

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización y Cierre Académico



**Diferencias del sobreseimiento en delitos tributarios y
delitos en materia penal**
-Tesis de Licenciatura-

Astrid Elizabeth Espino Sagastume

Guatemala, Septiembre 2015

**Diferencias del sobreseimiento en delitos tributarios y
delitos en materia penal**
-Tesis de Licenciatura-

Astrid Elizabeth Espino Sagastume

Guatemala, Septiembre de 2015

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica	Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M. A. César Augusto Custodio Cobar
Secretario General	EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS

JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano	M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Coordinador de Tesis	Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador de Postgrados	M. A. José Luis Samayoa Palacios
Coordinador de Cátedra	M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Coordinador de Programa ACA	M. Sc. Mario Jo Chang
Tutor de Tesis	M. Sc. Arnoldo Pinto Morales
Revisor Metodológico	M. Sc. Sonia Zucelly García Morales

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera fase:

M. Sc. Adolfo Quiñonez Furlán

Licda. Cándida Rosa Ramos Montenegro

M. Sc. Mario Jo Chang

M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Segunda fase:

Licda. Nidia María Corzantes Arévalo

M. Sc. Héctor Ricardo Echeverría Méndez

Lic. Luis Guillermo Chutan Reyes

Lic. Eduardo Galván Casasola

Tercera fase:

M. Sc. Arturo Recinos Sosa

M. Sc. Mario Jo Chang

M. Sc. Arnoldo Pinto Morales

M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán



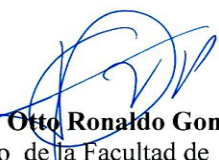
**UNIVERSIDAD
PANAMERICANA**

"Sabiduria ante todo, adquiere sabiduria"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, cuatro de febrero de dos mil quince.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DIFERENCIAS DEL SOBRESEIMIENTO EN DELITOS TRIBUTARIOS Y DELITOS EN MATERIA PENAL**, presentado por **ASTRID ELIZABETH ESPINO SAGASTUME**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al Licenciado **ARNOLDO PINTO MORALES**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.




M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Sara Aguilar
c.c Archivo



DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ASTRID ELIZABETH ESPINO SAGASTUME**

Título de la tesis: **DIFERENCIAS DEL SOBRESIMIENTO EN DELITOS
TRIBUTARIOS Y DELITOS EN MATERIA PENAL**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 22 de abril de 2015

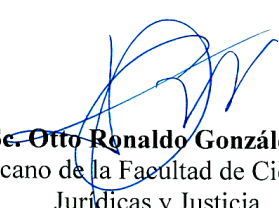
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Lic. Arnoldo Pinto Morales
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintitrés de abril de dos mil catorce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DIFERENCIAS DEL SOBRESEIMIENTO EN DELITOS TRIBUTARIOS Y DELITOS EN MATERIA PENAL**, presentado por **ASTRID ELIZABETH ESPINO SAGASTUME**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisora metodológica a la Licenciada **SONIA ZUCELLY GARCÍA MORALES**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia





UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ASTRID ELIZABETH ESPINO SAGASTUME**

Título de la tesis: **DIFERENCIAS DEL SOBRESIMIENTO EN DELITOS
TRIBUTARIOS Y DELITOS EN MATERIA PENAL**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 18 de junio de 2015

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. Sc. Sonia Zucelly García Morales
Revisor Metodológico de Tesis





DICTAMEN DEL COORDINADOR DEL DEPARTAMENTO DE TESIS

Nombre del Estudiante: **ASTRID ELIZABETH ESPINO SAGASTUME**

Título de la tesis: **DIFERENCIAS DEL SOBRESEIMIENTO EN DELITOS
TRIBUTARIOS Y DELITOS EN MATERIA PENAL**

El Coordinador del departamento de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.


Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Coordinador del departamento de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 13 de agosto de 2015

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador del Departamento de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia





UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: ASTRID ELIZABETH ESPINO SAGASTUME

Título de la tesis: DIFERENCIAS DEL SOBRESEIMIENTO EN DELITOS
TRIBUTARIOS Y DELITOS EN MATERIA PENAL

El Coordinador del departamento de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia,

Considerando:

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

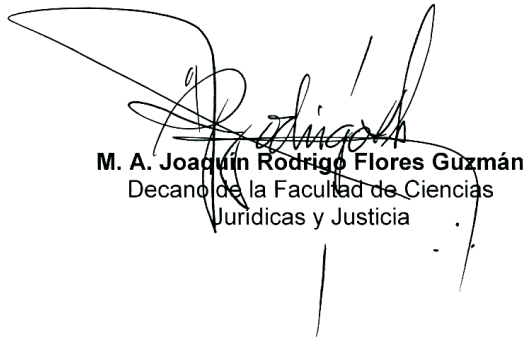
Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del Coordinador de del departamento de tesis, en tales dictámenes consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su tesis de licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 20 de agosto de 2015


M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar
c.c. Archivo

LICDA. YOLANDA ESTELA NOGUERA MARTÍNEZ
ABOGADA Y NOTARIA
14 AVENIDA 2-07 ZONA 1
Colegiado 15582

En la ciudad de Chiquimula, el día dos de septiembre del año dos mil quince, siendo las ocho horas con treinta minutos, yo, **YOLANDA ESTELA NOGUERA MARTÍNEZ**, Notaria, me encuentro constituida en mi sede notarial ubicada en la catorce avenida dos guión cero siete zona uno, de esta ciudad, en donde soy requerida por **ASTRID ELIZABETH ESPINO SAGASTUME**, de veintinueve años de edad, soltera, guatemalteca, Perito Contador con Orientación en Computación, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil cuatrocientos sesenta y dos, cuarenta y tres mil novecientos treinta y siete, dos mil uno (2462 43937 2001), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala con el objeto de que haga constar la **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **ASTRID ELIZABETH ESPINO SAGASTUME** bajo solemne juramento de Ley y advertida de la pena relativa al delito de perjurio, declara ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando el compareciente, bajo juramento de ley que es autor de la tesis: **Diferencias del sobreseimiento en delitos tributarios y delitos en materia penal**, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así también acepta la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Justicia de la Universidad Panamericana. **TERCERA:** No habiendo nada más que hacer constar, termino la presente Declaración Jurada en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, la que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los



timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas; un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número V guión cero doscientos treinta y siete mil seiscientos sesenta y dos (V-0237662) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número dos millones setecientos cuarenta y un mil trescientos cuarenta y dos (2741342). Leo lo escrito a la requirente, quien enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con la Notaria que autoriza, quien de todo lo expuesto **DOY FE**.

ANTE MÍ:

Liliana Estrella
ABOGADA Y, NOTARIA



Nota: Para efectos legales, únicamente la sustenta es responsable del contenido del presente trabajo.

AGRADECIMIENTO

A DIOS:

A ti señor elevo mi triunfo, gracias por ser mi luz y guiar mis pasos en el camino, tú eres mi Dios y mi salvador.

A MI PADRE:

Manuel de Jesús Espino Ciramagua. Porque con su valentía, ejemplo de lucha, sacrificio y palabras de fortalecimiento, formó a una mujer valiente y ejemplar motivándome a lograr este triunfo, gracias papá.

A MI MADRE:

Vilma Esperanza Sagastume Martínez de Espino. Que por su paciencia, comprensión, apoyo incondicional, siempre estuvo a mi lado en la lucha, ahora le digo gracias por cada una de las cosas que ha hecho por mí, le dedico este triunfo.

A MIS HERMANOS:

Evelin Judith, Vilma Esperanza, María Cristina, Manuel Antonio y José David de apellidos Espino Sagastume. Que por sus consejos, me ayudaron a seguir adelante y por estar en los momentos más difíciles a mi lado, que Dios les bendiga.

A MIS ABUELOS:

María Ernestina Sancé, Ramiro de Jesús Sagastume
María Antonia Ciramagua de Espino, David Espino (QEPD)
Que por sus oraciones, son un instrumento de Dios para bendecir mi vida.

A MIS AMIGAS:

Zonia Elizabeth Cordón Huertas. Mujer fuerte ejemplo de lucha y perseverancia, gracias por su amistad y por compartir momentos inolvidables.

Gladys Yaneth Chinchilla Flores. Por brindarme su amistad y cariño sincero.

Contenido

	Página
Resumen	i
Palabra Clave	ii
Introducción	iii
Delitos Tributarios	1
Ilícito Tributario	14
Relación Jurídico Tributario	26
Consideraciones generales del proceso penal guatemalteco	30
El Sobreseimiento	48
Diferencias del sobreseimiento en delitos tributarios y delitos en materia penal	52
Conclusiones	67
Referencias	70

Resumen

En dicho estudio se determinó que a través del análisis de las normas de rango constitucional y leyes ordinarias es viable que se aplique el sobreseimiento a los delitos tributarios. Alcance que pretende evidenciar que el artículo 330 del Código Procesal Penal riñe con la Constitución Política de la República de Guatemala, al no permitir la aplicación del sobreseimiento en los delitos contra el régimen tributario, por lo que se lesiona el derecho de igualdad ante la ley, puesto que permite su otorgamiento en otros tipos penales más no, en el caso citado. Así mismo se pretendió demostrar la evidente desigualdad plasmada y los perjuicios a los que son sometidos las personas a quienes se les atribuye la comisión de dichos delitos, en los que no existen elementos de convicción para poder someterla a un juicio oral y público, la norma citada no permite la aplicación de la figura del sobreseimiento.

Se estableció que se viola el principio de igualdad ante la ley contenido en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en Guatemala se aplica de forma diferente el sobreseimiento en delitos tributarios y el sobreseimiento en materia penal, el Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso

de la República permite que se pueda sobreseer cualquier tipo penal, salvo en el caso del régimen jurídico tributario, por lo que el trato es diferente en dichos casos, extremo que se puede otorgar dicha figura en delitos de lesa humanidad más no en el caso de los tributos, lo que pone en un plano preponderante los intereses propios de la Nación y no se está impartiendo justicia por igual a todos los ciudadanos.

Palabras Clave

Delito. Sobreseimiento. Igualdad. Delitos Tributarios. Tutela efectiva judicial.

Introducción

En el problema que se plantea en el presente trabajo se centra en la desventaja del sindicato frente al Estado, quien es la víctima en este tipo de delitos en virtud que la legislación penal guatemalteca, permite poder sobreseer cualquier clase de delito por muy grave que sea, siempre que se den los presupuestos del artículo 328 del Código Procesal Penal, pero en los delitos contra el régimen tributario es totalmente distinto, puesto que en esos casos la norma penal es clara al indicarle al Juzgador en que no puede aplicarse el sobreseimiento aun cuando se de algunos de los requisitos que estipula el artículo anteriormente citado.

La importancia del tema objeto de investigación se ve manifiesta en el hecho que el ordenamiento jurídico guatemalteco debe brindar un trato igual a toda persona sujeta a proceso penal y no hacer diferencias entre unos y otros, en especial cuando se trata de delitos contra el régimen jurídico tributario.

El trabajo se desarrolla a través del método analítico, abordaje de los diferentes proceso que se tramitan en los Juzgados de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, en los

que se conocen delitos contra el régimen jurídico tributario y los cuales aunque no existen medios de investigación son abiertos a debates porque la ley no permite otra solución para dichos casos

En la presente investigación se desarrolla en seis aspectos, en el primero se explica lo concerniente a los delitos tributarios, el segundo se estudia el ilícito tributario, el tercero se abarca lo concerniente a la relación jurídico tributaria, en el cuarto se realizan las consideraciones del preso penal, en el quinto se expone en que consiste el sobreseimiento y por último se establecen que derechos son afectados al no aplicarse el sobreseimiento en los delitos tributarios proponiendo una reforma al artículo 330 del Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la Republica, con el objeto de derogar el párrafo donde se le limite al Juez de Primera Instancia Penal sobreseer aquellos casos contra el régimen jurídico tributario y en consecuencia dejarlo en libertad para poder aplicarlo.

Delitos tributarios

Aspectos generales

El Estado de Guatemala, con la finalidad de tutelar los ingresos que percibe de la recaudación fiscal y evitar la evasión, fundamentado en el principio de legalidad, procedió a crear tipos penales que sancionará las conductas encaminadas a no cumplir con las leyes en materia tributaria, por medio de actos ilícitos en los cuáles se ve afectado, y la población se ve beneficiada con la función estatal. Al no poder obtener ingresos no puede cumplir con sus funciones y por consiguiente al carecer de recursos le impide poder prestar los servicios públicos en beneficio de la colectividad, lo que tiene como resultado la falta de cumplimiento del bien común.

La vulnerabilidad en la que se vive, país en el que la mayoría de sus habitantes viven en pobreza y pobreza extrema se agudiza ante la falta de cumplimiento de las obligaciones, que por mandato constitucional le fueron impuestas. Ossorio considera que “delito fiscal es el que se comete con infracción de leyes impositivas, en forma de actos tendientes al incumplimiento del deber tributario, cuando está reprimida con multas o penas privativas de libertad.” (2001:296).

El problema radicaba que para poder seguir penalmente las conductas que tienen como fin, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, fue necesario que dentro del sistema jurídico se contaran con leyes que regulara dichas acciones, para lo cual el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República en el título III determina lo concerniente a las infracciones y sanciones, regulando que debe entenderse y las consecuencias derivadas por infringir las mismas.

El artículo 69 del Código Procesal Penal de la cita norma legal establece:

Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal.

Para llegar a establecer si un contribuyente cometió un hecho delictivo, previamente debe infringir las normas administrativas, que determinan las obligaciones tributarias, es por ello que en el artículo 71 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República enumera cuales son las infracciones tributarias:

1. Pago extemporáneo de tributos
2. La mora
3. La omisión del pago de tributos
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria
5. El incumplimiento a los deberes formales
6. Las demás que se establecen expresamente en este código y las demás leyes tributarias específicas.

Las consecuencias derivadas de su realización son la imposición de multas por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-, el cuál debe realizar acciones que tiendan a la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones que impone el ordenamiento jurídico tributario, que señala el último párrafo en el artículo 93 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República, establece “... Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria es necesario la intervención del juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.”

No obstante que en Guatemala se contaba con leyes que velaban por que se cumpliera con las normas en materia tributaria, el incumplimiento por parte de los obligados, fue necesario que se crearan en el Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República, tipos penales que velen por la protección del régimen jurídico tributario.

Delitos y su regulación legal

En el Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República, se incluyó el capítulo IV denominado “de los delitos contra el régimen tributario”, dicha adición se debió al Decreto 103-96 del Congreso de la República el cual entró en vigencia el 3 de enero el año 1997, aparte de ello se realizan reformas a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero Decreto número 58-90 del Congreso de la República y al Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República, con la finalidad de evitar la evasión fiscal y que el Estado pudiera cumplir con su función de recaudación.

Nuevamente se introducen reformas a los cuerpos legales anteriormente mencionados, por medio del Decreto número 30-2001 del Congreso de la República en relación a los delitos de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos, resistencia a la acción fiscalizadora, contrabando aduanero y por aparte el aspecto procesal para el juzgamiento de dichos delitos.

Delitos en el Código Penal Decreto número 17-73 del Congreso de la República

Los delitos contra el régimen tributario se encuentran regulados en los artículos del 358 “A” al 358 “D” del Código Penal, Decreto numero 17-73 del congreso de la República, siendo los siguientes:

Defraudación tributaria

Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación 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.

En relación a lo anterior La Real Academia Española define defraudar como “eludir o burlar el pago de impuestos o contribuciones.” (1999:672). En ese sentido, todo acto que vaya encaminado a evadir la responsabilidad en el pago de los tributos, por medio de cualquier situación que oculte los valores reales para el pago en dicho concepto puede tomarse como evasión fiscal.

Casos especiales de defraudación tributaria

El artículo 358 “B” del código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la Republica establece

1. Quien utilice mercancías, objeto o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.
3. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

En el boletín fiscal de fecha uno de febrero del año 2012, se expone:

En primer término, debe mencionarse que comete el delito de defraudación fiscal quien, con el uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total

o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal. ([http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/DAEE3F6B8CFD3A6F05257C19007706E3/\\$FILE/Boletin02.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/DAEE3F6B8CFD3A6F05257C19007706E3/$FILE/Boletin02.pdf) recuperado 14.05.2015).

El contribuyente en este caso actúa con dolo, porque su finalidad es el incumplimiento en el pago de impuestos, no pagando o pagar menos de lo debido, situación que el Código Penal decreto 17-73 del Congreso de la República, expone diversos supuestos por los que se puede cometer el delito de defraudación tributaria ya sea de forma general o especial.

Apropiación indebida de tributos

El artículo 358 “C” del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República regula:

Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

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 apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

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.

En relación a dicho delito Ossorio señala:

“Delito consistente en la dolosa intención de retener como propia una cosa ajena recibida en depósito, comisión, administración u otro título que produzca obligación de entregar o devolver. Constituye una modalidad de la estafa y del abuso de confianza.” (2001:94).

Ejemplo en el sometimiento de dicho delito, cuando el contribuyente en su calidad de agente retenedor no entrega a la Superintendencia de Administración Tributaria lo recaudado en concepto del Impuesto al Valor Agregado.

Resistencia a la acción fiscalizadora

El artículo 358 “D” del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República establece

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros o registros u otros documentos contables necesarios para

establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en los relativo al registro de sus operaciones contables.

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

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

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.

Dicho delito se comete para evitar que la Superintendencia de Administración Tributaria realice su función de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales realiza dicha institución de conformidad con los lineamientos fijados en el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República.

Falsedad material

El artículo 321 del Código Procesal Penal establece “Quien hiciere en todo o en parte, un documento público falso, o alterare uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.”

Falsedad ideológica

Establece el artículo 322 del Código Procesal Penal Decreto 17-73

Quien con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, insertare o hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento debe probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.

En el artículo 323 Falsificación de documentos privados del Código Penal establece “Quien, en documento privado, cometiere algunas de las sanciones a que se refieren los dos artículos anteriores, será sancionado con prisión de uno a tres años.”

Estafa mediante informaciones contables

Artículo 271. Comete el delito de estafa mediante informaciones contables, el auditor, perito contador. Experto, director, gerente, ejecutivo, representante, intendente, liquidador, administrador, funcionario o empleado de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas que en sus dictámenes o comunicaciones al público, firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables o financieros y consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado.

Los responsables de este delito serán sancionados con prisión incommutable de uno a seis años y multa de cinco mil a diez mil quetzales...

Delitos regulados en la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero Decreto número 58-90 del Congreso de la República.

La referida norma legal tiene por objeto de conformidad con su considerando lo siguiente

Que el Gobierno de la República ha adoptado disposiciones tendientes a la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, siendo indispensable para complementarlas emitir las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, así como combatir eficazmente la corrupción, que durante muchos años se ha agudizado en la internación y egreso de mercancías, a efecto de que las mismas ingresen por las vías legalmente establecidas y se cancelen los tributos correspondientes.

El contrabando aduanero es uno de los delitos que impacta al Estado de Guatemala, puesto a que la evasión fiscal a través del mismo ha venido en aumento en los últimos tiempos, lo que viene a repercutir en una baja recaudación. Uno de las herramientas con las que cuenta el Estado es la obtención de tributos por medio del control que ejerce en las aduanas, vale la pena resaltar que la importación de productos es una de las actividades económicas significativas de la actividad comercial en el país.

La Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero Decreto número 58-90 del Congreso de la República, en los artículos 1, 2, 3, 4, 5 regula los siguientes tipos penales “a) De la defraudación aduanera, b) de los casos especiales de defraudación aduanera, c) Del

contrabando aduanero, d) De los casos especiales de contrabando aduanero, e) De la introducción de mercancías de contrabando.”

Situación actual de Guatemala

En el año 2009 la Vicepresidencia de la República, el Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración Tributaria, elaboraron un informe en relación al combate de a evasión tributaria a lo cual expusieron:

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) reporta un total de 12,174 expedientes en trámite, tanto en el ramo administrativo como en el penal. El monto de impuestos determinados en todos

los expedientes en trámite asciende a Q 2,588.6 millones, y un monto igual en multas, totalizando Q 5,177.2 millones que el Estado litiga con algunos contribuyentes. Sumando ambas cifras equivale al 13.5% de la recaudación tributaria incluida en el presupuesto de 2009 (Q 38,448.5 millones).

De estos 12,174 expedientes, 12 se consideran de alto impacto, ya que en ellos se concentran Q 857.1 millones en impuestos determinados y Q 745.3 millones de multas, totalizando Q 1,602.4 millones. Ello equivale al 4.2% de los ingresos tributarios presupuestados para 2009. En sólo estos 12 expedientes (el 0.1% del total de expedientes), se concentra el 31.0% de los recursos en litigio legal.

También se consideran de alto impacto 13 expedientes que cuentan con sentencias, pero están pendientes de resolver las acciones de amparo interpuestas interpuestas por los acusados en contra de las sentencias. El monto de estos 13 expedientes asciende a Q 126.1 millones.

Existen 1,064 procesos abiertos por no emitir factura, pendientes de resolución definitiva y emisión de la sentencia de cierre temporal, por infracción tributaria. Además, alrededor de 10 mil procesos se encuentran ventilándose en tribunales por defraudación tributaria y aduanera, así como juicios económicos coactivos y contenciosos administrativos planteados por la SAT

([http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/DAEE3F6B8CFD3A6F05257C19007706E3/\\$FILE/Boletin02.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/DAEE3F6B8CFD3A6F05257C19007706E3/$FILE/Boletin02.pdf) recuperado 14.05.2015).

Lo anterior refleja que se realizan esfuerzos para evitar que se continúe lesionando el bien jurídico tutelado consiste en el régimen tributario, el Estado no puede cumplir con su mandato constitucional sino cuenta con los recursos necesarios para la realización de su función ya que la mayor parte la obtiene de la recaudación fiscal.

Ahora bien para que la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- de un servicio eficiente y cumpla con su acción fiscalizadora, debe contar con un ordenamiento jurídico que se adapte a los cambios socioeconómicos tanto mundiales como nacionales, una de las noticias que hizo temblar al sistema jurídico tributario, fue la supuesta red de corrupción que impera en las aduanas teniendo como consecuencias graves perjuicios económicos al Estado de Guatemala, por la baja recaudación, lo que resultó que la institución en mención en los últimos años no cumpliera con su meta fiscal.

La razón de ser al regular tipos penales que combatan la evasión fiscal, es para que se cuente con los mecanismos para sancionar a los infractores, pero al ser servidores públicos los que participan en dichos actos la situación es aún más compleja, esto porque se dejan impunes las acciones y se afecta no solo al Estado sino también a la población en general quienes dejan de percibir los servicios públicos por la falta de abastecimiento.

Guatemala cuenta con una normativa vigente que regula los delitos que puedan afectar el régimen jurídico tributario como se hizo referencia, por lo que sería conveniente que el gobierno analice si dichas leyes se adaptan a los cambios reales que sufre el fenómeno delictivo producto de las formas en que se organizan para poder evadir al fisco.

Ilícito tributario

Aspectos previos

Todo acto que sea realizado por una persona que tenga como fin incumplir algunas leyes se considera ilícito, es decir las acciones realizadas en contravención de lo establecido por el sistema jurídico la Real Academia Española lo considera como “lo no permitido legal o normalmente.” (1999:1141).

Al respecto Ariel en su artículo Ilícito Tributario citando a Ríos, expone:

No todos los sujetos obligados cumplen con las obligaciones exigidas por la legislación tributaria en tiempo y forma, dando ello lugar a su nacimiento. Conducta que podrá ser retribuida con sanciones de carácter administrativo, penal o civil, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique (http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf recuperado 14.05.2015).

En caso concreto cuando el contribuyente no cumple con las leyes en materia fiscal, se enfrenta ante lo que la ley considera prohibido y por consiguiente tiene como resultado la imposición de una sanción sea administrativa o penal, la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239, regula lo concerniente al principio de legalidad en materia tributaria imponiéndole al Estado lo siguiente:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:... f) las infracciones y sanciones tributarias.

Fundamentados en el referido principio, el mismo no solo se refiere a la creación de tributos sino también al hecho que para sancionar el acto debe estar prohibido en una ley, por lo que a través de acuerdos no puede el Estado estar creando figuras que tiendan a cumplir con el fin de castigar al infractor de normas tributarias.

En la historia se puede traer a colación lo que señala Villegas:

El primer código tributario nace en Alemania en 1919 por medio del ordenamiento tributario del imperio alemán que concentraba normas de orden sustancial y formal y de carácter penal. Con base en el ordenamiento jurídico alemán nace en México en el año 1939, el Código Fiscal de la Federación. Este ordenamiento general rigió hasta fines de 1966, año en que se promulgó un nuevo Código Fiscal de la Federación en el cual se incluyó disposiciones formales, materiales, penales y procesales.

En este mismo año en Brasil, rige el Código Procesal Nacional que contiene disposiciones de carácter sustancial y formal, pero no incluye el ilícito tributario. (1997:160).

Es evidente que se necesita de una ley para poder actuar de lo contrario se estaría ante una arbitrariedad, esa es la característica de los Estados Democráticos quienes basan sus acciones a través del poder coercitivo y de la creación de normas jurídicas, que les permita no sólo sancionar sino también respetar los derechos del supuesto infractor, para que a través de un debido proceso sea citado, oído y vencido en proceso legal contenida en la legislación guatemalteca en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el caso del Derecho Tributario este se encuentra dividido en una parte sustantiva, la cual contempla los derechos y obligaciones que nacen de las relaciones jurídicas tributarias, la organizativa que se refiere a la función que debe realizar la Superintendencia de

Administración Tributaria, la procedimental que contempla los diferentes procesos que se deben llevar a cabo para realizar la acción fiscalizadora y por último la jurisdiccional que puede ser para el cobro de los tributos por la vía económica coactiva o penal por el cometimiento de algún ilícito tributario.

Para que exista una infracción debe haber un deber, es decir una obligación en el caso de Guatemala como ya se hizo ver al inicio dichos actos se encuentran regulados en el Título III denominado “Infracciones y sanciones” del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República, sin dicha norma sería imposible para el Estado ser coercitivo al momento que exista incumplimiento de las relaciones jurídicos tributarias.

En relación Ariel citando nuevamente a Ríos indica en su artículo Ilícito Tributario:

Como podemos apreciar, el Derecho Tributario establece tanto a los sujetos de crédito fiscal como a terceros, servidores públicos, notarios, etc. Una gran variedad de deberes u obligaciones de muy diverso carácter; siendo las principales aquellas cuyo contenido u objeto es la prestación fiscal.

Sin embargo, existen obligaciones accesorias cuya finalidad es asegurar el pago de los créditos fiscales, por ejemplo, presentar avisos, declaraciones, llevar ciertos libros o registros, etc. o bien se trata de deberes que se relacionan con las funciones de vigilancia asignadas a funcionarios, empleados públicos, notarios (http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf recuperado 14.05.2015).

En el caso de Guatemala, el ilícito tributario se realiza al momento que se dé una infracción al sistema jurídico, para llegar a ello es deber de la Superintendencia de Administración Tributaria velar por los actos que realizan los contribuyentes estén apegados a la ley.

Naturaleza jurídica

En relación al tema Ariel señala:

Los ilícitos fiscales son manifestación del derecho que tiene el Estado de sancionar a aquellos sujetos que infringen las normas tributarias. En lo que atañe a la naturaleza jurídica del ilícito tributario, cabe mencionar que el mismo podrá ser tipificado como infracción o delito, ya que no existe distinción alguna desde un punto de vista cualitativo entre infracción administrativa y delito fiscal; sino que la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado, es decir, sus diferencias no son ontológicas.

No obstante, hay autores que afirman que, en esta materia, los más graves comportamientos deben tipificarse siempre como delitos tributarios, dado que la infracción fiscal al lesionar los bienes que pueden reputarse fundamentales para la convivencia humana y la paz social, no resulta exagerado postular una protección de índole penal para los mismos (http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf recuperado 14.05.2015).

A criterio de la sustentante se considera que es un acto violatorio a la ley, que viene a perjudicar al Estado y a la sociedad misma la priva de los recursos necesarios para realizar una adecuada función pública, por lo que una infracción a la ley puede traer como consecuencias acciones

penales, administrativas o civiles, dependiendo de la forma en que se realiza la misma.

Al referirse a lo ilícito en ocasiones se relaciona con el delito, pero en el caso de la legislación guatemalteca una infracción tributaria puede traer consigo diversas formas en que el Estado sancione al infractor pero siempre que exista una ley que regule el actuar de ambas partes, el cual debe existir una relación jurídico tributaria, es decir un vínculo jurídico del que nacen derechos y obligaciones para los sujetos que intervienen en ella.

En cuanto a su origen es preciso que se explique las siguientes diferencias

Contravención

Para empezar es importante aportar algunos conceptos que permitan formarse una idea de su significado, la Real Academia Española señala que “es obrar contra lo que está mandado.” (1999:561). De dicha definición, se puede considerar que es realizar lo prohibido. Como investigadora se considera que es muy ambiguo dicho aporte. Ossorio la señala más propiamente como falta, “es la infracción de disposiciones municipales o policiales. Por regla general, las

contravenciones están sometidas para su juzgamiento a las propias autoridades.” (2001:243).

De lo anteriormente expuesto, se considera que es un acto encaminado al incumplimiento de leyes o reglamentos ya sea por realizar lo que la ley señala que debe hacerse u omitir una acción que se tenía como deber jurídico.

Al respecto Monterroso expone

Se conoce con este término la falta de colaboración, puede ser también una omisión, en la que el bien protegido no es la persona ni sus derechos naturales o sociales, va encaminado a la falta de cumplimiento de una acción estatal.

En la contravención el bien jurídico tutelado y dañado es administrativo; por ser una falta, el daño causado es leve; consecuentemente, debe ser sancionado por el Estado con una multa e intereses resarcitorios (2003:110).

La contravención en cuanto al Derecho Tributario se refiere a que el contribuyente a sabiendas de la obligación que por mandato constitucional tiene y se abstiene de hacer u omite el pago de los tributos o comete cualquier infracción establecido en el Código Tributario, la Administración Tributaria se encarga de sancionar administrativamente como lo establece la ley específica.

La misma puede verse reflejada desde el aspecto material por no pagar impuestos, o formal por no cumplir con las obligaciones que señala

expresamente la ley en relación a las obligaciones fiscales como por ejemplo presentar los informes correspondientes en los que se deja constancia la forma y pago de los tributos.

Diferencia entre delito y contravención

Delito es una conducta prohibida por la ley penal, la cual trae como consecuencia una pena. Muñoz establece “que es la conducta humana, tífica, antijurídica, culpable y punible.” (2010:4).

En este caso para que una acción pueda ser considerada como delito, debe lesionar o poner en peligro el bien jurídico tutelar y existir una ley anterior a la realización de la misma, que la señale como prohibida y que le imponga una sanción jurídica.

A hora bien como ya se mencionó con anterioridad, la contravención tiene lugar cuando se realizan actos que la ley prohíbe que sin lesionar aquellos bienes que por mandato constitucional el Estado debe tutelar.

Expone Monterroso al respecto:

La diferencia se encuentra en la esencia del acto, mientras el delito ataca la seguridad de la sociedad en su conjunto, la contravención es una falta de

colaboración, por lo tanto el alcance y el impacto de las acciones son diferentes. El delito es castigado por la ley con pena grave; en la contravención el infractor es sancionado con una multa e intereses resarcitorios. El delito es castigado por la ley con pena grave; en la contravención el infractor es sancionado con una multa e intereses resarcitorios. (2003:111).

Tomando lo anteriormente expuesto, la ponente considera que en el caso de Guatemala la principal diferencia entre ambos, es la forma de sancionar porque los delitos tributarios son competencia de los Órganos Jurisdiccionales en materia penal, a través de un proceso establecido en el Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República, en el cual se determinará si existe o no responsabilidad penal del contribuyente por la acción realizada.

En cambio la contravención es conocida administrativamente por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- de conformidad con el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República, la cual trae como consecuencia la imposición de multas contenidas en dicha ley.

Respecto a las similitudes de dichas figuras, se puede mencionar que ambas constituyen conductas que la ley señala como prohibidas, esto quiere decir que tanto en el ámbito penal como en el administrativo el poder Estatal se ve limitado por el Principio de Legalidad, es decir que

no se puede sancionar lo que no está contemplado en el ordenamiento jurídico. Sus diferencias devienen de los efectos y consecuencias que conlleva la realización.

En el artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece “No hay delito ni pena sin ley anterior. No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penas por ley anterior a su perpetración.” Este principio de legalidad explica que si una persona comete un delito debe estar tipificado en la ley ya sea como delito o falta, encontrándose el tipo penal regulado, nadie puede alegar ignorancia de ley, pero todo lo que no está regulado como delito es permitida por ley.

El congreso de la República de Guatemala es el único que puede “decretar impuestos ordinarios y extraordinarios arbitrios y contribuciones especiales” artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La ponente considera que la contravención es una infracción y el delito es un tipo penal que en el caso de Guatemala una puede ser consecuencia de la otra, es decir que el incumplimiento de una ley puede conllevar la persecución penalmente.

Infracciones y delitos en el derecho comparado

La primera es un acto contrario a la ley de competencia administrativa y el segundo es una conducta que la ley señala como prohibida y le impone una pena. Giuliani expone “Que la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible.” (1970:723).

La sustentante es del criterio, que para llegar a cometer un hecho delictivo tributario debe previamente infringirse una ley tributaria acción que debe ser determinada por la acción fiscalizadora que realiza la Administración Tributaria.

En relación al derecho comparado Villegas expone:

Código para América Latina. El Código Tributario de Guatemala entró en vigencia el 2 de octubre de 1991, pero a conveniencia de las políticas estatales ha sufrido muchas modificaciones.

En el año 2000, con las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se realizó un análisis comparativo entre el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 y el Modelo CIAT (Propuesta por el Centro Interamericano de Administración Tributarias CIAT) de 1997 que es un nuevo modelo de Código Tributario que se trata de implementar a nivel de América Latina con la intención de recomendar la aplicación de uno de ellos o la combinación de ambos.

Unos países estuvieron de acuerdo con unificar los dos códigos y otros no; como el caso de Colombia que sí estuvo de acuerdo con la unificación de los dos códigos, mientras que Argentina se pronunció en forma desfavorable.

Una de las controversias que con más frecuencia se manifiestan entre las legislaciones tributarias de Brasil y Argentina, es la relacionada con sanciones políticas. En el derecho tributario brasileño por ejemplo, de forma arbitraria son aplicadas las sanciones políticas sin ningún proceso y sin oportunidad de defensa, tal el caso de la pena de clausura del negocio y la aprehensión de mercancías que violan el derecho de ejercer la actividad económica lícita garantizada constitucionalmente, siendo que la ilegalidad de no pagar los tributos debidos no excluye el derecho de ejercer la actividad económica, que es derecho fundamental.

Las principales diferencias entre los Códigos Tributarios de Guatemala y el Salvador son las siguientes: El Artículo 2 del Código Tributario de Guatemala, no contempla como fuente del ordenamiento tributario la jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias; el Artículo 5 del Código Tributario de El Salvador, si contempla como fuentes del ordenamiento jurídico tributario, dicha jurisprudencia.

El Código Tributario de Guatemala regula los procesos administrativos y contenciosos tributarios; el Código Tributario de El Salvador, no regula estos procesos.

El Código Tributario de Guatemala no incluye en su normativa la obligación de informar y permitir el control en la investigación tributaria; el Código Tributario de El Salvador en su sección sexta, establece la obligación de informar y permitir el control para autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, personas naturales o jurídicas, municipalidades, notarios y jueces. (1997:160).

La regulación del ilícito tributario a nivel internacional puede tener diferencias con la legislación guatemalteca, pero al final siempre se llega a un mismo punto evitar la evasión fiscal a través de sanciones administrativas o penal y con ello lograr una menor recaudación del fisco.

Relación jurídica tributaria

Definición

Los actos de los seres humanos en sociedad se ven reflejados a través de manifestaciones de voluntad de las cuales nacen obligaciones y por consiguiente se crea un vínculo jurídico.

Sin embargo Villegas opina:

El derecho civil se compara a un gran tronco y de éste se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, pero esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro. (197:156).

Para que dichas manifestaciones sean dentro de un marco permitido, el Estado debe crear normas de conductas que regulen dichos actos y con ello mantener una armonía social evitando que exista un aprovechamiento. En ese sentido Monterroso refiere lo siguiente “el derecho es uno, dividido en materias específicas, pero la división del mismo se ha dado por necesidades coyunturales históricamente, se han creado códigos específicos para cada rama del derecho, también instituciones propias, pero el derecho siempre será uno.” (2004:15).

La esencia del Derecho establecer un orden para que pueda el Estado gobernar adecuadamente, el mismo no solo es para los particulares también los Órganos Estatales deben someterse a dicho imperio para lograr alcanzar el bien común.

Define Monterroso la relación jurídica tributaria en los siguientes términos siguientes

Es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador que no necesariamente debe surgir de un acto de comercio también puede generarse de un servicio y otros. (2009:125).

Para que se pueda llegar a generar un ilícito tributario, previamente debe existir una relación jurídica que le de vida a la obligación, es decir que es necesario que exista un hecho generador y que el mismo este contemplado en la ley.

Es uno de los elementos importantes del tributo por ser el vínculo que une al particular con el Estado siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario.

De lo expuesto por el citado autor, se considera que a través de la misma se crea un vínculo entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros y como consecuencia le confiere al primero la facultad de exigir el pago de los tributos.

Elementos de la relación jurídica tributaria

Para que se considere la existencia de una relación jurídica tributaria, es necesaria que concurren todos los elementos que integran la misma, los cuales de conformidad con la legislación guatemalteca, específicamente Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República, se consideran los siguientes:

- **Sujetos:** el elemento personal de la relación jurídica tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma. Sujeto activo: el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Sujeto pasivo: representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para el cumplimiento a la obligación tributaria.

- Hecho generador o hecho imponible: el hecho imponible es la hipótesis legal condicionante tributaria, o determinación, quiere decir que es el hecho hipotético descrito en la ley tributaria con una descripción que permite conocer con certeza situaciones al momento de realizarse dan surgimiento a la obligación jurídico tributaria.
- Objeto impositivo: los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero, por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria para satisfacer sus necesidades financieras y políticas.
- Tipo impositivo: también llamado elemento cuantificante. Es la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la Ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo.
- Base impositiva: puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, en todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica, puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible; la

base imponible, como su nombre lo indica, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria.

- Elemento temporal: lo constituye al momento en que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador, la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible, es necesario que el legislador conceptúe en la ley en cuanto al elemento temporal en qué momento se cumple el hecho generador, y en qué momento se cumple el pago, estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador.

Consideraciones Generales del proceso penal guatemalteco

Antecedentes

Previo a entrar a analizar con mayor detenimiento, por qué se considera que a través del artículo 330 del Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la República, al limitar el sobreseimiento en los delitos tributarios resulta necesario hacer referencia en forma lacónica al área del Derecho que tiene como finalidad la realización del Derecho sustantivo siendo esta el Derecho

Procesal sin cuya existencia las normas sustantivas o materiales serían inoperantes.

De las palabras De Mata “el juicio oral en el proceso penal guatemalteco, es el resultado director del movimiento de reforma del proceso penal...ha llevado un cambio y el replanteamiento de administrar justicia.” (2007:9).

En el artículo dos de la Constitución Política de la República de Guatemala el Estado garantiza la justicia, por lo que todas las instituciones que fueron creadas con el objeto de delegar justicia, a través de sus órganos jurisdiccionales, puedan aplicar las normas que a través de ello todas las personas pongan en movimiento un órgano jurisdiccional para que tengan el acceso pronta y cumplida como derecho que por mandato Constitucional tienen.

Definición

El Estado, tiene el monopolio del ejercicio de la acción penal y su consecuente persecución, con el fin de evitar que el ciudadano haga justicia con su propia mano cuando resulte ofendido por la conducta antisocial de algunos conciudadanos, que ha sido catalogada como delito o falta en el Código Penal.

Po lo anterior, Valenzuela indica que: “el proceso penal es el medio ineludible para que la función jurisdiccional actúe ante la alteración del ordenamiento jurídico en materia criminal; debiendo el Estado intervenir a través de los tribunales, en ejercicio de la obligación de proporcionar seguridad.” (2000:27).

El artículo 5 del Código Procesal Penal, fines del proceso tiene por objeto “La averiguación de un hecho señalado como delito o falta y de las circunstancias en que pudo ser cometido; el establecimiento de la posible participación del sindicado; el pronunciamiento de la sentencia respectiva y la ejecución de la misma.”

Se observa detenidamente el texto de esta norma podría decirse que el mismo sintetiza el procedimiento penal común guatemalteco, por cuanto empieza con la fase preparatoria al manifestar que el objeto del proceso penal es la averiguación de un hecho delictivo; continúa con la fase intermedia y del juicio al expresar que su objeto es también el establecimiento de la posible participación del sindicado y el pronunciamiento del fallo respectivo; y finaliza con la fase de ejecución al indicar que el objeto del proceso penal también incluye la ejecución de la sentencia.

Fuentes del derecho procesal penal

En su artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial Decreto número 2-89 del Congreso de la Republica establece:

La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementara. La costumbre regirá solo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte aprobada.

En ese orden de ideas la ley es la fuente inmediata y suprema, esto quiere decir que en términos procesales el Juez al tomar una dedición, es la ley la que debe de aplicar.

En materia procesal, la doctrina es su fuente secundaria y no obligatoria puesto que el juzgador con dicha fuente lo que debe perseguir es única y exclusivamente explicar la forma del funcionamiento y origen de las instituciones del derecho en general.

La jurisprudencia es su fuente mediata, y a la vez complementaria produciendo cinco fallos reiterados en donde los tribunales de justicia toman sus decisiones basándose de acuerdo a la doctrina y principios, permitiendo al juzgador examinarlas cada momento e interpretar la ley. La costumbre se da en algunos países pero no en el Derecho Procesal Penal Guatemalteco, porque su fuente directa es la ley.

Características

Resulta sencilla una caracterización del proceso penal, en el sentido de una teoría general del derecho que destaca esta forma de procedimiento de las demás formas de procedimientos ordenado que conoce un ordenamiento jurídico. Según la tradición y la diferenciación del sistema de justicia existen diferentes tipos de procedimientos según las diferentes materias judiciales: Los Tribunales civiles administrativos y constitucionales, etc.

Dentro del marco planteado por éstas distinciones pueden asentarse las aclaraciones comparativas a favor o en contra de los distintos tipos de procedimiento. No menos evidente resulta una caracterización que no se refiere a la diferenciación de tipos de procedimiento, sino a la diferenciación entre el derecho formal y material. Sobre esta base se ha creado el hábito de decir que la tarea del procedimiento penal, consiste en la realización del derecho penal material.

Es tan cierto como trivial una determinación de corto alcance. Siendo considerado porque sin la existencia real del procedimiento, el derecho penal material en todo caso podría realizarse en forma natural y jurídicamente no ordenada (sí es que en ese caso todavía sigue siendo derecho penal material).

Es preciso que el derecho procesal penal vive de las determinaciones de relevancia del Derecho Penal Material, y que por lo tanto, el concepto se sospecha de una acción punible (un concepto conductor del Derecho Procesal Penal) viene tan dado previamente por el Derecho Penal Material, como la guía que se debe buscar y encontrar efectivamente en el procedimiento penal. En esa medida, procedimiento penal y Derecho Penal Material se encuentran relacionados en forma estrecha.

Esta caracterización es a la vez insignificante y superficial; no recoge que el procedimiento penal dispone de instrumentos de coacción y de intervención que en otros procedimientos jurídicamente ordenados resultan inauditos. El procedimiento penal justamente porque debe servir a la imposición de la protección de los bienes jurídicos en ámbitos centrales de la convivencia humana, provisto de los medios más intensos con los cuales debe contar el ciudadano.

No rige tan sólo en el procedimiento principal o en el procedimiento de ejecución, sino ya en el procedimiento instructor con sus medios de coacción tales como la prisión preventiva, la intervención telefónica, el allanamiento, el secuestro o ahora también la instrucción secreta. Visto de este modo tanto en una perspectiva jurídico política como científica,

tiene sentido caracterizar el procedimiento penal no sólo como la realización del Derecho Penal Material, sino también como Derecho Constitucional aplicado o como indicador de la respectiva cultura jurídica o política.

En el Derecho Procesal Penal y su realización práctica se encuentran los signos que califican la calidad de la relación de un Estado con sus ciudadanos con particular precisión y colorido. En definitiva el Proceso Penal y el Derecho que lo regula no deben ser vistos desde una perspectiva simplista en cuanto a que solamente existen para lograr la realización del Derecho Penal Sustantivo, sino desde un aspecto científico-político que pretende la solución concreta y práctica de los conflictos sociales.

Sistemas procesales penales

Sistemas procesales

El Derecho Procesal Penal vigente en Guatemala se fundamenta en diversos sistemas, los cuales son adoptados por las distintas legislaciones. Siendo las siguientes

- El acusatorio
- El inquisitivo
- El mixto

En el caso del proceso penal guatemalteco este se rige por el sistema acusatorio mixto esto quiere decir que se sustenta en el sistema acusatorio pero con algunas peculiaridades del sistema inquisitivo, como por ejemplo:

- El proceso es público, pero en algunos casos puede ser reservado tanto para todo ciudadano como para el mismo acusado.
- El debate es oral y público, puede ser a puerta cerrada en los casos del artículo 356 del Código Procesal Penal.
- El debate se fundamenta en la oralidad, esto quiere decir la intervención se va a dar a viva voz por las partes salvo lo que indica el artículo 363 del Código Procesal Penal, en relación a la lectura de documentos.
- En el Proceso Penal cuando declara el sindicado, la característica del proceso acusatorio es que al momento del interrogatorio lo realice únicamente el Ministerio Público y su abogado defensor,

pero en el debate se le concede la facultad a los miembros del tribunal para poder interrogarlo, ver artículo 370 del Código Procesal Penal.

- Respecto al ofrecimiento de la prueba ésta le compete a cada una de las partes (Ministerio Público y abogado defensor) pero si fuere necesario el tribunal dentro del desarrollo del debate podrá de oficio ordenar una inspección (se verifica el lugar, condiciones y aspectos relevantes, se puede realizar a cualquier hora) o reconstrucción de hechos (es volver a revivir el hecho delictivo, en su forma, modo y tiempo, esto quiere decir que a la hora en que fue cometido), ver artículo 380 del Código Procesal Penal.

Regulación legal

En el Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del congreso de la República de Guatemala, se encuentra regulado el Proceso Penal, encontrándose vigente desde el uno de julio del años de mil novecientos noventa y cuatro. El Código regula un proceso común y cinco procesos específicos. Así, el libro segundo contempla el procedimiento común aplicable para los delitos de acción pública y el libro cuarto prevé los siguientes procedimientos específicos: a.)

Procedimiento abreviado, b) Procedimiento especial de averiguación, c) Juicio por delitos de acción privada, d) Juicio por delitos de acción privada, e) Juicio para la aplicación exclusiva de medidas de corrección y Juicio por faltas.

El critica que se ve inmersa, en el artículo que se desarrolla nace en el procedimiento común u ordinario, porque a efectos de ésta investigación es el principal y más importante de los procesos que contempla el Código Procesal Penal.

Etapa preparatoria

Etapa del procedimiento común, sirve para que el Ministerio Público realice la investigación de un hecho señalado como delito o falta; misma que se encuentra bajo el control directo del Juez de Primera Instancia Penal.

Etapa importante por medio del cual el Ministerio Público como ente investigador, deberá tener los elementos y fundamentos suficientes para que la persona sindicada del delito, pueda quedar ligado a proceso demostrando la comisión del hecho y establecer la participación en el mismo, al momento de la intimación a la persona sindicada se demuestre no es solo por hacerlo sino que existió una investigación

previa y hay suficientes medios de prueba que lo señala como autor. En ese orden de ideas, dicha etapa inicia con el acto introductorio y termina con la presentación del acto conclusivo, a través del cual el Ministerio Público le indica al juez, como debe de concluir dicha etapa.

La ley Orgánica del Ministerio Público determina en su artículo 1. “que el Ministerio Público es una institución con funciones autónomas que promueve la persecución penal y dirige la investigación de los delitos de acción pública.” En cuanto a lo anterior el juez como contralor jurisdiccional que lleva a cargo el proceso penal únicamente vela que no se viole el debido proceso de la investigación llevada a cabo por el Ministerio Público.

La instrucción debe agotarse en un plazo máximo de tres meses contados a partir del auto de prisión preventiva. Si en caso el juez decide dar una medida sustitutiva el periodo de investigación se de seis meses máximo caso contrario si no da una medida sustitutiva el plazo de investigación no será mayor de tres meses. Si no se hubiere dictado ninguna de las medidas anteriormente indicadas la investigación no estará sujeta a plazo alguno. Debe aclararse que esos plazos son máximos y que en la primera declaración tanto Ministerio Público

como abogado defensor deben ponerse de acuerdo sobre el plazo de la investigación.

La etapa preparatoria se encuentra estructurada en el Código Procesal Penal de la siguiente manera:

- Inicia con los actos introductorios, siendo aquellos por medio de los cuales se pone en conocimiento de autoridad competente, la comisión de un hecho delictivo, con la finalidad que se inicie la persecución penal. Regulando la denuncia, querrela y prevención policial, contenidos de los artículo 297 al 305 del Código Procesal Penal. Es importante acotar que todo acto introductorio es trasladado al Ministerio Público puesto que es este quien tiene a su cargo la etapa preparatoria y por consiguiente el ejercicio de la investigación de todo hecho señalado como delito.
- Recibida la denuncia por el Ministerio Público, se inicia las diligencias de investigación, esto con el objeto de recabar todos los medios de convicción necesarios, para individualizar al sindicado, establecer como se cometió el hecho (lugar, tiempo y modo), quienes son los afectados, que bienes jurídicos tutelados se lesionaron, para ello el Ministerio Público realiza sus funciones en base a los que se establecen los artículos 46, 107, 108, 181, 289, 290 y 309 del Código Procesal

Penal, practicando para ello todas las diligencias que estime conveniente en busca de la verdad, reguladas del artículo 181 al 253 de la citada norma legal. Es imperioso indicar que el Ministerio Público dentro de su función de investigación debe actuar con objetividad, siempre en búsqueda de la verdad, recabando para ello toda circunstancia de cargo o de descargo.

- Una vez dictada la medida de coerción si en caso fuera una orden de detención, se daría paso a la detención legal, procedimiento que tiene su asidero legal en la Constitución Política de la República de Guatemala, en los artículos 6, 7, 8, 9 y 10, en el Código Procesal Penal en el artículo 257 y 258 que establece los presupuestos para la detención de una persona, que van desde quién es el facultado para ordenar la detención, el procedimiento que debe realizarse, los plazos para poner a disposición al detenido ante juez competente y para recibirle su primera declaración.
- Detenida la persona, debe recibírsele su primera declaración en base a lo que establecen los artículos del 81 al 91 del Código Procesal Penal, es menester hacer ver que en dicha declaración se le intimaran los hechos al sindicado por el Ministerio Público, el sindicado si así lo considera declarará, se resolverá su situación jurídica, esto quiere decir si se le liga a proceso o se decreta una falta de mérito, para lo cual el

juez deberá analizar los artículos 82 numeral 4, 320, 321, 322 y 272 del Código Procesal penal.

Así mismo en la primera declaración si se le liga a proceso, el Juez de conformidad con lo estipulado en el artículo 82 numeral 5 del Código Procesal Penal, después de escuchar los argumentos del representante del Ministerio Público y al abogado defensor, decide que medida de coerción aplicará, analizando para el efecto si aplica una prisión preventiva si en caso concurren los presupuestos de los artículos 13 de la Constitución Política de la República de Guatemala, 259, 260, 261, 262 y 263 del Código Procesal Penal o una medida sustitutiva de las contenidas en el artículo 264 del citado cuerpo legal.

Si el juez a criterio de él considera sobreseer el caso, por no encontrar suficientes medios de prueba y que fundamenten la comisión de dicho delito, en el caso de los delitos tributarios que no se pueden sobreseer por las razones consideradas en dicha ley.

- Como se indicó al ligar a proceso y aplicar una medida de coerción al sindicado, el procedimiento preparatorio está sujeto a un plazo que el Ministerio Público debe investigar dentro de dicho plazo.

- Vencido el plazo fijado al Ministerio Público para investigar, este debe presentarle al Juez su acto conclusivo la fecha que le fue indicada en la primera declaración, por lo que el cumplimiento de lo que ordenan los artículos 324, 325, 332 del Código Procesal Penal, debe indicarle al juez en qué sentido concluye con su investigación, decidiendo si solicita la acusación y apertura a juicio o la clausura provisional, sobreseimiento, acusación por la vía especial del procedimiento abreviado, criterio de oportunidad o suspensión de la persecución penal, actos que serán discutidos en la audiencia intermedia.

Si el Ministerio Público no presenta su acto conclusivo en la fecha indicada, se hace uso del control judicial en la forma y con los efectos que impone el artículo 324 Bis. Del Código Procesal Penal.

Etapa intermedia

Etapa del procedimiento común tiene por objeto que el juez de primera instancia penal, evalúe la pertinencia del acto conclusivo presentado por el Ministerio Público, esto dependerá de la solicitud que le haya sido efectuada.

Después de la investigación realizada por el Ministerio Público de la etapa preparatoria, deberá de presentar el acto conclusivo en un plazo

que el juez designe, seguidamente deberá de presentarse para el día y hora de la etapa intermedia después del acto conclusivo, al analizar la petición del ente investigador encargado de la persecución penal analizará si apertura el juicio con los medios de prueba aportados o clausura el caso si no hay suficientes medios de prueba que a criterio del juez sean necesarios aportar o si no hay medios de prueba que aportar aplicará el sobreseimiento archivando el caso.

El procedimiento intermedio es prácticamente corto, que a través de una audiencia el juez de Primera Instancia Penal, con intervención de las partes, en la que el Ministerio Público actuará en dicha audiencia a través de los agentes fiscales de conformidad con su propia ley orgánica, y no por medio de los auxiliares fiscales como en la práctica sucede, decidirá si decreta la apertura a juicio en contra del sindicado o aplica un sobreseimiento o cualquiera de las instituciones procesales indicadas con anterioridad.

Del artículo 332 al 345 del Código Procesal Penal se encuentra contenida dicha etapa, misma que se desarrolla a través de una audiencia intermedia, estructurada en dos partes.

- La discusión del acto conclusivo presentado por el Ministerio Público, con intervención de cada una de las partes constituidas en el proceso (Ministerio Público, querellante adhesivo si lo hubiere, abogado defensor).
- La decisión del Juez respecto de la solicitud, misma que puede versar:

Si el acto conclusivo consiste en la acusación y solicitud de apertura a juicio, si existe fundamento serio para someter a una persona a juicio oral y público, por la probabilidad de su participación de un hecho delictivo, el juez la declara con lugar, dictará el auto respectivo, convocando a las partes a una audiencia de ofrecimiento de prueba, señalando que Tribunal de Sentencia es competente para conocer del juicio, señalando día y hora para el debate y remitiendo las actuaciones al tribuna respectivo.

Si el acto conclusivo, fuere cualquiera de los otros ya enumerados, el juez de igual forma debe decidir si lo admite o no.

Etapas del juicio

Etapas del procedimiento común tiene como finalidad determinar si una persona es responsable o no en la comisión de un delito; está a cargo de un Tribunal de Sentencia, ya sea como ente colegiado o a través de

un juez unipersonal, como lo establece el artículo 48 del Código Procesal Penal, artículo 3 del Decreto 21-2009 del Congreso de la República, ley de competencia penal en proceso para mayor riesgo.

La etapa del juicio, se desarrolla en tres fases, siendo estas, la fase de la preparación del debate, el debate y la sentencia, de conformidad con los artículos del 348 al 397 del Código Procesal Penal.

Etapa de impugnaciones

En esta etapa se ejerce un control sobre las resoluciones judiciales, siendo medios de impugnación que la ley le confiere a las partes para oponerse a las resoluciones judiciales, cuando afectan sus intereses, mismos que se encuentran contenidos en el libro III, del artículo 398 al 463 del Código Procesal Penal, siendo los siguientes: a) Reposición; b) Apelación; c) Recurso de queja; d) Apelación especial; e) Casación; f) Revisión.

Etapa de la ejecución

Esta etapa tiene por objeto darle cumplimiento a la pena o medida de seguridad impuesta al condenado que está a cargo de la dirección del

sistema Penitenciario que depende del Ministerio de Gobernación y el juez contralor que es el juez de ejecución. Dicha etapa la encontramos en el libro V del Código Procesal Penal y en la Ley del Régimen Penitenciario.

El sobreseimiento

Definición

Al analizar la doctrina se encuentran diversas definiciones acerca del sobreseimiento, el autor Cortez, Citado por Poroj, expone que “si no existe el derecho de acusar y tampoco el derecho de penar, lo lógico sería evitar la entrada en el juicio oral, propiciándose el sobreseimiento libre.” (2013:351).

El sobreseimiento también es considerado por De Pina como

Acto en virtud del cual una autoridad judicial o administrativa da por terminado un proceso (civil o penal) o un expediente gubernativo con anterioridad al momento en que deba considerarse cerrado el ciclo de las actividades correspondiente al procedimiento de que se trate. En el proceso penal el acto de sobreseimiento produce los mismos efectos que la sentencia absolutoria (2003:457).

De lo anteriormente expuesto, la sustentante aporta las siguientes acepciones:

- Desde la función que realiza el ente investigador, el sobreseimiento es una forma de acto conclusivo por medio de la cual el Ministerio Público le solicita al Juez, que el proceso finalice en virtud que derivado de la investigación realizada se concluye que no existen elementos que permitan establecer la participación del sindicado en el hecho que se le atribuye.
- Desde el punto de vista jurisdiccional el sobreseimiento es una forma anormal de terminación del proceso, la cual tiene lugar cuando no existen elementos que permitan establecer que el sindicado participó en el hecho delictivo, por lo que el juzgador dicta la resolución correspondiente cerrando irrevocablemente el proceso y trayendo como consecuencia que el sindicado no pueda ser juzgado nuevamente por el mismo hecho.

Regulación legal en Guatemala

En el Derecho Procesal guatemalteco, la figura del sobreseimiento la encontramos en los artículos 325, 328, 329, 330, 332 y 340 del Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la República, en los cuales establece su procedencia, es por ello que en Guatemala, el mismo es considerado un acto conclusivo en virtud de los siguientes aspectos:

- Al momento que el Ministerio Público en la etapa introductoria intime los hechos en que se le acusa al sindicato y a criterio del juez queda ligado a proceso tanto el defensor del sindicato como el Ministerio Público solicitaran un plazo prudencial para la investigación, seguidamente el juez se pronunciara para el acto conclusivo y día y hora para la etapa intermedia como lo establece el Código Procesal Penal. Ahora bien si el Ministerio Público considera no entrar a la etapa del juicio por que no existen fundamentos serios solicitará el sobreseimiento o la clausura provisional como lo establece el artículo 325 del Congreso de la Republica.

El artículo 328 del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la república, establece que corresponderá sobreseer en favor de un imputado:

- 1) Cuando resulte evidente la falta de alguna de las conclusiones para la imposición de una pena, salvo que correspondiere proseguir el procedimiento para decidir exclusivamente sobre la aplicación de una medida de seguridad y corrección.
 - 2) Cuando a pesar de la falta de certeza, no existiere, razonablemente, la posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba o fuere imposible requerir fundadamente la apertura del juicio.
- En cuanto a la forma en que el juez, debe de emitir la resolución si en caso concede que se sobresea el proceso, el artículo 329 del Código

Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la República, regula los requisitos que debe contener la misma.

- El artículo 330 primer párrafo del Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la República, regula el valor y efectos del sobreseimiento, regulando:

El sobreseimiento firme cierra irrevocablemente el proceso con relación al imputado en cuyo favor se dicte, inhibe su nueva persecución penal por el mismo hecho y hace cesar todas las medidas de coerción motivadas por el mismo. Mientras no esté firme, el tribunal podrá decretar provisionalmente la libertad del imputado o hacer cesar las medidas que se hubieren impuesto...”

Procedencia

Como ya se hizo referencia el artículo 328 del Código Procesal Penal, decreto 51-92 del Congreso de la República, regula que corresponderá sobreseer en favor de un imputado:

1) Cuando resulte evidente la falta de alguna de las condiciones para la imposición de una pena, salvo que correspondiere proseguir el procedimiento para decidir exclusivamente sobre la aplicación de una medida de seguridad y corrección.

2) Cuando, a pesar de la falta de certeza, no existiere, razonablemente, la posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba y fuere imposible requerir fundadamente la apertura el juicio.

Cuando se da alguno de los supuestos señalados con anterioridad, aun cuando el Ministerio Público no se lo solicite al Juez, este último puede declarar el sobreseimiento a favor del procesado.

Efectos

El artículo 330 del Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la República, regula el valor y efectos del sobreseimiento, determinando:

- 1) El sobreseimiento firme cierra irrevocablemente el proceso con relación al imputado en cuyo favor se dicta.
- 2) Inhibe su nueva persecución penal por el mismo hecho y hace cesar todas las medidas de coerción motivadas por el mismo.
- 3) Mientras no esté firme, el tribunal podrá decretar provisionalmente la libertad del imputado o hacer cesar las medidas sustitutivas que se le hubieren impuesto.

Diferencias del sobreseimiento en delitos tributarios y delitos en materia penal

El sobreseimiento en los diferentes delitos

El ente acusador cuando no logra demostrar los supuestos contenidos en el artículo anteriormente citado, es en ese momento que el juez decide sobreseer un proceso, ya sea a petición del Ministerio Público o porque él lo considera pertinente se debe recordar que el artículo 328

del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República regula los casos de procedencia, dejando dicha norma abierta a la aplicación a cualquier tipo penal. Esto quiere decir que los delitos regulados en el libro II del Código Penal del Decreto 17-73 del Congreso de la República así como los de las leyes penales de categoría especial que dentro de su articulado también regulan tipos penales, pueden ser sobreseídos siempre y cuando el Juzgador así lo considere pertinente.

En ese contexto se puede aplicar el sobreseimiento a cualquier tipo penal siempre que reúna los presupuestos que el Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República establece la única excepción son los delitos tributarios los cuales la ley señala que no puede otorgarse dicha figura procesal, tema que será abordado a continuación.

El sobreseimiento en los delitos contra el régimen tributario

Prohibición legal en la aplicación del sobreseimiento

En cuanto al sobreseimiento, se puede establecer que dentro del sistema normativo guatemalteco, especialmente en lo que concierne a

los tipo penales, cualquiera de estos puede ser sobreseído como se hizo ver, siempre que se cumplan con las condiciones que impone el Código Procesal Penal, a excepción de lo que establece el artículo 330 segundo párrafo del Código Procesal Penal, Decreto 51-92, el cual en su parte conducente establece:

En los casos en que se persigan delitos contra el orden jurídico tributario, no procederá el sobreseimiento, aunque se produzca el pago total de la obligación tributaria e intereses, cuando el proceso se refiere a: 1. Apropiación de recursos percibidos en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado. 2. Apropiación de las retenciones practicadas en la aplicación del Impuesto Sobre la Renta. 3. En los delitos contra el orden jurídico tributario a que se refieren los artículos 358 "A", 358 "B", 358 "C", y 358 "D" y los delitos de Defraudación y Contrabando Aduanero...

Es decir que cualquier tipo legal puede sobreseerse, siempre y cuando el Estado no se vea afectado en cuanto a la recaudación tributaria, por lo que el análisis, se enfoca en la prohibición legal antes citada, con la finalidad de demostrar cómo el artículo en mención contraviene a la Constitución Política de la República de Guatemala.

La finalidad el Estado de Guatemala es lograr la realización del bien común, de conformidad con el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece “ Es deber garantizarle a los habitantes de la Republica la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

Para dar cumplimiento al mandato constitucional y garantizarles la justicia a los habitantes de toda la república de Guatemala, el Estado permite el libre acceso a tribunales como se encuentra plasmada en el artículo veintinueve en observancia al principio de prevalencia constitucional.

Al analizar la función del Estado y su interés por que todos los habitantes de la república tengan acceso a la Justicia, es necesario entender como las personas, inclusive el mismo Estado, pueden ejercer su derecho a la justicia.

El presente tema se escogió en virtud que el artículo 330 del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República, limita poder aplicar la figura del sobreseimiento a los delitos contra el orden jurídico tributario, situación que viola el principio de igualdad contenido en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por lo que al ser todos iguales ante la ley por mandato constitucional, no deberían existir casos de excepción en la aplicación del sistema jurídico guatemalteco, principalmente en materia del derecho penal. Es decir que la persona que se le acusa de la comisión de un hecho

delictivo de los contenidos en el Código Penal, denominado de los delitos contra el orden jurídico tributario, aunque sea evidente la falta de algunos de las condiciones para la aplicación de una pena, obligadamente debe ser sometido a un Juicio Oral Público aunque haya pagado totalmente la deuda y no existiere razonablemente la incorporación de nuevos elementos de prueba.

En ese orden de ideas, lo que se pretende es demostrar la evidente desigualdad plasmada en el artículo 330 del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República y los perjuicios a los que son sometidos las personas a quienes se les atribuye la comisión de un delito contra el régimen jurídico tributario, puesto que en los casos en los que no existen elementos de convicción para poder someterla a un juicio oral y público, la norma citada no permite la aplicación de la figura del sobreseimiento.

Del artículo que se entra a analizar regulado en el Código Procesal Penal, fue reformado por el Decreto número 103-96 del Congreso de la República de Guatemala, que entro en vigencia el tres de enero de mil novecientos noventa y siete; con este Decreto se introdujo reformas al Código Penal, a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero cuya finalidad fue estructurar

un Proceso Penal más efectivo, para combatir enérgicamente las acciones de evasión y defraudación en materia tributaria.

Si bien es cierto el Estado vela por una adecuada recaudación fiscal, no le da la facultad para limitar los derechos que toda persona tiene cuando es sometida a un proceso penal, esa es la razón de ser de los principios que rigen al derecho penal y procesal penal, puesto que estos vienen a constituir un límite al poder punitivo del Estado, por lo que con este tipo de normas se viene a lesionar la tutela judicial efectiva de las personas a quienes se les atribuye la comisión de un hecho delictivo en los cuales se afecte intereses del Estado, puesto que estos se encuentran en total desventaja.

Diferencias en materia penal y materia tributaria

Al haberse explicado cómo funciona el sobreseimiento en el derecho penal y en los delitos tributarios se procede a identificar a criterio de la sustentante las diferencias que existen entre ambas instituciones:

El derecho penal surge con la finalidad que una persona a quien se le atribuya una comisión delictiva para poder ser juzgada dicha conducta debe estar tipificada en la ley como delito, a través de un proceso penal

debidamente regulado a través del cual se pueda establecer su responsabilidad penal.

Los delitos tributarios fueron creados con la finalidad de sancionar aquellos actos encaminados a la evasión fiscal, sancionándolos con una pena, responsabilidad que al igual que los delitos comunes debe ser determinada por medio del proceso penal, protegiéndose el erario nacional esto para que el Estado pueda cumplir con su función pública.

En el juzgamiento de los delitos comunes el Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República, establece las diferentes alternativas que existen para resolver la situación jurídica del sindicado en la etapa intermedia como lo son acusación y apertura a juicio, procedimiento abreviado, clausura provisional, sobreseimiento, criterio de oportunidad y suspensión de la persecución penal.

En el caso de los tipos penales tributarios en la Etapa Intermedia los actos conclusivos que el Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República permite que se puedan aplicar es la acusación y apertura a juicio, procedimiento abreviado, clausura

provisional, criterio de oportunidad y suspensión de la persecución penal.

En los tipos penales generales la figura del sobreseimiento puede ser aplicada por los Jueces de Primera Instancia Penal siempre que se cumpla con los presupuestos que se señalan en el artículo 328 del Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República. Caso contrario sucede en el derecho tributario esto porque el artículo 330 del Código Procesal Penal decreto número 51-92 del Congreso de la República, regula que “...En los casos en que se persigan delitos contra el orden jurídico tributario, no procederá el sobreseimiento, aunque se produzca el pago total de la obligación tributaria e intereses...”

En Guatemala se permite sobreseer cualquier tipo penal siempre que se den los presupuestos legales.

En el caso de los tipos penales tributarios, aunque se den los presupuestos del artículo 328 del Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República la ley le prohíbe al juez poder aplicar el sobreseimiento.

Confrontación constitucional

En primer lugar se debe partir, con la limitación que le impone el artículo 330 del Código Procesal Penal Decreto número 5-92 del Congreso de la República al Juez, para la aplicación de la figura procesal del sobreseimiento en los casos de delitos contra el orden jurídico tributario.

Lo anterior resulta relevante en virtud de los perjuicios a los que son sometidas las personas a quienes se les atribuye la comisión de un hecho delictivo en el que se ve afectado el Estado de Guatemala, cuando se lesiona algún bien jurídico tutelado al relacionado régimen tributario.

De esa cuenta se indica la forma en que la citada norma legal, riñe con la Constitución Política de la República de Guatemala, norma suprema que vela por la protección jurídica preferente de las personas:

- Derecho de igualdad: regulado en el artículo cuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que pone en desventaja al sindicado frente al Estado quien es la víctima en este tipo de delitos, al extremo de permitir la legislación penal guatemalteca, poder sobreeser cualquier clase de delito por muy grave que sea, siempre que

se den los presupuestos del artículo 328 del Código Procesal Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República, pero en los delitos contra el régimen tributario es totalmente distinto, en esos casos la norma penal es clara al indicarle al Juzgador que no puede aplicarse el sobreseimiento aun cuando se de alguno de los requisitos que estipula el artículo anteriormente citado.

En relación al régimen jurídico tributario, los procesos penales que regulan hechos delictivos, permite que si en caso el Ministerio Público no cuenta con la investigación suficiente lo que procede es dictar una clausura provisional como acto conclusivo, fijándose un nuevo plazo de investigación para poder incorporar nuevos elementos de prueba para la reanudación de la persecución penal y solicitar la apertura a juicio o en su caso sobreseer, según lo establecido en el artículo trescientos treinta y uno del Código Procesal Penal.

Pero que sucede en los casos en que al haberse decretado clausura provisional en algún proceso que se esté conociendo algún delito contra el régimen jurídico tributario, le fijaron al Ministerio Público que nuevos elementos de prueba debe presentar para reanudar la correspondiente investigación y solicitar nuevamente la acusación y apertura a juicio, la ley no le permite al juez aún en ese tipo de

circunstancias poder sobreseer, necesariamente debe abrir a juicio y que en la etapa de juicio el acusado demuestre su inocencia, para poder ser absuelto.

El artículo 330 del Código Procesal Penal, en el párrafo que le limita al juez poder sobreseer en los delitos contra el régimen jurídico tributario, contraviene la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que viola la igualdad ante la ley y por consiguiente no se garantiza una tutela judicial efectiva.

Por lo que al limitársele al juez poder aplicar el sobreseimiento, no existe ninguna justificación dentro del Código Penal o Código Procesal Penal, que explique por qué motivos no se puede sobreseer los casos relacionados a delitos contra el régimen jurídico tributario, no existe normativa que permita determinar el tratamiento diferente que se le debe otorgar a los delitos contra el régimen jurídico tributario.

El Estado de Guatemala, al imponer la prohibición legal antes descrita se pone en preferencia ante la víctima de cualquier otro hecho delictivo, cuando el Estado es el afectado como víctima de los delitos contra el régimen jurídico tributario, goza de cierta preferencia en virtud que se le prohíbe al juez poder sobreseer, situación que no es

igual para otras víctimas, en esos casos si permite aplicar dicha figura, esto quiere decir que el Estado no le da tratamiento igual a las víctimas en los hechos delictivos.

Se considera que tan grave es cometer un hecho delictivo relacionado contra el régimen jurídico tributario, como cualquier otro hecho delictivo, por lo que no se entiende que preponderancia el legislador le otorgó a los delitos antes referidos, al no permitir que estos se puedan sobreseer.

- Derecho de defensa: La Constitución Política de la República de Guatemala como ley suprema le otorga a toda persona tal derecho, así mismo el derecho de igualdad, lesionándose ambos principios contenidos en el artículo cuatro y doce de la citadas normas.

Se acota que al negarse a una persona sometida a proceso penal a quien se le atribuye algún delito contra el régimen jurídico tributario, poder solicitarle al Juez que se otorgue el sobreseimiento, prácticamente se le está sometiendo a un proceso penal extenuante, en el cual al no existir elementos de investigación que permitan establecer su participación en el hecho delictivo, el resultado será el mismo. No se le puede limitar a ninguna persona sin excepción alguna el poder hacer uso de todas las

alternativas que otorga la legislación penal y Procesal Penal, principalmente cuando es un beneficio que le permitiría poder resolver en definitiva su situación jurídica.

- Principio de presunción de inocencia, en cuanto a la investigación referente a la prohibición de aplicar el sobreseimiento en los delitos contra el régimen jurídico tributario, riñe con la presunción de inocencia, puesto que el sindicado de alguno de los delitos que protege el bien jurídico tutelar antes indicado, no puede solventar su situación jurídica en una etapa distinta a la del juicio, en virtud que existe la limitación al aplicarse la figura del sobreseimiento en la etapa intermedia.

El sindicado aún cuando no existen elementos de prueba que determinen que efectivamente cometió un ilícito tributario, debe pasar por un proceso largo y agotador para poder demostrar su inocencia, en estos casos cuando faltan elementos de convicción, el Juez clausura el proceso por un tiempo prudencial mientras el Ministerio Público recaba esos elementos faltantes, situación que se agrava cuando el juzgador clausura el proceso penal cuantas veces sea necesario para recabar esos elementos faltantes.

Lo que perjudica al procesado quien no puede solucionar su situación legal o en el peor de los casos decide abrir a juicio para que sea en el debate donde el acusado pueda lograr probar su inocencia, aún si existen elementos que permitan establecer su participación en el ilícito que se le atribuye.

- Principio de Legalidad, se afecta el principio de legalidad contenido en el artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que con lo preceptuado en el artículo 330 segundo párrafo, se está creando una ley procesal penal de contenido indeterminado, pues permite someter al procesado a un Proceso Penal, en el que se le restringe poder hacer uso de los beneficios que la ley le otorga, en especial poder ser beneficiado con el sobreseimiento de su caso.
- Tutela efectiva judicial, en consecuencia se lesiona la garantía de la tutela judicial efectiva, reconocida en el artículo 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala, porque el artículo 330 segundo párrafo del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República, al no permitir que se aplique el sobreseimiento en los delitos contra el régimen jurídico tributario, prácticamente se está

lesionando la prevalencia constitucional, al anteponer una ley ordinaria sobre la Constitución Política de la República de Guatemala.

Del anterior análisis, se demuestran las contravenciones que el Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República en relación al sobreseimiento contiene y que pone en desventaja al sindicado de los delitos contra el régimen jurídico tributario, frente al Estado como víctima de tales delitos.

Por lo que el aporte del presente trabajo consiste en la reforma del artículo 330 del Código Penal Decreto número 51-92 del Congreso de la República en el sentido que se derogue el párrafo donde se le limite al Juez de Primera Instancia Penal sobreseer aquellos casos en los que se están conociendo delitos contra el régimen jurídico tributario y en consecuencia dejarlo en libertad para poder aplicarlo, con ello se respetaría el derecho de igualdad contenido en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Conclusiones

El Estado de Guatemala para poder alcanzar el bien común necesita de recursos económicos, los cuales obtiene a través de la recaudación de los tributos, razón por la cual es de vital importancia que la población cumpla con sus obligaciones en relación al fisco.

En Guatemala no se trata por igual a una persona que ha cometido algún hecho delictivo en relación a las que transgreden la ley en los delitos tributarios, esto porque los segundos se encuentran en desventaja ante el Estado, puesto que la legislación no le permite gozar de todos los derechos que se le confieren a un sindicado en otros casos por lo que no existe una igualdad ante la ley.

La Superintendencia de Administración Tributaria es el ente encargado de ejercer la acción fiscalizadora con la finalidad de determinar si el contribuyente está o no cumpliendo con sus obligaciones tributarias para lo cual goza de instrumentos jurídicos que permiten desarrollar la misma dentro del marco del debido proceso.

Al momento que el contribuyente ha infringido normas tributarias es deber de la Superintendencia de Administración Tributaria iniciar las acciones legales sea administrativas o judiciales para sancionar al infractor para comprobar fehacientemente que efectivamente se han incumplido las normas a través de elementos de prueba que demuestren las acciones ilícitas realizadas.

El Proceso Penal guatemalteco, reviste de ser un proceso garantista, el cual tiene la finalidad de determinar si una persona a quien se le atribuye la comisión de un hecho delictivo ha participado o no en él, para lo cual regula una serie de actos conclusivos con los cuales puede terminar la investigación del Ministerio Público.

Se estableció, que dentro del sistema normativo guatemalteco, el sobreseimiento es aplicable a todos los tipos, siempre que se den los supuestos que impone el artículo 328 del Código Procesal Penal, a excepción de lo que establece el artículo 330 segundo párrafo del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso De La República, con relación a los delitos contra el régimen jurídico tributario, en los cuales no puede ser aplicado el sobreseimiento.

El artículo 330 del Código Procesal Penal, en el párrafo que le limita al juez poder sobreseer en los delitos contra el régimen jurídico tributario, contraviene la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que viola la garantía de igualdad ante la ley y por consiguiente no se garantiza una tutela judicial efectiva.

Referencias

Libros

De Mata, J. (2007). *La reforma procesal penal de Guatemala*, Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Barcelona, Facultad de Derecho. España. Sin editorial.

Guliani, C. (1982). *Derecho financiero. 4a. Edición*. Buenos Aires. Depalma

Monterroso, G. (2003) *Derecho financiero parte II, Derecho tributario*. 2a. edición. Guatemala, Editorial comunicación Gráfica G & A.

Monterroso, G. (2009) *Fundamentos tributarios*. Tercera Edición. Guatemala. Comunicación Grafica G&A.

Muñoz F. (2010) *Teoría general del delito*. Bogotá-Colombia Tercera Edición. Editorial Temis S.A.

Poroj, O. (2013). *El Proceso penal guatemalteco*. Guatemala, Tomo I, 5ta. Edición, Imprenta y Litografía.

Villegas B. (1997). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires Argentina 6ª. Edición, editorial De Palma.

Valenzuela, W. (2003). *El nuevo proceso penal*, Guatemala. Editorial, De León, Oscar.

Diccionario

Ossorio, M. (2008) *Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales*, Buenos aires, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L.

Real Academia Española. (1999) *Diccionario de la lengua española*, España: a-g, Editorial Espasa Calpe.

Real Academia Española. (1999) *Diccionario de la lengua española*. Madrid: h-z, Editorial, Espasa Calpe.

Legislación

Código Penal, Decreto 17-73. (1973) del Congreso de la República de Guatemala.

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

Código Procesal Penal, Decreto 51-92 (1992) del Congreso de la República de Guatemala.

Código Tributario, Decreto 6-91 (1991) del Congreso de la República de Guatemala.

Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-90 (1990) del Congreso de la República de Guatemala.

Referencias Electrónicas

Ariel, B. *SUA Sistema de Universidad Abierta Facultad de Derecho UNAM*, recuperado http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf

TLC asociados Derecho Fiscal en Comercio Exterior y Aduanas, litigio consultoría, capacitación fiscal recuperado [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/DAEE3F6B8CFD3A6F05257C19007706E3/\\$FILE/Boletin02.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/DAEE3F6B8CFD3A6F05257C19007706E3/$FILE/Boletin02.pdf)