indicación de su destino o procedencia. 5.- Quien hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos. 6.- Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos. 7.- Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria. 8.- Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. 10.-Los agentes de percepción o de retención que en beneficio propio, de empresa o de terceros no enteren a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, si el agente fuere extranjero, además de la penas establecidas,

se le expulsará del país. 11.-Quien se resiste a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

COMO CONCLUSION GENERAL Y COMENTARIO A ESTE CAPITULO PODEMOS DECIR QUE: De las conductas antijuridicas establecidas, de la validez constitucional de las mismas, y de los principios doctrinarios y filosóficos así como las corrientes modernas que tienden a despenalizar conductas, sería recomendable que el estado en general en el uso de sus facultades coercitivas y el Congreso de la República en el uso de sus facultades legislativas, tiendan a buscar la readecuación del ingreso que por concepto de impuestos se recibe a fin de tener menos delincuentes y más personas tributando para sanear las finanzas del estado.

## CAPITULO III.

## III.1. EL IUS PUNIENDI PRINCIPIOS Y LIMITES QUE REGULAN SU APLICACION.

De conformidad con los tratadistas guatemaltecos José Francisco de Mata Vela y Héctor Anibal De Leon Velasco recibe este nombre ... "la facultad del estado como ente soberano, para determinar los delitos, señalar, imponer y ejecutar las penas correspondientes o las medidas de seguridad en su caso si bien es cierto la potestad de penar no es un simple derecho, sino un atributo de la soberanía estatal, ya que al estado con exclusividad es al que le corresponde ésta tarea; ninguna persona (individual o jurídica) puede arrogarse dicha actividad que viene a ser un monopolio de la soberanía de los estados..." (1) Así mismo los artículos 17 y 157 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indican respectivamente:..."NO HAY DELITO NI PENA SIN LEY ANTERIOR, no son púnibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración..." y ..."POTESTAD LEGISLATIVA Y ELECCION DE DIPUTADOS: La potestad legislativa corresponde al Congreso de la República..."

---

1. De Leon Velasco, Hector Anibal, De Matta Vela, José Francisco. Curso de Derecho Penal Guatemalteco, parte general 2da Edición Talleres Edit-Art.

de tal manera que es precisamente la ley máxima del país quien reconoce que es el Organismo Legislativo, auténtico representante del pueblo cuyos miembros fueron electos en sufragio universal por el pueblo a quien le corresponde dictar las leyes y por ende por sobre quien recae la facultad punitiva del estado o IUS PUNIENDI.

En consecuencia es ésta misma situación de elección popular, sufragio universal y secreto la que crea responsabilidad a los legisladores, que les impide crear leyes indiscriminadamente que con la justificación de crear un beneficio social a la población, se le cause un daño, lo que finalmente hace que la facultad de Ius Puniendi no sea tan amplia y haya sido controlada por los principios reguladores doctrinarios de a) Función de prevención general de la pena y b) la función de la prevención especial.

### III.2. LIMITES DEL IUS PUNIENDI:

Al decidir la cuestión que corresponde al Derecho Penal en un Estado Social y Democrático de Derecho como el que consagra nuestra Constitución Política, se señaló que el Estado impone una serie de límites a la función de prevención que así mismo asigna a la pena; si se sale de estos límites, la pena perderá su legitimación en aquel contexto político, pues ya no cumple con los fines de prevención y viola otros

principios precisamente consagrados en la carta magna del país; y es al estudiar el Derecho Penal desde un punto de vista subjetivo de la facultad de penar que le corresponde al Estado o Ius Puniendi que establecemos que con el ánimo de curar un mal menor se cae en otro mayor, pues para nadie es un secreto que las leyes en nuestro país obedecen a situaciones de momento, coyunturales casuísticas y políticas.

En el presente caso ante la creación del Delito de Defraudación Tributaria básicamente el estado persigue reprimir y no prevenir pues para esto último basta con readecuar la recaudación de los tributos y la situación está resuelta. Así mismo dentro del presente caso debemos obligatoriamente hacernos una pregunta que consiste en: dentro de que límites debe un estado ejercer legítimamente su potestad punitiva, dentro de que límites es legítimo el recurso de Ius Puniendi, a que debe sujetarse la facultad de penar?; y, con base en la pregunta anterior se deben de estudiar tres clases de estados así: a) Estado de Derecho; b) Estado Social y c) Estado Democrático, veamos:

**ESTADO DE DERECHO:** Este Estado, impone el sometimiento de la potestad punitiva del Estado al Derecho y esto crea límites derivados del principio de legalidad.

**ESTADO SOCIAL:** En este Estado, la facultad de penar, sirve para legitimar la función de prevención en la medida que sea

necesaria para proteger a la sociedad. Lo cual necesariamente implica varios límites que giran en torno a la exigencia de la necesidad social de la intervención penal.

**ESTADO DEMOCRATICO:** Este estado obliga en lo posible a poner el derecho penal al servicio del ciudadano, lo que puede verse como fuente de ciertos límites que se asocian al respecto a principios tales como dignidad humana, la igualdad y la participación del ciudadano.

**LIMITES DEL IUS PUNIENDI EN UN ESTADO DE DERECHO:**

El estado de derecho es por definición... "El estado gobernado por el estado de derecho emanado de la voluntad general, expresada por los representantes del pueblo, en el cual radica la soberanía nacional..." (2)

---

2. Santiago Mir Puig. función de la pena y teoría del delito en el Estado social y democrático de derecho. pag. 20.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 151 establece que: "...El poder proviene del pueblo, su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por ésta constitución y la ley..." Visto de esta manera, Guatemala, es pues un Estado de Derecho, donde el ejercicio del poder y por ende del Ius Puniendi, está sujeto a las limitaciones de la ley, y como en todo estado de derecho, debe imperar el principio de legalidad, que es el límite más importante y representativo del Estado de Derecho.

El mencionado principio de legalidad, tiene su fundamento doctrinario en el aforismo NULLUM CRIMEN NULA POENA SINE LEGE, creado por Anselmo Von Feuerbach, que lo consagra el artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala; y el cual nos lleva a la seguridad jurídica que establece el conocimiento previo de los Delitos y de las Penas; y, la garantía política de que el ciudadano no podrá verse sometido por parte del estado ni de los jueces a penas no admitidas por el pueblo, o que en caso afecten intereses superiores a los protegidos, la prisión o la multa no excedan ciertos límites.

## LIMITES DEL IUS PUNIENDI EN UN ESTADO SOCIAL.

El Estado Social lo definiremos así:..."Es el Estado que tiene función de incidencia activa en las relaciones sociales efectivas, y ésta función puede ponerse al servicio no solo de una minoría o de un discutible todo social, sino también del progreso efectivo de cada uno de los ciudadanos..." (3).

principio contenido en los artículos 2 y 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establecen que:..."Es un deber del estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona..." el interés social prevalece sobre el interés particular.

---

3.- Mir Puig.op. cit. pag. 22.

### III.3. LA SUPREMACIA CONSTITUCIONAL DENTRO DEL ESTADO DE DERECHO.-

Al abordar el presente trabajo como tema, la pretensión siempre ha sido establecer que no es posible que a estas alturas del siglo que estamos viviendo, el legislador aún continúe en forma sistemática y repetitiva legislando en forma coyuntural y política, olvidándose por completo de la jerarquía Constitucional, de la jerarquía en materia de Derechos Humanos, de los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, de la ciudadanía en general y aún de la invocación del nombre de Dios y de los principios en que se basaron al enunciar que:..."Nosotros los representantes del pueblo de Guatemala, electos libre y democráticamente con el fin de organizar jurídica y políticamente al estado, afirmando la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social reconociendo al estado como responsable de la promoción del bien común, y de la consolidación del regimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz, donde gobernados y gobernantes, procedan con absoluto apego al derecho..." de los anteriores principios que de conformidad con la ley deben prevalecer dentro de un estado de derecho, queda en general la impresión que los señores representantes se han olvidado de su pueblo y de lo preceptuado entre otros del articulado de la Constitución Política de la República de Guatemala

siguiente: 12-44-135-140-141-152-157-161-171-175-203-239-256-267- que establecen que:..." La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Serán nulas IPSO JURE las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la constitución garantiza.

Son deberes y derechos de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley. Que Guatemala, es un estado libre, independiente y soberano, su sistema de gobierno es republicano, democrático y representativo. Que la soberanía radica en el pueblo quien la delega para su ejercicio, en los organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La subordinación entre los mismos está prohibida. Que el poder proviene del pueblo. Que la potestad legislativa corresponde al Congreso de la República, compuesto por diputados electos directamente por el pueblo en sufragio universal y secreto. Que los diputados son representantes del pueblo y dignatarios de la Nación. Que corresponde también al Congreso: c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.

**JERARQUIA CONSTITUCIONAL.**

Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas **IPSO JURE**.

**PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la Equidad y Justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas **IPSO JURE** las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

#### III.4. INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES EN CASOS CONCRETOS.

En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto. Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.

La creación de los Delitos contra el Regimen Tributario, tiene su origen en el Código Tributario, en el año de mil novecientos noventa y uno y en aquel entonces, para ejemplificar este trabajo, las apropiaciones u omisiones se penaban con multa, cuatro años despues, paradójicamente el Estado a través del Organismo Legislativo pretende tipificar las multas que contemplaba el Código Tributario, como actos de defraudación tributarios penalizándolos con prisión con el objeto de infundir terror fiscal en todo aquel contribuyente que por cualquier circunstancia cometa los ilícitos que encuadrén dentro de la normativa penal creada, queda entonces para el legislador el sabor de que toda mentira o engaño por insidiosa que sea no constituye delito sino no hay defraudación patrimonial (conceptos definidos en

la doctrina penal), si de conformidad con la creación del Delito Fiscal lo comete quien se apropie indebidamente de los tributos percibidos (para el tratadista Eugenio Cuello Calón) un elemento de la apropiación indebida, sería cuando el agente hace suya la cosa incorporandola a su patrimonio, con ánimo de disponer de ella como dueño (4). No basta el requisito de que la cosa mueble se haya recibido por título que produzca obligación de devolverla, siendo también indispensable que se realice un acto de apropiación o distracción.

---

4.-Eugenio Cuello Calón Tomo II, parte especial, Casa Editorial Bosch, 1,967 capítulo LVIII, páginas 877-879;

**CONCLUSIONES:**

I.- La permanente situación deficitaria del Estado para proveer a la ciudadanía de los bienes y servicios indispensables para el desarrollo armónico de la sociedad, ha dado lugar a la creación del tipo denominado Delitos Contra el Regimen Tributario, contenido en el Decreto número 103-96 del Congreso de la República. Artículos del 358 "A" al 358 "D" Titulo X, capitulo IV. del Código Penal.

II.- El bien juridico tutelado en los Delitos Contra el Regimen Tributario es la economía nacional como un interés que va más allá del individuo y trasciende a la sociedad entera.

III.-La ineficiente recaudación de los impuestos por parte del Estado, mantienen las arcas nacionales en forma permanente cuasi-deficitaria. en virtud de lo cual el Estado a través de los llamados paquetazos, remite al Congreso de la República, leyes tributarias de tipo coyuntural y políticas que además de su deficiente redacción son casi temerarias

pues la escasa técnica jurídica que se emplea, da lugar a las impugnaciones que promueven los sectores que se consideran afectados con dichas leyes, planteando las inconstitucionalidades de las mismas, no estando lejano el día en que la población entera, pierda el temor al sistema jurídico establecido en esta materia y manifieste su inconformidad de otra manera, tal como ocurre ahora mismo en otros países que se ven afectados por leyes fiscales abusivas.

IV.- Siendo los tributos de carácter público, corresponde al Estado la recaudación de los mismos, el hecho de exigirlos coactivamente y la imposición de penas alejadas de la realidad e infamantes, hacen que el ciudadano cada vez con más frecuencia recurra a la Elusión y la Evasión de los tributos, en perjuicio en primer lugar de las arcas nacionales y en segundo lugar de la población en general, por la deficitaria prestación de los servicios que por ley se le deben prestar.

V.-En la creación de los Delitos contra el Regimen Tributario, el Estado ha hecho caso omiso a las corrientes y doctrinas modernas que tienden a despenalizar conductas o al empleo de sustitutivos a la ley penal como lo constituyen los principios de Utilidad, Subsidiaridad, Proporcionalidad,

etc; por el contrario el Estado a hecho uso y abuso del principio del IUS PUNIENDI, creando nuevas figuras de tipo penal, en las cuales se aterroriza al contribuyente bajo la amenaza de la prisión por su conducta delictiva que se tipifica.

VI.-La creación de las penas de prision contempladas en los Delitos Contra el Regimen Tributario, contradicen la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece el principio de que por deudas no hay prisión, con lo cual se deja la puerta abierta al Estado para penalizar cada vez con más drasticidad las conductas que politica o economicante le convengan.

VII.-La historia del país de alguna manera sirve de justificación al evasor de los impuestos, pues para nadie es un secreto que la imposición de gobiernos, el despilfarro de los dineros del Estado y la conducta de nuestros gobernantes han dado origen a varias generaciones de ciudadanos sin ninguna conciencia tributaria, siendo casi una norma de conducta el hecho de no pagar los impuestos a que se está obligado y que la misma Constitución Política denomina como deberes y derechos cívicos.

VIII.- La creación de los delitos Contra el Regimen

Tributario, contiene tantos errores y antitécnismos que además de violar el principio de que por deudas no hay prisión también viola la presunción de inocencia ambos como ya quedó asentado de raigambre constitucional. Artículos 14 y 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

IV.- Cuando se tipifican los Delitos Contra el Regimen Tributario el dolo es directo, pues la intención se dirige hacia la economía nacional, toda vez que mediante la acción típica de lo injusto el agente previó el resultado dañoso, ejecutandolo con ánimo de lucro, a través del engaño.

X.- Los Delitos Contra El Regimen Tributario son de carácter económico, toda vez que se afecta la economía nacional y sus colaterales, ahorro, inversión, fuentes de trabajo, bienes y servicios, distribución y redistribución de la renta, la inflación, el tipo de cambio de la moneda, pues si la economía es deficitaria los ajustes y los paquetazos no tienen carácter de temporalidad sino de ciclicos, pues cada nuevo gobierno trae sus nuevos impuestos bajo el brazo.

**APENDICE:**

En concordancia con las conclusiones del presente trabajo, diremos que en todo el mundo, haciendo uso de las técnicas más modernas existe una fuerte tendencia al abolicionismo penal, toda vez que las épocas oscuras de la amenaza de la mazmorra y el garrote deben quedar en el olvido, en virtud de que el ser humano es libre por naturaleza. Dicho abolicionismo debe contemplarse desde dos puntos de vista uno institucional y otro académico, siendo el académico el punto de vista correcto, pues es labor de academia, la crítica, la revisión y la actualización de las leyes.

El trabajo anterior contiene un análisis jurídico doctrinario de la creación del Delito contra el Regimen Tributario, y del desarrollo del mismo se establecen varias inconstitucionalidades, pues tratando de estigmatizar al contribuyente se le aplican penas fuera de contexto, infamantes y desproporcionadas, siendo nuestra posición tendiente a sugerir al Estado no criminalizar conductas a través de leyes creadas coyunturalmente. tratando de dis-

minuir lo represivo del sistema penal en forma general, suponiendo que el ciudadano corriente, da por sentado que las leyes son hechas por personas que conocen la realidad social y la idiosincracia del pueblo que representan, ocurriendo a menudo que la realidad es otra, pues en la creación de nuevas leyes, se busca la represión de aquellos a quienes se dice representar.

La defraudación tributaria afecta considerablemente la economía nacional, siendo indispensable y necesario que el Estado, fuera de penalizar conductas, trate de reorientar la recaudación de los tributos, pues para nadie es un secreto que en determinados sectores del país es en donde se produce la fuga de los mismos, afectando a toda la nación.

Que las figuras delictivas creadas deben estar contenidas en normas jurídicas que respeten los principios que la Constitución Política de la República y los tratados internacionales consagran; y, que en la redacción de tales normas se cuide el espíritu de las mismas, observando en lo posible el uso de la técnica jurídica para evitar la impugnación de la ley.

Finalmente que la única manera de resolver el problema de

las finanzas del Estado, es creando en el niño, y el adolescente, y porque no decirlo aún del adulto, la conciencia ciudadana tributaria, a través del efectivo cumplimiento de nuestros derechos y deberes cívicos para con Dios, la patria y nuestros semejantes.

## BIBLIOGRAFIA.

## AUTORES EXTRANJEROS:

- 1.-JIMENEZ DE ASUA, LUIS. LA LEY Y EL DELITO, principios del Derecho Penal. Editorial Hermes, Buenos Aires, Argentina 1960. 9a. Edición.
- 2.-ROXIN, CLAUS. TEORIA DEL TIPO PENAL, tipos abiertos y elementos del deber jurídico. Ediciones De Palma. Buenos Aires, Argentina. 1979 1ra. Edición.
- 3.-BACIGALUPO, ENRIQUE. LINEAMIENTOS DE LA TEORIA DEL DELITO. 2da. Edición, editorial Juricentro, 1985.
- 4.- AMOROS RICA, NARCISO. LEY GENERAL TRIBUTARIA, Madrid Editorial Derecho Financiero, 1967.

- 5.-ARAUJO FALCADO, AMILCAR. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Buenos Aires De Palma, 1964.
- 6.-BUCHANAN JAMES, M. LA HACIENDA PUBLICA EN EL PROCESO DEMOCRATICO. Madrid, biblioteca de Ciencias Sociales Aguilar, 1973.
- 7.-MIR PUIG, SANTIAGO. DERECHO PENAL. Parte general. Editorial Promociones y Publicaciones Universitarias, segunda edición. 1985.
- 8.-MIR PUIG, SANTIAGO. FUNCION DE LA PENA Y TEORIA DEL DELITO EN EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRATICO DE DERECHO. Casa editorial Bosch, Sociedad Anónima, Urgel, Barcelona, segunda edición.
- 9.- JARACH, DINO. EL HECHO IMPONIBLE. Buenos Aires

res. Aboledo Perrot. 1974.

- 10.-BARATTA, ALESSANDRO. PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL MÍNIMO (para una teoría de los Derechos Humanos, como objeto y límite de la ley penal).
- 11.-NEMARK, FRITS. PROBLEMAS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DEL ESTADO INTERVEENISTA. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1964.
- 12.-CUELLO CALÓN, EUGENIO. DERECHO PENAL, PARTE GENERAL. Volúmenes I y II, casa editorial Hermes, Buenos Aires. Argentina. 9na. Edición.
- 13.-SCHOMOLDERS, GUNTER. TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO. Madrid, editorial de Derecho Financiero. 1962.

- 14.-SOLER, SEBASTIAN. DERECHO PENAL ARGENTINO. Parte general, edición 11, editorial juridica. Chile.
- 15.-WELZEL, HANS. DERECHO PENAL ALEMAN. Parte general, 11 edición, editorial juridica de Chile.
- AUTORES NACIONALES:
- 16.-ARANGO ESCOBAR, JULIO METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION CRIMINAL CIENTIFICA. Editorial AFI. 1988
- 17.-BARRIENTOS PELLECCER, CESAR RICARDO. CURSO BASICO SOBRE DERECHO PENAL GUATEMALTECO. 1ra edición. Fotograbado Llerena, 1993.

- 18.-DE LEON VELASCO, HECTOR ANIBAL. DE MATTA VELA JOSE FRANCISCO. CURSO DE DERECHO PENAL GUATEMALTECO. Parte general 2da. Edición talleres Edit-Art.
- 19.-PALACIOS MOTA, JORGE ALFONSO. APUNTES DE DERECHO PENAL. Primera parte, talleres de impresión Cardina, Guatemala. 1ra. Edición.
- 20.-CLASION MAZARIEGOS, ARTURO. EL PRESUPUESTO. Guatemala, tipografía nacional, 1968.

## DICCIONARIOS, REVISTAS, CONFERENCIAS Y TESIS.

- 21.-OSORIO, MANUEL. DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS POLITICAS Y SOCIALES. Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1981.
- 22.-CABANELLAS DE TORRES, GUILLERMO. DICCIONARIO JURIDICO ELEMENTAL Editorial Heliasta, Buenos Aires, 6ta. Reimpresión, junio 1993.
- 23.-CABANELLAS, GUILLERMO. DICCIONARIO DE DERECHO USUAL. Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina.
- 24.-MONROY CABRA, MARCO. NECESIDAD DE PROYECTAR LOS DERECHOS HUMANOS, EN EL DERECHO PENAL Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos De Guatemala. Publicación semestral, época II, septiembre de 1982, número extraordinario.

- 25.-SALSELLS TOJO, EDGAR. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL  
BIDO PROCESO. Revista jurídica  
del Organismo Judicial, número 1  
publicación semestral enero a ju-  
nio 1992. Guatemala, C.A.
- 26.-DE PAZ HERNANDEZ,  
HUMBERTO FERNANDO. ANALISIS JURIDICO DOCTRINARIO DE  
LOS TIPOS Y LAS PENAS CONTENIDOS  
EN LA LEY CONTRA LA NARCOACTIVI-  
DAD, DECRETO 48-92, DESDE EL PUN-  
TO DE VISTA DE LOS LIMITES DEL  
IUS PUNIENDI. Tesis de gradua-  
ción profesional. Universidad de  
San Carlos de Guatemala, julio-95
- 27.-SIEKAVIZZA ALVAREZ,  
ROBERTO. LA CONSTITUCION Y ALGUNOS ASPEC-  
TOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.  
Tesis de graduación profesional.  
Universidad de San Carlos de Gua-  
temala, 1975.

28.-GALVEZ VARGAS, ROMEO

OTTONIEL.

HACIA UN NUEVO PLANTEAMIENTO DEL  
DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA  
Tesis de graduación profesional.  
Universidad de San Carlos de Gua-  
temala. 1996.

EN MATERIA DE LEGISLACION:

1. CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.
2. CODIGO PENAL, DECRETO 17-73, Y DECRETO 106-93 AMBOS  
DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA.
3. CODIGO PROCESAL PENAL, DECRETO 51-92 DEL CONGRESO DE LA  
REPUBLICA.
4. CODIGO TRIBUTARIO.
5. LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL. DTD. 2-89 DEL CONGRESO DE LA  
REPUBLICA.
- 6.-FACTO DE SAN JOSE.