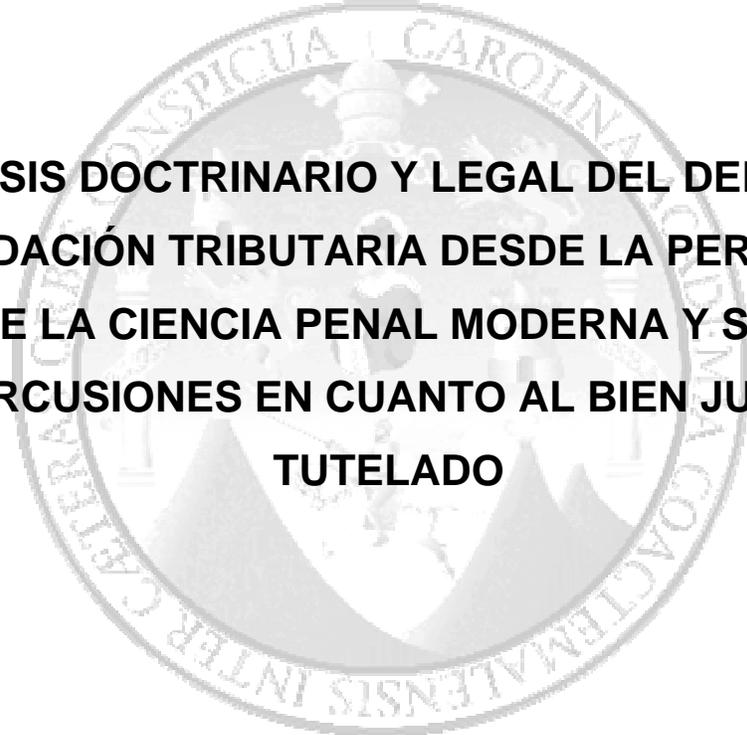


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**ANÁLISIS DOCTRINARIO Y LEGAL DEL DELITO DE
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA
DE LA CIENCIA PENAL MODERNA Y SUS
REPERCUSIONES EN CUANTO AL BIEN JURÍDICO
TUTELADO**

MARCO TULIO MONTÚFAR ESCOBAR

GUATEMALA, MAYO DE 2007.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS DOCTRINARIO Y LEGAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA DE LA CIENCIA PENAL MODERNA Y
SUS REPERCUSIONES EN CUANTO AL BIEN JURÍDICO TUTELADO**

TESIS

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

MARCO TULIO MONTÚFAR ESCOBAR

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo de 2007.

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. José Domingo Rodríguez Marroquín
VOCAL V:	Br. Edgar Alfredo Valdez López
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Rolando Echeverría Morataya
Vocal:	Lic. Nery Augusto Franco Estrada
Secretario:	Lic. Milton Danilo Torres Caravantes

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Héctor Aqueche Juárez
Vocal:	Licda. Marisol Morales Chew
Secretario:	Lic. Helder Ulises Gómez

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis.” (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.)

DEDICATORIA

- A DIOS: Por haberme dado la sabiduría necesaria para alcanzar mis metas.
- A MI ESPOSA: María Araceli Tun Estrada de Montúfar, gracias por su apoyo y comprensión incondicional, los cuales me sirvieron de estímulo en todo momento.
- A MIS HIJOS: Claudia, Maco, Edwin, Iván y en especial a Karla (Q.E.P.D), quienes siempre han sido para mí fuente de inspiración y de motivación siendo para ellos el logro alcanzado.
- A MIS PADRES: Blanca Rosa Escobar (Q.E.P.D)
Ricardo Montúfar Pérez (Q.E.P.D)
Porque dentro de mí siento el orgullo que ellos disfrutaban desde el cielo.
- A MIS HERMANOS: Edgar, Vilma, Delia, Bertila, David, Fredy y Abel, gracias por el cariño y apoyo brindado.
- A TODA MI DEMÁS FAMILIA: Con mucho cariño
- EN ESPECIAL: A la Universidad de San Carlos de Guatemala y su Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1 Fines y propósitos del derecho penal	1
1.1 Generalidades del derecho penal	1
1.2 Naturaleza jurídica	3
1.2.1 Teoría del interés en juego	4
1.2.2 Teoría de la naturaleza de la relación	4
1.2.2.1 Relaciones de coordinación	4
1.2.2.2 Relaciones de supraordinación	5
1.3 Principios y características	6
1.3.1 Principios	6
1.3.1.1 Legalidad	7
1.3.1.2 Lesividad	7
1.3.1.3 Culpabilidad	7
1.3.1.4 Proporcionalidad de las penas	8
1.3.1.5 Prohibición de analogía	8
1.3.1.6 Humanidad de las penas	9
1.3.2 Características	9
1.3.2.1 Es una ciencia social y cultural	9
1.3.2.2 Es normativo	10
1.3.2.3 Es de carácter positivo	10
1.3.2.4 Pertenece al derecho público	10
1.3.2.5 Es valorativo	11
1.3.2.6 Es finalista	11
1.3.2.7 Es fundamentalmente sancionador	12
1.3.2.8 Debe ser preventivo y rehabilitador	12
1.4 Contenido	12

	Pág.
1.4.1 Delito	13
1.4.1.1 Tipicidad	13
1.4.1.2 Tipo penal	14
1.4.1.3 El bien jurídico tutelado	14
1.4.1.4 Sujetos del delito	15
1.4.1.5 Relación de causalidad	15
1.4.1.6 Dolo y culpa	15
1.4.1.7 Inter criminis	16
1.5 Fines del derecho penal	17
1.5.1 Preventivo	17
1.5.2 Rehabilitador	18
1.5.3 Readaptación social	19

CAPÍTULO II

2 Análisis jurídico doctrinario del delito de defraudación tributaria	21
2.1 Tributo	21
2.1.1 Impuestos	22
2.1.1.1 Impuestos directos	23
2.1.1.2 Impuestos indirectos	23
2.1.2 Tasas o arbitrios	23
2.1.3 Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras	24
2.2 Defraudación tributaria propiamente dicha	24
2.3 Formas de adquirir la obligación (hecho generador del tributo)	28
2.4 Formas de cumplimiento de la obligación	30
2.4.1 Pago	30
2.4.2 Compensación	30
2.5 Análisis especial de la prescripción en materia tributaria	31
2.5.1 Plazos	32
2.5.2 Interrupción de la prescripción	33

	Pág.
2.5.3 Renuncia a la prescripción	34
2.5.4 La prescripción como acción o excepción	35

CAPÍTULO III

3 Análisis de leyes tributarias administrativas	37
3.1 Generalidades en cuanto a la legislación tributaria	37
3.2 Normas que regulan el hecho generador	38
3.3 Normas que regulan el pago del tributo	39
3.4 El juicio económico coactivo	42
3.4.1 Procedimiento	44

CAPÍTULO IV

4 Presentación y análisis de resultados del trabajo de campo	49
4.1 Generalidades del trabajo de campo realizado	49
4.1.1 Resultados obtenidos de las entrevistas formuladas	53

CAPÍTULO V

5 Necesidad de abolir el delito de defraudación tributaria por no ajustarse a las corrientes modernas del derecho penal	63
5.1 Incongruencia del delito de defraudación tributaria con el derecho penal moderno	63
5.2 La inexistencia de un bien jurídico que merezca ser tutelado	66
5.3 La ineficacia en la aplicación del delito de defraudación tributaria	68
5.4 Efectividad de los procedimientos administrativos en materia de recaudación fiscal	68
5.5 Propuesta de reforma legal	69
CONCLUSIONES	77

	Pág.
RECOMENDACIONES	81
BIBLIOGRAFÍA	85

INTRODUCCIÓN

El estudiante de derecho está obligado a contribuir con la sociedad devolviendo, mediante la búsqueda de soluciones a los problemas jurídicos y sociales de la actualidad, parte de lo que aquélla ha invertido al costear con el pago de sus impuestos, los gastos que provocan los estudios superiores; por lo que el primero debe de ser responsable y en ese sentido proponer las enmiendas que cada caso ameriten. Ante tal filosofía, el ponente en su afán de darle cumplimiento se dio a la tarea de ubicar un problema jurídico social de trascendencia para la comunidad y, consecuentemente, para el país en general, habiendo encontrado en el delito de defraudación tributaria la oportunidad de dar ese aporte tan esperado por la colectividad social.

Resulta que es totalmente obvio pensar que quien evade el pago de impuestos es una persona que ha encontrado esa obligación como consecuencia de dedicarse a una actividad productiva generadora de riqueza y de trabajo para el país, que de una u otra forma aprovecha el carácter iluso del funcionario recaudador para timarlo y obtener así una ganancia ilícita, omitiendo el pago de impuestos. Ante tal situación, se hace necesario pensar que esa persona, no obstante incurrir en un hecho totalmente execrable, dejaría de producir esa riqueza y esas fuentes de trabajo si se le restringe la libertad individual mediante una condena de ese tipo, por lo que la inclusión en la legislación penal de la defraudación tributaria como delito se hace superflua y totalmente fuera de la realidad actual del derecho penal, el cual persigue en forma primordial la rehabilitación del delincuente para incorporarlo como una persona productiva a la sociedad, situación en la *a priori* encaja el actor de la defraudación tributaria. Esa hipótesis sirvió de base para la presente investigación, cuyo resultado aparece contenido en los siguientes cinco capítulos del presente informe final, compuesto cada uno de la forma que a continuación se especificará.

El capítulo primero fue dedicado a realizar un análisis respecto de los fines y objetivos que persigue el derecho penal moderno, su naturaleza jurídica, sus principios y características, como un preámbulo el establecimiento de la falta de concordancia entre estos elementos y la regulación del delito de defraudación tributaria, el cual se analiza en forma específica en el capítulo segundo, haciendo un razonamiento en cuanto a las clases de tributos, su forma y tiempo de cumplimiento, ello con el fin de dejar claro el hecho que se tipifica en este caso como delito, haciendo una relación especial respecto de la existencia superflua del mismo.

El capítulo tercero contiene un análisis de leyes tributarias administrativas, que lleva como objetivo, establecer la efectividad de las mismas mediante una aplicación correcta de sus disposiciones, aún en aquellos casos en que los particulares incurran en defraudación, utilizando cualquier tipo de artimaña para el logro de su objetivo, toda vez que existe desde ya, regulado un proceso ejecutivo denominado económico coactivo; el cual se analiza en forma específica. La parte medular y sustantiva de la investigación está contenida en el capítulo cuarto, en donde aparecen los resultados del trabajo de campo realizado con análisis de resultados obtenidos que servirán como insumo necesario para arribar a las conclusiones respectivas conjuntamente con lo contenido en el capítulo quinto, que no es más que el aporte personal del ponente en cuanto a la comprobación de la hipótesis, instituyendo la necesidad de abolir el delito de defraudación tributaria en virtud de su incongruencia con el derecho penal moderno y la inexistencia de bien jurídico que merezca ser tutelado, proponiendo de una vez un proyecto de reforma legal que de pleno cumplimiento a las recomendaciones planteadas. Todo ello conforme el objetivo general del respectivo plan de investigación que se refiere a la realización de un análisis doctrinario, legal y técnico de la figura delictiva de defraudación tributaria introducida en nuestro Código Penal mediante Decreto número 67-94 del Congreso de la República, con el objetivo de establecer su incongruencia con las corrientes modernas del

derecho penal y la necesidad de dejar en manos de las autoridades administrativas tributarias la recaudación coercitiva de aquellos tributos dejados de pagar por los administrados, sin que sea necesaria la restricción de libertad como una medida que en nuestros días se considera extrema; lo cual, tiene total congruencia con los objetivos específicos siguientes: a) Poner en evidencia que el delito de defraudación tributaria es totalmente incongruente con las corrientes modernas del derecho penal, toda vez que esta rama del derecho pretende que el reo se readapte a la sociedad y sea productivo, situación en que se encuentra desde ya el sujeto pasivo de este delito; b) Realizar un análisis doctrinario del delito de defraudación tributaria, según el bien jurídico que tutela para establecer la necesidad de desregularlo, dejando en manos del poder administrativo la recuperación de los tributos que los ciudadanos dejen de pagar; c) Hacer un estudio jurídico de las normas que regulan la administración tributaria y los procesos administrativos y judiciales que tienen a una mejor recaudación, para establecer que ésta es la mejor vía para la recuperación de los tributos que los ciudadanos dejen de cotizar al fisco; d) Efectuar un análisis en el sentido de establecer en qué consiste el delito de defraudación tributaria y conexos, exposición de motivos, antecedentes, objetivos y fines que llevaron al legislador a regularlo como una figura delictiva; y, e) Instituir un análisis de criterios de funcionarios judiciales y administrativos, con respecto a experiencias relacionadas al tema y que hayan tenido conocimiento del punto expuesto, extendiendo el campo de las entrevistas a abogados litigantes y personas de la sociedad civil que de alguna forma tengan conocimiento del tema o hayan estado involucradas en un asunto como el expuesto. Estos objetivos se lograron gracias a la implementación de los métodos científicos de investigación siguientes: analítico, sintético, inductivo, análisis de documentos, análisis de contenido y estadístico.

Queda, entonces, en manos de la Universidad de San Carlos de Guatemala, la que en uso de su derecho de iniciativa de ley, pueda plantear al órgano legislativo de la República una que conlleve la solución a la

problemática antes mencionada, utilizando para el efecto el anteproyecto de ley mencionado.

CAPÍTULO I

1 Fines y propósitos del derecho penal

1.1 Generalidades del derecho penal

El origen de la ciencia penal no difiere en mucho del de otras ciencias del derecho en general, ya que estriba básicamente en la abolición del uso de la fuerza para la solución de los conflictos, lo cual significaba que se aplicaba la ley del mas fuerte, virtud de la cual quien sufría de una ofensa o era despojado de un derecho podía reivindicarlos o bien, tomar represalias en contra del agresor utilizando la fuerza por si mismo y si no era suficientemente fuerte, acudía a buscar la ayuda de familiares o amigos con tal de obtener la venganza deseada a la ofensa recibida. Como lo afirma el jurista guatemalteco Erick Alfonso Álvarez Mancilla, citando a Rudolf Von Ihering “los primeros impulsos del sentimiento del derecho lesionado consisten inevitablemente en una violenta reacción contra la injusticia causada, que origina la defensa privada y la venganza. Todo derecho pues, tiene su origen en la defensa privada y la venganza; especie la justicia salvaje.”¹ “Este uso de la fuerza, el lógico suponer que dio lugar a múltiples situaciones, entre ellas las represalias, De esa cuenta esta venganza dio origen a grandes males, a sangrientas guerras privadas que produjeron el exterminio de numerosas familias, debido a que los vengadores al no reconocer limitación alguna, causaban al ofensor y a su familia todo el mal posible para evitar represalias posteriores, era la de no terminar.”²

Lo anterior motivó que las sociedades organizadas en Estados tomaran el sancionamiento de las acciones u omisiones que dieran lugar al vejamen de un derecho de los ciudadanos, interviniendo en todos aquellos casos en los que se

¹ Álvarez Mancilla, Erick Alfonso, **Teoría general de proceso**, pág. 18.

² **Ibid.**

ameritara la imposición de una pena al agresor, evitando de esa forma aquella venganza privada que tanto daño hacía a la sociedad en general. El Derecho Penal surge entonces como una necesidad de evitar que los particulares, haciendo uso de la venganza privada, constituyeran guerras interminables como consecuencia de un daño causado. Los primeros indicios del Derecho Penal los encontramos en la “ley del talión”, mediante la cual el Estado autorizaba a la propia víctima o a los familiares que causaran al agresor un mal de igual gravedad al recibido, logrando de esa forma la proporción de la pena con relación al mal causado. Con el transcurso del tiempo, como fórmula alternativa, surge la composición, por medio de la cual el ofensor y su familia rescataban del ofendido y de los suyos, mediante el pago de dinero u objetos de valor, el derecho de venganza. “Dicha forma de resolver conflictos ya aparece en el Código de Hammurabi”³ el cual constituye uno de los cuerpos legales que originaron el derecho penal que funciona en la actualidad en nuestras sociedades.

Conforme el significado contenido en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el derecho penal es “el que establece y regula la represión y castigo de los crímenes o delitos por medio de la imposición de penas”, definición que a criterio del tratadista Manuel Ossorio, y que comparto totalmente, no se ajusta a las corrientes del derecho penal moderno ya que “no cabría reprimir y castigar los delitos si previamente no se hubiesen determinado las acciones que han de considerarse delictivas. De ahí que el Derecho Penal lo primero que ha de hacer es fijar los bienes jurídicos que han de ser protegidos penalmente y, sobre esos principios, variables en el tiempo y en el espacio, configurar específicamente los delitos y establecer la pena que a cada uno de ellos corresponde.”⁴ Por tal razón, para incorporar esos elementos es importante citar la definición que de esta rama del derecho hace Luis Jiménez de Asúa en su obra Tratado de derecho penal, quien indica que Derecho Penal es el “conjunto de normas y disposiciones

³ Cuello Calón, Eugenio, **Derecho penal**, pág. 68.

⁴ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 238.

jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, estableciendo el concepto del delito como presupuesto de la acción Estatal así como la responsabilidad del sujeto activo, y asociando a la infracción de la norma una pena finalista o una medida aseguradora.”⁵ En esta definición se contemplan los dos principales aspectos del Derecho Penal, la determinación de los hechos constitutivos de delito y la penalización de los mismos por parte del ente soberano.

En resumen de todo lo anterior, debe citarse lo regulado en el Artículo 1 de nuestro Código Penal vigente, el cual desarrolla en abundancia el principio rector *nullum crimen nulla poena sine lege*, al indicar que “nadie podrá ser penado por hechos que no estén expresamente calificados como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración; ni se impondrán otras penas que no sean las previamente establecidas en la ley.”, complementado por el Artículo 7 al indicar que “Por analogía, los jueces no podrán crear figuras delictivas ni aplicar sanciones.”, normas jurídicas que nos introducen a la regulación legal del *ius puniendi* y el *ius poenale*, como la facultad del Estado, como ente soberano, de señalar delitos e imponer y ejecutar las penas correspondientes, siempre y cuando ello esté regulado en una ley vigente con anterioridad a la comisión del delito, y mediante la tramitación de un proceso legal en el cual sean observados plenamente los principios de legalidad, defensa o reserva, y obviamente, observando plenamente el debido proceso.

1.2 Naturaleza jurídica

Antes de establecer cual es la naturaleza jurídica de esta ciencia jurídica, se debe de buscar la forma de ubicarla dentro de cualquiera de las dos grandes y más aceptadas ramas del derecho, Derecho Público y Derecho Privado. “Cuando inquirimos sobre la naturaleza jurídica del Derecho Penal, tratamos de averiguar

⁵ Jiménez de Asúa, **Tratado de derecho penal**, pág. 233.

el lugar donde éste nace y la ubicación que tiene dentro de las distintas disciplinas jurídicas, así cabe preguntarnos si pertenece al derecho privado, si pertenece al derecho público, o si pertenece al derecho social, que son los tres escaños en que se le ha tratado de ubicar”⁶

Primeramente, se hará una exposición de las dos teorías fundamentales que sirven para determinar si una rama del derecho pertenece al derecho público o al derecho privado, y son las siguientes:

1.2.1 Teoría del interés en juego

“Los expositores de esta teoría, afirman que cada norma regula relaciones jurídicas, en las cuales está en juego determinado tipo de intereses y cuando éstos son de carácter colectivo estamos frente al derecho público y cuando son de carácter individual estamos frente al derecho privado.”⁷

1.2.2 Teoría de la naturaleza de la relación

Parte de que los criterios diferenciales entre derecho público y derecho privado no deben tener como base los intereses jurídicos protegidos, sino que la naturaleza de las relaciones que se establecen, a saber:

1.2.2.1 Relaciones de coordinación

Se califican como tales cuando los sujetos que participan en la relación jurídica se encuentran colocados en un plano de igualdad.

⁶ De León Velasco, Héctor Anibal y José Francisco de Mata Vela, **Curso de derecho penal guatemalteco**, pág. 7.

⁷ López Aguilar, Santiago, **Introducción al estudio del derecho**, pág 154.

Solo pueden participar en esta calidad de igualdad los particulares o cuando el Estado participa sin hacer uso de su imperio de institución rectora.

1.2.2.2 Relaciones de supraordinación

“Esta clase de relaciones jurídicas se da cuando el Estado interviene en las mismas, imponiendo su autoridad, es decir, no hay igualdad de los sujetos de la relación. Al darse estos presupuestos estamos frente al derecho público.”⁸

Tomando en cuenta la exposición anterior, se puede ubicar al Derecho Penal dentro de la rama del derecho público toda vez que este regula el comportamiento de las personas creando figuras delictivas y estableciendo penas proporcionales al mal causado las cuales serán aplicadas con exclusividad por parte del Estado imponiendo su autoridad soberana, todo ello en beneficio de la colectividad, cuyos derechos prevalecen sobre el interés particular.

“El hecho de que algunas normas de tipo penal o procesal, puedan dar cierta intervención a los particulares en la sustanciación del proceso o en la iniciación del mismo por la clase de delito que se trate (instancia de parte interesada por ser delito privado, el perdón del ofendido y el sobreseimiento del proceso en ciertos delitos privados, etc.), no es ninguna justificación válida para pretender situar al Derecho Penal dentro del derecho privado (como el Derecho Civil y el Derecho Mercantil); la venganza privada como forma de reprimir el delito, dejando a los particulares hacer su propia justicia, ha sido formalmente desterrada del Derecho Penal Moderno, y si bien es cierto que aún pueden darse algunos casos en nuestro medio, esto no solo es ilegal sino absurdo en una sociedad civilizada y

⁸ **Ibid**, págs. 154 - 155.

jurídicamente organizada, donde solamente al Estado corresponde determinar los delitos y establecer las penas o medidas de seguridad. La intervención de los particulares en la ejecución de la pena, es en los libros tan solo un recuerdo histórico de las formas primitivas de castigar.”⁹ “El Derecho Penal es una rama del derecho público interno que tiende a proteger intereses individuales y colectivos (públicos o sociales); la tarea de penal o imponer una medida de seguridad es una función típicamente pública que solo corresponde al Estado como expresión de su poder interno producto de su soberanía, además de que la comisión de cualquier delito (privado, público o mixto) genera una relación directa entre el infractor y el Estado que es el único titular del poder punitivo, en tal sentido consideramos que el Derecho Penal sigue siendo de naturaleza jurídica pública.”¹⁰

1.3 Principios y características

1.3.1 Principios

Los principios, en cuanto al derecho, son las directrices o líneas matrices dentro de las cuales han de desarrollarse las diferentes instituciones jurídicas, cumpliendo para el efecto básicamente con tres funciones fundamentales: a) Informadora, ya que inspiran al legislador para la emisión de normas jurídicas que van a regular cierta rama del derecho; b) Normativa, ya que funcionan como fuente supletoria de derecho en caso de ausencia de ley, funcionan como medio de integración del derecho; y, c) Interpretadora, ya que operan como orientadores del criterio del juzgador al momento de esgrimir una sentencia. En cuanto al Derecho Penal, se puede decir, aunque no en forma limitativa, que cuenta con los principios fundamentales que se describen a continuación.

⁹ De León Velasco, **Ob. Cit.** pág. 8.

¹⁰ **Ibid.**

1.3.1.1 Legalidad

Se mencionó con anterioridad este principio como “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”, plenamente garantizado en el primer Artículo de nuestro Código Penal vigente, por medio del cual se entiende que un hecho sólo puede ser considerado delito si se encuentra establecido como tal en la ley. Sólo por ley se pueden determinar las conductas que configuran delito, considerándose obviamente que la ley debe ser escrita, previa, cierta o determinada.

1.3.1.2 Lesividad

Por virtud de este principio debemos comprender que en materia penal sólo se sancionan los actos (acción u omisión) que lesionan o ponen en peligro un bien jurídico que constituye el “interés jurídicamente tutelado”, es un valor fundamental para la sociedad. La lesión ocurre mediante la destrucción o menoscabo de ese interés protegido, en tanto que ponerlo en peligro representa la aproximación a la lesión de dicho bien jurídico, es decir que hay un adelantamiento de punibilidad.

1.3.1.3 Culpabilidad

Entendido este término como la responsabilidad de quien incurre en un acto constitutivo de delito. Significa que sólo se puede imponer la pena cuando el hecho le es reprochable al agente causante. En materia penal se acoge la responsabilidad subjetiva, pues se reprimen los actos en que interviene la voluntad, en consecuencia se proscriben la responsabilidad objetiva, también se

excluye la responsabilidad de personas jurídicas, ya que en estos casos se castiga al representante que haya participado en el hecho generador del delito, según lo regula el Artículo 38 de nuestro cuerpo legal penal, el cual regula que “En lo relativo a personas jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este Código para las personas individuales.”

1.3.1.4 Proporcionalidad de las penas

La pena se establece en función al bien jurídico protegido y se impone en función de la magnitud del daño causado.

1.3.1.5 Prohibición de analogía

Analogía es trasladar una regla jurídica a otro caso no contemplado en la ley por la vía del argumento de la semejanza de los casos. En nuestro ordenamiento jurídico penal se prohíbe la integración analógica, más no la interpretación analógica. Está prohibida la analogía *in malam partem* en la medida en que opera en perjuicio del sujeto, pues para un supuesto que sólo sea similar al regulado en la ley no está fijada o determinada legalmente la punibilidad.

1.3.1.6 Humanidad de las penas

Las penas deben estar orientadas a un fin eminentemente resocializador del individuo, además de prevenir el delito. Nuestro Código Penal establece instituciones que son sustitutivos de la pena privativa de la libertad, conocidas comúnmente como medidas sustitutivas.

1.3.2 Características

Para el desarrollo de este tema basta con recordar a los ilustres maestros de nuestra Carolina, Héctor Aníbal de León Velasco y José Francisco de Mata Vela, quien con mucha propiedad expone las características de nuestra rama jurídica en su afamada obra “Curso de derecho penal guatemalteco”, ajustándose plenamente a nuestro ordenamiento jurídico penal.

1.3.2.1 Es una ciencia social y cultural

“Atendiendo a que el campo del conocimiento científico aparece dividido en dos clases de ciencias: las ciencias naturales por un lado y las ciencias sociales o culturales por el otro; se hace necesario ubicar a nuestra disciplina en uno de ambos campos, ya que los dos tienen características distintas, así por ejemplo: En las ciencias naturales el objeto de estudio es “psico-físico”, mientras en las ciencias sociales es el producto de la voluntad creadora del hombre, el método de estudio de las ciencias naturales es “experimental”, mientras en las ciencias sociales o culturales es “racionalista”, “especulativo” o “lógico abstracto”; en las ciencias naturales la relación entre fenómenos es “causal” (de causa a efecto);

mientras que en las ciencias sociales o culturales es “teleológica” (de medio a fin); las ciencias naturales son ciencias del “ser”, mientras las ciencias sociales o culturales con del “deber ser”; de tal manera que el Derecho Penal, es una ciencia social, cultural o del espíritu, debido a que no estudia fenómenos naturales enlazados por la causalidad, sino regula conductas en atención a un fin considerado como valioso; es pues, una ciencia del deber ser y no del ser.”¹¹

1.3.2.2 Es normativo

“El Derecho Penal, como toda rama del Derecho, está compuesto por normas (jurídico-penales), que son preceptos que contienen mandatos o prohibiciones encaminados a regular la conducta humana, es decir, a normar el “deber ser” de las personas dentro de una sociedad jurídicamente organizada.”¹²

1.3.2.3 Es de carácter positivo

“Porque es fundamentalmente jurídico, ya que Derecho Penal vigente es solamente aquél que el Estado ha promulgado con ese carácter.”¹³

1.3.2.4 Pertenece al derecho público

“Porque siendo el Estado el único titular del Derecho Penal, solamente a él corresponde la facultad de establecer delitos y las penas o medidas de seguridad correspondientes. El Derecho Penal es indiscutiblemente derecho público interno, puesto que el

¹¹ De León Velásco, **Ob. Cit.**, pág. 13.

¹² **Ibid.**

¹³ **Ibid**, pág. 14.

establecimiento de sus normas y su aplicación, está confiado en forma exclusiva al Estado investido de poder público. La represión privada sólo puede considerarse como una forma histórica definitivamente superada.”¹⁴

1.3.2.5 Es valorativo

“Se ha dicho que toda norma presupone una valoración (el derecho penal es eminentemente valorativo), y a decir del profesor argentino Sebastián Soler, esta cualidad de toda norma es particularmente manifiesta en las leyes penales, ya que carecerían de todo sentido las amenazas penales si no se entendiera que mediante ellas son protegidos ciertos bienes e intereses jurídicamente apreciados. Es decir, que el Derecho Penal está subordinado a un orden valorativo en cuanto que califica los actos humanos con arreglo a una valoración; valora la conducta de los hombres.”¹⁵

1.3.2.6 Es finalista

“Por que siendo una ciencia teleológica, su fin primordial es resguardar el orden jurídicamente establecido, a través de la protección contra el crimen. La ley regula la conducta que los hombres deberán observar con relación a esas realidades, en función de un “fin” colectivamente perseguido y de una valoración de esos hechos.”¹⁶

¹⁴ **ibid**, pág. 14.

¹⁵ **ibid**, pág. 14.

¹⁶ **ibid**, pág. 14.

1.3.2.7 Es fundamentalmente sancionador

“El derecho penal se ha caracterizado, como su nombre lo indica, por castigar, reprimir, imponer una pena con carácter retributivo a la comisión de un delito, y así se hablaba de su naturaleza sancionadora, en el entendido que la pena era la única consecuencia del delito; con la incursión de la Escuela positiva y sus medidas de seguridad, el Derecho Penal toma un giro diferente (preventivo y rehabilitador), sin embargo y a pesar de ello, consideramos que mientras exista el Derecho Penal, no puede dejar de ser sancionador porque jamás podrá prescindir de la aplicación de la pena, aún y cuando existan otras consecuencias del delito.”¹⁷

1.3.2.8 Debe ser preventivo y rehabilitador

“Con el apareamiento de las aún discutidas “medidas de seguridad”, el derecho penal deja de ser eminentemente sancionador y da paso a una nueva característica, la de ser preventivo, rehabilitador, reeducador y reformador del delincuente. Es decir, que además de sancionar, debe pretender la prevención del delito y la rehabilitación del delincuente.”¹⁸

1.4 Contenido

El derecho penal como una ciencia eminentemente jurídica se ha dividido doctrinaria y legalmente en dos partes para el estudio de su contenido, el cual está constituido por el delito, el delincuente, la pena y las medidas de seguridad. Así podemos ver que nuestro Código Penal está dividido en dos partes a saber:

¹⁷ **Ibid.**, pág. 15.

¹⁸ **Ibid.**

a) Parte general, que regula y crea las diferentes instituciones jurídicas en la materia, los conceptos aplicables, los principios generales, categorías y doctrinas relativas al delito, al delincuente, a las penas y a las medidas de seguridad; y, b) Parte especial, que establece las diferentes figuras delictivas concordantes con los intereses jurídicos que se pretender tutelar, instituyendo además las diferentes sanciones y penas a aplicar en caso de que se cometa un hecho que sea calificado como delito o falta. En el presente caso, por el contenido de la investigación a realizar, vale la pena analizar someramente lo referente al tema del delito.

1.4.1 Delito

El delito es la conducta humana reflejada en una acción u omisión, típica, antijurídica y culpable o responsable, cuya comisión traerá como consecuencia la aplicación de una sanción (reflejada en una pena o medida de seguridad). Es una conducta humana significativa para el mundo exterior, que es dominada o al menos dominable por la voluntad. No son delitos, en sentido jurídico los efectos producidos por fuerzas naturales o por animales, ni los actos de una persona jurídica, los meros pensamientos o actitudes internas o sucesos del mundo exterior como el estado de inconsciencia, el movimiento reflejo y la fuerza física irresistible que son incontrolables para la conducta humana. No hay delito cuando está ausente la voluntad, como en los casos que se encuentran regulados como causas de inculpabilidad en el Artículo 25 de nuestro Código Penal, a saber: a) Miedo invencible; b) Fuerza exterior (irresistible); c) Error en el acto; y, d) Obediencia debida.

1.4.1.1 Tipicidad

La tipicidad es la operación mediante la cual un hecho que se ha producido en la realidad es adecuado o encuadrado dentro del

supuesto de hecho que describe la ley penal. La estricta vinculación a la tipicidad es una consecuencia del principio *nullum crimen sine lege*. La tipicidad incluye un aspecto objetivo - sujetos, bien jurídico, acción típica, relación de causalidad, imputación objetiva, elementos descriptivos y normativos- y un aspecto subjetivo -dolo y culpa

1.4.1.2 Tipo penal

Es la descripción de la conducta prohibida establecida por el legislador en el supuesto de hecho de una norma. La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo penal. El tipo penal es un instrumento legal y de naturaleza descriptiva que tiene por función la individualización de conductas humanas penalmente relevantes.

1.4.1.3 El bien jurídico tutelado

El bien jurídico es el interés jurídicamente protegido, es decir, es objeto de protección del Derecho Penal. Es fundamento básico para la sociedad que le permite lograr un desarrollo armónico y pacífico. El bien jurídico debe distinguirse del concreto objeto de la acción. Ej.: en la falsedad material (Artículo 321 del Código Penal) el bien jurídico tutelado es la fe pública, pero el objeto de la acción es el documento falsificado en el caso concreto. A veces parecen coincidir objeto de la acción y bien jurídico, como en los delitos de homicidio, en que la vida humana es tanto el objeto de la agresión como el bien jurídico protegido. Pero esto sólo es así aparentemente, porque el objeto de la acción es la persona concreta cuya vida individual es agredida, mientras que el bien jurídico protegido es la vida humana como tal.

1.4.1.4 Sujetos del delito

a) **SUJETO ACTIVO:** Es el individuo que realiza la acción u omisión descrita por el tipo penal. Hay que distinguir entre sujeto activo y autor: el autor tiene responsabilidad penal por el hecho cometido, en tanto que el sujeto activo es exclusivamente la persona que realiza la conducta, y puede o no tener responsabilidad penal.

b) **SUJETO PASIVO:** El sujeto pasivo es el titular del bien jurídico lesionado o puesto en peligro. Existe el sujeto pasivo de la acción -persona que recibe en forma directa la acción u omisión típica realizada por el sujeto activo- y el sujeto pasivo del delito -es el titular del bien jurídico-. Generalmente ambos coinciden pero hay casos en los que se puede distinguir.

1.4.1.5 Relación de causalidad

En los delitos de resultado la estimación de un delito consumado depende de la producción del resultado típico. Acción y resultado han de encontrarse en una determinada relación para que el resultado pueda imputarse al autor como producto de su acción. El nexo existente entre la acción y el resultado es la relación de causalidad.

1.4.1.6 Dolo y culpa

En el dolo el agente es consciente de que quiere dañar el bien jurídico y lo hace. Los delitos dolosos de comisión se caracterizan porque existe identidad entre lo que el autor hace objetivamente y lo que quiere realizar. En la culpa, el sujeto no busca

ni pretende lesionar el bien jurídico pero por su forma de actuar arriesgada y descuidada produce la lesión. Según nuestro ordenamiento jurídico, sólo es punible la realización dolosa de los tipos mientras en las disposiciones concretas de la Parte Especial no esté también penada expresamente la actuación culposa.

1.4.1.7 Inter criminis

Los diferentes hechos constitutivos del delito recorren una serie de estadios o fases, atraviesa un camino. El *inter criminis* es la serie de etapas sucesivas que va desde el alumbramiento de la idea criminal hasta su completa realización. Tiene dos fases: una interna, que transcurre en el ánimo del autor, y otra externa, en la que la voluntad criminal se manifiesta. La fase interna se halla constituida por todos los momentos del ánimo a través de los cuales se formaliza la voluntad criminal y que preceden a su manifestación. Se distinguen: la ideación del delito, la deliberación y la resolución criminal. La fase interna es por sí sola irrelevante, el derecho penal interviene a partir de la manifestación de la voluntad. La fase externa o de resolución manifestada comienza a partir de la exteriorización de la voluntad, desde que el proceso de realización puede proseguir a través de la preparación y la ejecución hasta la consumación. Etapas: Preparación: El agente lleva a cabo una actividad externa dirigida a facilitar su realización ulterior. Ejecución: El agente da comienzo a la realización del hecho típico, empleando los elementos seleccionados. Consumación: El agente da cumplimiento a lo descrito por el tipo penal. Agotamiento: Es una fase posterior a la consumación y satisface la intención que perseguía el agente. Es irrelevante que se produzca.

1.5 Fines del derecho penal

Ya se refirió con anterioridad que con el apareamiento de las medidas de seguridad, el derecho penal dejó de ser eminentemente sancionador y dio paso a una nueva característica de esta rama del derecho, la de ser preventivo, rehabilitador, reeducador y reformador del delincuente. Es decir, que además de sancionar, debe pretender la prevención del delito y la rehabilitación del delincuente, siendo estas últimas las que interesan al presente informe.

1.5.1 Preventivo

El derecho penal realiza su misión de protección de la sociedad, castigando las infracciones ya cometidas, por lo que es de naturaleza represiva. En segundo lugar, cumple esa misma misión por medio de la prevención de infracciones de posible comisión futura, por lo que posee naturaleza preventiva. Ambas funciones del derecho Penal no son contradictorias, sino que deben concebirse como una unidad. El Derecho Penal tiene una función represiva, en tanto interviene para reprimir o sancionar el delito ya cometido. Pero esta función represiva siempre va acompañada de una función preventiva, pues con el castigo del delito se pretende impedir también que en el futuro se cometa por otros o por el mismo delincuente.

En materia penal, la prevención del delito es una finalidad a *sui generis*, cuyo objetivo es persuadir, mediante la amenaza de imposición de una pena cualquiera, la comisión (acción u omisión) de hechos constitutivos de delito. No serviría a los propósitos de una sociedad jurídicamente organizada el pretender castigar delitos sin que estos vayan cometiéndose cada menos, ya que lo primordial es la convivencia armoniosa en la sociedad y no el castigo. Los delitos deben tener una tendencia a extinguirse

en la medida en que ya no tengan aplicabilidad por el cambio de comportamiento en las personas ya que de lo contrario solo significaría un reto para los delincuentes el hecho de saber que hay una pena por sus actos y corren el riesgo como una afrenta a su valentía en total contraposición a lo ya mencionado. Señalar penas severas a un hecho delictivo es motivar a las personas a no cometerlos.

1.5.2 Rehabilitador

En materia penal debe tenerse siempre presente que cuando el autor de un delito ha sido condenado a una pena restrictiva de libertad u otra cualquiera, su cumplimiento debe ir de la mano con un programa de rehabilitación que permita al condenado una convivencia social futura y su reincorporación a la sociedad como una persona normal y persuadida de la infracción de normas penales. En nuestro sistema vemos diariamente que la mayoría de personas sometidas a una prisión preventiva o definitiva, aprovechan ese tiempo para perfeccionarse en el arte de delinquir haciéndolo incluso desde o en la prisión, lo cual solamente les provoca una nueva persecución penal que se adiciona como pena a la ya impuesta. Esto no es el objeto de creación del derecho penal moderno ya que la detención de una persona por la comisión de un delito debe servir para someterla a programas de rehabilitación y reeducación que les permita ser productivas a la sociedad.

En estos casos, debe tenerse en cuenta el tipo de delito cometido, las condiciones mentales o físicas en que se delinquiró y el mal causado a la sociedad, con el fin de someter al delincuente a un programa que le permita rehabilitarse y con ello persuadir a otros a caer en la misma actitud. Ese es el fin del derecho penal moderno.

1.5.3 Readaptación social

Todo lo anterior va de la mano con un solo objetivo final, hacer que el delincuente cumpla con su obligación de contribuir económicamente con la sociedad. La readaptación social del delincuente es en suma, lo que la sociedad espera, lo que el derecho penal espera y lo que un sistema jurídico moderno espera al final de un proceso que inicia con la comisión del delito seguido de su juzgamiento y la ejecución de la pena. Toda persona puede contribuir con su trabajo al desarrollo del país y ello es la expectativa que se tiene de un delincuente plenamente rehabilitado.

CAPÍTULO II

2 Análisis jurídico doctrinario del delito de defraudación tributaria

2.1 Tributo

El tema tributario debe de analizarse de conformidad con la ley específica de la materia, en este caso se trata del Código Tributario, el cual regula que por tributo debe entenderse “todas aquellas prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” El Estado como tal tiene la facultad legal de exigir de sus ciudadanos la contribución que sea necesaria para la prestación de servicios públicos en beneficio de la colectividad, para lo cual debe atender únicamente al principio de legalidad constitucionalmente regulado en el Artículo 239 de nuestra Carta Magna. Dicho principio de legalidad nos informa que el Estado puede cobrar Tributos solamente si así lo acordare el Órgano Legislativo, en nuestro caso, el Congreso de la República, ya que sólo éste ente está facultado para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, lo cual debe realizar conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y la justicia tributaria, debiendo establecer en el mismo decreto las bases de recaudación, dentro de las que se encuentran 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.

En todo caso debe tenerse presente que cuando se emita una disposición jerárquicamente inferior a la ley ordinaria mediante la cual se pretenda crear una obligación tributaria, o existiendo esta se pretenda tergiversar o contradecir las bases de recaudación, aquella será nula de pleno derecho sin necesidad de declaración judicial ya que las disposiciones reglamentarias no pueden modificar dichas bases y deben concretarse solamente a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten la recaudación. Asimismo, debe tenerse presente que la facultad creadora de tributos por parte del Congreso de la República tiene sus límites en la justicia y la equidad, teniendo prohibido crear tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna la cual se da cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Para su estudio, los tributos se dividen o clasifican en: impuestos, tasas o arbitrios y contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

2.1.1 Impuestos

Se entiende por impuesto aquél tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente. En estos casos el pago exigido al contribuyente no tiene como contrapartida un derecho o una contraprestación fiscal concreta y diferenciada, impuesta a él en su específico carácter de tal, sino que las prestaciones dinerarias o en especie recaen sobre las personas que se hallen en la situación descrita en la ley como hechos imposables. A diferencia de las contribuciones especiales y contribuciones por mejoras en las que su pago conlleva el haber recibido una contraprestación fiscal que genera una ganancia para el contribuyente o una plusvalía para sus bienes.

2.1.1.1 Impuestos directos

Son aquellos cuyo hecho generador se impone directa y personalmente al contribuyente, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta el cual se asigna al ingreso personal de la persona y sobre él tiene que pagar un porcentaje al Estado en su calidad de ente recaudador.

2.1.1.2 Impuestos indirectos

Son aquellos que se imponen a una actividad en la cual pueden o no participar las personas o bien se imponen a derechos reales y no a la persona como tal. En estos casos podemos citar el Impuesto al Valor Agregado, el cual se impone al hecho generador de compraventa afectando el monto del negocio, o bien en el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles el cual se impone al derecho real de propiedad y de conformidad con el precio del mismo; como vemos estos tributos no se imponen a la persona sino que el hecho generador es la compraventa o bien el derecho real en sí.

2.1.2 Tasas o arbitrios

Las tasas o arbitrios no son más que aquellos tributos decretados solo y a favor de las distintas municipalidades del país quienes además tienen la responsabilidad directa en cuanto a su recaudación, administración y ejecución al formar parte de su presupuesto de ingresos. En todo caso el pago se efectúa a cambio de una contraprestación que se resume en un servicio que el ente municipal presta al contribuyente en el momento de pagar este tributo; tal es el caso del popular “boleto de ornato” cuya naturaleza jurídica es un arbitrio que se paga anualmente a las

municipalidades a cambio de que estas presten durante un ejercicio fiscal el servicio de mantener las áreas comunes en forma estética, higiénica y en condiciones de disfrute para el contribuyente y sus hijos.

2.1.3 Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

2.2 Defraudación tributaria propiamente dicha

Para aquellos casos en que los contribuyente de una u otra forma afecten al Estado como ente recaudador se ha tipificado como figura delictiva, caso en el cual el responsable debe ser sometido a un proceso penal para la deducción de responsabilidades en la materia además de la civiles que tienen relación con el tributo omitido, en este caso estamos hablando de la figura delictiva de defraudación tributaria regulada en el Artículo 358 "A" de nuestro Código Penal vigente.

La norma penal en referencia regula que "comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable de este

delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

Como podemos ver este delito puede cometerse por acción o por omisión, regulando la ley diversos aspectos concretos, tal es el caso de la simulación, ocultación, maniobra o ardid, ampliando el espectro de los supuestos al regular que se comete también mediante “cualquier otra forma” de engaño, a condición que se induzca en error a la administración tributaria en la recaudación del tributo y se produzca un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, en resumen que se afecte el ingreso fiscal en materia de recaudación.

En este caso, debe tenerse en cuenta que la figura penal citada pretende proteger el bien jurídico el “régimen tributario” según se deduce del nombre asignado al título X del Código Penal.

Este delito tiene asignadas dos tipos de penas: una restrictiva de libertad y otra de carácter pecuniario. La primera en una graduación que oscila entre uno y seis años de prisión, fijada por el juez tomando en cuenta aspectos relevantes en el caso concreto; y, la segunda que constituye una multa igual al impuesto omitido; agravándose la pena cuando el actor sea un extranjero, ya que como pena accesoria se debe imponer la expulsión del territorio nacional, cuando haya cumplido la pena de prisión y la pecuniaria.

De la lectura de lo anterior también se deriva que este tipo delictivo puede ser cometido solamente por los contribuyentes, entendidos como tales aquellos obligados al pago de algún tributo por haber incurrido en el hecho generador del mismo.

También la legislación penal tiene contemplados casos especiales de defraudación tributaria, con lo cual se amplía aún mas el espectro de dicha figura delictiva ya no solo en aquellos casos generales citados en el Artículo 358 "A" del Código Penal, sino en otros específicos como se citarán a continuación.

De conformidad con el Artículo 358 "B" del Código Penal, también deben ser condenados a las penas señaladas para el delito de defraudación tributaria, aquellas personas que encuadren su actitud con los siguientes supuestos fácticos:

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.
Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.

4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio".
9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

Como podemos ver de lo anterior, en todos los casos el sujeto activo del delito será siempre una persona que se dedica a una actividad económica generadora del impuesto que posteriormente omite enterar al fisco, lo cual es un indicio de lo que se pretende demostrar en la presente investigación ya que *a priori* se puede razonar que restringir de libertad a una persona que no es peligrosa para la sociedad y que solo adeuda al Estado una cantidad en concepto de tributo, puede ser contraproducente ya que también *a priori* se sabe que esa persona, en la mayoría de los casos, es generadora de fuentes de trabajo y consecuentemente, fuente de ingresos para un buen número de ciudadanos que a la larga también contribuyen con sus impuestos al sostenimiento y financiamiento de la obra pública.

2.3 Formas de adquirir la obligación (hecho generador del tributo)

De lo visto con anterioridad se puede decir que la relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el Estado y el sujeto afectado por el tributo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos, aunque en determinado momento el primero actúa como ente soberano al imponer los tributos por medio de su órgano legislativo. La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos (como en el caso

de las declaraciones juradas) genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, como ya se mencionó, así como facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador.

El hecho generador, es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Así se resume lo regulado en el Artículo 31 del Código Tributario el cual regula que: “Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

- 1 En los casos en que al presupuesto legal está constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y,
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente, de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Para el caso en que el hecho generador sea un acto o negocio jurídico condicionado, producirá efectos tributarios:

1. Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria.
2. Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva.

2.4 Formas de cumplimiento de la obligación

El cumplimiento *per se*, de la obligación tributaria puede hacerse mediante el pago o la compensación de tributos, aunque la ley establezca otras formas de extinción de la obligación, las otras no significan cumplimiento.

2.4.1 Pago

El pago es la forma más común de cumplimiento de las obligaciones, cualesquiera que estas sean, incluyendo las tributarias, el cual puede ser ejecutado por el mismo obligado o por una tercera persona a condición de que haga la entrega dineraria para cubrir el monto del tributo establecido de conformidad con el hecho generador y la base impositiva, en el período de imposición y recaudación señalado por la ley. En el siguiente capítulo se analizará este tema con mas profundidad por lo que no se hace necesario ahondar mas en el mismo.

2.4.2 Compensación

La compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho y para que produzca efectos jurídicos es necesario que la oponga la parte interesada, y una vez opuesta, extingue las dos deudas desde la fecha de su coexistencia y hasta la cantidad que importe la menor.

En materia tributaria, la ley específica regula que se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los mas antiguos y aunque provenga de distinto

tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Regulándose también la compensación especial por medio de la cual el contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición debe hacerse ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

2.5 Análisis especial de la prescripción en materia tributaria

Doctrinariamente se sabe que la prescripción puede ser positiva o negativa. El primer caso consiste en la adquisición de un derecho por el transcurso del tiempo; en el segundo, por lo contrario, en la pérdida de un derecho por el paso del tiempo. A este último supuesto se hará referencia en este apartado ya que es la única forma de prescripción que opera en materia tributaria.

“La prescripción negativa o liberatoria, es una institución que aparece en todas las disciplinas jurídicas y, como se dijo, no es más que la extinción de determinados derechos por haber transcurrido determinado tiempo sin que esos derechos hayan sido ejercitados o exigidos. Por medio de esta institución se procura la certeza y estabilidad en las relaciones humanas. Si no se fijaran plazos temporales para el ejercicio de potenciales derechos, sin duda alguna existiría incertidumbre, expectativa y tensión permanentes; en pocas palabras, una pretensión latente en forma indefinida, situación contraria a los mismos fines que el derecho en general procura, como es el mantenimiento armónico de las relaciones entre las personas. Presume la prescripción el desinterés de los

titulares de los derechos por no ejercitarlos en los plazos previamente estipulados y por lo mismo declara la extinción de los mismos en aras de la fijeza jurídica.”¹⁹

En el presente apartado se pretende analizar la prescripción del derecho de la administración tributaria para reclamar del contribuyente los tributos a que está obligado de conformidad con la ley.

2.5.1 Plazos

El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. Por lo cual se entiende que vencido el plazo en referencia la administración tributaria ya no puede ejercer ninguna de las acciones mencionadas ni tampoco el contribuyente puede hacer las reclamaciones aludidas.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, el plazo de la prescripción puede ampliarse a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria, lo cual es razonable ya que esta última no podrá ejercer las acciones que le corresponden si no conoce de la existencia del contribuyente, pero si está obligada a localizarlo y por tal razón se le concede un plazo mayor.

¹⁹ Fernández Molina, Luis, **Derecho laboral guatemalteco**, pág. 177.

Los plazos aludidos en los dos párrafos anteriores, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, y se cuentan de conformidad con las reglas contenidas en la Ley del Organismo Judicial, por lo que los años vencen en la víspera del día en que comenzaron a contarse.

2.5.2 Interrupción de la prescripción

A pesar de que los plazos para que ocurra la prescripción son perentorios, este puede interrumpirse y quedar inhabilitado el tiempo transcurrido comenzando a computarse un nuevo plazo cuando ocurren cualesquiera de las situaciones siguientes:

1. Por la determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria.
2. Por la notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
3. Por la interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
4. Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma.

5. Por la solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.
6. Por la notificación de acción judicial promovida por la Administración Tributaria. Resuelta definitivamente la misma, el plazo de la prescripción comenzará a computarse de nuevo, salvo si el demandado fuere absuelto o el acto judicial se declare nulo.
7. Por el pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Por cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. Por la solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.

2.5.3 Renuncia a la prescripción

Lo indicado en el apartado anterior opera solo cuando el plazo de la prescripción se está contando, por lo que no se tiene en cuenta a la prescripción ya consumada la cual ya no se puede interrumpir. Sin embargo la prescripción consumada se puede renunciar por parte del contribuyente cuando acepta deber sin alegar la prescripción o si paga total o parcialmente la deuda que ya prescribió. En estos casos la Administración Tributaria no está obligada a devolver lo pagado y que dicho acto conlleva la renuncia voluntaria de la prescripción.

2.5.4 La prescripción como acción o excepción

El derecho de prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece la Ley. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente de la Superintendencia de la Administración Tributaria. Reconocida la prescripción por parte de la administración tributaria, ya no podrá ser cobrado por ninguna vía el tributo prescrito.

CAPÍTULO III

3 Análisis de leyes tributarias administrativas

3.1 Generalidades en cuanto a la legislación tributaria

Cuando nos referimos a legislación tributaria no estamos más que hablando de la concreción práctica del derecho tributario, el cual conforma una rama del derecho en general cuyo objetivo primordial es el establecimiento de los tributos, regulando las relaciones entre los particulares como obligados y el Estado en uso de su Poder Tributario, el cual significa la facultad o la posibilidad jurídica de esta organización social de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan dentro de su territorio.

De lo indicado anteriormente podemos decir que la legislación tributaria no es más que el **conjunto de normas jurídicas que se tienen como fin primordial el establecimiento de tributos, regulando las relaciones jurídicas que ello genera entre los particulares y la administración pública con motivo de su cumplimiento o incumplimiento y creando los procedimientos administrativos o contenciosos judiciales que pueden surgir de las sanciones por su violación.**

Según lo anterior entonces, cuando departimos sobre legislación tributaria nos estamos refiriendo a todas aquellas leyes ordinarias mediante las cuales el órgano legislador del Estado ha creado los diversos tributos a cuyo pago estamos obligados todos los ciudadanos en general. De forma enunciativa más no limitativa podemos mencionar por ejemplo: el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, que contiene normas generales de aplicación a todos los tributos en general; Ley de Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto número 26-95, que grava los ingresos por intereses de cualquier

naturaleza que se paguen o acrediten en cuenta de cualquier persona no sujeta a fiscalización de la Superintendencia de Bancos; Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92, que grava las rentas obtenidas por cualquier persona, no importante el origen de aquella; Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, que grava los bienes inmuebles situados en el territorio nacional; Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, que grava una serie de negociaciones jurídicas, siendo de principal trascendencia la compraventa; etc.

Fuera de lo anterior, es importante indicar que para los efectos del presente informe final, interesa analizar aquellas normas de aplicación general contenidas en el Código Tributario cuyas normas rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado y se complementan con fuentes supletorias tales como: las disposiciones constitucionales, otras leyes y tratados que tengan fuerza de ley; y, otros reglamentos que en esa materia dicte el Organismo Ejecutivo.

3.2 Normas que regulan el hecho generador

El hecho generador como un supuesto obligatorio para todos los tributos en general debe interpretarse al tenor de lo regulado en el Artículo 31 del Código Tributario, el cual también lo denomina “hecho imponible” y lo define como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”²⁰. Dicho cuerpo normativo considera que el hecho generador ocurre y produce efectos en los siguientes casos:

1. En los casos en que al presupuesto legal está constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y,

²⁰ Código Tributario, Artículo 31.

2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente, de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Sin embargo, para los casos en que el hecho generador sea un acto o negocio jurídico condicionado o bien el hecho generador estuviera condicionado por la ley, producirá efectos tributarios cuando se concreten los siguientes supuestos:

1. Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria; y
2. Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva.

3.3 Normas que regulan el pago del tributo

Primeramente debemos referir que el pago es la forma más típica de cumplir con los distintos tributos impuestos por el Estado en ejercicio de su Poder Tributario, ya que su concreción motiva la extinción de la respectiva obligación. Dicha acción de pago no la tiene que realizar necesariamente el obligado en forma personal ya que también puede ser efectuado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente. En estos casos el tercero se subrogará sólo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos. Cuando el pago sea realizado por un tercero, solo puede hacerse en cuanto a aquellos tributos que sean exigibles más no aquellos que todavía no hayan causado el hecho generador. En estos casos la administración tributaria debe extender recibo a nombre de quien efectuó el pago.

El pago de los tributos debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique, el cual también puede efectuarse mediante consignación judicial en los siguientes casos:

1. Negativa a recibir el pago o subordinación de éste al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesoria; o adicional, no ordenado en una norma tributaria.
2. Subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en una norma tributaria.

Si la consignación referida se declara improcedente en todo o en parte, la administración tributaria puede proceder a cobrar la deuda tributaria, los intereses y las sanciones que procedan y “cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá al pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.”²¹

“En los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor. En este caso el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando como referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año. La determinación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento del respectivo período anual de imposición, en la fecha, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de

²¹ **Ibid**, Artículo 38.

que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación al tributo definitivamente establecido.”²²

“La Administración Tributaria podrá otorgar a los contribuyentes facilidades de pago de impuestos, hasta por un máximo de doce meses, siempre que así lo soliciten antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación. En casos excepcionales, plenamente justificados, también podrán concederse facilidades después del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, intereses y multas. En el convenio podrá establecerse que, si no se cumple con los bonos fijados, quedará sin efecto cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado. No podrán concederse facilidades de pago a los agentes de retención o de percepción, respecto de los impuestos retenidos o percibidos; salvo casos de fuerza mayor o fortuitos que afecten el cumplimiento normal de la obligación, ni cuando se trate de impuestos que se estuvieren cobrando por la vía judicial, salvo convenio o transacción celebrado con autorización o aprobación del Ejecutivo por Acuerdo Gubernativo.

Por el impuesto adeudado desde la fecha del vencimiento legal fijado para realizar su pago, hasta la fecha de la cancelación de cada una de las cuotas que se otorguen, se causará el interés tributario resarcitorio, sobre el respectivo saldo, sin perjuicio de la obligación de pagar los recargos y multas que correspondan. El convenio de pago por abonos que se suscriban entre el contribuyente o responsable y la Administración Tributaria, deberá garantizar los derechos del fisco y constituirá título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente de cancelación.”²³

²² **Ibid**, Artículo 39.

²³ **Ibid**, Artículo 40.

“Las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los Registros Mercantiles o Civil, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique. No obstante lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la Administración Tributaria que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La Administración Tributaria deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente.”²⁴

Dentro de las normas que regulan el pago del tributo también encontramos la contenida en el Artículo 42 del Código Tributario, el cual regula aquellos casos en los cuales la administración tributaria otorga prórroga en el plazo para el pago del tributo y el obligado incumple con el pago de dos cuotas, en los cuales se debe proceder al cobro por la vía económica coactiva que se analizará en el siguiente apartado, en estos casos estamos ante el cobro forzado de las obligaciones tributarias.

3.4 El juicio económico coactivo

Siendo el Código Tributario un cuerpo normativo regulador de la actividad administrativa en materia de recaudación fiscal, tiene contemplado un proceso ejecutivo específico que debe aplicarse en todos aquellos casos en que exista una situación de adeudos al Estado en materia de tributos dejados de percibir por incumplimiento de pago de los obligados, “el procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.”²⁵

²⁴ **Ibid**, Artículo 41.

²⁵ **Ibid**, Artículo 171.

Este proceso tiene como características propias la brevedad, oficiosidad y la especialidad, ante las cuales debe entenderse que su tramitación es rápida y expedita con la participación directa de los jueces involucrados ya que la oficiosidad significa que éstos últimos les darán trámite sin necesidad de que la administración tributaria (como sujeto activo del proceso) tenga que estar instando cada una de sus fases, debiéndose tener en cuenta además que estos juzgadores son especializados en la materia y conocen de estos procesos en forma privativa libres de cualquier otro tipo de procesos, lo cual garantiza la brevedad de los mismos.

Para la procedencia de un proceso económico coactivo es necesario que exista un documento con carácter de título ejecutivo el cual debe versar sobre deudas tributarias las que deben tener la característica de ser firmes, líquidas y exigibles, es decir, que ya hayan sido plenamente demostradas por la administración tributaria. Ante tal situación debemos tener en cuenta que en estos procesos también debe respetarse la legalidad, por lo que no puede darse el carácter de título ejecutivo a cualquier documento sino solamente a aquellos que la propia ley se los da, y son los siguientes:

- “1. Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.
2. Contrato convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.
3. Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.

4. Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.”²⁶

Estableciendo la ley que para que los documentos anteriormente referidos tengan la fuerza ejecutiva en cuestión, deben llenar los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de la emisión.
2. Nombres y apellidos completos del obligado, razón social o denominación del deudor tributario y su número de identificación tributaria.
3. Importe del crédito líquido, exigible y de plazo vencido.
4. Domicilio fiscal.
5. Indicación precisa del concepto del crédito con especificación, en su caso, el tributo, intereses, recargos o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde.
6. Nombres, apellidos y firmas del funcionario que emitió el documento y la indicación del cargo que ejerce.
7. Sello de la oficina administrativa.

3.4.1 Procedimiento

Para el cobro judicial de los adeudos tributarios por la vía económico coactiva, a pesar de la oficiosidad que caracteriza a este tipo de procesos, opera el principio dispositivo, como en todos los procesos, cuando se trata

²⁶ **Ibid**, Artículo 172.

de la iniciación del mismo, de tal cuenta que en el presente caso la administración tributaria está obligada a promoverlo cuando se trate de una deuda tributaria contenida en cualesquiera de los documentos mencionados en el apartado anterior.

Como en este caso se trata de un proceso puramente ejecutivo, una vez promovido, el juez debe proceder a calificar el título en que se funda y si lo considera suficiente, situación que es determinada por el hecho de que el tributo que se reclame esté constituido por una cantidad de dinero líquida y exigible, debe despachar mandamiento de ejecución y ordenar el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso. Como se trata de una deuda cuya obligación ya está contenida en el título ejecutivo, el juez ya no la tiene que declarar, siendo eso la explicación al hecho de que el juzgador de una vez ordena al obligado a que efectúe el pago, caso contrario de traban los embargos que sean pertinentes.

En la misma resolución que ordena el requerimiento de pago y los embargos, en su caso, el juez debe dar audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones, ello en atención a que debe garantizarse plenamente el ejercicio del derecho de defensa consagrado en el Artículo 12 de nuestra Constitución Política. Si el ejecutado no comparece en el plazo mencionado a deducir o interponer excepciones, el juez debe dictar sentencia en la que declare, según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y debe ordenar el remate de bienes embargados o el pago definitivo del adeudo, en su caso, dando fin al proceso.

Si el ejecutado plantea oposición dentro del plazo mencionado en el párrafo anterior, deberá razonarla y si fuera necesario, deberá ofrecer la prueba pertinente, requisitos sin los cuales el juez no debe dar trámite a la

oposición. Si el demandado tuviera excepciones que interponer, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición.

Planteada la oposición y/o las excepciones en su caso, el juez correrá audiencia de cinco (5) días hábiles a la Administración Tributaria para que se manifieste al respecto y oponga las pruebas pertinentes para contradecir las excepciones. Vencido este plazo, se haya o no manifestado la Administración Tributaria, el juez debe dictar providencia en la que mande recibir las pruebas ofrecidas por las partes en el plazo común de diez (10) días hábiles para ambas partes; la recepción de pruebas se hará en caso así lo pida alguna de las partes o cuando el mismo juez lo estimare necesario. En este tipo de procesos ejecutivos no es admisible el otorgamiento de plazo extraordinario de prueba.

Por la propia naturaleza de las mismas, el juez debe admitir en cualquier estado del proceso, las siguientes excepciones:

1. Pago.
2. Transacción autorizada mediante Acuerdo Gubernativo.
3. Finiquito debidamente otorgado.
4. Prescripción.
5. Caducidad.
6. Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título.

Una vez vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se está obligado a pronunciarse sobre la oposición y las excepciones deducidas. Además, el juez debe declarar si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales.

En el procedimiento económico coactivo, sólo pueden impugnarse las siguientes resoluciones:

1. El auto que deniegue el trámite de la demanda;
2. Los autos que resuelvan las tercerías;
3. La resolución final;
4. La sentencia; y,
5. El auto que apruebe la liquidación.

Contra dichas resoluciones proceden los recursos siguientes:

1. Aclaración y ampliación, que deberán interponerse dentro de los dos (2) días hábiles siguientes al en que se efectuó la notificación de la resolución impugnada.
2. Apelación, que debe interponerse dentro de tres (3) días hábiles siguientes al de la fecha de notificación de la resolución.

El Tribunal competente para conocer de las apelaciones presentadas en este tipo de procesos es el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas ante

quien deben ser elevadas la actuaciones por parte del tribunal de primer grado, quien lo concederá si fuera procedente. Una vez recibidos los autos en el Tribunal de alzada, éste debe señalar día para la vista dentro de un plazo que no exceda de cinco (5) días, pasado el cual, debe emitir la sentencia de segundo grado dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, bajo su mas estricta responsabilidad.

CAPÍTULO IV

4 Presentación y análisis de resultados del trabajo de campo

4.1 Generalidades del trabajo de campo realizado

Tal y como fuera previsto en el respectivo plan de investigación, se llevó a cabo un estudio de campo cuyo objetivo primordial se refiere a la comprobación o no de la hipótesis que entonces fuera planteada, básicamente en el sentido establecer que el delito de defraudación tributaria regulado en el Artículo 358 “A” del Código Penal y complementado por la regulación del Artículo 358 “B”, que contiene casos especiales de ese delito, es incongruente con las corrientes modernas del Derecho Penal, especialmente con su característica de ser rehabilitador y readaptador social del delincuente, tomándose siempre en consideración que el sujeto activo de esta figura delictiva es por sí una persona que de una u otra forma contribuye con la sociedad generando riqueza y muy probablemente fuentes de empleo, siendo que los montos omitidos al fisco pueden ser recuperados mediante procedimientos administrativos efectivos y con el auxilio eventual de autoridades judiciales mediante la utilización de la ejecución económico coactiva, los cuales se encuentran desde ya regulados en las leyes tributarias, a las cuales solo bastaría hacerles adecuación y adaptación a esta tema, haciéndose innecesario mantener la tipificación de esta figura delictiva ya que mediante la utilización de los procedimientos referidos se obtendría una recaudación eficaz sin afectar la libertad de las personas que pueden generar economía para el país; pero, sin tolerar sus irresponsabilidades al pretender evadir el pago de impuestos o tributos en general.

Para la realización de esta parte de la investigación se confeccionó un cuestionario con ítems generales que pudieran ser atendidos por funcionarios administrativos y judiciales así como por abogados litigantes, teniendo como

objetivo obtener sus puntos de vista respecto del tema central de presente trabajo, tratando sobremanera de obtener una opinión muy objetiva que tienda a sustentar conclusiones lógicas y viables para la comprobación o no de la hipótesis mencionada. El cuestionario utilizado es el siguiente:

1.- ¿Cree usted que el derecho penal debe rehabilitar al delincuente e incorporarlo a la sociedad o bien castigarlo para reprimir sus crímenes?

REHABILITARLO

CASTIGARLO

EXPLIQUE: _____

2.- ¿Comparte usted la idea de que quien está obligado a pagar tributos de una u otra forma está contribuyendo a la sociedad?

SÍ

NO

EXPLIQUE: _____

3.- ¿Cree usted que poner en prisión a una persona por evadir tributos, sea beneficioso para la sociedad, tomando en cuenta que esta persona va a dejar de producir en su actividad personal?

SÍ

NO

EXPLIQUE: _____

4.- ¿Considera usted que el delito de defraudación tributaria haya logrado persuadir a aquellas personas que ejecutan esta práctica constantemente, cumpliendo con el fin para el que fue creado?

SÍ

NO

EXPLIQUE: _____

5.- ¿Considera usted pertinente que en lugar de poner en prisión a los evasores al fisco se les cobren esos adeudos en la vía económico coactiva con el fin de obtener el pago de la defraudado?

SÍ

NO

EXPLIQUE: _____

Asimismo, se hizo un estudio sobre los procedimientos penales que en la ciudad capital se han tramitado por el delito de defraudación tributaria, desde su introducción a la legislación mediante el Decreto número 30-2001 del Congreso de la República hasta la fecha, con el único fin de indagar respecto de los logros obtenidos, las repercusiones que han tenido respecto de la sociedad y si se ha logrado recuperar el efectivo evadido poniendo en prisión a los evasores y sobre todo, los efectos que la restricción de libertad para estas personas ha tenido respecto de la economía nacional, si se han dejado de percibir otros tributos o se han perdido fuentes de trabajo fundamentales para la sociedad. Los resultados obtenidos de este estudio aparecerán también a continuación.

4.1.1 Resultados obtenidos de las entrevistas formuladas

Pregunta número uno

¿Cree usted que el Derecho Penal debe rehabilitar al delincuente e incorporarlo a la sociedad o bien castigarlo para reprimir sus crímenes?

REHABILITARLO **44%** CASTIGARLO **56%**

Interpretación

El mayor porcentaje de los entrevistados considera que el Derecho Penal debe actuar castigando a los delincuentes para reprimir sus crímenes, así lo indicó el 56% de los entrevistados, explicando que en la mayoría de los casos se hace imposible rehabilitar a los delincuentes quienes por el contrario cuando salen de prisión son aún más expertos en el arte de delinquir, manifestaron su acuerdo con que se rehabilite solamente a aquellos que han incurrido en delito solamente por azar del destino sin que hay habido dolo y sin que haya habido un daño irreparable para la sociedad, pero en términos generales manifestaron su acuerdo por el castigo del delincuente. Por su parte el 44% de los entrevistados, que constituye un porcentaje elevado del total de las personas entrevistadas, está de acuerdo en que el Derecho Penal moderno tiene como fin primordial la rehabilitación del delincuente para incorporarlo a la sociedad como una persona productiva, opinión muy importante para el delito que se pretende investigar en este trabajo ya que en el caso de las personas que incurren en el delito de defraudación tributaria no significan ningún grado de peligrosidad para la sociedad en general. Indicaron que por cada persona que hay en las cárceles del país, los ciudadanos honrados tenemos que pagar su sostenimiento y alimentación con nuestros impuestos, lo cual debería de ser devuelto dando a la humanidad una persona productiva.

Pregunta número dos

¿Comparte usted la idea de que quien está obligado a pagar tributos de una u otra forma está contribuyendo a la sociedad?

sí

100%

NO

0%

Interpretación

La totalidad de las personas entrevistadas está en completo acuerdo en cuanto a pensar que toda aquella persona que está obligada a pagar algún tributo contribuye con la sociedad, habiendo explicado su respuesta de una manera tal que bien vale la pena dividirla para su análisis de la siguiente manera: a) consideran que el simple hecho de pagar algún impuesto sin importar su monto o porcentaje, se está contribuyendo para que el Estado ejecute las obras de beneficio para la sociedad, aunque aclararon su desconfianza en que eso sea en un cien por ciento cierto ya que muchos de esos fondos van a parar a los bolsillos de aquellos funcionarios públicos que no tienen conciencia social y que llegan a los puestos únicamente a enriquecerse en forma ilícita; quien paga impuestos contribuya siempre a la sociedad. b) Por otro lado indicaron que cuando una persona, individual o jurídica, se dedica a una actividad productiva que genera desarrollo en la economía nacional y genera empleo, siempre está obligada a pagar impuestos provenientes de su actividad propia, incluso se convierte en un auxiliar de la administración tributaria recaudando tributos cuya obligación es por cuenta de otras personas, siendo una respuesta unánime el hecho de que estas personas sin lugar a dudas contribuyen con la sociedad y con el desarrollo económico del país.

Pregunta número tres

¿Cree usted que poner en prisión a una persona por evadir tributos, sea beneficioso para la sociedad, tomando en cuenta que esta persona va a dejar de producir en su actividad personal?

sí

4%

NO

96%

Interpretación

Casi la totalidad de los entrevistados, el 96%, estuvo de acuerdo en que poner en prisión a una persona por evadir tributos no es nada beneficioso para la sociedad, razonando sus respuestas de la siguiente manera: a) Una persona evasora de tributos no significa peligrosidad alguna para la sociedad, como si lo significan aquellas que delinquen cometiendo delitos contra la vida o contra el patrimonio de las personas, caso de los asesinos y ladrones, por lo que encerrar a aquellas solo significa una carga mas para el Estado y consecuentemente para la sociedad que es quien contribuye al sostenimiento de los delincuentes en las cárceles del país; b) Lo que realmente importa al Estado en los casos de evasión fiscal, es la recuperación de ese dinero el cual va a ser de utilidad para la realización de la obra pública, situación que no se logra con encerrar a estas personas a quienes debería de obligárseles mas bien al pago de lo defraudado, por la vía judicial; y, c) Si se pone en prisión a una persona que se dedica a una actividad productiva con la cual genera empleo, se pone en riesgo esa actividad y ese empleo, por lo que sería prudente buscar otros medios legales para reprimir su falta y recuperar los montos adeudados o defraudados al fisco. Por su parte el 4% de los entrevistados consideró que si se beneficia la sociedad con la restricción de libertad de estas personas que con su actitud ponen en riesgo la recaudación tributaria y sirven de mal ejemplo para otros ciudadanos que si contribuyen pagando sus impuestos.

Pregunta número cuatro

¿Considera usted que el delito de defraudación tributaria haya logrado persuadir a aquellas personas que ejecutan esta práctica constantemente, cumpliendo con el fin para el que fue creado?

sí

8%

NO

92%

Interpretación

El 92% del total de personas entrevistadas considera que la implementación del delito de defraudación tributaria no ha logrado persuadir a los evasores de tributos, ya que esa es una práctica tan añeja que va ha seguir cometiéndose siempre, sin importar que tan duras sean las sanciones penales que se implementen, en todo caso el Estado invierte recursos en el juzgamiento de estas personas quienes al final de cuentas van a quedar libres y muy probablemente vuelvan a cometer el mismo hecho, por lo que no se ha logrado la persuasión perseguida por esa figura delictiva. Respecto de esta opinión no estuvo de acuerdo el 8% de los entrevistados, quienes opinaron que la implementación de ese delito va logrando su objetivo cada vez mas ya que los que son condenados penalmente en ese sentido ya no incurrir en ese hecho posteriormente. Sin embargo, es de tomarse en cuenta que el porcentaje de personas que opinaron de esa manera no es significativa para tomarse en cuenta y por lo tanto el gran porcentaje anterior da la pauta para establecer que la sociedad no cree en que la implementación del delito de defraudación tributaria haya persuadido a la comisión de ese hecho, creyéndose que no ha logrado su objetivo persuasivo.

Pregunta número cinco

¿Considera usted pertinente que en lugar de poner en prisión a los evasores al fisco se les cobren esos adeudos en la vía económico coactiva con el fin de obtener el pago de la defraudado?

sí

98%

NO

2%

Interpretación

Según los resultados obtenidos a este cuestionamiento, el 98% de los entrevistados está de acuerdo en que es acertada la idea de que los evasores de tributos sean ejecutados con el fin de obtener el pago de los montos evadidos, ello si sería beneficioso para la sociedad ya que el Estado podría contar con ese dinero para la implementación de proyecto de beneficio común; cuando se pone en prisión a una persona, el Estado tiene que mantenerlo a la vez que gasta recursos en su juzgamiento lo cual resulta contraproducente para los fines que persigue la recaudación tributaria, sugiriendo que en todo caso se haría necesaria la implementación de procedimientos ejecutivos eficientes que permitan al Estado la recuperación de esos adeudos de una forma rápida y sin que signifique mayor gasto en su tramitación, un procedimiento que sea oficioso que permita a la Administración Tributaria cumplir con su objetivo recaudador y no castigador en cuanto a la restricción de libertad. Respecto de este cuestionamiento solamente el 2% de los entrevistados considera que es mejor poner en prisión a los evasores fiscales para evitar esa práctica. De estas respuestas se puede establecer que parte de las personas que consideraron en la pregunta anterior que el delito de defraudación tributaria ha cumplido con sus fines persuasivos, cedieron su criterio al considerar que lo mas importante es la recaudación y no el sancionamiento de los infractores.

Pregunta número seis

Según el fin específico de la Administración Tributaria, que es la recaudación de los tributos, ¿Cuál considera usted que es la forma mas adecuada para lograrlo?, en caso de evasión fiscal.

PONIENDO EN PRISIÓN A LOS EVASORES	2%	COBRANDO LO EVADIDO EN VIA EJECUTIVA	98%
---------------------------------------	-----------	---	------------

Interpretación

Del análisis a las respuestas obtenidas del presente cuestionamiento se puede concluir que la sociedad necesita y es de la opinión que la Administración Tributaria lograría su fin específico, que es la recaudación de los Impuestos, cobrando por la vía ejecutiva aquellos que hayan sido defraudados al fisco incurriendo en cualquiera de los supuestos contemplados en la figura delictiva de defraudación tributaria, ello en virtud de que el 98% de los entrevistados respondió de esa forma al cuestionamiento formulado, en contraposición al 2% de los entrevistados que consideraron que poner en prisión a los evasores haría a la Administración Tributaria mas efectiva ya que habría mas pago voluntario ante la persuasión que causa la existencia legal de una figura delictiva que castigue penalmente la evasión fiscal y la defraudación tributaria.

Las respuestas a este cuestionamiento dejan entrever la existencia superflua del delito de defraudación tributaria, ya que la sociedad espera que las personas paguen sus tributos aunque para ello haya que acudir a los procedimientos ejecutivos regulados en la ley, y no ven con buenos ojos el hecho de tener que sostener con sus impuestos a las personas que por este hecho van a parar a prisión y de todas formas no pagan los adeudos.

Pregunta número siete

¿Avalaría usted una reforma legal que tienda a hacer más drásticas las sanciones administrativas para los evasores fiscales a cambio de ponerlos en prisión?

sí

98%

NO

2%

Interpretación

Según los resultados obtenidos a este cuestionamiento, el 98% de los entrevistados daría su beneplácito a una reforma que haga más drásticas las sanciones administrativas a imponer a todas aquellas personas que incurran en defraudación tributaria, sanciones que se convertirían en un ingreso adicional a las arcas del Estado y que podría ser utilizado en la ejecución de obra pública, todo ello en contraposición a lo que se logra con poner en prisión a estas personas, ya que en estos casos se tiene que cubrir con los impuestos que pagan las personas honestas los gastos del Estado para su sostenimiento en prisión. Solamente el 2% de las personas entrevistadas considera que no sería conveniente eliminar de la legislación la figura delictiva de defraudación tributaria ya que ello incentivaría a que otras persona incurran en ese hecho ya que las sanciones administrativas llegarían solo en casos eventuales, saliendo mas perjudicado el Estado. No obstante esto último mencionado, se puede establecer que a la sociedad no le interesa poner en prisión a los evasores fiscales, a quienes debería de sancionárseles y cobrárseles en forma coactiva los tributos dejados de pagar al fisco.

Pregunta número ocho

¿Avalaría usted una reforma legal que tienda a hacer más rápidos y expeditos los juicios ejecutivos en contra de los evasores fiscales para el cobro de lo defraudado?

SÍ

100%

NO

0%

Interpretación

El resultado obtenido de este cuestionamiento no hace mas que convencernos de que a la sociedad en general considera necesario que los juicios ejecutivos tendientes a hacer realidad el cobro de los adeudos al fisco sean por demás expeditos y eficaces para que ese dinero llegue lo antes posible a las arcas del Estado y se pueda comenzar a cumplir con los fines de este último que es el bien común mediante la realización de obra pública y la prestación de otros servicios tales como la seguridad, salud, educación, etc.

Pregunta número nueve

¿Cree usted que la sociedad saldría beneficiada con no poner en prisión a los evasores fiscales, a quienes se les aplicarían sanciones administrativas más drásticas y se les ejecutaría en demérito de sus bienes personales, todo ello para favorecer al fisco?

SÍ

98%

NO

2%

Interpretación

El 98% de los entrevistados considera y sostiene que la sociedad en general sería beneficiada si a los evasores fiscales se les cobran las sanciones que se merezcan y los tributos defraudados, embargándoseles sus bienes personales, los cuales serían rematados en beneficio del Estado. Solo el 2% opinó lo contrario quienes sostienen que a los evasores fiscales debe ponérseles en prisión.

Pregunta número diez

Con todo lo anterior, ¿Cree usted conveniente la derogatoria del delito de defraudación tributaria?, lo cual iría de la mano con una reforma a las leyes administrativas tributarias para hacerlas más drásticas y mas efectivas al momento de tratar recuperar los montos defraudados al fisco

sí

98%

NO

2%

Interpretación

Del resultado obtenido de este cuestionamiento no queda mas que concluir que la sociedad guatemalteca está de acuerdo en que el delito de defraudación tributaria sea eliminado de la legislación penal guatemalteca, siempre y cuando esa expulsión del ordenamiento jurídico vaya de la mano con una reforma integral al sistema de recaudación tributaria que conlleve la imposición de sanciones administrativas más drásticas para los evasores que signifiquen una afectación directa al pecunio de éstos últimos sin dejar de lado, por supuesto, la recuperación rápida y expedita de los impuestos dejados de pagar y de las cantidades defraudadas al fisco, lo cual podría ser posible mediante la reforma de las leyes tributarias, específicamente del Código Tributario que regula las sanciones generales para todos los tributos y establece el procedimiento ejecutivo a aplicar en caso de evasión o incumplimiento del pago. En estos casos debería de buscarse la forma de convertir en título ejecutivo las glosas que la Administración Tributaria practiquen a las personas individuales o jurídica, haciendo los reparos necesario que conllevarían el planteamiento de una juicio económico coactivo que no solo tienda a cobrar los tributos dejados de pagar, sino que también conlleve el cobro de las sanciones impuestas en la vía administrativa, haciendo que los embargos que se practiquen y procedan sean desde ya definitivos.

CAPÍTULO V

5 Necesidad de abolir el delito de defraudación tributaria por no ajustarse a las corrientes modernas del derecho penal

5.1 Incongruencia del delito de defraudación tributaria con el derecho penal moderno

Como quedó anotado en el primer capítulo, los orígenes del Derecho Penal fueron marcados por el deseo de venganza a un mal recibido; las víctimas procedían a cobrar al victimario, por sus propio medios la vejación de que habían sido objeto. De esta cuenta se practicó antiguamente la “venganza privada” la cual se convirtió en un círculo vicioso, ya que al concretarse nuevamente motivaba una venganza ahora por parte del victimario convertido en víctima, del tal cuenta que la sociedad organizada en Estados determinó que el mal causado debería ser objeto de un mal igual para el causante, surgiendo lo que se conoció antiguamente como “ley del talión” mediante la cual el victimario se hacia acreedor de un mal igual al causado, ahora con la venia del propio Estado. Lo importante para el derecho penal seguía siendo la venganza al mal causado.

La sinopsis realizada en el párrafo anterior denota una abismal contrariedad entre el fin perseguido por el Derecho Penal en la antigüedad y el Derecho Penal moderno, ya que éste último considera el delito como una acción humana proveniente de la personalidad del delincuente, lo cual es remediable mediante una rehabilitación aplicada que tienda a devolverlo a la sociedad como una persona productiva y capaz de producir y contribuir con su trabajo al desarrollo económico de la comunidad. Sin embargo, es criterio sustentado en la presente tesis que la rehabilitación del reo tiene mayor relevancia cuando éste adolece de algún grado de peligrosidad ya que en tal caso el proceso de reincorporación social tiene que ir de la mano con una restricción preventiva a la libertad del

delincuente, ello en virtud de que se entiende por peligrosa a aquella persona que es susceptible de causar daños o de cometer actos delictivos, de tal exposición deviene pues el pensar que a una persona que delinque sin dolo o bien incurre en una figura delictiva de bajo impacto social, no debería restringírsele aquél derecho fundamental.

No es que el ponente considere al delito de defraudación tributaria como un hecho de bajo impacto social ya que en determinado momento el monto defraudado podría tener una incidencia de esa naturaleza ya que el impuesto omitido dejaría de alimentar las arcas del Estado lo que implica la limitación a la prestación de servicios elementales como la salud, seguridad y educación; sin embargo, debe tenerse siempre presente que el hecho de “inducir en error a la administración tributaria”²⁷ hace pensar en la falta de capacidad o idoneidad del funcionario que incurre en dicho error, no así en la peligrosidad del delincuente quien actúa ante la temeridad del funcionario público que permite el timo al no poner la diligencia y cuidado necesarios en el ejercicio de su cargo. Como ya se indicó, no se pretende exculpar al fraudulento sino mas bien se pretende que pague sus hechos con una afectación directa a su pecunio mediante otro tipo de procedimientos que adelante se indicarán.

Del estudio comparativo realizado en los párrafos anteriores, y establecido el elemento material que caracteriza al delito de defraudación tributaria, se puede afirmar con total propiedad en cuanto a esta figura delictiva, que es totalmente incongruente con los fines del derecho penal moderno, lo cual se puede resumir planteándose las siguientes interrogantes: ¿En que forma se pretende rehabilitar a una persona que se dedica a una actividad productiva generadora de ingresos y por lo tanto, de tributos, que no paga la totalidad de éstos últimos con la permisibilidad de la Administración Tributaria, quien permite ser objeto de actitudes engañosas?; ¿No sería mas conveniente, fácil y expedito dar una

²⁷ Elemento material del delito de defraudación tributaria según Artículo 358 “A” del Código Penal.

capacitación adecuada a los funcionarios de la Administración Tributaria para que detecten esas medidas engañosas y no se dejen sorprender en demérito de la recaudación fiscal?

Para responder a la primera interrogante se utilizaran dos ejemplos, talvez extremistas, pero ilustrativos para el presente caso: a) Un asesino que atenta contra la vida de una persona utilizando cualquier cantidad de agravantes al momento de consumir el delito, hace pensar en él un desequilibrio mental que merece ser recuperado mediante la aplicación de procesos de rehabilitación efectivos, los cuales deben ser aplicados restringiendo a la vez la libertad del reo, ya que esa inestabilidad mental podría llevarlo a la comisión de otro hecho de esa naturaleza con relevancia social grave, en este caso se hace totalmente necesaria la aplicación de la medida restrictiva de libertad; b) Una persona que aprovechando la temeridad del funcionario de la Administración Tributaria, hace incurrir a ese iluso en error logrando ahorrarse una cantidad de dinero en demérito de la recaudación tributaria, hace pensar primero que es en ese funcionario en quien deben centrarse los esfuerzos para capacitarlo en hacer efectivamente su trabajo, por supuesto que aplicando medidas drásticas a ese tramposo que actuó en menoscabo de fisco. Ahora bien, ¿cuáles pueden ser esas medidas drásticas para ese trapacista?

Siendo sumamente necesario responder claramente a la última interrogante planteada, debe forzosamente dividirse la contestación en dos partes, ya que dos son las medidas que deberían aplicarse a esa persona: a) Primeramente debe de hacerse un correcto cálculo de las suma omitida al fisco, con el fin de obtener una cantidad de dinero que sea líquida y pueda convertirse en exigible; b) Deben imponerse sanciones dirigidas al patrimonio de defraudador, que tiendan a incrementar el ingreso del tributo omitido. Como se puede observar, las dos acciones sugeridas tienen como fin específico recuperar el dinero defraudado al fisco e incrementar esa cantidad mediante la imposición de multas al infractor que

tengan carácter persuasivo sin extraer a éste último de sus actividades normales, lo cual le permitirá cumplir con sus obligaciones en forma voluntaria o bien, le permitirá mantener un ingreso permanente proveniente de las últimas, que permitan a la Administración Tributaria recuperar tanto la suma defraudada más las multas impuestas, mediante los procedimientos ejecutivos judiciales que desde ya están regulados en la ley. Lo importante en estos casos sería entonces la recaudación y en ningún momento la restricción de libertad al infractor ya que esto último podría ser contraproducente para el Estado. A un defraudador no le hace daño la restricción de libertad, pero si afectamos su patrimonio si será un golpe bajo a sus intereses particulares ya que estas personas tendrán siempre como fin último el incremento de su patrimonio, lo cual se vería frustrado con lo antes mencionado.

5.2 La inexistencia de un bien jurídico que merezca ser tutelado

La lectura del Capítulo IV, Título X del libro segundo del Código Penal permite establecer que se pretende tutelar el “régimen tributario” como un bien jurídico, sin embargo, vale la pena analizar ese término desde una perspectiva etimológica para establecer su incongruencia con los intereses que se intentan resguardar.

El concepto en referencia debe desglosarse en sus dos términos, régimen y tributario. En cuanto al primero, según definición del propio Diccionario de la Real Academia Española, “es un conjunto de normas que gobiernan o rigen una cosa o una actividad”, de esa cuenta podemos ver que existe un régimen de seguridad social, compuesto por todas las normas que regulan la materia; un régimen laboral, integrado por toda la normativa legal de la materia, etc. En cuanto al segundo término, se refiere a todo lo relacionado con tributos, es decir, impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones especiales o por mejoras. Al unir ambos términos podemos definir el concepto “régimen tributario” como **conjunto**

de normas que rigen o regulan el establecimiento, pago y recaudación de tributos. Si tomamos en cuenta que cuando hablamos de un conjunto de normas de una misma materia nos referimos a un régimen legal, éste debe estar seguido de una estructura administrativa y judicial para su aplicación, lo cual escapa del ámbito penal (salvo el régimen penal, por supuesto), y debería de estar integrado también por sus propios sistemas de sancionamiento en casos de infracción. En el caso del régimen de seguridad social citado como ejemplo, está compuesto por una serie de normas constitucionales, ordinarias y reglamentarias que establecen su funcionamiento, asimismo, establecen las sanciones a aplicar en casos de infracción; el régimen laboral, también establece las sanciones a aplicar en casos de infracción a sus disposiciones legales; en ambos casos las sanciones son pecuniarias ya que de otra forma implicaría el extraer al ciudadano infractor de su actividad productiva normal en demérito de la economía nacional y de la sociedad.

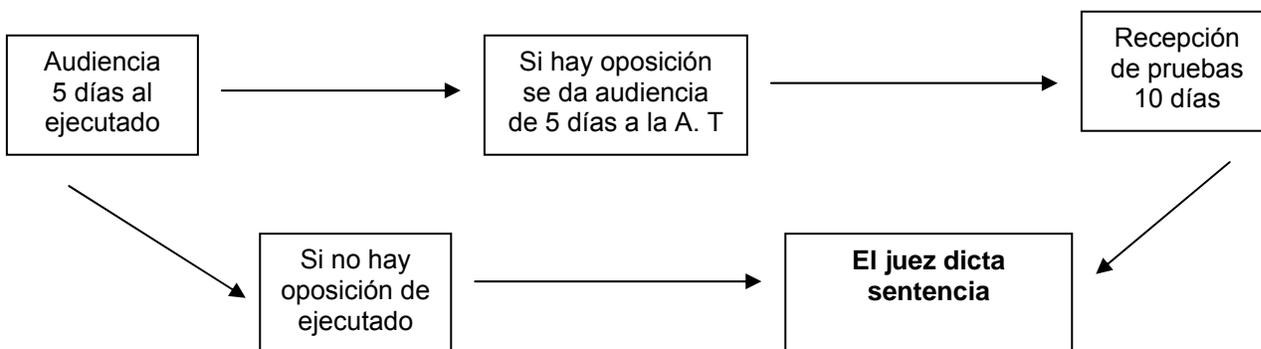
En virtud de lo anterior, es impensable creer que nuestra legislación penal mantenga una figura delictiva que castigue la infracción a normas pertenecientes a un sistema distinto al criminal, cada uno de los regimenes legales tiene su propio sistema de sancionamiento, por lo que es inconcebible el pretender criminalizar una conducta que atenta únicamente contra la administración tributaria (con la venia de ésta última como ya se dijo), lo cual provoca extraer de su actividad productiva normal a una persona que está contribuyendo al desarrollo nacional mediante la generación de empleo, siendo que sería suficiente el cobrar las sumas omitidas al fisco mediante un procedimiento administrativo y/o judicial, lo cual aunado a la imposición de multas persuasivas, hará que el Estado logre con el fin primordial del sistema tributario, que es la generación de ingresos al fisco que le permitan prestar a la población los servicios básicos de salud, educación seguridad y otros, al o cual se aúna la ejecución de obra pública, todo ello en beneficio común de la sociedad, lo cual significaría cumplir con el mandato primigenio de nuestra Carta Magna.

5.3 La ineficacia en la aplicación del delito de defraudación tributaria

5.4 Efectividad de los procedimientos administrativos en materia de recaudación fiscal

Si tomamos en cuenta el análisis contenido en el tercer capítulo del presente informe final, podemos establecer que el cobro ejecutivo de los adeudos al fisco, realizado mediante un procedimiento que de antemano está regulado en nuestro Código Tributario, es expedito en su tramitación y efectivo en el logro de los fines de la Administración Tributaria, lo cual se deduce del hecho que el juez de lo económico coactivo despacha mandamiento de ejecución y ordena el requerimiento del pago desde el mismo momento de la presentación de la demanda y en caso de no cumplirse con dicha exigencia se procede al embargo de bienes suficientes, propiedad del demandado, que garanticen el adeudo al fisco. Desde el inicio del proceso y de forma *inaudita parte*, la Administración Tributaria se garantizaría la recuperación de las sumas omitidas al fisco como consecuencia de la defraudación, pudiendo garantizar a la vez el pago de las multas impuestas al omiso.

Siempre siguiente el trámite judicial analizado en el capítulo de marras se puede medir un espacio temporal para la tramitación total del juicio, recordando que desde su iniciación la Administración Tributaria se garantizó las resultas mediante los embargos decretados:



El esquema anterior deja entrever que el procedimiento económico coactivo puede llegar a tener una duración aproximada de veinte días, lo cual significa la recuperación rápida de los adeudos al fisco, ya sea por cantidades de dinero defraudadas o bien por el incumplimiento en el pago de las multas impuestas por el mismo hecho de la omisión incurrida por defraudación. Esto difiere totalmente del tiempo de tramitación de un proceso penal, que actualmente es el procedente en casos de defraudación tributaria, el cual conlleva una fase de instrucción que como mínimo es de tres meses, en casos se haya decretado una prisión preventiva, y como máximo de seis meses en caso se haya decretado una medida sustitutiva, a lo cual se suman los plazos para las fases de preparación, debate, sentencia, impugnaciones, etc., lo cual hace que el proceso se largo y costoso para el Estado y como ya se dijo, en total contraposición al proceso económico coactivo cuyo trámite quedó analizado y contenido en el tercer capítulo de este informe final.

5.5 Propuesta de reforma legal

Para corregir las deficiencias denunciadas y comprobadas en la investigación realizada se formula el siguiente:

ANTEPROYECTO DE REFORMA LEGAL

DECRETO No._____

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

CONSIDERANDO

Que el régimen tributario del país tiene como fin primordial dotar al Estado de recursos que le permitan cumplir con su fin específico que es el bienestar común de sus ciudadanos, lo cual se logra mediante un sistema efectivo de recaudación

que forzosamente debe ir de la mano con un sistema de sancionamiento a aquellas personas que de forma engañosa hagan incurrir a la Administración Tributaria en errores que menoscaben dicho interés común.

CONSIDERANDO

Que las prácticas judiciales han enseñado que un procedimiento ejecutivo en materia económico coactivo es mucho más rápido y expedito que la tramitación de un procedimiento ordinario penal; por lo cual se hace necesario integrar de una manera ordenada al régimen tributario un sistema de sancionamiento administrativo en aquellos casos en que los contribuyentes mediante la utilización de artimañas u otro cualquier ardid, haga incurrir en error a la Administración Tributaria en demérito de la recaudación fiscal.

CONSIDERANDO

Que asimismo, deviene inconveniente para los intereses justos de la nación el restringir de libertad a una persona que al hacer incurrir en error a la Administración Tributaria menoscabe el sistema de recaudación, ya que dicha restricción conllevaría la tramitación de un proceso costoso para el Estado, lo cual contrasta con los beneficios adicionales que mediante la imposición de multas administrativas obtendría el Estado y que los haría efectivos mediante un proceso judicial ejecutivo, siendo necesaria la reforma de las leyes que actualmente regulan este tema.

POR TANTO

En pleno uso de las atribuciones que le confiere al artículo 171, inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA

Las siguientes reformas al Código Tributario:

Artículo 1. Se crea el Artículo 71 BIS, el cual queda así:

“ARTICULO 71 BIS: DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: Incurre en defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, asimismo quienes incurran en los hechos siguientes:

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.

5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

Si la Administración Tributaria determina cualquiera de los hechos arriba mencionados, procederá a realizar el reparo respectivo y a cobrar las sumas omitidas

mediante el procedimiento regulado en el Capítulo IV de este Código, sin perjuicio de imponer al responsable una multa equivalente al cien por ciento del tributo omitido. En este caso las multas serán cobradas por el mismo procedimiento referido, en caso sea necesario.

Si esta actitud fuere cometida por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes directos, 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".

Artículo 2. Se reforma el Artículo 171, el cual queda así:

“ARTICULO 171. CONCEPTO Y CARACTERISTICAS. El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios, así como las multas impuestas por la Administración Tributaria y los tributos dejados de pagar en forma maliciosa que sean detectados por dicha Administración, tiene como características propias: brevedad, oficiosidad y especialidad.”

Artículo 3. Se reforma el Artículo 172, el cual queda así:

“ARTICULO 172. PROCEDENCIA. Solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, procederá la ejecución económico coactiva.

Constituyen título ejecutivo los documentos siguientes:

1. Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.
2. Contrato convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.

3. Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.
4. Certificación de la determinación de la Administración Tributaria de la omisión de un tributo por parte de los contribuyentes, que indique que dicha omisión se debió a cualquiera de las causas enumeradas en el Artículo 71 BIS, del presente Código.
- 5.- Certificación de la resolución que imponga multas por incurrir en cualquiera de las causas enumeradas en el Artículo 71 BIS, del presente Código.
6. Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.”

Artículo 4. Se reforma el Artículo 175, el cual queda así:

“ARTICULO 175. INCOMPARECENCIA DEL EJECUTADO. Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el juez dictará sentencia dentro del plazo de cuarenta y ocho horas en la que declarará, según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago, en su caso.”

Artículo 5. Se reforma el Artículo 178, el cual queda así:

“ARTICULO 178. RESOLUCIÓN. Dentro de las cuarenta y ocho horas de vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas. Además, el juez declarará si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales.”

Artículo 6. Se derogan los Artículos 358 “A” y 358 “B”, del Código Penal y cualquier otra disposición que se oponga al presente Decreto.

Artículo 7. El presente Decreto entrará en vigor ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

Pase al Organismo Ejecutivo para su publicación y cumplimiento.

Dado en el Palacio del Organismo Legislativo, en la ciudad de Guatemala, a los _____ días del mes de _____ del año dos mil seis.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

CONCLUSIONES

1. El derecho penal es una ciencia jurídica, cuyos propósitos en la actualidad tienden a la rehabilitación del delincuente para incorporarlo a la sociedad, dejando atrás aquella finalidad represora que lo inspiraba en la antigüedad; así es doctrinariamente y así lo considera la sociedad guatemalteca, según los resultados obtenidos del trabajo de campo realizado.
2. Las personas se obligan a pagar tributos como consecuencia de participar en una actividad económica; o bien, porque de una u otra forma poseen activos que los generan por estar gravados por una ley tributaria específica; esto significa que las personas en referencia realizan una actividad que genera riqueza y, consecuentemente, contribuyen económicamente con la sociedad. La situación mencionada se vuelve aún más evidente cuando se trata de empresarios que aparte de generar riqueza lo hacen también con fuentes de empleo que conlleva el sostenimiento de otras personas y sus respectivas familias.
3. La restricción de libertad conlleva que la persona sea extraída de sus actividades habituales para ponerlo en una situación que le permita ser rehabilitado por haber incurrido en una acción u omisión señalada por la ley como delito, durante un tiempo que sea acorde con la gravedad del mismo; lo cual significa que cuando una persona es puesta en prisión por evadir tributos, también deja de realizar aquellas actividades generadoras de riqueza y posiblemente de fuentes de trabajo, lo cual produce consecuencias desfavorables para la sociedad, situación que hace pensar que, en estos casos, el derecho penal se aleja de aquél objetivo que persigue entregar a la

sociedad una persona productiva, ya que, según lo analizado, es todo lo contrario.

4. La tipificación de la defraudación tributaria como delito no ha sido suficiente para persuadir a que las personas deshonestas con el fisco modifiquen su actuar en ese sentido; por lo que se considera que la criminalización de esa actitud no ha generado los frutos que se propuso el legislador; mas bien, se ha convertido en un obstáculo para el desarrollo del país y en un castigo para aquellas personas que dependen de la actividad económica del incoado, sea por ser sus trabajadores; o bien, porque mantienen alguna relación con el mismo, lo cual no puede seguir al restringírsele la libertad a aquél.
5. Frente a la ocurrencia de hechos que encuadren con la figura hoy tipificada como defraudación tributaria, debe tomarse otro tipo de acciones legales que permitan al Estado obtener los recursos dejados de percibir ante la evasión y se agencie, además de una cantidad adicional en ejercicio de su poder *imperium*, lo cual podría lograrse si se acude a la utilización de aquellos procedimientos establecidos en la ley para obtener los adeudos al fisco, tal es el caso del juicio económico coactivo normado en el Código Tributario, el cual permite al Estado embargar desde un inicio los bienes patrimoniales del obligado y garantizar con ello el pago de los adeudos, intereses y las multas que podrían imponerse, lo cual se ajusta plenamente al fin primordial de la Administración Tributaria, que es la recaudación fiscal.
6. La utilización del proceso económico coactivo para obtener el pago de los tributos dejados de percibir como consecuencia de una evasión ocasionada por una actitud dolosa del contribuyente, es la forma más adecuada y efectiva de cumplirse, con el fin específico de la Administración Tributaria que es la

recaudación efectiva de los tributos, lo cual se hace aún más recomendable y efectivo cuando se trata del cobro de éstos sumados con los intereses legales generados y las multas que, por esa actitud podrían imponerse por parte del Estado, en uso de su *poder imperium*; efecto contrario al que se ocasiona cuando ante una actitud de esa naturaleza, se pone en prisión al sujeto, ya que este último es sustraído de sus actividades normales en demérito de los intereses económicos de la sociedad.

7. Pensar en la discriminación de la defraudación tributaria hace recapacitar sobre la existencia de un clima de impunidad en ese sentido; sin embargo, tal acción debe ir de la mano con otra que establezca sanciones económicas sumamente drásticas para aquellas personas que incurran en ese tipo de hechos que generan pérdidas al Estado, las cuales deben imponerse en la vía administrativa y ser cobradas juntamente con los tributos no pagados y los intereses devengados, todo ello por la vía ejecutiva, que conlleva un efecto jurídico procesal en contra de los bienes del defraudador, mas no en contra de la libertad individual de aquél. Dicho proceso ejecutivo también debe ser modificado de tal forma que sea aún más rápido y efectivo cuando se trate del cobro de tributos, multas e intereses generados por una acción fraudulenta en contra del Estado.

8. La práctica ha enseñado que los evasores fiscales no temen a la restricción de libertad, ya que ello se logra solamente luego de seguido un proceso judicial sumamente engorroso y costoso para el Estado, del cual en la mayoría de los casos salen absueltos al no demostrarse la relación de causalidad en la acción u omisión incurrida y, en todo caso, cuando ello se logra se afecta también a otras personas, que nada tienen que ver en ese hecho; ante tal situación se considera mucho más beneficioso para el Estado y para la sociedad en

general aplicar sanciones económicas fuertes a los evasores, que vayan acompañadas de una ejecución efectiva que afecte directamente sus bienes en beneficio del fisco.

RECOMENDACIONES

1. A las autoridades administrativas y judiciales encargadas de hacer valer las normas relacionadas al derecho tributario, deben tener siempre presente el objetivo primordial de la Administración Tributaria que es la recaudación fiscal efectiva y ello debe ir de la mano con los objetivos del derecho penal moderno, los cuales están constituidos por su carácter preventivo y rehabilitador, debiéndose observar esto último con más realce cuando se trata de la defraudación tributaria, ya que se podrían poner en riesgo otros intereses sociales, sin que de todas formas se logre la efectiva recaudación fiscal, tal es el caso de restringir la libertad a un empresario evasor, lo cual le extrae de su actividad económica y deja de producir riqueza para el país y de generar fuentes de empleo de las cuales dependen terceras personas que necesariamente se verían perjudicadas con su aplicación, siendo sumamente ineludible pensar en la recuperación de los tributos de manera que afecte solamente el patrimonio del evasor, mas no su actividad como persona; siendo que lo primero es realmente lo que interesa al objetivo recaudador.
2. Es necesario que las autoridades administrativas tributarias, en el seguimiento que hagan de aquellos casos en los que se persiga la defraudación tributaria, traten de tener siempre como objetivo primordial la consecución de la recaudación fiscal, mas no la restricción de libertad del incoado, haciendo especial énfasis en la imposición de penas pecuniarias y en la procura de su pago, lo cual debe de hacerse buscando que este último se haga juntamente con el impuesto omitido, ello mientras se concreta una reforma legal que discriminalice ese delito y se hagan más drásticas las sanciones económicas que se imponen por la vía administrativa a los evasores fiscales; evitándose de esa forma poner en riesgo a terceras personas que nada tienen que ver

con la actitud fraudulenta de quienes incurren en ese tipo de acciones u omisiones debidamente tipificadas en la actualidad como delitos.

3. El Congreso de la República debe hacer estudios fácticos y objetivos del impacto y los efectos que ha tenido la aplicación del delito de defraudación tributaria en el tiempo que ha tenido vigencia, en concordancia con los objetivos que perseguía su creación, haciendo una comparación visionaria con los efectos que tendría otorgar a las autoridades administrativas tributarias, la facultad de imponer sanciones económicas drásticas a los evasores, a lo cual se le agregaría una modificación a los procesos ejecutivos judiciales que permitan la recuperación efectiva y rápida de las cantidades defraudadas, a la vez que facilite también el cobro inmediato de las multas impuestas y los intereses que pudieran haberse generado por esa actitud fraudulenta en contra del Estado; ello, con el fin de llevar a cabo un proceso legislativo que tienda a la emisión de un decreto que signifique la reforma integral a los procesos referidos y se haga realidad esta tesis sustentada; todo esto en beneficio para la sociedad y en procura de que se cumpla efectivamente con el propósito recaudador de la administración tributaria y el fin preventivo, educativo y rehabilitador que inspira al derecho penal moderno.

4. Las autoridades de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en forma especial, deben hacer uso de su derecho de iniciativa de ley señalado en el Artículo 174 de nuestra Carta Magna, haciendo llegar al Congreso de la República un proyecto que conlleve la reforma integral a la defraudación tributaria, que vaya desde la discriminización de esos hechos hasta el otorgamiento de facultades sancionadoras a la Administración Tributaria cuando una persona incurra en hechos fraudulentos en contra del Estado, pasando, por supuesto, por la modificación al juicio económico coactivo para

hacerlo más efectivo y contundente cuando se trate de la recuperación de sumas defraudadas, los intereses que generen y las multas que por esos hechos se les impongan a las personas en la vía administrativa, buscando siempre la recaudación y no la restricción de libertad por los efectos negativos que ello produce. Para este efecto, el ponente se permite incluir un anteproyecto de ley al presente informe final, con el cual se pretende hacer realidad esos aspectos en procura del bienestar común cuyo logro es uno de los fines primordiales del Estado; sin pretender, desde ningún punto de vista justificar las actitudes fraudulentas en que muchos malos ciudadanos incurren en demérito de las arcas nacionales.

5. Es sumamente conveniente para el Estado y para la sociedad, en general, la derogatoria del delito de defraudación tributaria, lo cual debe ir de la mano con una reforma a las leyes administrativas tributarias para hacerlas más drásticas y más efectivas al momento de tratar de recuperar los montos defraudados al fisco, sus intereses y las multas impuestas.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil**. Tomo I y II. Guatemala: Ed. Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1981.

ALCALÁ ZAMORA Y CASTILLO, Niceto. **Proceso, autocomposición y autodefensa**. México, D.F.: Imprenta Universitaria. 1947.

ÁLVAREZ MANCILLA, Erick Alfonso. **Teoría general de proceso**. Guatemala: Centro Editorial Vile. 2005.

BACIGALUPO, Enrique. **Lineamientos de la teoría del delito**. 2ª. Edición Editorial Hammurabi. S.R,L. Buenos Aires, Argentina, 1989.

BACIGALUPO, Enrique. **Teoría del delito**. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. s/f.

BARRIENTOS PELLECCER, César Ricardo. **Curso básico sobre derecho procesal penal guatemalteco**, Editorial Talleres e Imprenta Fotografiado Llerena 1993.

BAUMAN, Jurgen. **Derecho procesal penal**. Conceptos Fundamentales y Principios Procesales. Editorial Depalma. Argentina. 1989.

BERTOLINO, Pedro J. **El debido proceso penal sobre el derecho al silencio del imputado en el proceso penal**. Librería Editorial Platense, S.R.L. La Plata. 1986. Argentina.

BIELSA, Rafael. **Derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Argentina. 1947.

BODENHEIMER, Edgar. **Teoría del derecho**. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica, S.A. de C.V. 1989.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliastas, S.R.L. 1981.

CONDE MUÑOZ, Francisco. **Teoría general del delito**. Editorial Temis, Bogota Colombia. 1990.

CUELLO CALÓN, Eugenio. **Derecho penal**. Barcelona, España: Ed. Bosch. 1971.

DE LEÓN VELASCO, Héctor Aníbal y José Francisco De Mata Vela. **Curso de derecho penal guatemalteco**. Guatemala: Imprenta y Encuadernación Centroamericana. 1994.

FERNÁNDEZ MOLINA, Luis. **Derecho laboral guatemalteco**. Guatemala: Ed. Oscar de León Palacios, 1996.

GONZÁLEZ ALVAREZ, Daniel. **Los principios del sistema procesal moderno**, San Jose Costa Rica. 1991.

JIMÉNEZ DE ASÚA. **Tratado de derecho penal**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Losada. 1950.

LÓPEZ AGUILAR, Santiago. **Introducción al estudio del derecho**. Colección Textos Jurídicos No. 9., Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. 1985.

Microsoft Corporation. **Enciclopedia Microsoft® Encarta® Online 2005**, <http://es.encarta.msn.com> (11 de abril de 2005).

MORGAN SANABRIA, Rolando. **Material de apoyo para el curso de planeación de la investigación científica**. Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales. Unidad de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala. 1964.

ORTÍZ ROSALES, Polanco Eliseo. **Técnicas de investigación**. Guatemala: Ed. Universitaria. 1979.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1981.

Legislación:

Constitución Política de la República. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Penal. Congreso de la República, Decreto Número 17-73, 1973.

Código Procesal Penal. Congreso de la República, Decreto Número 51-92, 1992.

Código Tributario. Congreso de la República, Decreto Número 6-91. 1991.

Convención Americana sobre Derechos Humanos. Organización de los Estados Americanos. 1969.

Declaración Universal de Derechos Humanos. Organización de las Naciones Unidas. 1948.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Organización de las Naciones Unidas. 1996.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República, Decreto número 2-89, 1989