

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

**LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL LABORATORIO DE CONTABILIDAD
FORENSE EN EL INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS FORENSES DE
GUATEMALA, COMO MÉTODO IDÓNEO PARA ESCLARECER LOS DELITOS
CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO**

JORGE RAÚL OVALLE GALINDO

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2014

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

**LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL LABORATORIO DE CONTABILIDAD
FORENSE EN EL INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS FORENSES DE
GUATEMALA, COMO MÉTODO IDÓNEO PARA ESCLARECER LOS DELITOS
CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JORGE RAÚL OVALLE GALINDO


Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2014



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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Gerardo Prado
Vocal: Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol
Secretario: Lic. Oscar Mauricio Villalta González

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Héctor Osberto Orozco y Orozco
Vocal: Lic. David Sentes Luna
Secretario: Lic. Obdulio Rosales Dávila

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



(Handwritten mark)

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 13 de mayo de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JORGE RAÚL OVALLE GALINDO, con carné 8913335,
 intitulado LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL LABORATORIO DE CONTABILIDAD FORENSE EN EL
INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS FORENSES DE GUATEMALA, COMO MÉTODO IDÓNEO PARA ESCLARECER
LOS DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

(Handwritten signature)
DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 14 / 05 / 14

Asesor(a)
LIC. OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ
 ABOGADO Y NOTARIO

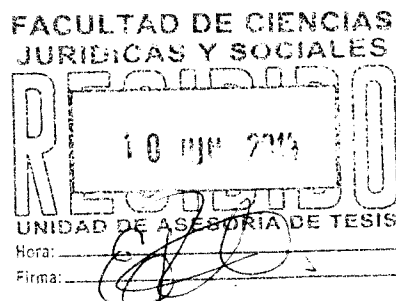




Lic. Otto Rene Arenas Hernández
Abogado y Notario
9 Av. 13-39 zona 1
Teléfono: 54120813
Guatemala C.A.

Guatemala, 02 de junio de 2014

Doctor
Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Distinguido Doctor Mejía Orellana:

En atención a la providencia emanada de esa unidad de fecha 13 de mayo de 2014, me permito manifestarle que en la calidad de asesor de tesis de **JORGE RAÚL OVALLE GALINDO**, quien desarrolló el tema intitulado **“LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL LABORATORIO DE CONTABILIDAD FORENSE EN EL INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS FORENSES DE GUATEMALA, COMO MÉTODO IDÓNEO PARA ESCLARECER LOS DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO”** al respecto le manifiesto lo siguiente:

- a.- Analicé el contenido científico y técnico de la necesidad de implementar el laboratorio de contabilidad forense en el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala como método idóneo para esclarecer los delitos contra el régimen tributario, el planteamiento del problema jurídico-social es de actualidad.
- b.- Los capítulos del presente trabajo, tienen un orden lógico que permiten determinar con claridad el contenido de los temas desarrollados en la investigación. El sustentante realizó la tesis utilizando los métodos inductivo, deductivo, analítico, sintético y comparativo y la técnica bibliográfica. Los métodos indicados, las técnicas señaladas y la bibliografía utilizada en el desarrollo de la investigación contribuyen para que la presente memoria sea utilizada con visión futurista dentro del campo del derecho penal, especialmente para la implementación del laboratorio de contabilidad forense en el Instituto Nacional de Ciencias Forense de Guatemala.
- c.- Los métodos y técnicas utilizadas para la realización del trabajo de tesis fueron de acorde para el desarrollo de la misma. Se utilizó el método analítico con el cual se determinó la importancia de la creación del laboratorio de contabilidad forense en el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala; el sintético, señaló lo fundamental de las normas aplicables; el inductivo, estableció la normativa vigente. Durante el desarrollo del trabajo se utilizó la técnica de fichas bibliográficas y

Lic. Otto Rene Arenas Hernández
Abogado y Notario
9 Av. 13-39 zona 1
Teléfono: 54120813
Guatemala C.A.

documentales, debido a que con las mismas se obtuvo información acorde para la elaboración de la tesis con datos de actualidad.

d.- El tema que se desarrolla es muy importante para la sociedad guatemalteca el cual se incluye en materia de derecho penal, su redacción es congruente, clara y precisa que servirá de consulta en el futuro.

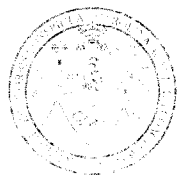
e.- En cuanto a la conclusión discursiva se determina que es la esencia de la investigación, pues mediante ella se establece como se vulnera la normativa legal guatemalteca, y se determina, como puede regularizarse la falta de un laboratorio que garantice la imparcialidad en materia de contabilidad forense.

f.- En lo referente a la bibliografía consultada, se observó que se consultó los documentos y libros adecuados para el desarrollo del trámite por lo que puede continuar con el trámite del tema intitulado. **“LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL LABORATORIO DE CONTABILIDAD FORENSE EN EL INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS FORENSES DE GUATEMALA COMO MÉTODO IDÓNEO PARA ESCLARECER LOS DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO”.**

En mi calidad de **ASESOR** emito **DICTAMEN FAVORABLE**, pues cumple con todos los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen Público, y **DECLARO EXPRESAMENTE** que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley, debiendo en consecuencia continuar con su trámite, para que la presente investigación sea discutida en el examen público de tesis correspondiente.

Con muestras de mi consideración y estima de usted muy atentamente.

Lic. Otto René Arenas Hernández
Abogado y Notario
Colegiado
3805



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 09 de septiembre de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JORGE RAÚL OVALLE GALINDO, titulado LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL LABORATORIO DE CONTABILIDAD FORENSE EN EL INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS FORENSES DE GUATEMALA, COMO MÉTODO IDÓNEO PARA ESCLARECER LOS DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por ser el todo de mi vida, y por la gran dádiva de nuestro Señor Jesucristo, nombre por sobre todo nombre y para quienes sea todo el honor, la honra y la gloria por siempre.
- A MI ESPOSA:** Ingrid Girón, por permanecer a mi lado en todo momento sin interés alguno, más que darme su amor, y por aguantarme todos estos años.
- A MI MADRE:** Alma de Ovalle, por ser de gran bendición en mi vida, por su incalculable amor, sacrificio, lealtad, y esperanza, y quien merece todo mi amor, respeto y admiración, por creer en mis triunfos, los cuales le dedico, con gran gratitud.
- A MI PADRE:** Raúl Ovalle, por ser tan amoroso y tan consentidor conmigo y por apoyarme siempre.
- A MIS HIJOS:** Raúl y Valery, por brindarme su apoyo y amor incondicional en todo momento, y por ser unos hijos excelentes.
- A MIS HERMANOS:** Especialmente a Diara y a Mario Roberto, por ser parte de mis bendiciones.
- A MI MAESTRO:** Dr. Hugo Alvarado, mi amigo, mi mentor en la fe, y por enseñarme profundidades de la palabra de DIOS.
- A MIS AMIGOS:** Lic. Julio Martínez, Lic. Luis Maquiz, Lic. Otto Arenas, Lic. Jairo Cermeño, Lic. Marco Castillo por su valiosa amistad.
- A MIS PADRINOS:** Lic. Ludin Mazariegos, Lic. Estuardo Castellanos, Lic. Ramiro Ruiz, Lic. Elin Rojas y Lic. Edgar Castillo, quienes en su momento oportuno me ayudaron a seguir adelante brindándome amistad y conocimientos.

A:

La Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por el honor y gran orgullo de ser egresado de tan prestigiosa casa de estudios la cual me formó académicamente haciendo de mí un nuevo profesional apasionado por el derecho.

A MI GUATEMALA:

Tierra bendita que me vio nacer y su pueblo.

PRESENTACIÓN

Este informe contiene un análisis relacionado al saqueo de las arcas del erario nacional debido al impacto social que ha tenido en la sociedad guatemalteca. De igual forma se analiza la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala así como la legislación comparada que en la actualidad se ha implementado para combatir este fenómeno que ha dejado al país sin fondos.

También se analizarán las causas que impiden que actualmente los entes encargados de la investigación como el Ministerio Público, investigue de forma eficiente y diligente los delitos tipificados en el Código Penal, que tiene como finalidad erradicar la defraudación tributaria.

La investigación se basó en el ejercicio al derecho y obligación de beneficiarse de los servicios que se prestan a través del pago de los tributos, que tanto la Constitución Política de la República de Guatemala como el Estado; deben garantizar a los habitantes guatemaltecos; por lo que tienen que crear las condiciones que faciliten el uso y disfrute de los servicios pero esto lo realiza a través de los tributos que se pagan.

HIPÓTESIS

La falta de un laboratorio de contabilidad forense, en el Instituto Nacional de Ciencias Forenses, provoca deficiencia en la aplicación de justicia, por lo que es necesario que el Congreso de la República de Guatemala, modifique o implemente en la ley Orgánica del INACIF, dicho laboratorio y así contribuir con la investigación de los delitos contra el régimen tributario, de una forma imparcial e independiente.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Se comprobó la hipótesis puesto que el Estado presta sus servicios a cambio de que la población pague sus impuestos, sin embargo algunas personas alteran sus registros contables, y evaden sus obligaciones fiscales, dichos delincuentes ya sea a nivel nacional e internacional han ido creciendo paralelamente, de tal forma que las estructuras que se dedican a la defraudación tributaria, han encontrado en el Estado guatemalteco un mercado muy rentable dado el débil aparato legal y pericial con el que se cuenta para erradicar estos tipos de prácticas que le hacen daño a la población guatemalteca.

De igual forma, los medios con que actualmente cuenta el Ministerio Público y el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala para erradicar y combatir la defraudación tributaria, no son los idóneos, pues no tienen un laboratorio de contabilidad forenses que se dedique con exclusividad a investigar y erradicar la defraudación tributaria con el aporte de la prueba científica. Los métodos y técnicas utilizadas para la realización de la presente tesis son: el método analítico el cual sirvió para determinar la importancia de la creación del laboratorio de contabilidad forense en el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, el método sintético, señaló lo fundamental de las normas aplicables, el método inductivo, estableció la normativa vigente.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1. Proceso	1
1.1. El derecho procesal penal	3
1.2. El proceso penal guatemalteco	6
1.3. Antecedentes	6
1.4. Principios procesales	7
1.5. Principios generales que fundamentan el proceso penal	9
1.6. Fuentes del proceso penal guatemalteco	19
1.7. Delito	20
1.8. Elementos del delito	27

CAPÍTULO II

2. Delitos contra el régimen tributario	33
2.1. Naturaleza jurídica	35
2.2. Regulación legal de los delitos contra el régimen tributario	35

CAPÍTULO III

3. El Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala	47
3.1. Órgano de dirección	50
3.2. Misión	52
3.3. Visión	53
3.4. Fines	54
3.5. Estructura organizacional área pericial	54



	Pág.
3.6. Dictamen del perito profesional	59
3.7. Peritaje técnico científico	61
3.8. El perito	61

CAPÍTULO IV

4. Contabilidad forense	63
4.1. Normas generales o personales	64
4.2. Normas de ejecución del trabajo	65
4.3. Normas de preparación del informe	66
4.4. Definición de principios de contabilidad	71
4.5. Normas internacionales de contabilidad	71
4.6. Contabilidad creativa	72
4.7. Dictamen pericial	81
4.8. El perito	81
4.9. Necesidad de reformar el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala con el fin de crear él laboratorio de contabilidad forense	84
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	89
BIBLIOGRAFÍA	91

INTRODUCCIÓN

La presente tesis señala como justificación, la importancia de contar con un laboratorio de contabilidad forense, dentro del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, para que la misma aporte medios de prueba al proceso, para el esclarecimiento de los delitos cometidos en contra del régimen tributario, ya que en la actualidad dicho instituto no cuenta con la herramienta de contabilidad forense, que ayude a descubrir irregularidades que el contador de una empresa realiza, para defraudar al fisco.

La hipótesis está enfocada en que la falta de un laboratorio de contabilidad forense, en el Instituto Nacional de Ciencias Forenses, provoca deficiencia en la aplicación de justicia, por lo que es necesario que el Congreso de la República de Guatemala, modifique o implemente en la Ley Orgánica del INACIF, dicho laboratorio y así contribuir con la investigación de los delitos contra el régimen tributario, de una forma imparcial e independiente.

Los objetivos de la presente tesis son determinar la importancia de la prueba, en el proceso penal guatemalteco, determinar los alcances y limitaciones del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, en los servicios que presta y delimitar la importancia de la contabilidad forense como método idóneo para el esclarecimiento de los delitos contra el régimen tributario.

La tesis se desarrolla en cuatro capítulos: En el primer capítulo se describe el proceso penal así como los principios del mismo y el delito y sus elementos; el segundo capítulo desarrolla delitos contra el régimen tributario así como su naturaleza jurídica y su regulación legal; en el tercer capítulo se encuentra la misión y fines del INACIF, así como el dictamen pericial y peritaje científico; en el cuarto capítulo, se analiza la contabilidad forense, y la necesidad de reformar el

Reglamento de Organización y Funcionamiento del INACIF, con el fin de crear el laboratorio de contabilidad forense.

Los métodos y técnicas utilizadas para la realización de la presente tesis son: el método analítico el cual sirvió para determinar la importancia de la creación del laboratorio de contabilidad forense en el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, el método sintético, señaló lo fundamental de las normas aplicables, el método inductivo, estableció la normativa vigente. Durante el desarrollo de la misma se utilizó la técnica de fichas bibliográficas y documentales, debido a que con las mismas se obtuvo información acorde para la elaboración de la tesis con datos de actualidad.

La presente tesis pretende la creación de un laboratorio contable forense dentro del INACIF, ya que en la actualidad no existe dicho laboratorio, por lo cual es necesario su creación, para aportar la prueba científica, y así la justicia pueda ser aplicada correctamente en cuanto a la defraudación tributaria se refiere.

CAPÍTULO I

1. El proceso

Se ha definido de diversas formas por los tratadistas. Por ello decimos que proceso, significa acción de ir hacia adelante, conjunto de fases sucesivas de un determinado fenómeno.

El concepto de éste, en la doctrina generalmente se utiliza para denominar; juicio, causa o pleito, pero en un sentido más restringido, para referirse al expediente, autos o legajo en que se registran los actos de un juicio.

Arango, explica de una forma más sencilla al indicar que: "Proceso según su concepción primigenia, en su contenido intuitivo, en sentido gramatical y lógico, es y no puede ser más que un hecho con desarrollo temporal, un hecho que tiene más de un momento, que no se agota en el instante mismo de su producción. Hecho que se desenvuelve en parcelas, menores, que constituyen o integran un hecho total".¹ Existen dos tipos: El primero, es donde no tiene ninguna intervención el hombre, son causados por la naturaleza, a éstos en la doctrina se le denomina generalmente hechos.

¹ Arango Escobar, Julio Eduardo. **Derecho procesal penal**. Pág. 105.



En el segundo, es aquel donde interviene el hombre, y existe la voluntad de éste, en la doctrina se le denomina generalmente actos, y estos últimos tienen una consecuencia jurídica.

Cuando analizamos el proceso, encontramos los que se componen de una cadena de actos que se desarrollan en el tiempo, los cuales no están regulados jurídicamente. Así como, el que es objeto de una ciencia jurídica, el cual tiene como característica que su desarrollo se encuentra normado por el derecho.

Los conceptos proceso y procedimiento, tienden a confundirse en el lenguaje común, pero Carneluti, los diferencia de la siguiente manera: “Con la voz proceso se quiere significar el conjunto de los actos necesarios para conseguir el resultado, en el caso para obtener el castigo, considerados en su simultaneidad, es decir, fuera del tiempo, se diría en una fotografía, que los comprende todos juntos; y con la voz procedimiento, en cambio, es el conjunto de tales actos considerados en su sucesión, y por eso en el tiempo, se diría en un fluir y, así, en un film, que representa su desarrollo”.²

Decimos que procedimiento, son las formalidades que se deben seguir, en relación al método propio de actuación, que se realizan ante los órganos jurisdiccionales para hacer valer la justicia, donde se incluye el contenido del derecho procesal penal.

² Carneluti, Francesco. **Derecho procesal penal**. Pág. 35.

1.1. El derecho procesal penal

Es una rama del derecho, que se ocupa del proceso. Los conceptos de derecho y proceso, son términos modernos, debido que antes se hablaba de *juicium* equivalente a juicio, como nos lo explica Herrarte al indicar que: “El derecho procesal penal es relativamente moderno, su nombre fue consagrado por Chovenda al estudiar la acción civil y su carácter científico, se inicia prácticamente en la segunda mitad del siglo XIX. De ahí que primeramente nace el derecho procesal civil y posteriormente el derecho procesal penal.”³

Entre los procesos que se encuentran reglados por una norma jurídica existen dos tipos: El que regula el derecho privado, y el otro al derecho público, los que pueden ser, tanto a nivel nacional como internacional.

En la legislación guatemalteca existen procesos jurisdiccionales, que son desarrollados por un órgano jurisdiccional creado por el Estado, los cuales pueden ser de tipo; civil, penal, laboral y administrativo.

Éste derecho para Alberto Herrarte, es “una rama del derecho procesal que estudia las normas que regulan el proceso penal.”⁴

³ Herrarte, Alberto. **Derecho procesal penal**. Pág. 32.

⁴ **Ibid.** Pág. 34.

Mientras que para Cabanellas es: "El conjunto de actos mediante los cuales se provee, por órganos fijados y preestablecidos en la ley y previa observancia determinadas formas, a la aplicación de la Ley Penal, en los casos singulares concretos, a la definición de una relación concreta de derecho penal."⁵

Por lo que es importante determinar qué proceso, es la serie de actividades, concatenadas y lógicamente estructuradas a través de la cual se pretende dirimir un conflicto; y en el procedimiento, estas son las que se deben seguir en las distintas etapas ante los tribunales.

Se concluye diciendo que el citado derecho, es el conjunto de normas, instituciones y principios jurídicos que regulan la función jurisdiccional, la competencia de los jueces y la actuación de las partes, dentro de las distintas fases procedimentales, y que tiene como fin establecer la verdad histórica del hecho, y la participación del imputado durante la substanciación del proceso penal, para luego obtener una sentencia justa.

Es un instrumento jurídico para la sociedad, fundamentado en la Constitución Política de la República de Guatemala, norma suprema del Estado, en el Artículo 12 preceptúa que: "Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido."

⁵ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pág. 614.

Cada acto que se realice dentro de éste, debe estar regulado en el derecho procesal, de conformidad con su sistema legal, para administrar justicia. Al momento que surge la sospecha, de que se ha infringido la ley penal, se acciona el proceso, para descubrir la verdad sobre el supuesto hecho delictivo.

El proceso penal según Binder es; “El conjunto de actos realizados por determinados sujetos, jueces, fiscales, defensores, imputados, etc., con el fin de comprobar la existencia de los presupuestos que habilitan la imposición de una pena, y en el caso de que la existencia se compruebe, establecer la cantidad, calidad y modalidades de la sanción.”⁶

A través de éste, el Estado puede realizar esa facultad punitiva que le corresponde, por medio de sus órganos jurisdiccionales competentes, utilizando los mecanismos necesarios, con el objeto de sancionar y reparar el daño social causado, y esto hace efectiva, la actividad encaminada a la averiguación de la verdad histórica del hecho, la participación del delincuente, y establecer el grado de responsabilidad.

De lo anterior, se desprende la importancia que tiene esa rama del derecho, dentro de la normativa jurídica, ya que cada uno debe utilizarse con intervención del otro, por lo que ambos se encuentran estrechamente vinculados.

⁶ Binder, Alberto. **Introducción al derecho procesal penal.** Pág. 49.

1.2. El proceso penal guatemalteco

En este tema se incluye lo relacionado a los principios, jurisdicción, competencia, formas de iniciarse, y las fases en que se desarrolla el proceso, ya que resulta indispensable comprenderlo en su totalidad, puesto que ésta íntegramente relacionado con la figura de la recusación, la que se hace valer dentro de éste.

1.3. Antecedentes

En Guatemala antes del año 1994, en el proceso penal predominaba el sistema inquisitivo, en el cual, el procedimiento era secreto, escrito, lento, engorroso, donde el juez era el encargado de la investigación, así como de juzgar, y demás funciones y características inmersas en ese sistema, como lo desarrollamos en el capítulo uno de esta investigación.

Por más de cien años, la investigación de los hechos criminales, perteneció en el país, a los tribunales de justicia, y no fue sino hasta en el año 1994, con la implementación del nuevo Código Procesal Penal, donde se reformó el proceso penal, adaptándose el sistema acusatorio e implementó el juicio oral, por lo que éste es el sistema que más se adapta a las políticas democráticas, en fortalecimiento al Estado de Derecho, posición en la que actualmente se encuentra Guatemala, en las cuales se reconoce, protege y tutela las garantías individuales y constitucionales.

Como lo indica Barrientos: “El Código Procesal Penal vigente, traslada al Ministerio Público, la función de descubrir y probar la comisión de delitos y la participación de los responsables en el injusto penal.”⁷

La Constitución Política de la República de Guatemala, norma de mayor jerarquía, dice Pereira que: “Ella agrupa las supra normas, que contienen la esencia de los principios fundamentales del resto del ordenamiento jurídico de nuestro Estado.”⁸

Se hace esta distinción, porque el ordenamiento jurídico procesal penal, encuentra su base en la norma constitucional, denominada también Carta Magna, sujetándose a ella. El proceso penal guatemalteco está regulado en el Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, el que cobró validez en el año 1994, cuyo objeto es hacer efectivo el derecho penal o material, regulado en el Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, así como en otras leyes especiales en materia penal.

1.4. Principios procesales

En cuanto a éstos Barrientos define que: “Son valores y postulados que guían al proceso penal y determinan su manera de ser como instrumento, para realizar el

⁷ Barrientos Pellecer, Cesar Ricardo. **Curso básico sobre derecho procesal penal guatemalteco**. Pág. 317.

⁸ Pereira Orozco, Alberto. **Introducción al estudio del derecho I**. Pág. 133.

derecho del Estado, imponer las consecuencias jurídicas derivadas de los actos humanos tipificados en la ley como delitos o faltas, son también criterios orientadores de los sujetos procesales y constituyen elementos valioso de interpretación, facilitan la comprensión del espíritu y los propósitos de la jurisdicción penal.”⁹

Se utilizan como sinónimos en la práctica, los conceptos jurídicos; derechos, garantías y principios, sin embargo, procesalmente, éstos tienen sus diferencias; los derechos, son normas de carácter subjetivo que dan facultades de exigir su aplicación.

Mientras que las garantías están encaminadas, en función de proteger los derechos establecidos en favor de todo ciudadano, y que sean respetados dentro de cada acto procesal.

Los principios, inspiran al legislador en la elaboración de las leyes, y le sirven al juez para integrar el derecho como fuente supletoria, en ausencia de la norma jurídica; y operan como criterio orientador de éste o del intérprete. Entre los derechos constitucionales, citamos los siguientes: El debido proceso, defensa, acceso a un defensor letrado, de inocencia, a la igualdad de las partes, a un juez natural, al independiente e imparcial, a la improcedencia de la persecución penal múltiple, a no declarar en su contra y al de legalidad entre otros.

⁹ Barrientos. **Ob. Cit.** Pág. 123.

1.5. Principios generales que fundamentan el proceso penal

Entre los principios generales mencionamos; equilibrio, desjudicialización, concordia, eficacia, celeridad, sencillez, debido proceso, defensa, inocencia, favor rei, favor libertatis, readaptación social.

– Principio de equilibrio

Concentra recursos y esfuerzos, tanto en la persecución, como en la sanción efectiva de la delincuencia, al enfrentar las causas que generan el delito; protegiendo de esa forma, las garantías sociales y las individuales, consagradas por el derecho moderno; paralelamente a la agilización en todas las actuaciones realizadas dentro del proceso, con igual importancia, se asegura el respeto de los derechos humanos y la dignidad del procesado, equilibrando el interés social con el particular.

– Principio de desjudicialización

El volumen de trabajo que se ha generado en los órganos jurisdiccionales, obliga a priorizar, pues es materialmente imposible atender todos los casos por igual, ya que algunos tienen trascendencia social y otros no.

Los delitos menos graves, de poca o ninguna incidencia social, muchos de ellos, conocidos en la práctica jurídica como asuntos de bagatela, son consecuentemente tratados en diferentes países de manera distinta.

Estas fórmulas de despenalización, debieron ser adecuadas a la realidad nacional, puesto que en un país donde existen índices altos de pobreza y de violencia, un acto delictivo que no afecte gravemente a la sociedad, debe ser tratado de diferente manera, que no exista desgaste por parte del Estado en la resolución de esos asuntos, pero que también se busquen las soluciones, puesto que su desatención puede provocar la sensación de cierre de las vías judiciales y, por tanto, la utilización de la fuerza bruta y el deseo de justicia por su propia mano.

El Código Procesal Penal, instituye cinco presupuestos en los que es posible aplicar éste principio, siendo los siguientes: El criterio de oportunidad, y procede cuando el interés público o la seguridad ciudadana no están gravemente afectados o amenazados; la conversión, se da cuando ciertas acciones de ejercicio público de ningún impacto social, o derivadas de delitos contra el patrimonio se transforman en privadas; la suspensión condicional de la persecución penal; paraliza el proceso penal, bajo la condición de buena conducta y de no volver a delinquir, observándose ciertas reglas a cumplir; la mediación; resuelve el conflicto social generado, por el delito mediante el acuerdo y conciliación entre el autor del hecho y el agraviado.

– Principio de concordia

En cuanto a éste, Pellecer refiere que es: “La falta de peligrosidad del delincuente, y siempre que se trate de delincuente primario, así como la naturaleza poco dañina del delito, han llevado a plantear la posibilidad del avenimiento entre las partes como satisfacción del interés público, es un acto jurídico solicitado por el Ministerio Público o propiciado por el juez, cuyo fin es, extinguir la acción penal y evitar la persecución, en los casos en que el sindicado y los agraviados lleguen a un acuerdo.”¹⁰

Extingue la acción penal y en consecuencia, obvia el seguimiento de éstos, en los casos en que el sindicado y los agraviados lleguen a acuerdos sobre las responsabilidades civiles y a compromisos para evitar recíprocamente ofensas o molestias.

– Principio de eficacia

Este principio, busca diferenciar el interés del Estado, de la comunidad y de los particulares en las distintas clases de delitos, ya que no es de igual gravedad un crimen, que la afectación leve de un bien jurídico tutelado. Existen varios delitos públicos, que no lesionan gravemente a la sociedad, y que únicamente crean un

¹⁰ Pellecer. **Ob. Cit.** Pág. 159.

excesivo trabajo a los tribunales de justicia, provocando con ello que, no se les preste la debida atención, a los que son de trascendencia para la humanidad.

Se hace necesario fijar prioridades, como por ejemplo: Los fiscales, deben darle preferencia a la investigación y acusación de los delitos graves, e impulsar medidas de desjudicialización cuando procedan; que los jueces resuelvan los casos menos peligrosos, mediante mecanismos abreviados, para esforzarse en el estudio, análisis y dirección de los procesos, por delitos de mayor incidencia.

Como resultado, aplicar estos mecanismos alternativos, en materia penal, tanto el Ministerio Público, como los tribunales, podrán dedicar más tiempo y esfuerzo a la persecución y sanción de delitos de impacto social.

– Principio de celeridad

Los tratados y acuerdos internacionales ratificados por Guatemala, instituyen que las acciones procesales deben practicarse inmediatamente, lo cual se refuerza con lo indicado en la Constitución Política de la República de Guatemala, cuando ésta regula que el tiempo máximo, que una persona detenida puede ser presentada a la autoridad judicial, para escucharle su declaración en calidad de sindicado, es de 24 horas, y posteriormente resolverle su situación jurídica.

Los procedimientos contemplados en el Código Procesal Penal, también impulsan el cumplimiento rápido de los actos procesales, agilizan el trámite de las actuaciones, pretenden el ahorro de tiempo y esfuerzo, y se evidencia, según lo contenido en el Artículo 268 numeral tres, en cuanto a que la prisión provisional, por regla general, no puede exceder de un año, ante ello, nos encontramos que el proceso penal, está diseñado para durar, observándose todas sus fases, menos de ese plazo previsto.

– Principio de sencillez

Se dirige a que las actuaciones, deben ser simples y sencillas, pero que a la vez, éstas aseguran la defensa del procesado, en tal virtud, a los jueces les corresponden evitar el formalismo innecesario.

Los actos procesales penales, han de observar ciertas formas y condiciones mínimas previstas, pero su inobservancia o defectos pueden ser subsanados, ya sea de oficio o a solicitud de parte, en los siguientes casos: Aceptación tácita o falta de protesto, realización del acto omitido o renovación del acto. Los defectos, que impliquen inobservancia de las formas que la ley indique, provocan la invalidez del acto, debiéndose renovar aquel, en el cual se originó la informalidad, tomando en cuenta que por medio de éste mecanismo, no se puede retrotraer el proceso a fases ya precluidas.

- Principio de defensa y debido proceso

El principio de defensa, consiste en que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin antes haber sido citado, oído y vencido en un juicio previamente establecido; y el debido proceso significa, que nadie puede ser juzgado, sino conforme a las leyes preexistentes y por un acto calificado antes como delito o falta, ante tribunal competente y con las observancia de las formas procedimentales.

- Principio de inocencia

Desde el inicio del proceso, la persona debe ser tratada como inocente, por mandato constitucional, hasta que no se declare lo contrario, por medio de una sentencia condenatoria y que esta cause firmeza, y de esa manera debe ser su trato, en todas las etapas del procedimiento. Al respecto el Artículo 14 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al indicar que: "Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada."

- Principio de favor rei y favor libertatis

Conocido como in dubio pro reo, es consecuencia del anterior principio, consiste en que el juez, deberá favorecer al procesado en caso de duda, y cuando no pueda tener una

interpretación unívoca o certeza de culpabilidad, deberá decidir aún a favor de éste, ya que el propósito esencial del proceso moderno, es garantizar que no se condene a inocentes.

El favor *rei*, constituye una regla de interpretación que obliga, al existir incertidumbre, a elegir lo más favorable al imputado, mientras tanto, el principio de favor *libertatis*, busca la graduación del auto de prisión y, en consecuencia, su aplicación a los casos de mayor gravedad, reduce el uso desmedido de la prisión provisional a una medida que sustituya la restricción de la libertad personal, asegurándose con éstas la presencia del sindicado en el proceso.

– Principio de readaptación social

Implica, que la pena se impone para reeducar y para prevenir delitos, y no para imponer temor en la sociedad, sino para favorecer y fortalecer el sentimiento de responsabilidad y de fidelidad al ordenamiento jurídico.

– Principio de contradicción

Da la oportunidad suficiente a las partes, para oponerse en iguales condiciones en la acusación y defensa, quienes tienen amplias facultades para hacer valer sus derechos

y garantías en el proceso penal, puesto que mientras el citado Ministerio ejerce la persecución penal; por otro lado, el imputado tiene la facultad de defenderse y oponerse de la imputación que se le hace, por ende, la ley les otorga los mecanismos de ataque y defensa, así como idénticas posibilidades de alegación, prueba e impugnación.

– Principio de oralidad

La oralidad, asegura el contacto directo entre los elementos de prueba y el juez, representa la forma natural de esclarecer la verdad, de reproducir lógicamente el hecho delictuoso, de apreciar la condición de las personas que suministran tales elementos.

En especial la oralidad sirve para preservar el principio de inmediación, la publicidad del juicio y la personalización de la función judicial.

– Principio de concentración

Pretende, la concentración de recursos y esfuerzos en la persecución y sanción efectiva de la delincuencia, agilizando y mejorando las respectivas facultades de investigación y sanción del Estado. Busca asegurar que los recuerdos perduren, en la memoria de los

jueces en el momento de la deliberación y de la decisión, quienes en el momento de pronunciar el fallo, tengan vivo en la mente, todo lo que han visto y oído.

– Principio de inmediación

Implica la máxima relación, estrecho contacto y la comunicación y contacto directo entre las partes, los órganos de prueba, el juzgador, los elementos probatorios, asimismo, de todos los sujetos procesales entre sí; y el proceso penal, exige que el debate se realice con la presencia ininterrumpida, de los llamados a dictar la sentencia, así como, el Ministerio Público, el acusado, su abogado defensor, el querellante, actor civil o sus *mandatarios; quienes no pueden abandonar la sala donde se desarrolla el juicio.*

– Principio de publicidad

Toda actuación judicial debe ser pública, los sujetos tienen derecho a consultar y conocerlas personalmente, cobrando auge en la etapa del debate. Pretende dar seguridad a los ciudadanos, contra el arbitrio por parte de los juzgadores, se convierte en instrumento de control popular sobre la justicia.

Tiene su base en el Artículo 14 Constitucional y en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y para el efecto el Artículo 10 establece que: “Toda persona tiene

derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia, por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones, o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.”

– Principio de sana crítica razonada

Históricamente los jueces, utilizaron la norma abstracta de manera mecánica, dejando la justicia en segundo plano, esto a través de la prueba tasada o legal. En la actualidad de conformidad con la norma adjetiva penal, deben incluir en las resoluciones, sus razones, causas y valoraciones, que tomaron en cuenta para llegar a determinada decisión, considerando las pruebas de cargo y descargo, que se hayan presentado en el transcurso del debate.

El legislador crea normas generales, abstractas e impersonales, y los juzgadores las aplican, haciéndolas concretas, particulares y personales, lo cual obliga a la integración e interpretación del derecho. La sana crítica razonada, obliga a precisar en los autos y en las sentencias, de manera clara, el motivo del fallo, lo cual hace al juez reflexivo, así lo obliga a prestar atención al debate y al examen de las leyes, como las doctrinas que tienen relación con el asunto.

Este principio sirve para demostrar, por qué el veredicto es justo, y para convencer a la parte vencida, de que su condena ha sido el necesaria, indicando el razonamiento respectivo, y que no es fruto improvisado de la arbitrariedad e imparcialidad.

– Principio de cosa juzgada

Significa, que la sentencia emitida en el proceso penal, ya sea que absuelve o condena al acusado, llega el momento, en que las fases del proceso se agotan, y la resolución que lo concluye, es irrevocable en su forma, no susceptible de impugnación, por haberse agotado o dejado de interponer los recursos pertinentes. Materialmente, han concluido las posibilidades de un nuevo examen del fallo, y en consecuencia, no podrá abrirse nuevo proceso, por el fin idéntico entre las referidas partes.

1.6. Fuentes del derecho procesal penal guatemalteco

La única fuente del derecho procesal viene constituida por los actos legislativos emanados de la Asamblea Nacional Constituyente como la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y las normas con rango de ley emanadas del Congreso de la República.

1.7. Delito

El delito es definido como una “acción típica, anti jurídica, imputable, culpable, sometida a una sanción penal, y a veces a condiciones objetivas de punibilidad”.¹¹ Supone una conducta infraccional del Derecho penal, es decir, una acción u omisión tipificada y penada por la ley.

En sentido legal, los códigos penales y la doctrina definen al delito como toda aquella conducta acción u omisión contraria al ordenamiento jurídico del país donde se produce. La doctrina siempre ha reprochado al legislador que debe siempre abstenerse de introducir definiciones en los códigos, pues es trabajo de la dogmática.

La palabra delito deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley. La definición de delito ha diferido y difiere todavía hoy entre escuelas criminológicas. Alguna vez, especialmente en la tradición, se intentó establecer a través del concepto de Derecho natural, creando por tanto el delito natural. Hoy esa acepción se ha dejado de lado, y se acepta más una reducción a ciertos tipos de comportamiento que una sociedad, en un determinado momento, decide punir. Así se pretende liberar de paradojas y diferencias culturales que dificultan una definición universal.

¹¹ Polaino Navarrete, **Derecho Penal, parte general**. Pág. 21.

Conforme a lo que hoy plantea la Teoría Dogmática, el delito es una conducta típica (acción u omisión), antijurídica y culpable, añadiéndose frecuentemente que, además, sea punible. Sus elementos son, entonces, la tipicidad (la adecuación de un hecho determinado con la descripción que de él hace un tipo legal), la antijuricidad (la contravención de ese hecho típico con todo el ordenamiento jurídico) y la culpabilidad (el reproche que se hace al sujeto porque pudo actuar conforme a las exigencias del ordenamiento jurídico) esencialmente.

Las bases de la moderna teoría del delito fueron sentadas por Von Liszt que fue el primer autor que deslindó el problema de la consideración subjetivista del delito y la consideración objetivista de éste, introduciendo en el Derecho Penal la idea de antijuricidad (que previamente había sido formulada en el ámbito del Derecho Privado por Ihering) en la segunda mitad del siglo XIX. Remató la teoría analítica del delito con una clara formulación del elemento **tipicidad** Beling, por ello se habla del sistema Liszt-Beling para expresar la moderna y analítica teoría del delito, y que, además, es el sistema denominado naturalista-causalista. Los dos autores aplicaron en su investigación del concepto de delito el método utilizado en las ciencias naturales, consecuentes con sus posturas positivistas. El concepto superior que delimita el objeto de estudio que acota la parte de la realidad que va a ser objeto del estudio es la acción, que es la base del delito.

La acción es un hecho natural en la que lo esencial es el movimiento corporal humano. A este movimiento corporal se le aplica el tipo y la conformación de la tipicidad es, así,

absolutamente objetiva no es un juicio valorativo ni tiene en cuenta la subjetividad. La acción objetivamente típica se hace objeto del primer juicio: Si es un ataque a bienes jurídicos juicio de antijuricidad; después de una segunda valoración: Se tiene en cuenta el contenido de voluntad culpabilidad. El sistema causalista-naturalista queda establecido de la siguiente manera:

- La acción es la base del delito, no uno de sus elementos.
- Lo injusto surge como primer elemento que tiene dos aspectos: la tipicidad descriptivo-no valorativo, y la antijuricidad descriptivo-valorativo.
- Se tiene en cuenta la culpabilidad como elemento subjetivo.

La acción se concibe como un fenómeno puramente causal, exactamente igual que cualquier otro fenómeno de la naturaleza. Lo que el sujeto haya querido con su acción el contenido de su voluntad solo interesa en el ámbito de la culpabilidad. Sin embargo, este modelo fue rápidamente revisado. En base a las afirmaciones de Fisher, que había elementos subjetivos en el injusto, que necesariamente habían de tenerse en cuenta para comprenderlo por ejemplo el ánimo de apropiación en el hurto y en base en el tipo había elementos normativos que exigían una valoración de ciertas circunstancias expresadas en él, expresiones en la ley como funcionario público; reconstruyó el sistema que, sin dejar de ser causalista seguía estimando la acción como base o concepto superior de la teoría, pasó a denominarse causalista-valorativo. Un

verdadero cambio del modelo, para quien la acción deja de ser puramente causal y se concibe como acción final.

La acción humana es siempre tendente a un fin, es finalista. Este carácter se fundamenta en que el hombre, que conoce los procesos causales, representa dentro de ciertos límites los resultados que su conducta puede acarrear y los quiere, conforme al plan que ha previsto. Este carácter de la acción no lo desconocían ni negaban los causalistas, pero se diferencian de los finalistas en que éstos recurren desde el primer momento a los elementos subjetivos para tipificar la acción, no admitiendo que queden relegados para posteriores análisis. Según el finalismo, la consideración de la acción nunca puede prescindir de los fines perseguidos por el actor, ya que la finalidad da sentido al proceso puramente causal y es, esencialmente, inseparable de éste. Y todo esto trae las siguientes consecuencias en la elaboración del concepto de delito:

- La tipicidad tiene aspectos objetivos (tanto descriptivos como normativos y por lo tanto valorativos) y aspectos subjetivos (como el dolo y la culpa). La antijuricidad es un juicio objetivo de valor que contiene elementos subjetivos.

- La culpabilidad es un juicio subjetivo de valor que analiza la posibilidad de un actuar distinto del sujeto, de un actuar conforme a derecho.

Aproximadamente desde 1970 se han efectuado intentos de desarrollar un sistema racional-final o teleológico o funcional del Derecho Penal. Los defensores de esta orientación están de acuerdo en rechazar el punto de partida del sistema finalista y la asunción de la idea de que el sistema única y exclusivamente pueda basarse en las finalidades del Derecho Penal. Sobre esta base, labora y desarrolla con un nuevo contenido los puntos de partida neokantianos, sustituyendo la vaga referencia a los valores culturales por un criterio de sistematización específicamente jurídico-penal, todo ello con las siguientes consecuencias:

Respecto del concepto de acción se considera que alguien ha llevado a cabo una acción realizando una valoración consistente en que ha de podersele imputar a alguien como conducta suya, un suceso que parte de él o un no hacer. En el tipo se valora la acción desde el punto de vista de la necesidad abstracta de pena, independientemente de la persona del sujeto concreto y de la situación concreta de la actuación. Por tanto, el fin político-criminal de la conminación penal es preventivo general. En el injusto se enjuicia la acción típica concreta, incluyendo todos los elementos de la respectiva situación. En este tercer escalón del delito se desliga el hecho de la abstracta tipificación situando el hecho en el contexto social. La última categoría política penalmente relevante es la de la responsabilidad, mediante la cual se trata de saber si el sujeto individual merece una pena por el injusto que ha realizado. El sistema funcionalista tiene dos piezas fundamentales:

- En primer lugar, la teoría de la imputación al tipo objetivo. Mientras que para la concepción casualista el tipo objetivo agotaba el contenido del tipo, para la concepción causalista valorativa comprendía los elementos subjetivos del tipo y para el finalismo comprende el dolo, para la concepción funcionalista hace depender la imputación de un resultado al tipo objetivo de la realización de un peligro no permitido dentro del fin de protección de la norma, sustituyendo la categoría científico-natural o lógica de la causalidad por valoraciones jurídicas.

- En segundo lugar, la ampliación de la culpabilidad a la categoría de la responsabilidad. A la culpabilidad se añade la condición ineludible de la necesidad preventiva, general o especial, de la sanción penal.

El termino delito se origina "de la voz latina delictum (delito), que en la Roma antigua designaba a los delitos privados, delitos que conllevaban únicamente la obligación de pagar una multa a la víctima, por parte del delincuente. En el Derecho Justiniano se le conoce ya como delictum privatum (delito privado), apareciendo luego el llamado delictum publicum (delito público) que producía verdaderos efectos punitivos públicos."¹²

Al delito se le puede estudiar desde diferentes puntos de vista: filosóficamente, se le ha considerado como violación de un derecho que se funda sobre la ley moral. Los clásicos según Jiménez de Asúa, convergen en considerar que "el delito es un acto concreto, una decisión, una violación del deber, de los preceptos de la ley."¹³

¹² I Guillermo Cabanellas. **Diccionario del derecho usual**. Pág. 522.

¹³ Luís Jiménez de Asúa. **Derecho penal**. Pág. 35.

Por su parte los positivistas, que se caracterizaron por sus concepciones realistas, por su método de indagación inductiva y por la incorporación de las ciencias naturales para el estudio de las ciencias jurídicas, arribaron a la afirmación de que “el delito es un fenómeno natural y social producido por causas de orden biológico, social y físico.”¹⁴

Entre los intentos de lograr una fundamentación teleológica del derecho penal destaca y niega contenido pre-jurídico a los conceptos básicos de acción y causalidad, los cuales sólo se pueden determinar según las necesidades de la regulación jurídica. La peculiaridad más notable de su teoría del delito consiste en que para él, en concordancia con su teoría del fin de la pena, la culpabilidad queda totalmente absorbida por la prevención general, o sea que no la considera como algo objetivamente dado. El primer elemento del concepto del delito es el de la acción u omisión. De ello se deduce que no pueden constituir delito el mero pensamiento ni la mera resolución de delinquir que no haya sido puesta de manifiesto por hechos externos, ni una mera disposición de ánimo.

Es de la acción de quien se predicán los restantes elementos del delito, y es la realización de la acción el dato inicial de que el derecho penal parte para intervenir, en cuanto al ordenamiento jurídico penal sólo importa la conducta externa, esto es, la externa manifestación de la voluntad del hombre. Sin embargo, los derechos positivos, incluido el español, no formulan un concepto de acción ni de omisión, se limitan a declarar qué acciones u omisiones son constitutivas de infracción penal.

¹⁴ Eugenio Cuello Calón. **Derecho penal, parte general**. Pág.52.

1.8. Elementos del delito

Elemento es aquello que concurre para la formación de algo complejo, como las letras que forman las palabras o los átomos que forman los elementos.

Los elementos que contienen las definiciones de delito no han llenado todas las interrogantes que durante el tiempo se han formulado los estudiosos en la materia; a continuación daré varios puntos de vista de elementos del delito en los cuales los autores son los que deben contener una definición para que se considere como delito.

Criterio Formalista: Para los seguidores de este criterio el delito tiene como elemento predominante la prohibición de hecho mediante la amenaza penal, y lo que realmente caracteriza el delito es la sanción penal.

- a) El delito es un acto humano: Es una acción u omisión, por lo que cualquier daño o mal, graves o no y sus consecuencias, si no tienen su origen en una actividad humana, no podrán ser reputados como delito, ya que los hechos de los animales no pueden constituir delito como en la antigüedad, donde se les seguían juicios a los mismos.
- b) El acto debe ser antijurídico, es decir que ha de estar en contraposición a una norma jurídica, que lesiona o pone en peligro un interés jurídicamente protegido: pero esta acción antijurídica debe corresponder a un tipo legal o figura delictiva

definida y sancionada con una pena, ya que no todo acto antijurídico constituye delito, es decir que ha de ser necesariamente un acto típico.

- c) El acto ha de ser culpable, imputable a dolo (intención) o culpa (negligencia). Una acción es imputable cuando puede ponerse a cargo de una persona determinada.

- d) “La ejecución o la omisión del acto debe ser sancionada con una pena; sin ésta comunicación no existe delito. En ese sentido se habla de una serie de elementos positivos, constitutivos del delito que son esenciales para su existencia y para afirmar la responsabilidad penal del sujeto activo; y en vía contraria se mencionan una serie de elementos negativos, que destruyen la conformación del delito desde el punto de vista jurídico, y en todo caso, eliminan la responsabilidad penal del sujeto infractor.”¹⁵

Los elementos positivos del delito son los siguientes:

- a) La acción o conducta humana: Es una manifestación de la conducta humana consiente (voluntaria) o inconsciente (involuntaria) algunas veces; positiva (activa) o negativa (pasiva) que causa una modificación en el mundo exterior (mediante un movimiento corporal o mediante su omisión y que está prevista en la ley. La conducta humana en el delito puede realizarse básicamente de dos formas:

¹⁵ Palacios Motta, Jorge Alfonso. **Apuntes de derecho penal**. Pág. 91.

1. Obrar activo (comisión):

Requiere un acto voluntario, producto de la conciencia y voluntad del agente.

Requiere un acto corporal externo que produzca una modificación del mundo exterior.

Requiere que el acto esté previsto en la ley como delito.

2. Obrar pasivo (omisión).

Requiere inactividad voluntaria.

Requiere la existencia de un deber jurídico de obrar.

b) Tipicidad: "Es la encuadrabilidad de la conducta humana al molde abstracto que describe la ley penal."¹⁶

c) Antijuricidad: "De acuerdo a lo expresado por el profesor Carlos Ernesto Binding, el que comete delito no contraviene la norma, simplemente adecua su conducta a la norma, haciéndose así la posición de la antijuricidad en sentido formal, al poner de manifiesto la relación de oposición entre la conducta humana y la norma penal, es decir, la acción que infringe la norma del Estado, que contiene un mandato o una prohibición de orden jurídico."¹⁷

¹⁶ Cuello Calón, Eugenio. **Derecho penal, parte general**. Pág. 299.

¹⁷ *Ibid.* Pág. 352.

Básicamente puede definirse la antijuridicidad, desde tres puntos de vista, tomando en cuenta su aspecto formal, tomando en cuenta su aspecto material, así como la valoración o desvaloración que se hace de su aspecto formal o material.

Formalmente se indica que antijuridicidad es la relación de oposición entre la conducta humana y la norma penal o bien la contradicción entre una conducta concreta y un concreto orden jurídico-penal establecido previamente por el Estado.

Materialmente se puede señalar que es la acción que encierra una conducta antisocial que tiende a lesionar o a poner en peligro un bien jurídico tutelado por el Estado.

Con el tercer aspecto, (en sentido positivo), es un juicio de valor por el cuál se declara que la conducta no es aquella que el derecho demanda y en sentido contrario (negativo), es el juicio desvalorativo que un juez penal hace sobre una acción típica, en la medida en que ésta lesiona o pone en peligro, sin que exista una causa de justificación, el interés o bien jurídicamente tutelado.

d) Imputabilidad: Es la capacidad para conocer y valorar el deber de respetar la norma y de determinarse espontáneamente. Es la capacidad de actuar culpablemente. Al respecto, los autores indican que se puede dar de dos maneras: una que lo considera con un carácter psicológico; y la otra, como un elemento positivo del delito, por lo cual se dice que si bien posee elementos psicológicos,

físicos, biológicos, psiquiátricos, culturales y sociales que lo limitan, debe entenderse que juega un papel decisivo en la construcción de delito, por lo que debe estudiarse dentro de la teoría general del delito. “La imputabilidad como un elemento positivo del delito, con marcada tendencia subjetiva por ser el elemento más relevante de la culpabilidad, debido a que antes de ser culpable debe ser imputable.”¹⁸

- e) Culpabilidad: Es un comportamiento consiente de la voluntad que da lugar a un juicio de reproche debido a que el sujeto actúa en forma antijurídica, pudiendo y debiendo actuar diversamente.

La culpabilidad además, de constituir un elemento positivo, para la construcción técnica de la infracción, tiene como característica fundamental ser el elemento subjetivo del delito, refiriéndose pues a la voluntad del agente para la realización del acto delictivo.

La culpabilidad radica pues, en la manifestación de voluntad del sujeto activo de la infracción penal que puede tomarse dolosa o bien culposa, dependiendo de la intención deliberada de cometer el delito, o bien de la comisión del delito por negligencia, imprudencia o impericia.

¹⁸ Francisco Muñoz Conde y Mercedes García Aran. **Derecho penal parte general**. Pág. 220.

Analizando ya lo que concierne en materia del presente estudio, defino que la naturaleza jurídica del derecho procesal penal está dentro de la esfera del derecho procesal, considerándola como una rama del derecho público, que estudia las normas que regulan el proceso penal. Es un derecho autónomo como ya se anotó, pero tiene relación con otras ramas del derecho, como la relación existente con el derecho penal, ya que uno es complemento del otro; asimismo, los principios que están regulados en la legislación guatemalteca reúnen muchas garantías que al ser respetadas y aplicadas garantizan un proceso que velará por la aplicación de los derechos humanos.

CAPÍTULO II

2. Delitos contra el régimen tributario

La generalidad de jurisconsultos define el ilícito tributario, de la manera siguiente. El ilícito tributario es toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Es la infracción tributaria; es decir, la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Los ilícitos tributarios pueden ser: Formales y materiales, y sancionados con pena restrictiva de la libertad.

El ilícito formal se origina por el incumplimiento de los siguientes deberes: 1) Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas; 2) Emitir o exigir comprobantes; 3) Llevar libros o registros contables especiales; 4) Presentar declaraciones y comunicaciones; 5) Permitir el control de la administración tributaria; 6) Informar y comparecer ante la administración tributaria; 7) Acatar las órdenes de la administración tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales; y 8) Cualquier otro deber contenido en el Código Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

El ilícito tributario tiene relación con las obligaciones materiales; es decir, son las normas sustanciales relativas al nacimiento y extensión de la obligación tributaria, su objeto, fuente, causa, hecho generador, elemento temporal y sujetos de la obligación jurídica tributaria. Se caracteriza por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley.

El ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad, es materia de la nueva rama jurídica del derecho penal, conocido como derecho tributario. El derecho tributario penal, regula la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, siempre que este incumplimiento traiga aparejado el dolo o la culpa, la antijuridicidad y tipicidad por parte del contribuyente.

En el tema delito tributario de este trabajo de tesis, se desarrolla la parte de las infracciones tributarias que son sancionadas con pena restrictiva de la libertad.

“Infracción de las leyes impositivas, en forma de actos tendientes al incumplimiento del deber tributario, cuando está reprimida con multas o penas privativas de libertad.”¹⁹

¹⁹ Ossorio, Manuel. **Ob.Cit.** Pág. 296.

2.1. Naturaleza jurídica

Los estudiosos del derecho tributario no se han puesto de acuerdo sobre la naturaleza jurídica del ilícito tributario, en virtud de la diferencia de criterio respecto al delito penal común y la infracción tributaria. Como resultado de esta discusión doctrinal, existen dos posiciones; una unionista y una antagónica.

“La posición unionista sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, ya que la sustancia en la infracción tributaria y en el delito común es la misma. La posición antagónica por su parte, sostiene que la infracción se diferencia del delito establecido en el derecho penal común porque existe diferencia sustancial entre delito y contravención, ya que la infracción tributaria es una contravención no un delito, los elementos de las dos figuras son diferentes tanto en la doctrina como en la legislación.”²⁰

2.2. Regulación legal de los delitos contra el régimen tributario

El Código Penal de la república de Guatemala al hablar de delito tributario indica lo siguiente:

²⁰ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho financiero parte II – derecho tributario**, pág. 110.

- Delitos contra el régimen tributario

Decreto No. 17-73 Congreso de la República de Guatemala

Artículo No. 358 "A" Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

A continuación el significado de parte de las palabras utilizadas en el artículo No. 358 "A" que definen el delito tributario.

- Simulación: "Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdaderos de un acto o contrato. La simulación de los actos jurídicos tiene lugar cuando se encubre uno con la apariencia de otro, cuando contiene cláusulas que no son sinceras o fechas inexactas, o cuando por el acto se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o transmiten. De esa definición se desprende que la simulación puede tener una de dos finalidades: "Aparentar un acto inexistente u ocultar otro real, aspectos ambos que la legislación argentina recoge al expresar que la simulación es relativa cuando se emplea para dar al acto jurídico una apariencia

que oculta su verdadero carácter, y absoluta, cuando el acto jurídico no tiene nada real. ²¹

- Ocultación: “Escondimiento personal o de cosas. Encubrimiento de perseguidos o amenazados, sea con justicia o sin ella. Reserva de lo que se podía o debía revelar o declarar.”²²

- Maniobra: “Artificio y manejo con que uno interviene en un negocio. Suele usarse en sentido peyorativo”.²³

- Ardid: “Artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento.”²⁴

- Engaño: “Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre”. ²⁵

- Defraudación: “Delito comprendido en el concepto genérico de estafa, pero algunas legislaciones, como la argentina, se cuidan de señalar casos específicos de estafa, Así, el delito se configura por defraudar a otro en la sustancia, calidad

²¹ Ossorio, Manuel, **Ob.Cit.** pág. 922.

²² **Idem.** Pag. 674.

²³ **Idem.** Pág.700.

²⁴ **Idem.** Pág. 23.

²⁵ **Idem.** Pág. 42.

o cantidad de las cosas que se le entreguen en virtud del contrato o de un título obligatorio; por apropiarse, no entregar o no restituir, a su debido tiempo cosas muebles, dinero o valores ajenos, que se tengan bajo poder o custodia por el título que produzca obligación de entregar o devolver; por defraudar; haciendo suscribir con engaño algún documento, por abusar de firma en blanco, extendiendo con ella algún documento en perjuicio de quien lo dio o de un tercero; por privar al dueño de una cosa mueble a quien la tuviere legítimamente en su poder, la dañare o inutilizare; por otorgar en perjuicio de otro un contrato simulado o falsos recibos; por defraudar mediante la substitución, ocultación o mutilación de algún proceso, expediente documento u otro papel importante”.²⁶

- Dolo: Del latín dolos, a su vez, del griego dólos. Comúnmente, mentira, engaño o simulación. Jurídicamente adquiere tres significados: vicio de la voluntad en los actos jurídicos, elemento de imputabilidad en el incumplimiento de obligaciones, o calificación psicológica exigida como integrante del delito civil o agravante del delito penal. En el primer sentido, el dolo puede definirse, como lo hace el Art. 931 del Código Civil argentino; Toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo que es verdadero, cualquier artificio, astucia, o maquinación que se emplee para conseguir la ejecución de un acto. El segundo y tercer sentido de la voz dolo corresponde a lo que comúnmente llamamos intención, los actos antijurídicos pueden cometerse con la intención de producir un mal o

²⁶ *Idem.* Pág. 286.

simplemente, con la previsión de resultado dañoso, aunque no manifieste intención. (v. culpa). Los antijurídicos civiles configuran delitos cuando medie dolo y cuasidelitos mediante solo culpa.

Como se puede observar, para poder encuadrar el delito tributario como tal éste debe de encajar en los conceptos vertidos anteriormente como parte de la norma y de allí derivar la responsabilidad que pueda tener el profesional contable en su actuación.

El artículo anterior no es claro en cuanto a la definición exacta del origen del delito, como lo son los otros artículos del Código Penal relacionados con aspectos tributarios.

Artículo número. 358. "B". Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

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

- b) Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no

- establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
- d) Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
- e) Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- f) Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
- g) Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los

bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.

- h) 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.

- i) El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

- j) El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva

que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

Artículo número. 358. "C". Apropiación indebida de tributos. Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de 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.

Artículo número. 358. "D". Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria. 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, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable 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 período 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 del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera 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.

A continuación artículos del Código Tributario de Guatemala y conceptos que tienen relación con el delito tributario:

- Sanción: “Es la pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible.”²⁷

Es la consecuencia jurídica atribuida a la comisión de una infracción tributaria. Ejerce la doble función retributiva o de represión prevención especial y de intimidación prevención general.

- Infracción: “Artículo 69. Concepto. 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.

²⁷ Ossorio, Manuel, **Ob.Cit.**, pág. 899.

“Artículo 70. Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.

“El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.”²⁸

“Artículo 80. Autores. Se consideran autores:

1. Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión.
2. Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción.

²⁸ www.monografias.com/trabajos/14/auditoria/auditoria.shtml consultada el 19-05-14.

3. Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción.”

“En derecho penal, el sujeto activo del delito. En ese sentido el autor puede ser inmediato o mediato, según ejecute personalmente el acto delictivo o para su ejecución se valga de otro sujeto que no es autor o no es culpable o no es imputable. En otro sentido el que inventa una cosa o lleva a cabo una obra científica, literaria o artística. Este concepto de autoría es el que ha dado lugar al derecho protector de la propiedad intelectual.”²⁹

Se considera que para efectos del presente trabajo de tesis, en ambas posiciones existen elementos del ilícito tributario, en virtud de que éste se origina por la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales, independientemente de que esta violación o incumplimiento sea una contravención, infracción o delito sancionado con pena restrictiva de la libertad.

Con base en la consideración anterior, se puede decir que la naturaleza jurídica del ilícito tributario está en la existencia de la violación o incumplimiento de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias. En otras palabras, la naturaleza jurídica o esencia jurídica del ilícito tributario, es la violación de las normas jurídicas tributarias.

²⁹ Ossorio, Manuel, **Ob.Cit.** Pág. 113.

CAPÍTULO III

3. El Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala

“El Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, es una institución auxiliar de la administración de justicia, con autonomía funcional, personalidad jurídica y patrimonio propio. Tiene competencia a nivel nacional y la responsabilidad en materia de peritajes técnicos científicos de conformidad con la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, Decreto 32-2006 del Congreso de la República de Guatemala”³⁰.

El Instituto Nacional de Ciencias Forenses tiene como finalidad principal la prestación del servicio de investigación científica de forma independiente, emitiendo dictámenes técnicos científicos.

Los principios por los cuales se rige el Instituto Nacional de Ciencias Forenses, son los siguientes:

- a) Objetividad. En el ejercicio de sus funciones mantendrá objetividad e imparcialidad y observará el más escrupuloso respeto y acatamiento a la Constitución Política y

³⁰ http://es.wikipedia.org/wiki/Instituto_Nacional_de_Ciencias_Forenses_de_Guatemala consultado el 08/05/2014.

leyes de la República; y en lo atinente a los tratados y convenios internacionales reconocidos y ratificados por Guatemala;

- b) Profesionalismo. Sujetará sus actuaciones a los más altos niveles de rigor técnico, científico y ético, teniendo como metas la eficiencia y la efectividad de aquellas;
- c) Respeto a la dignidad humana. Respetará la dignidad inherente al ser humano, cumpliendo, sin discriminaciones ni privilegios, con la aportación de estudios y dictámenes objetivos e imparciales;
- d) Unidad y concentración. El Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala sistematizará y clasificará toda la información que procese, facilitando la consulta de la misma a las personas interesadas;
- e) Coordinación interinstitucional. Los organismos e instituciones del Estado deberán cooperar con el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, cuando éste lo requiera, para el cumplimiento de los fines que le asigna la presente Ley;
- f) Publicidad y transparencia. Los procedimientos y técnicas periciales que se apliquen serán sistematizados y ordenados en protocolos o manuales, los cuales

serán públicos y accesibles para los interesados, debiendo realizar actualizaciones periódicas;

g) Actualización técnica. Incorporará, con base a sus posibilidades económicas, las innovaciones tecnológicas y científicas para mejorar sus actuaciones, así como el establecimiento de programas de capacitación y actualización para su personal técnico; y,

h) Gratuidad del servicio. Los servicios presentados por el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala en materia penal serán gratuitos, sin perjuicio de la condena en costas que establezca el órgano jurisdiccional. Además podrá presentar servicios en otros procesos judiciales, notariales, administrativos o arbitrales mediante el previo pago de honorarios, conforme el arancel que para el efecto se apruebe. Podrá concederse exoneración de pago de honorarios en los casos señalados en el reglamento. Lo percibido por este concepto serán fondos privativos del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala.

El Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala inicia sus funciones el día 19 de julio de 2007, y nace como institución auxiliar de la administración de justicia, con autonomía funcional, personalidad jurídica, patrimonio propio y con toda la responsabilidad en materia de peritajes técnico- científicos.

3.1. Órgano de dirección

El Instituto Nacional de Ciencias Forenses está integrado por los órganos siguientes:

- Consejo Directivo.
- Dirección General.
- Departamento Técnico Científico.
- Departamento Administrativo Financiero.
- Departamento de Capacitación.
- Secretaria General.
- Aquellos que sean necesarios y aprobados por el Consejo Directivo.

El Consejo Directivo del Instituto Nacional de Ciencias Forenses es la máxima autoridad de dicha institución. El Consejo Directivo está integrado así:

- a) El Presidente de la Corte Suprema de Justicia o su representante, debidamente acreditado, quien deberá ser Magistrado de la misma, quien coordinará el Consejo Directivo del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala;

- b) El Ministro de Gobernación o su representante, debidamente acreditado, quien deberá ser un Viceministro;
- c) El Fiscal General de la República o su representante, quien deberá ser un funcionario del más alto nivel;
- d) El Director del Instituto de la Defensa Pública Penal o su representante, debidamente acreditado, quien deberá ser funcionario del más alto nivel;
- e) El Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Médicos y Cirujanos de Guatemala o su representante, debidamente acreditado, quien deberá ser miembro de la Junta Directiva de dicho Colegio;
- f) El Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Químicos y Farmacéuticos de Guatemala o su representante, debidamente acreditado, quien deberá ser miembro de la Junta Directiva de dicho Colegio; y,
- g) El Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala o su representante, debidamente acreditado, quien deberá ser miembro de la Junta Directiva de dicho Colegio.

Simultáneamente con la designación del titular se hará la del respectivo suplente. Los miembros titulares y suplentes del Consejo Directivo desempeñarán sus funciones mientras permanezca en su cargo el funcionario que los designó; salvo que el nuevo funcionario los ratifique.

La Dirección General “está a cargo del Director General, que es el jefe del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala y el responsable de su buen funcionamiento. También ejerce la representación legal del mismo y le corresponde la ejecución de sus operaciones y la administración interna. Es la autoridad administrativa y jefe superior de todas las dependencias y de su personal.

El Director General del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala es nombrado por el Consejo Directivo, dentro de los candidatos al concurso público de méritos, que es convocado para el efecto al menos con sesenta días de anticipación conforme lo señala el reglamento respectivo y ejerce las funciones del cargo durante cinco años, pudiendo ser reelecto por una sola vez”³¹.

3.2. Misión

“Es la Institución responsable de brindar servicios de investigación científica forense fundamentada en la ciencia y el arte, emitiendo dictámenes periciales útiles al sistema

³¹ http://es.wikipedia.org/wiki/Instituto_Nacional_de_Ciencias_Forenses_de_Guatemala consultado el 10/05/2014.

de justicia, mediante estudios médico legales y análisis técnico científicos, apegados a la objetividad y transparencia”³².

Esta misión lo hará en base a los estudios científicos, técnicos con profesionales capacitados en determinada ciencia o arte y que fortalece el sistema de justicia nacional apoyando a los fiscales y jueces para que su labor sea lo más apegado a la justicia ya que un país con justicia vive con tranquilidad y paz social.

3.3. Visión

Es “ser una institución reconocida y altamente valorada a nivel nacional e internacional, por su liderazgo en las ciencias forenses, los aportes a la investigación científica, la calidad en la gestión institucional y el respeto a la dignidad humana”³³.

El Instituto Nacional de Ciencias forenses tiene como visión fortalecer sus procesos y crear una credibilidad en materia forense y así poder fortalecer el sistema legal de Guatemala, dotando a jueces y magistrados de elementos científicos y técnicos para que sus sentencias sean lo más apegado a la justicia.

³²http://www.InstitutoNacionaldeCienciasForensesdeGuatemala.gob.gt/index.php?option=com_content&view=article&id=59&Itemid=80 consultado el 10/05/2014.

³³http://www.InstitutoNacionaldeCienciasForensesdeGuatemala.gob.gt/index.php?option=com_content&view=article&id=59&Itemid=80 08/10/2013.

3.4. Fines

Tiene como finalidad principal la prestación del servicio de investigación científica de forma independiente, emitiendo dictámenes técnicos científicos ya sea en materia científica o técnica basado en un arte o ciencia.

3.5. Estructura organizacional área pericial

Según los servicios que se prestan en el Instituto Nacional de Ciencias Forenses tenemos:

- a) Sección de odontología forense: los servicios que presenta esta sección son: determinar lesiones físicas en cavidad oral, determinar edad cronológica, realizar carta dental en identificación de personas o cadáveres no identificados o de dudosa identificación.
- b) Sección de patología forense: ofrece la realización de necropsias médico-legal, para establecer la causa de muerte y circunstancias relacionadas, efectúa necropsias médico legal a cadáveres exhumados por autoridad competente.

La toma de muestra se efectúa, en función directa de las peticiones de la autoridad solicitante y en caso que el perito determine algún hallazgo objetivo durante el procedimiento, efectuara la toma de muestras adicionales, lo cual hará constar en su dictamen.

Algunos autores definen a esta sección así:

El profesor Estévez la define “La patología forense es una disciplina auxiliar de la administración de justicia, abocada a la determinación de las causas y circunstancias de la muerte, mediante la aplicación de una serie de técnicas que le son específicas”.³⁴

*El doctor Díaz González dice “Patología forense es la encargada de determinar la causa y forma de producción de las muertes presuntamente delictuosas y de encontrar las evidencias que sean dignas de ser presentadas ante un tribunal”.*³⁵

- c) Sección de antropología forense: Interpreta restos óseos con fines de identificación, restauración y reconstrucción craneofacial, análisis arqueológico de restos para determinar edad.

³⁴ Deedrick Estevez, Douglas. **Pelo, fibras, crimen y evidencias**, pág. 18.

³⁵ Díaz González, Ramón Orlando. **Patrones de sangre y ciencias forenses**, pág. 25.

Wehner indica que "Para poder determinar el sexo, talla, edad, grupo étnico, e incluso llegar a la reconstrucción facial de restos humanos, se requiere de varias semanas de trabajo en el laboratorio antropológico"³⁶.

- d) Sección de biología forense: Realiza diagnósticos genéricos demuestra la naturaleza sanguínea de una mancha; diagnostico específico determina el origen humano o animal de una mancha de sangre; diagnostico individual, establece el grupo sanguíneo en el sistema ABO, en una mancha de sangre humana; realiza cotejo de grupo sanguíneo de muestras enviadas por la autoridad con el grupo sanguíneo del occiso, sindicado y/o herido.

La semiología forense: Determina la presencia de semen humano en las manchas, presentes en prendas y demás objetos recolectados como elementos de prueba.

Tricología forense: Identifica si las muestras enviadas por la autoridad corresponden a pelos, determinas si los elementos son de origen humano o animal, señala si los cabellos, presentan coloraciones compatibles con tinturas, realiza cotejos de característica de los elementos pilosos.

- e) Sección de dactiloscopia: Identifica cadáveres enviados por autoridad competente como xxx a través del cotejo de las fichas necrodactilares tomadas en su

³⁶ Wehner, W. **Historia de la criminología**. Pág. 83.

momento, con los registros dactilares en documentos aportados por la fiscalía; revela huellas latentes en diferentes elementos, realiza reseñas dactilares y necrodactilares, a partir de recuperación y tratamiento de pulpejo, en cadáveres quemados o en avanzado estado de descomposición, coteja fragmentos dactilares útiles con impresiones dactilares proporcionadas por el ente investigador.

Sigue expresando Wehner que “aunque la gran mayoría de las impresiones dactilares pueden hallarse en el lugar del hecho, en otros casos es necesario que los objetos que posiblemente tengan huellas latentes sean trasladados a los laboratorios para su reactivación, utilizando polvos, vapores de yodo, ciano-acrilato de sodio o por medio del rayo láser”³⁷.

- f) Sección de fisicoquímica: Esta sección maneja las trazas, -entendiendo como trazas elementos que por la lucha víctima sospechoso generan transferencias-, su aporte puede llegar a ser altísimo siempre quedando sujeta a los aportes que en materia de elementos indubitados del ente investigador.

- g) Sustancias Controladas: Las drogas ilícitas y los precursores son uno de los elementos claves a controlar para poder lograr la paz social. Desde este contexto esta sección genera aportes de alta valía al analizar los materiales cuyo modelo

³⁷ **Ibid.** Pág. 125.

de tráfico es compatible con drogas como la cocaína, heroína, éxtasis entre otras muchas.

- h) Toxicología: Encargada de realizar análisis sobre fluidos tomados de personas vivas o cadáveres, con el fin de determinar presencia de sustancias que pudieran causar daños o la muerte, normalmente la búsqueda de las sustancias enfoca drogas de abuso y alcohol.

- i) Dactiloscopia: Esta sección puede con certeza llegar a identificar plenamente a la persona que dejó huella en un objeto que pudiera ser el elemento concatenante para la investigación de un hecho. Es además la responsable de cotejar las impresiones obtenidas de los dedos de personas fallecidas que no han sido identificadas, con ello de manera rápida y totalmente confiable se determina su identidad, al comparar con las bases de datos civiles, municipales o criminales del país.

- j) Identificación de vehículos: Los vehículos son uno de los aspectos que nutre el crimen organizado; la sección está en la capacidad de determinar alteraciones en los automotores, establecer con ello la individualización de vehículos y dar aportes contundentes para establecer si los mismos han sido alterados.

- k) **Balística:** Es la encargada de realizar peritajes propios de balística comparativa e identificativa, específicamente coteja los indicios ubicados en escena o en el cuerpo de la víctima con elementos indubitados generados por el arma sospechosa. Puede llegar a determinar con certeza si fueron o no disparados por el afectado, generando con ello aportes de mucha implicación en investigaciones criminales.”³⁸

Anterior a la creación del Instituto Nacional de Ciencias Forenses, la función de aportar prueba científica la tenía el Ministerio Público a través del departamento técnico científico y esto en algunos casos, se tergiversa los medios de prueba científico porque no existía la objetividad de las evaluación médico legal pero con la creación de esta institución se separa la función de investigar y la de realizar análisis técnicos o científicos para aportar pruebas en el proceso penal.

3.6. Dictamen del perito profesional

El perito judicial o perito forense es “un profesional dotado de conocimientos especializados y reconocidos, a través de sus estudios superiores, que suministra información u opinión fundada a los tribunales de justicia sobre los puntos litigiosos que son materia de su dictamen. Existen dos tipos de peritos los nombrados judicialmente y

³⁸ http://www.Instituto Nacional de Ciencias Forenses .gob.gt/index.php?option=com_content&view=article&id=75&Itemid=85 280/09/2013.

los propuestos por una o ambas partes y luego aceptados por el juez o el fiscal, y ambos ejercen la misma influencia en el juicio”³⁹.

Los peritos judiciales son capaces de ejecutar, aplicar y utilizar todas las técnicas y recursos de una forma científica para una adecuada administración de los requerimientos de su campo laboral recolección de pruebas, aseguramiento, preservación, manejo de la cadena de custodia necesaria para esclarecer la verdad, etc.

Los peritos realizarán el estudio acucioso, riguroso del problema encomendado para producir una explicación consistente. Esa actividad cognoscitiva será condensada en un documento que refleje las secuencias fundamentales del estudio efectuado, los métodos y medios importantes empleados, una exposición razonada y coherente, las conclusiones, fecha y firma.

A ese documento se le conoce generalmente con el nombre de Dictamen Pericial o Informe Pericial.

Si los peritos no concuerdan deberá nombrarse un tercero para dirimir la discordia, quién puede disentir de sus colegas.

³⁹ http://es.wikipedia.org/wiki/Perito_judicial 28-08-2012.

3.7. Peritaje técnico científico

Son todas las actividades que en su proceso de trabajo en el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, realizan los peritos con riguroso apego a las metodologías y protocolos técnicos científicos modernos y aprobados por el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, que le permiten arribar a un dictamen imparcial y confiable, con profesionalidad y ética.

“Es el examen y estudio que realiza el perito sobre el problema encomendado para luego entregar su informe o dictamen pericial con sujeción a lo dispuesto por la ley”⁴⁰.

3.8. El perito

“El especialista en las diferentes técnicas y ramas de la ciencia que bajo juramento de ley tiene la función de prestar por designación legal sus servicios exclusivamente en el al Instituto Nacional de Ciencias Forense de Guatemala, emitiendo dictámenes técnicos científicos en los procesos legales correspondientes”⁴¹.

⁴⁰ <http://www.monografias.com/trabajos34/prueba-pericial/prueba-pericial.shtml#ixzz2hBi9l4oX> consultado el 10/05/2014.

⁴¹ http://www.InstitutoNacionaldeCienciasForensesdeGuatemala.gob.gt/index.php?option=com_content&view=article&id=95&Itemid=95 consultado el 10/05/2014.

El perito por el de especialidad. Perito es declare sobre la base de sus conocimientos, o sea, dictamina es un experto, conocedor a fondo en alguna materia o ciencia, cuya actividad es vital en la resolución de conflictos; existen dos tipos de peritos: judiciales nombrados por el juez o de parte, a un perito judicial, profesional dotado de conocimientos especializados que suministra información u opinión fundada a los tribunales de justicia sobre los puntos litigiosos que son materia de su dictamen.

En España, “el perito tiene que tener certificados sus conocimientos, por lo que es necesario que aporte un título oficial o conocimientos del título oficial estatal de perito industrial, al de ingeniero técnico industrial”⁴².

⁴² Carlos. Caballeros. **Historia de los peritos titulados**. Pág. 12.

CAPÍTULO IV

4. Contabilidad forense

La relación entre los términos contables y de auditoría con lo forense se hace estrecha cuando se habla de evidencias de tipo penal, por lo tanto, se define inicialmente a la auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. También estudia las consecuencias de hechos que pueden ser delictivos o no, para aportar al juez las pruebas en donde se involucran registros de contabilidad, pruebas particularmente técnico científicas, de suma importancia en la época actual de pleno desarrollo científico de la investigación judicial. Esta disciplina es de carácter penal debido a su origen de orden procesal y penal, porque su aplicación científica contribuye para conocer los hechos y llegar a la penalidades determinada por los jueces.

La contabilidad forense se consideraba exclusiva como campo de acción en el sector público, pero en el sector privado, la sofisticación y velocidad que la globalización impone a los negocios y obliga a las compañías a prepararse con nuevos procedimientos y con la información adecuada para administrar los riesgos, utilizando para esto la contabilidad forense que se ha convertido en muy poco tiempo en la gran esperanza para descubrir y para prevenir los más variados delitos. El rol principal de la contabilidad forense trata de la aplicación del estudio de

hechos financieros a problemas legales, asistiendo a las compañías en la identificación de las áreas claves de inseguridad e implicarse en las investigaciones y en los procedimientos legales. El contador forense va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al ciento por ciento, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas, involucra por lo menos: análisis, cuantificación de pérdidas e investigaciones. A diferencia de la auditoría tradicional que se sustenta en la buena fe, en el negocio en marcha y en la evidencia para obtener "seguridad razonable". Por esto los campos de acción del auditor forense son especializados y con objetivos muy precisos. La contabilidad forense está orientada a las cortes (tribunales de justicia) y para servir como fuente de evidencia para éstas, está estrechamente vinculado con las acciones penales, por lo cual el contador forense debe basarse en los procesos judiciales determinados en la ley. Para descubrir las irregularidades, el contador forense hace las deducciones y relacionar las pistas descubiertas a los posibles motivos de las personas comprometidas en el fraude, está interesado en lo oculto o en revelar los aspectos de la evidencia examinada, busca descubrir anomalías y modelos de actuación, no siempre sabe lo que está buscando o por qué sendero particular debe seguir, pero debe confiar en su intuición o sospecha.

4.1. Normas generales o personales

Contabilidad investigativa es un proceso creativo compuesto por distintas etapas interrelacionadas, las cuales van desde la detección de una situación problemática, hasta la modificación socialmente útil de dicha situación en la práctica. El punto de

partida es la información que puede proceder de cualquier lugar, los medios y los métodos para identificarla y obtenerla son tan diversos como los aspectos que se investigan de acuerdo a al perfil y capacidad del profesional que se rige con las normas generales que describo a continuación.

1. Entrenamiento y capacidad profesional: "El examen debe de llevarse a cabo por una persona o personas que tengan el entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditores"⁴³
2. Independencia: "En todos los asuntos relacionados con El trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud, mental independiente"⁴⁴
3. Cuidado o Esmero Profesional: "Se ejercitará el cuidado profesional en la ejecución del examen y en la preparación del informe".⁴⁵

4.2. Normas de ejecución del trabajo

1. Planeamiento y supervisión: "El trabajo se planeará adecuadamente y se supervisará apropiadamente la labor de los ayudantes."⁴⁶

⁴³ Declaración sobre normas de auditoria, SAS 1, tercera impresión v-1976, página 4.

⁴⁴ *Idem.* Pág. 4.

⁴⁵ *Idem.* Pág. 5.

⁴⁶ *Idem.* Pág. 5.

2. Estudio y evaluación del control interno: "Deberá haber un estudio apropiado y evaluación del sistema de control interno existente como una base para confiar en él, y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría".⁴⁷

3. Evidencia suficiente y competente: "Se obtendrá material de prueba suficiente y adecuado, por medio de la inspección, observación, investigación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión en relación con los estados financieros que se examinan."⁴⁸

4.3. Normas de preparación del informe

1. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados: "El informe indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados."⁴⁹

2. "El informe indicara si dichos principios se han seguido uniformemente en el periodo actual, en relación con el periodo precedente"⁵⁰.

⁴⁷ Idem. Pág. 5.

⁴⁸ Idem. Pág. 5.

⁴⁹ Idem. Pág. 5.

⁵⁰ Idem. Pág. 5.

3. "Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario."⁵¹

4. El informe contendrá, ya sea una expresión de la opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, deben consignarse las razones que existan para ello.

En todos los casos en los que el nombre de un auditor se encuentre relacionado con estados financieros, el informe contendrá una indicación precisa y clara de la índole del examen del auditor, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que está contrayendo.

Siguiendo con el análisis del Artículo 46 del Decreto No. 20-2006, se puede observar que una de las partes más importantes del mismo es la relacionada con el inciso c) que textualmente dice: "Que verificó que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquiriente del producto o servicio, a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados; que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el Artículo 25 de esta ley, para efecto de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor

⁵¹ Idem. Pág. 5.

Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente, en su respectiva declaración.”

Debido a la responsabilidad que se adquiere si no se cumple con verificar y comprobar que las exportaciones cumplen a cabalidad con lo indicado en el mismo, es importante conocer lo que el diccionario de la Real Academia Española dice acerca de verificar, comprobar y certeza:

– Verificar:

1. (Del lat. *Verificare*.) tr. Probar que una cosa que se dudaba es verdadera.
2. Comprobar o examinar la verdad de una cosa.
3. Realizar, efectuar. Ú. t. c. prnl.
4. prnl. Salir cierto y verdadero lo que se dijo o pronosticó.

– Comprobar:

1. (Del lat. *comprobare*.) tr. Verificar, confirmar la veracidad o exactitud de alguna cosa.

– Certeza:

1. (De *cierto*.) f. Conocimiento seguro y claro de alguna cosa.

2. Firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar.

Como la ley no indica la forma de comprobar o verificar, esta puede ser por medios electrónicos, por comprobación personal en el lugar de la recepción de la mercadería, también se puede solicitar a firmas de auditoría que se encuentren en el país de destino de la mercadería que verifiquen que la misma fue recibida por el importador, o por cualquier otro medio que se considere conveniente.

La responsabilidad del auditor está relacionada directamente con obtener la certeza adecuada de que la mercadería fue recibida por el importador en el extranjero, de esa forma probar la exportación y que además que cumplió con verificar que éstas estén debidamente documentadas y los demás requisitos que ordena la ley.

En caso de no obtener la certeza adecuada lo conveniente es no externar su opinión al respecto, ya que el mismo artículo indica que existe responsabilidad civil y penal por falsedad, además de las sanciones que pueda establecer el tribunal de honor del Colegio al que pertenezca.

Como la administración tributaria tiene la capacidad de verificar la información que el Contador Público y auditor le presente en su dictamen, éste está obligado a la presentación de sus papeles de Trabajo cuando le son requeridos, y estos además constituyen su medio de defensa cuando en los mismos exista evidencia suficiente y competente de que el trabajo fue realizado de acuerdo a las normas de auditoria generalmente aceptadas y legislación aplicable. Cabe indicar que los papeles de trabajo son propiedad del auditor.

- Definición de papeles de trabajo: "Cédulas, análisis, transcripciones, memoranda, etc. Preparados o reunidos por un auditor mientras realiza un examen y que le sirven como base y referencia en relación con su informe".⁵²

Conceptos de técnica de auditoria, normas legales, principio de contabilidad y de legalidad: Definición de técnica de auditoria.

Son los métodos de investigación y prueba que el auditor usa para obtener evidencia suficiente y competente que fundamenten sus opiniones y conclusiones al realizar una auditoria.

⁵² Kohler, **Diccionario para contadores**. Pág. 401.

4.4. Definición de principios de contabilidad

“Cuerpo de doctrina asociado con la contabilidad que sirve de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos. Los axiomas de la contabilidad y los principios de los que han surgido de experiencias ordinarias, de precedentes históricos, de declaraciones de individuos y de organismos profesionales y de reglamentos de agencias o dependencias gubernamentales. La validez de los principios de contabilidad se apoye en su simplicidad, claridad y generalidad para reflejar las practicas corrientes y proporcionar orientación para la conducta moral de los profesionales en el ejercicio y para el desarrollo continuo de la profesión”⁵³

4.5. Normas internacionales de contabilidad

Las normas internacionales de contabilidad nacen de la necesidad, de que un mismo evento económico sea interpretado de la misma forma en cualquier parte del mundo.

Las NICS tienen como objetivo el formular y publicar estándares de contabilidad para ser observados en la preparación de estados financieros promoviendo su aceptación general.

⁵³ Kohler Pág. 432.

Guatemala adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad, según Resolución del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores el 8 de mayo del año 2,002, que modifica por sustitución el Artículo uno de la resolución de la Junta Directiva y adopta como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala lo establecido en el marco conceptual para la preparación de estados financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad que fueron emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad . Fue publicada en el Diario de Centro América Vol. CCLXIX, No. 58, del 16 de julio del año 2,002.

4.6. Contabilidad creativa

La problemática del maquillaje a los estados financieros tiene antigua data, y los expertos le han dado un nombre para referirse en más profundidad al tema, la llaman contabilidad creativa, comenzado a formar parte del lenguaje de contabilidad, causando un gran impacto en el ámbito económico, financiero y gerencial. Esto no quiere decir que la contabilidad creativa es un nuevo método de contabilidad, sino simplemente es un concepto que nace a partir de la tergiversación de los estados financieros, es decir, manipulación de la información contable con el fin de acomodar los resultados de una empresa, ahora bien, cabe preguntarse, ¿ es la contabilidad creativa un fraude?, podemos decir que de derecho se presume legitima pues está conforme a la ley, es decir, bajo las normas de contabilidad generalmente aceptadas. En cambio el fraude es engaño, una acción contraria a la ley o a los derechos por ella protegidos, pero si estas

prácticas que utilizan ciertos empresarios de maquillaje a su información contable se torna crítica, estaríamos frente lo que se conoce como fraude.

El maquillaje en los estados financieros ha ido aumentando su importancia hasta llegar a tener un impacto nunca antes registrado por su magnitud, por los montos involucrados y la cantidad de personas afectadas, abarcando tanto a inversionistas como al personal que trabajaba en ellas.

Aparentemente las normas y reglamentos establecidos en los ámbitos legal y profesional, no han tenido la eficacia deseada con respecto a las prácticas de C.C. (1), por lo que el adjetivo adecuado que se atribuye a la información financiera, puede ser clasificado bajo diversas y diferentes formas de interpretación.

Hacia una definición de contabilidad creativa, la cual consiste fundamentalmente en aprovechar los vacíos de la normativa legal en cuanto a las diferentes posibilidades de elección con el propósito de transformar la información contable que se presentan en los estados financieros de las empresas, de modo que reflejen la imagen deseada y no la real.

Este término se utiliza para describir el proceso mediante el cual los contadores y asesores utilizan sus conocimientos sobre las normas contables para "maquillar" las cifras reflejadas en la contabilidad de la empresa, sin dejar de cumplir los principios de

contabilidad. De esta manera, según se apliquen los criterios u otros aspectos de la contabilidad, los resultados pueden variar y ser más favorables para las organizaciones. La contabilidad creativa se encuentra en un ámbito gris cuyos límites van desde las prácticas éticas y correctas hasta la irregularidad o el fraude; se trata de un ámbito no delimitado y difícil de identificar para los auditores. Considerando que la base de estas prácticas es el engaño, la conclusión será la realización de un fraude.

Administración de la empresa, manipular las entidades bancarias para el otorgamiento de los créditos, engañar al fisco o lograr la adjudicación de concesiones importantes.

Entre las razones que tienen los directivos de las empresas que cotizan sus acciones, para intentar manipular las cuentas a través de la utilización de la contabilidad creativa destacan las siguientes:

1. Las empresas generalmente prefieren reflejar una tendencia estable en el crecimiento del beneficio, en lugar de mostrar unos beneficios volátiles con series de dramáticas subidas y bajadas.
2. Puede ayudar a mantener o incrementar el precio de las acciones, tanto reduciendo los niveles aparentes de endeudamiento, y por tanto, haciendo que la empresa parezca expuesta a un riesgo menor, como creando la apariencia de una tendencia del beneficio creciente.

3. Si los directivos están comprometidos en operaciones internas con las acciones de su empresa, pueden utilizar la contabilidad creativa para retrasar la llegada de la información al mercado, aprovechando la oportunidad para beneficiarse de su información privilegiada.

A mi juicio, la causa sustantiva que facilita la existencia de prácticas de contabilidad creativa nace del propio sistema contable. Si bien es cierto que quienes tienen a su cargo la emisión de normas contables, debieran promover el requisito de utilidad de la información financiera, en este afán, se ha dado lugar a mayor amplitud y diversidad en los criterios para la consecución de una razonable imagen patrimonial, económica y financiera de la empresa. En este sentido, puede observarse que el apego riguroso al cumplimiento normativo, no necesariamente transita por el mismo camino del principio de esencialidad (cumplimiento de la sustancia sobre la forma), a la vez que se generan otros, los aprovechados por la contabilidad creativa.

La contabilidad, tal y como está regulada actualmente, no refleja ni informa sobre la realidad, sino que sólo sigue las normas, dando lugar a unas cuentas anuales transformadas en las compañías. Esto se debe al predominio de una visión legalista a la hora de elaborar la contabilidad de las empresas, es decir, se prepara aplicando las normas, independientemente de cuál sea la realidad. Técnicas y métodos utilizados en la aplicación de la contabilidad creativa.

Existen diversas técnicas para la aplicación de la contabilidad creativa, es la misma situación que se presenta si se quisieran pagar pocos impuestos dentro de la legalidad.

Por tanto, una empresa que desee modificar sus resultados buscará en la normativa contable aquellas partes que no estén reguladas, tengan un tratamiento alternativo o sean temas en los que podamos ser optimistas o pesimistas a la hora de realizar unas previsiones de futuro.

También se realizan maquillajes a la hora de valorar los inventarios y el modo de reflejar las provisiones; en la forma de contabilizar las deudas, las diferencias de cambio, las operaciones fuera de balance, las obligaciones o las contingencias.

Otras empresas optan por la contabilidad creativa en los procesos de consolidación; en la reclasificación de activos y pasivos y a la hora de evaluar las pérdidas y ganancias, incluyendo gastos con cargo a reservas o en la estimación de los ingresos y gastos, entre otros.

En último lugar, también se emplea el maquillaje de las cifras cuando se preparan los informes de las memorias anuales de las empresas, los informes de gestión y los de auditoría.

En aquellos países en los cuales se han producido escándalos por la práctica de la contabilidad creativa, han puesto en evidencia las técnicas más utilizadas de la contabilidad creativa.

A continuación se presenta un resumen de dichas técnicas:

1. A veces la normativa existente permite elegir entre diferentes métodos contables para el registro de las transacciones contables. Por ejemplo, en algunos países europeos, una empresa puede elegir entre una política de saneamiento de los gastos de desarrollo en el mismo momento en que estos se producen o amortizarlos a lo largo de la vida del proyecto en cuestión. La empresa podrá elegir la política contable que le proyecte la imagen preferida.
2. Algunos registros contables implican una gran cantidad de estimaciones, opiniones y predicciones. En ciertos casos, como en la estimación de la vida útil de los activos fijos para calcular su depreciación, es normal que estas estimaciones se hagan internamente en la empresa y el contador creativo tiene la oportunidad o posibilidad de ser más o menos cauto u optimista en la estimación.
3. Se pueden registrar transacciones artificiales, tanto para manipular los importes en los balances, como para desplazar los beneficios entre los ejercicios contables.

Esto se consigue registrando dos o más transacciones relacionadas con una tercera parte, normalmente un banco.

Por ejemplo, supongamos que se arregla la venta de un activo a un banco y luego se contrata en régimen de leasing por el resto de la vida útil (operación conocida con el nombre de lease-back). El precio de venta de esta operación puede ponerse por encima o por debajo del valor actual del activo, porque la diferencia se puede compensar por unas mayores o menores cuotas de leasing.

4. En algunos casos pueden modificarse los criterios contables de un año a otro. El principio de uniformidad o consistencia establece que no se puede modificar los criterios contables de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se identificaran y justificaran en la memoria o informe contable.

5. Atascar los canales de producto terminado o materia prima. Es decir, persuadir al cliente que acepte nuestro producto aunque no lo necesite y lo almacene. De esta forma, aunque la venta se haga a crédito y el vendedor se comprometa a financiar los inventarios redundantes, se inflan las utilidades. Una variante de esta práctica es la de rentar almacenes para guardar el producto adquirido por empresas que son filiales ficticias.

6. Vender activos y no reportarlos como ingresos extraordinarios sino llevarlos a ingresos operativos. Con esta práctica, además, se da la impresión que se reduce el costo administrativo de la empresa con lo que parece elevarse su eficiencia.

7. Elevar las utilidades con las ganancias de capital registradas por los fondos de pensiones de los trabajadores de las empresas, administrados por ellas.

8. Inventar filiales entidades con propósitos específicos para esconder deuda y generar utilidades irreales.

9. Hacer intercambios de materia prima o producto terminado de características similares con empresas competidoras, llevando a utilidades de inmediato el producto de lo vendido y amortizando lo adquirido en plazos mucho más amplios.

Es obvio que todo este desorden ha revelado fallas en los ámbitos normativos y de supervisión que supuestamente impiden que se den malas prácticas y ha provocado todo tipo de recomendaciones por parte de los organismos gubernamentales para burocratizarlo aún más, en lugar de volverlo más ágil y eficiente.

Estas técnicas se ven resumidas en transacciones tan comunes como las siguientes:

1. Aumento o reducción de gastos.
2. Aumento o reducción de ingresos.
3. Aumento o reducción de activos.
4. Aumento o reducción de las reservas.
5. Aumento o reducción de deudas.
6. Reclasificación de activos o pasivos.
7. Información incluida en la memoria.
8. Presentación de la información.

Existen diversas formas de detectar con facilidad este tipo de maquillajes, siempre y cuando sean legales. Para ello se necesitará disponer de las cuentas anuales de cuatro o cinco años; observar si hay resultados extraordinarios y los de ejercicios anteriores para saber si han sido maquillados; analizar el informe de auditoría, con el fin de ver si hay cambios de criterios contables o salvedades y si el auditor ha informado de ello, así como de su influencia en el resultado final.

De esta misma manera, habrá que revisar los plazos de depreciación de los activos fijos y compararlo con otras empresas del sector para descubrir si deprecian en los mismos plazos y si adoptan políticas agresivas o conservadoras.

Es necesario además leer la memoria anual emitida por la alta gerencia y ver las normas de valorización utilizadas, verificar los movimientos de reservas; si han existido tratamientos o autorizaciones especiales y las provisiones que existen.

4.7. Dictamen pericial

Documento con el cual el perito produce, ante la autoridad competente que conoce del litigio o investigación, su juicio u opinión sobre los puntos controvertidos que le fueron sometidos y que servirá de base para forjar un criterio al juzgador.

Estudio científico-técnico presentado por peritos, sobre cuestiones que requieran conocimientos especializados en determinada materia. Debe ser claro y preciso, incluyendo reflexión, confrontación y crítica; fundado en los principios de la disciplina en cuestión, a efecto de que derive en una conclusión.

4.8. El perito

El perito forense es un profesional dotado de conocimientos especializados y reconocidos, a través de sus estudios superiores, que suministra información u opinión fundada a los tribunales de justicia sobre los puntos litigiosos que son materia de su dictamen.

Anterior a la creación del Instituto Nacional de Ciencias Forenses, la función de aportar prueba científica la tenía el Ministerio Público a través del departamento técnico científico y esto en algunos casos, tergiversaban los medios de prueba científico porque no existía la objetividad de las evaluaciones médico legales pero con la creación de esta institución se separa la función de investigar y la de realizar análisis técnicos o científicos para aportar pruebas en el proceso penal.

La corrupción es una de las principales causas del deterioro del patrimonio público. La auditoría forense es una herramienta para combatir este flagelo. La contabilidad forense es una alternativa porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

Presento el modelo de la contabilidad forense, sus características y su importancia como modelo de control y de investigación gubernamental, con el fin de tener una nueva herramienta que ayude a detectar y combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado.

El perito o sujeto investigador debe ser elegido como un elemento imparcial, debe ser competente, se requiere de un experto para exponerle a un juez percepciones

ordinarias que efectúe sobre determinados hechos, sino de emitir conceptos de valor técnico.

La aplicación de las normas legales aplicable le permitirán al contador forense sobre la base de su juicio profesional ejerza su labor en los casos de evidencia de corrupción, en el desarrollo de su trabajo, debe elaborar un informe especial con el sustento legal y técnico, las instancias correspondientes en estos casos la Súper Intendencia de Administración Tributaria para que se efectúen las acciones pertinentes en forma inmediata.

la importancia de contar con un laboratorio de contabilidad forense dentro del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala para que dicha institución pueda aportar medios de prueba al proceso para el esclarecimiento de los delitos cometidos en contra del régimen tributario.

Con medios de investigación eficaces sobre los indicios que se registran con ocasión de los delitos tributarios se podría contribuir a que las personas se abstengan de ejecutar conductas delictivas.

4.9. Necesidad de reformar el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala con el fin de crear el laboratorio de contabilidad forense.

Reglamento de Organización y Funcionamiento del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala:

Acuerdo del Consejo Directivo CD-INACIF-XX-XX

CONSIDERANDO:

Que es deber del Estado brindar seguridad a los ciudadanos para garantizar la dignidad del ser humano, el desarrollo pleno de sus potencialidades en sus manifestaciones políticas, económicas, sociales y culturales, y crear mecanismos o herramientas que faciliten la investigación de los delitos.

CONSIDERANDO:

Que el Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala es la institución que por mandato constitucional le corresponde el aporte de la prueba científica y ha realizado su mejor esfuerzo en materia peritación, para que todos y cada uno de los habitantes tengan acceso a los servicios que presenta la institución y que las opiniones que plasman en el dictamen sea de acuerdo con los avances científicos, tecnológicos y que

servirán para condenar o absolver a una persona o grupo de personas sea de acuerdo a una metodología actualizada respetando la dignidad humana.

CONSIDERANDO:

Que no obstante la importancia que ha tenido en nuestro país la las ciencias forenses, no se puede soslayar el hecho de que dichos no exista un laboratorio de contabilidad forense para aportar y atacar de una manera frontal los delitos que atentan contra la hacienda pública disminuyendo los ingresos tributarios.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el inciso f del artículo 8 y los artículos 47 y 19 de la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Ciencias Forenses .

ACUERDA

Reformar el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala:

CAPÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1. Se modifica el Artículo 7 el cual queda así:

Artículo 7. Se Adiciona la literal h)

H) Laboratorio de contabilidad forense quien se encargara de los análisis forenses correspondiente a la información contable

Artículo 2: El presente decreto entra en vigencia ocho días después de su publicación en el diario oficial.

Dado en la ciudad de Guatemala a los xx días del mes xx de xxx.

Publíquese y cúmplase.

El problema que se investigó radica en que en la actualidad el ente encargado de realizar la investigación en el proceso penal no cuenta con un método idóneo para el esclarecimiento de los delitos contra el régimen tributario ya que el Instituto Nacional de Ciencias Forenses dentro de su catálogo de servicios que presta no cuenta con la herramienta de contabilidad forense para descubrir las irregularidades que el contador de una empresa realiza para defraudar al fisco quedando en la impunidad dicha acción, esto porque no se cuenta con dicha sección.

Con la entrada en vigencia la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, dicha institución es la encargada de aportar la prueba científica, sin embargo han transcurrido más de seis años que dicha función fue trasladada al INACIF y hasta ahora no se cuenta con dicho laboratorio.

La contribución científica y legislativa de la creación del laboratorio de contabilidad forense dentro del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala; ya que el ente investigador se ven ilimitados en aplicar las normas; como es el caso de los delitos contra el régimen tributario sumado a esto el Ministerio Público ante la falta de dicho laboratorio trata de suplirlo a través de la utilización de consultores externos y peritos de la contraloría no siendo las personas e institución idónea para aportar la prueba científica que por ley le corresponde al Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La investigación surgió debido a la importancia del contorno social y observar que en la actualidad muchas personas se dedican a defraudar al fisco a través de la alteración de la contabilidad, debido a la falta de un proceso serio de investigación y herramientas necesarias, como un laboratorio de contabilidad forense dentro del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, para que dicha institución pueda aportar medios de prueba al proceso para el esclarecimiento de los delitos cometidos en contra del régimen tributario. Sin embargo, en la actualidad el ente encargado de realizar la investigación en el proceso penal no cuenta con un método idóneo para el esclarecimiento de los delitos contra el régimen tributario, ya que el Instituto Nacional de Ciencias Forenses dentro de su catálogo de servicios que presta, no cuenta con la herramienta de contabilidad forense para descubrir las irregularidades que el contador de una empresa realiza para defraudar al fisco quedando en la impunidad dicha acción.

Debido a que el Ministerio Público no cuenta con las suficientes herramientas de tipo forense para poder investigar y perseguir a las personas que se dedican a la defraudación tributaria, existe la necesidad de reformar la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Ciencias Forenses con la finalidad de crear el laboratorio de contabilidad forense para prevenir y combatir el saqueo de las arcas nacionales a través de la defraudación tributaria.



BIBLIOGRAFÍA

- BINDER BARIZZA, Alberto. **Programa para el mejoramiento de la justicia**. ILANUD San José de Costa Rica. 1991. (s.e.).
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Ed Helista. Buenos Aires, Argentina 1972
- Guía Conceptual del proceso penal**, Corte Suprema de Justicia, Guatemala, Diciembre 2000.
- GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 2a. ed. Ed. Palma, Buenos Aires, Argentina, 1970.
- HERNANDEZ GARCÍA, Javier, **Conocimiento científico y decisión judicial**. Noviembre, Madrid 2005.
- MADRAZO MAZARIEGOS, Sergio y Danilo. **El corazón del proceso penal**. Ed. Magna Terra. 2009.
- Manual del Fiscal, Ministerio Público**, Guatemala 2001.
- MARTINEZ SOLÓRZANO, Rossana. **Criminología y criminalística**, Ediciones especiales, Guatemala 2001.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero parte II-derecho tributario**. 2a. ed. Gráfica G & A Guatemala: 2003.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Ed. Helista. Buenos Aires, Argentina 1981.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Editorial Civitas, Madrid España. 2000.
- REYES CALDERÓN, José Adolfo. **Técnicas criminalísticas. Para el fiscal. Fiscalía General de la República de Guatemala**. C.A. Ed. Conceptos Lima y Thompson. 1998.



Legislación:

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

Convenio Americano de Derechos Humanos. (Pacto de San José de Costa Rica) Aprobada en la Conferencia de los Estados Americanos de San José de Costa Rica, 1969.

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

Ley Orgánica del Instituto Nacional de Ciencias Forenses de Guatemala, Decreto número 32-2006, del Congreso de la República de Guatemala, 2006

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

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

Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91 y sus reformas, 1991.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 27-92 y sus reformas, 1997.

Ley Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y su Reglamento. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 37-92 y sus reformas, 1992.

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 26-92 y sus reformas, 1992.