

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

**DESCONOCIMIENTO DE LAS NORMAS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO
TRIBUTARIO REGULADORAS DE LA ACCIÓN PENAL GUATEMALTECA**



ROCAEL LÓPEZGONZÁLEZ

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2015

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

**DESCONOCIMIENTO DE LAS NORMAS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO
TRIBUTARIO REGULADORAS DE LA ACCIÓN PENAL GUATEMALTECA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ROCAEL LÓPEZGONZÁLEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, noviembre de 2015

**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 Álvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

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).



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 18 de junio de 2015.**

Atentamente pase al (a) Profesional, ROSARIO GIL PEREZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ROCAEL LÓPEZ GONZÁLEZ, con carné 9016701,
 intitulado DESCONOCIMIENTO DE LAS NORMAS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO
REGULADORAS DE LA ACCIÓN PENAL GUATEMALTECA.

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.

[Signature]
DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 19 / 06 / 2015.

[Signature]
 Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Lic. ROSARIO GIL PEREZ
 Abogado y Notario





Licda. Rosario Gil Perez
Abogada y Notaria
Colegiada 3058

Guatemala 29 de julio del año 2015

Dr. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.

Distinguido Doctor Mejía Orellana:

Según nombramiento recaído en mi persona de fecha dieciocho de junio del año dos mil quince, asesoré la tesis del bachiller Rocael López González, con carné estudiantil 9016701 quien desarrolló el trabajo de tesis que se denomina: **“DESCONOCIMIENTO DE LAS NORMAS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO REGULADORAS DE LA ACCIÓN PENAL GUATEMALTECA”**; le doy a conocer:

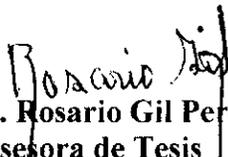
- a) La tesis determina un contenido científico y técnico, que señala con bastante claridad lo fundamental de analizar jurídicamente las normas del ordenamiento jurídico tributario en la sociedad guatemalteca.
- b) El sustentante desarrolló ampliamente los capítulos de su tesis, empleando distintos métodos y técnicas de investigación y para el efecto se basó en bibliografía de actualidad y en la normativa vigente en la sociedad guatemalteca, habiendo sido utilizada la siguiente metodología: método inductivo, el cual es determinante en establecer las normas tributarias; método deductivo, con el cual se indicaron sus características; y el analítico, indicó la legislación vigente. Las técnicas de investigación utilizadas durante el desarrollo de la tesis fueron la documental y fichas bibliográficas, las cuales fueron bastante útiles para la recolección de documentos bibliográficos de actualidad que se relacionan con el tema que se investigó.
- c) El sustentante se encargó de redactar su trabajo de tesis bajo los lineamientos estipulados y de conformidad con las anotaciones, modificaciones y sugerencias, para concluir en un informe final con aseveraciones certeras y valederas que permitieron redactar con un vocabulario acorde la definición de una introducción, desarrollo de capítulos, conclusión discursiva fundamentada, redacción y citas bibliográficas correctas.
- d) Las correcciones indicadas se realizaron durante la asesoría de la tesis y permitieron determinar los objetivos generales y específicos de la misma. También, la hipótesis que se presentó y formuló fue comprobada al dar a conocer los fundamentos jurídicos que informan las normas jurídico tributarias reguladoras de la acción penal. Se señala expresamente que entre la asesora y el sustentante no existe parentesco dentro los grados de ley.



Licda. Rosario Gil Perez
Abogada y Notaria
Colegiada 3058

La tesis reúne los requisitos legales del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Muy atentamente.


Licda. Rosario Gil Perez
Asesora de Tesis
Col. 3058

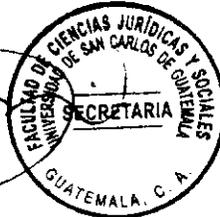
Lic. ROSARIO GIL PEREZ
Abogado y Notario



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala. 26 de agosto de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ROCAEL LÓPEZ GONZÁLEZ, titulado DESCONOCIMIENTO DE LAS NORMAS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO REGULADORAS DE LA ACCIÓN PENAL GUATEMALTECA. 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
[Handwritten signature]

[Large handwritten signature]


[Handwritten signature]
Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO






DEDICATORIA

A DIOS:

Por derramar tanta bendición en mi vida, a ti Dios padre todo poderoso, con gran humildad te dedico este acto por ser el centro de mi existencia.

A MIS PADRES:

Rocael López Cordova, gracias por enseñarme a ser responsable, a ser un hombre de bien con tus ejemplos de trabajo y sobre todo la honestidad en que has manejado tu vida; Rosa María "mami", desde pequeño siempre estuviste apoyando mis sueños y enseñándome a ser persona de bien. Los amo y espero que esto les llene de orgullo.

A MI ESPOSA:

Karla Lissette "Lissettia", gracias por tu amor, comprensión y compañía, por motivarme y apoyarme incondicionalmente para lograr este triunfo, te amo y no habrá manera de compensar todo lo que has mejorado en mí, estoy orgulloso de tener la esposa que Dios me dio y del hombre que me he convertido a tu lado.

A MIS HIJAS:

Andrea María y Alejandra Lissette, que este logro sea para ustedes un ejemplo de superación y perseverancia, gracias por llenar mi vida de alegría, amor y cariño, son mis dos tesoros, las amo.

A MIS SUEGROS:

Carlos Humberto (Q.E.P.D.) y María Flerida (Q.E.P.D.), sus palabras de aliento, consejos y su calidez de padres que adoptaron conmigo; desde el cielo sé que sonríen por este triunfo. Dios los bendiga por todo su apoyo.

A MI HERMANA:

Rouscely, tu apoyo incondicional tiene un merito que no te imaginas, gracias por cuidar



DEDICATORIA

A DIOS:

Por derramar tanta bendición en mi vida, a ti Dios padre todo poderoso, con gran humildad te dedico este acto por ser el centro de mi existencia.

A MIS PADRES:

Rocael López Cordova, gracias por enseñarme a ser responsable, a ser un hombre de bien con tus ejemplos de trabajo y sobre todo la honestidad en que has manejado tu vida; Rosa María "mami", desde pequeño siempre estuviste apoyando mis sueños y enseñándome a ser persona de bien. Los amo y espero que esto les llene de orgullo.

A MI ESPOSA:

Karla Lissette "Lissettia", gracias por tu amor, comprensión y compañía, por motivarme y apoyarme incondicionalmente para lograr este triunfo, te amo y no habrá manera de compensar todo lo que has mejorado en mí, estoy orgulloso de tener la esposa que Dios me dio y del hombre que me he convertido a tu lado.

A MIS HIJAS:

Andrea María y Alejandra Lissette, que este logro sea para ustedes un ejemplo de superación y perseverancia, gracias por llenar mi vida de alegría, amor y cariño, son mis dos tesoros, las amo.

A MIS SUEGROS:

Carlos Humberto (Q.E.P.D.) y María Flerida (Q.E.P.D.), sus palabras de aliento, consejos y su calidez de padres que adoptaron conmigo; desde el cielo sé que sonríen por este triunfo. Dios los bendiga por todo su apoyo.

A MI HERMANA:

Rouscely, tu apoyo incondicional tiene un merito que no te imaginas, gracias por cuidar



a mis dos tesoros cuando más lo necesitábamos.

A MIS CUÑADOS:

Lorena y Carlos, en las buenas y en las malas, comparto este logro con todo mi corazón, Dios bendiga sus pasos y les dé mucho más.

A MIS COMPAÑEROS:

Por compartir los retos que depara ser estudiantes, y mejorar para ser mejor personas gracias por compartir esta experiencia.

A MIS DOCENTES:

Aquellos que de forma especial forjan las decisiones que hay que tomar, para ser profesionales de bien y éxito.

A MIS AMIGOS:

Especialmente al decano Avidán Ortiz y su esposa Patricia de Ortiz, debido a que cuando lo necesité ahí estaban reprimiéndome o aconsejándome para ser mejor persona, no tengo como agradecer sus palabras, Dios los bendiga mucho.

A MI FRATERNIDAD:

A la gran familia de fraternidad universitaria, por sellar lasos de lealtad y perseverar en los ideales que la formaron para crear una sociedad mas consiente y social.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala y especialmente a mi Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitirme estudiar y formarme en sus aulas.



PRESENTACIÓN

El tema se denomina desconocimiento de las normas del ordenamiento jurídico tributario reguladoras de la acción penal guatemalteca y señaló que el análisis de las características de las normas del ordenamiento jurídico tributario es esencial, así como su influencia sobre el sistema nacional, para el cumplimiento de la función recaudatoria. El contenido abordado en el trabajo de tesis llevado a cabo, señala los fundamentos jurídicos de la normatividad tributaria del país, mediante un estudio llevado a cabo durante los años 2012-2014 en el territorio de la República guatemalteca. La naturaleza jurídica del trabajo de tesis es pública y se enmarca dentro de la investigación cualitativa.

Los litigios tributarios son constitutivos de la vía de rendición de cuentas sobre la condición del marco jurídico tributario, evidenciándose con ello la necesidad de que la administración tributaria cuente con un sistema de indicadores permanentes que permitan monitorear el valor agregado de las instancias administrativas y judiciales para la revisión de los actos de determinación de las obligaciones tributarias.

Para robustecer la seguridad jurídica y la justicia tributaria, se tiene que incluir de manera expresa en el texto constitucional la enunciación de los principios de justicia tributaria material y formal, con la finalidad del fortalecimiento del equilibrio entre la potestad impositiva del Estado y los derechos y garantías de los contribuyentes.



HIPÓTESIS

Lo órganos de administración tributaria tienen que fundamentarse en un marco jurídico consistente y claro, para la recaudación, fortalecimiento del presupuesto y facilitación de la integración tributaria, garante del proceso de homologación técnica entre las normas y procedimientos indispensables de las gestiones normativas, para una correcta fiscalización de los tributos en Guatemala.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La metodología empleada en el presente trabajo de tesis se fundamentó en el método inductivo, deductivo y comparativo de las normas constitucionales, legales y reglamentarias, así como de la jurisprudencia administrativa y judicial en el campo tributario. Debido a la amplitud del tema jurídico tributario y de las limitaciones propias de la investigación llevada a cabo, el análisis realizado busca ofrecer una perspectiva técnica para la discusión del tema denominado desconocimiento de las normas del ordenamiento jurídico tributario reguladoras de la acción penal guatemalteca.

Un marco jurídico legal que le asegure al sujeto pasivo instancias de discusión suficientes e imparciales, con funcionarios y jueces técnicamente adecuados y procedimientos que resguarden de manera adecuada el derecho de defensa, permite asegurarle a ese sujeto y a toda la sociedad civil, la sensación de que el sistema tributario es justo.

El aporte de la tesis, señaló que la referencia cotidiana a la cultura tributaria es acertada en el sentido de que si todas las personas manejan un lenguaje formal del marco jurídico tributario, se contará con conocimiento de la normativa tributaria guatemalteca, siendo esencial la integración y homologación de la tributación interna.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. La norma jurídica.....	1
1.1. Conceptualización.....	1
1.2. Importancia.....	2
1.3. Clasificación.....	2
1.4. Validez de las normas jurídicas.....	6
1.5. Distinción con otras reglas.....	8
1.6. Aplicación del derecho.....	9
CAPÍTULO II	
2. Acción penal.....	13
2.1. Definición.....	18
2.2. Momentos de la acción penal.....	18
2.3. Naturaleza jurídica.....	19
2.4. Características.....	21
2.5. Acción pública.....	23
2.6. Acción penal pública dependiente de instancia particular.....	26
2.7. Delitos de acción privada.....	27
2.8. Principio de oportunidad.....	28



CAPÍTULO III

Pág.

3.	Normas del ordenamiento jurídico tributario.....	31
3.1.	Calificación tributaria.....	32
3.2.	Interpretación de normas tributarias.....	34
3.3.	La analogía en materia tributaria.....	38
3.4.	Conflictividad en la aplicación de la norma tributaria.....	40
3.5.	Juicio de adecuación.....	41
3.6.	Efectos tributarios.....	42
3.7.	Simulación en materia tributaria.....	44

CAPÍTULO IV

4.	Desconocimiento de las normas del ordenamiento jurídico tributario reguladoras de la acción penal.....	49
4.1.	Marco jurídico legal.....	49
4.2.	La administración tributaria.....	50
4.3.	Fenómeno litigioso tributario.....	52
4.4.	Influencia jurisprudencial.....	54
4.5.	El desconocimiento de las normas del ordenamiento jurídico tributario reguladoras de la acción penal guatemalteca.....	55
	CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	77
	BIBLIOGRAFÍA.....	79



INTRODUCCIÓN

El tema de tesis fue desarrollado debido a la importancia de dar a conocer el actual desconocimiento del marco jurídico tributario guatemalteco y señala a su vez la influencia que debe tener en el sistema tributario nacional, para el efectivo cumplimiento de la función recaudatoria.

La función del sistema tributario es referente a la recaudación de los recursos que se necesitan para poder financiar el gasto que ha sido generado por la actividad del Estado, siendo dicha función recaudatoria, no absoluta, ni arbitraria, debido a que busca el respeto de los derechos del contribuyente, así como también del régimen democrático.

La acción penal es una actividad abstracta que necesita el pronunciamiento de la jurisdicción sobre una noticia del delito y reviste de determinadas características o cualidades, como las siguientes: publicidad, oficialidad, obligatoriedad, irrevocabilidad, indivisibilidad y unicidad.

El derecho de penar es correspondiente al Estado guatemalteco, tal y como se demostró con los objetivos planteados, aunque el mismo supedita por completo su actuación a un requerimiento anterior, como ocurre con las acciones dependientes de instancia particular, para que se ceda la facultad de inicio y ejercicio de la acción al particular que haya sido afectado, como sucede en las acciones privadas.

El sistema tributario del país, se fundamenta en la permanente interacción de la estructura tributaria tal como se comprobó con la hipótesis formulada, relativa a que los tributos cubren distintas manifestaciones económicas de la administración tributaria, lo cual consiste en la entidad encargada de gestionar su recaudación; y del marco jurídico tributario, relativo a la concreción de los diversos niveles del ordenamiento jurídico y de las normas que rigen la cobertura y aplicación de cada tributo, así como de las potestades y funciones de la administración tributaria, para garantizar su recaudación y



la interpretación de esas normas jurídicas por parte de las instancias administrativas y judiciales competentes. Las secciones dedicadas a la legislación tributaria discuten aspectos que se encargan de evidenciar la necesidad de la homologación, para el perfeccionamiento del marco jurídico tributario y de la positiva incidencia de los elevados índices para el cumplimiento voluntario.

La interrelación económica entre los tributos internos y externos es la que justifica un control y una fiscalización debidamente integrada, así como un marco jurídico homologado, complementario y coherente. Pero, cada vez se considera mayormente que la fragmentación de la gestión de los tributos internos, es la que origina grandes distorsiones, duplicidad de los costos, así como ineficiencias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La división de los capítulos se llevó a cabo de la siguiente forma: el primer capítulo, es referente a la norma jurídica, conceptualización, importancia, clasificación, validez de las normas jurídicas, distinción con otras reglas y aplicación del derecho; el segundo capítulo, indica la acción penal, definición, momentos de la acción penal, naturaleza jurídica, características, acción pública, acción penal pública dependiente de instancia particular, delitos de acción privada y principio de oportunidad; el tercer capítulo, establece las normas del ordenamiento jurídico tributario, calificación tributaria, interpretación de normas tributarias, analogía, juicio de adecuación, efectos tributarios y simulación en materia tributaria; y el cuarto capítulo, determina el desconocimiento de las normas del ordenamiento jurídico tributario reguladoras de la acción penal. Se emplearon los métodos sintético, inductivo y deductivo. Las técnicas utilizadas fueron la documental y de fichas bibliográficas.

El desarrollo del sistema tributario se encuentra bajo la dependencia del debido desarrollo y mejoramiento del marco jurídico, para así poder alcanzar mejores resultados en relación a su esencial finalidad de recaudación, siendo esencial el conocimiento de las normas jurídicas tributarias de Guatemala.



CAPÍTULO I

1. La norma jurídica

El derecho es referente a un conjunto de normas y a un instrumento de dominación y control social, para la ordenación de la razón encaminada a alcanzar el bien común, encontrándose todos los fenómenos jurídicos reducidos a términos normativos y dentro de la comunidad jurídica, en donde existe consenso, en cuanto a que el derecho se expresa en normas y a su vez, las mismas se construyen con el lenguaje, lo cual obliga a su análisis.

Las normas jurídicas, no son correspondientes de manera general, ni a la función informativa ni a la expresiva, debido a que en su mayor parte se corresponden con la función directiva o prescriptiva y algunas de ellas, se encuentran dentro de la función operativa.

1.1. Conceptualización

Las normas jurídicas son aquellas normas del comportamiento, que imponen deberes o confieren derechos, siendo las mismas de carácter unilateral, interno, autónomo e incoercible. Por lo general, en las normas jurídicas siempre existe otra persona, generalmente una autoridad, la cual puede exigir su cumplimiento. Las mismas, cuentan con una estructura imperativa relacionada con la imposición de deberes a otro y correlativamente a la concesión de un derecho subjetivo del que puede exigir.



"Son referentes, a los actos externos de las personas y a los de carácter íntimo, pero solamente en relación a que poseen trascendencia para la colectividad, o sea, de que son tendientes a la existencia y realización de valores colectivos de carácter social y no principalmente individual".¹

Una norma jurídica es una regla encaminada a la ordenación del comportamiento humano, prescrita por una autoridad cuyo incumplimiento puede llevar aparejada una sanción.

1.2. Importancia

La norma jurídica consiste en una de las piedras angulares del derecho, haciéndose la observación que la vida del hombre, gira en torno a la construcción de razonamientos lo suficientemente capaces de contener los deseos de los demás de invadir el campo ajeno. La construcción de la sociedad moderna y actual, se presenta sobre la base de las normas jurídicas, y es a partir de su creación cuando el ser humano comienza a crear el orden social.

1.3. Clasificación

Es de importancia dar a conocer la clasificación de las normas jurídicas, siendo la misma la siguiente:

¹ Margáin Moschetti, Jorge Mario. **Normas jurídicas**. Pág. 56.



a) Por el sistema al cual pertenecen: pueden ser nacionales, extranjeras y uniformes.

- Nacionales: son aquellas que se aplican en principio en el territorio nacional, aunque pueden ser aplicadas excepcionalmente en territorio extranjero, en algunos supuestos que derivan de los conflictos de leyes.

- Extranjeras: son normas jurídicas que rigen para un territorio no nacional, a pesar de que también existen excepciones y en determinadas ocasiones pueden aplicarse en territorio nacional.

- Uniformes: son aquellas normas jurídicas comunes a sistema de distintos países y territorios.

b) Por su fuente: son formales y jurisprudenciales.

- Formales: pueden tener su origen en actos del poder legislativo y se denominan leyes.

- Jurisprudenciales: se fundamentan en decisiones de los tribunales de justicia del país.

c) Por su ámbito espacial de validez: cuando son referentes a la porción del espacio, en el cual un precepto puede ser aplicable.



- d) Por su ámbito temporal de validez: se encuentra integrado por el tiempo en el cual la norma jurídica observa su vigencia, y pueden ser de vigencia determinada o indeterminada. En las primeras, su ámbito de validez temporal se encuentra previsto de antemano; y en las segundas, no existe un plazo de vigencia definido.
- e) Por su ámbito personal de validez: las normas pueden ser generales y particulares.
- Generales: son referentes a diversos sujetos normativos a todos los ámbitos comprendidos dentro de la clase designada en la norma, tal como ocurre en las leyes o a un sujeto individualizado, como en las sentencias en donde se particulariza a los sujetos normativos.
 - Particulares: pueden ser públicas y privadas. Las públicas, son aquellas que entrañan actos de autoridad; y las privadas, son las que derivan de actos como los convenios, contratos y testamentos.
- f) Por su jerarquía: pueden ser del mismo rango, relaciones de coordinación o de distinto rango y relaciones de supra o subordinación.

La teoría moderna de la jerarquía normativa, señala que el sistema jurídico es un sistema dinámico, en el cual las normas de menor jerarquía son referentes a la aplicación o consecuencia de las normas de mayor jerarquía.



El orden jurídico es referente a una larga jerarquía de preceptos, cada uno de los cuales desempeña un doble papel. En relación a los que se encuentran subordinados tienen carácter normativo; en cuanto a los supraordinados son un acto de aplicación.

"Las únicas normas que no tienen un doble carácter, son las normas fundamentales del sistema que únicamente tienen carácter normativo, y las normas inferiores del sistema de las que no se pueda derivar otra norma y que únicamente constituyen un acto de aplicación".²

- g) Por su sanción: las normas jurídicas pueden ser perfectas, más que perfectas y menos que perfectas.
- Perfectas: son aquellas cuya sanción consiste en la inexistencia o nulidad de los actos que vulneran la imposición de un castigo.
 - Más que perfectas: son las que implican en caso de violación, además de la inexistencia o nulidad del acto o la sanción, una reparación pecuniaria.
 - Menos que perfectas: son las que su violación no entraña que el acto deje de producir efectos jurídicos, pero que, hacen al responsable acreedor a un castigo.
- h) Por su cualidad: pueden ser positivas y negativas.

² Ibid. Pág. 59.



El orden jurídico es referente a una larga jerarquía de preceptos, cada uno de los cuales desempeña un doble papel. En relación a los que se encuentran subordinados tienen carácter normativo; en cuanto a los supraordinarios son un acto de aplicación.

"Las únicas normas que no tienen un doble carácter, son las norma fundamentales del sistema que únicamente tienen carácter normativo, y las normas inferiores del sistema de las que no se pueda derivar otra norma y que únicamente constituyen un acto de aplicación".²

- g) Por su sanción: las normas jurídicas pueden ser perfectas, más que perfectas y menos que perfectas.
- Perfectas: son aquellas cuya sanción consiste en la inexistencia o nulidad de los actos que vulneran la imposición de un castigo.
 - Más que perfectas: son las que implican en caso de violación, además de la inexistencia o nulidad del acto o la sanción, una reparación pecuniaria.
 - Menos que perfectas: son las que su violación no entraña que el acto deje de producir efectos jurídicos, pero que, hacen al responsable acreedor a un castigo.
- h) Por su cualidad: pueden ser positivas y negativas.

² **Ibid.** Pág. 59.



- Positivas: son las que permiten determinada conducta, ya sea acción u omisión.

- Negativas: son las que prohíben determinados comportamientos.

- i) Por sus relaciones con la voluntad de los particulares: pueden ser taxativas y dispositivas.

- Taxativas: son aquellas que obligan en todo caso a los particulares, independientemente de su voluntad.

- Dispositivas: son las normas jurídicas que pueden dejar de aplicarse por voluntad expresa de las partes a una situación jurídica concreta.

Se dividen a su vez en interpretativas, las cuales son de utilidad para la interpretación de la voluntad de las personas que han intervenido en una negociación jurídica; y supletorias, las que se aplican en ausencia de una regulación legal especial estipulada mediante los contratantes.

1.4. Validez de las normas jurídicas

La validez de las normas jurídicas tiene relación con la eficacia y justicia o legitimidad de las normas. Las misma, señala que la norma tiene que ser creada en la forma y siguiendo el procedimiento establecido a través del ordenamiento jurídico para la creación de normas, así como también tomando en consideración que además de



haber sido creada en la forma y continuando con el procedimiento establecido, es dictada o aprobada por una autoridad competente.

"Para que la norma jurídica tenga validez, no únicamente tiene que ser promulgada por los órganos competentes y continuando con el procedimiento y la forma establecida, sino también en cuanto a su contenido no se puede oponer a las normas de mayor rango, esencialmente las constitucionales, pero se tiene que hacer la aclaración de que la coherencia tienen funcionalidad como criterio lógico y no axiológico, lo cual resulta ser un contrasentido, ya que la misma no puede ser referida exclusivamente a elementos lógicos, sino principalmente axiológicos o superiores al sistema".³

Cuando la norma es creada y reconocida por las autoridades como perteneciente al sistema jurídico es norma válida y como tal tiene que ser aplicada por los órganos del Estado. Ello, consiste en la validez que deriva de las autoridades y no de la ciudadanía, la cual a través de la historia de la humanidad, se ha encargado del favorecimiento de los regímenes no democráticos que se han presentado y que han sostenido la obediencia y la validez de las normas jurídicas que disputan con los derechos humanos y con la voluntad de las personas.

La eficacia se puede determinar en relación con el nivel del cumplimiento voluntario de las normas y también se puede analizar desde la actividad de las autoridades que

³ Pérez Méndez, María Carolina. **La norma jurídica**. Pág. 78.



aplican el derecho, o sea, de su nivel de aplicación u observancia forzosa en la sociedad guatemalteca.

Es notorio, que el derecho será más fuerte y sólido en las sociedades en las cuales existe el cumplimiento voluntario de los ciudadanos a sus normas y no en aquellas en donde es impuesto.

Una validez eminentemente fáctica, es representativa de una zona intermedia que no permite el cumplimiento de las normas. El derecho consiste en el hecho social en la forma que se le otorga a una norma jurídica, de conformidad con un determinado sistema de valores éticos.

1.5. Distinción con otras reglas

Las normas jurídicas se diferencian de otras reglas de conducta debido a su carácter heterónomo, ya que es impuesto por otro; bilateral, frente al sujeto obligado al cumplimiento de la norma, existiendo otro facultado para exigir su cumplimiento; coercible, ya que es exigible por medio de sanciones debido a la posibilidad legítima de tener que recurrir a la utilización de la fuerza socialmente organizada en caso de su incumplimiento; y externa, ya que importa el cumplimiento de una norma, al no encontrarse convencido de la misma.

Las mismas, pueden claramente diferenciarse de las reglas de derecho, debido a que las primeras cuentan con una intencionalidad prescriptiva, mientras que las reglas



tienen carácter descriptiva. También, el término se encuentra bien relacionado con el de derecho. A ello, se le puede atribuir diversos sentidos, siendo uno de ellos el del ordenamiento o sistema de normas jurídicas.

"La relación que existe entre el ordenamiento jurídico y la norma es la relacionada con el todo y con una parte. Ello es de carácter cuantitativo, debido a que el ordenamiento jurídico se encuentra formado por un conjunto de normas jurídicas y es bien común que se confunda la conceptualización de norma jurídica con la de ley o legislación".⁴

La ley es un tipo de norma jurídica, pero no todas las normas son leyes, debido a que también los reglamentos son normas jurídicas, así como también cualquier acto administrativo que genere obligaciones o derechos.

También, son normas jurídicas aquellas que emanan de actos y contratos celebrados entre los particulares o entre estos y los organismos públicos, cuando los mismos llevan a cabo sus actuaciones con los particulares, sujetándose para el efecto a las prescripciones de derecho.

1.6. Aplicación del derecho

No es posible la aplicación de una norma jurídica si anteriormente no se ha comprendido su significado. La interpretación puede ser más o menos compleja en

⁴ **Ibid.** Pág. 90.



función de determinadas circunstancias pero, en todo caso, resulta imprescindible, como consecuencia de la estructura abierta de los actuales sistemas jurídicos.

Cuando se emplea el término aplicación, se está pensando en la existencia de un conjunto de normas y principios de la más variada naturaleza que integran un determinado ordenamiento jurídico, o sea, que se encuentran vigentes y que son válidas. En principio, esas normas son las que los jueces tienen que interpretar y aplicar a los casos que se le presenten.

"El material normativo constituye en dicho sentido el objeto del que de forma necesaria tiene que partir del intérprete. Por ello, todos los jueces y otros operadores que aplican el derecho se encuentran ante algo que les viene otorgado. Justamente, las normas y los principios es lo que se tienen que aplicar y por ello su actividad se encuentra limitada originalmente al marco de un determinado sistema legal".⁵

Dicha limitación, significa que su actividad se encuentra condicionada, al menos en alguna medida, por la presencia de un derecho al cual se encuentra vinculado y en cuya creación no ha participado. Al juez se le ofrecen y se le imponen una serie de diversos materiales normativos, con los cuales se tiene que trabajar al momento de la toma de decisiones y para la resolución de casos concretos.

Es cierto que pueden existir interpretaciones discrepantes, cuya existencia se tiene que encargar de demostrar la práctica cotidiana de los tribunales. Pero, en determinadas

⁵ **Ibid.** Pág. 96.



ocasiones y en relación con determinados asuntos, existe una interpretación autorizada que es la que fija el sentido y significado de las normas jurídicas.

Las sentencias que dichos órganos dictan estableciendo la forma en la cual tiene que ser interpretada una determinada norma jurídica, vinculan a todos los tribunales de forma que en el futuro cualquier decisión tiene que ajustarse al contenido de dicha jurisprudencia.

La interpretación y aplicación del derecho, ha sufrido importantes modificaciones como consecuencia del cambio de contenido de los sistemas jurídicos. Cuando la interpretación se lleva a cabo en el proceso de aplicación del derecho, no puede ser concebida como una pura actividad de conocimiento, porque el sujeto que interpreta también decide, y consecuentemente, debe elegir entre las distintas alternativas.





CAPÍTULO II

2. Acción penal

"La acción es referente a una categoría única y pura desde el punto de vista de la teoría general del proceso, la cual tiene relación con la jurisdicción en la medida que integra el servicio de justicia que presta el Estado. Consiste en un presupuesto necesario de la jurisdicción, debido a que la función jurisdiccional permanece inmóvil, mientras no reciba un estímulo externo que le permita encontrarse en movimiento".⁶

La conceptualización de acción penal, ha sido motivo de variadas interpretaciones legales desde que surgió en el derecho romano el nombre de *actio*, hasta la actualidad, en donde como resultado de la evolución doctrinal, se han formulado distintas proposiciones en relación a ello.

Después de la organización estatal, con la finalidad de garantizar el orden y la paz de la sociedad, no se le permitió a las personas poder hacerse justicia por su propia mano, motivo por el cual se creó la acción en sentido jurídico, para que los correspondientes órganos estatales fueran los únicos con potestad de imponer sanciones a los infractores de las normas jurídicas. El concepto jurídico de la acción surgió con el nacimiento del proceso, donde la facultad de obrar se sustituyó por la de hacer obrar o de pedir que se obre. Con motivo de ello, se ha establecido que la acción viene a constituirse en el sustituto de la venganza.

⁶ Ramos Hernández, Juan Pablo. **La acción penal**. Pág. 91.



El derecho de acción es un derecho subjetivo individual, frente al Estado y busca la intervención y prestación de la actividad jurisdiccional, para la efectiva declaración de certeza de los intereses tutelados en abstracto por el derecho objetivo.

"Acción es un derecho público y abstracto cuya finalidad consiste en una prestación. Se refiere a un derecho autónomo, debido a que el interés que el mismo resguarda no es el interés sustancial deducido en la *litis*, sino que es referente a la justa compensación de la *litis*. Si el interés tutelado con la acción, consiste en un interés esencialmente público, entonces la acción debe ser concebida como un ejercicio privado de una función de carácter público".⁷

Consecuentemente, la acción es un derecho público y subjetivo del accionante para exigir al órgano jurisdiccional, la emisión de una resolución que se encuentre debidamente motivada y congruente a que se pronuncie sobre la procedencia o no de su solicitud para comenzar el proceso.

A pesar de que la acción como concepto de la teoría general del proceso es unitaria, también adquiere características bien especiales, debido a que su origen se encuentra en la configuración de un probable hecho delictivo.

El ejercicio de la acción, permite que el Estado, en utilización de su *ius imperium*, pueda encargarse de la resolución del conflicto que se presenta por la comisión de un ilícito penal.

⁷ *Ibid.* Pág. 100.



La acción penal consiste en la potestad de promoción de las decisiones del órgano jurisdiccional, respecto a determinadas relaciones del derecho penal. El ejercicio de la acción penal domina y otorga carácter a todo el proceso, debido a que lo comienza y posteriormente hace que avance a la resolución del conflicto generado por el delito. El proceso, sin el debido ejercicio legítimo de la acción penal, no puede surgir o continuar su camino.

La misma, es ejercida en los delitos públicos, mediante una denuncia debidamente formalizada o de disposiciones de formalización y continuación de la investigación preparatoria, por parte del Ministerio Público.

En los delitos de acción privada, se ejerce mediante la querrela interpuesta por el agraviado.

A diferencia del proceso civil, el ejercicio de esta acción no busca una resolución sobre el fondo del asunto, ni menos una resolución de contenido concreto, sino que, debido a la existencia de determinados indicios racionales de criminalidad, se configura mediante un *ius ut procedatur*, o sea, de un derecho de acceso al proceso que pueda satisfacerse con la práctica de aquellas diligencias encaminadas a la averiguación del hecho y a la identificación del sujeto activo del delito.

La acción no puede tomarse en consideración como un derecho a que se dicte una sentencia condenatoria o una pena determinada, ni como un derecho a que se lleve a cabo todo el proceso y a que se dicte en él una sentencia de fondo; debido a que el



derecho de acción puede darse por satisfecho, si únicamente se expiden resoluciones motivadas, denieguen la incoación del procedimiento preliminar o instrucción por considerar que el hecho afirmado no es constitutivo de actuaciones ilícitas.

De manera tradicional, se sostiene que la acción consiste en el poder jurídico de carácter público, que se encuentra vinculado con el ordenamiento objetivo, con la finalidad de obtención de una resolución acorde a la pretensión deducida y consiste en el reclamo de la actividad jurisdiccional desplegada mediante el proceso.

"Los orígenes de la acción penal, se remontan a los tiempos en los cuales el Estado se hizo acreedor del monopolio del uso de la fuerza, al inaugurar la acción penal, la cual se encargó de reemplazar la autodefensa, al ser el Estado quien asumió la defensa y el resarcimiento de sus ciudadanos".⁸

La acción penal permite la admisión de los intereses que se encuentren en juego dentro del proceso penal.

En la legislación guatemalteca se dividen en acción pública, acción pública dependiente de instancia particular o que necesiten de autorización estatal y en acción privada.

Lo que importa es la manera en la cual se les clasifique, y ello debe ser tomado en consideración para indicar que no importando cuál sea la modalidad de ejercicio, las mismas serán de carácter público.

⁸ Barrientos Pellecer, César. **La acción penal**. Pág. 35.



La misma, supone el ejercicio del poder por parte del Estado y un derecho a la tutela cometido contra su persona y se refiere a una de las formas estatales para el restablecimiento de la paz social alterada.

La promoción de la acción penal puede ejercerse por el poder estatal y por los particulares.

Después de comenzada la acción penal, su primera etapa es relativa a la investigación, o sea, a la búsqueda de los medios probatorios; a la persecución o ejercicio de la acción ante el tribunal competente; y a la acusación, que es la que exige la sanción.

Después, durante el juicio cada uno de esos pasos es concretado y en fundamento a la acción, el juez se tiene que encargar de dictar la correspondiente resolución, de acuerdo a lo estipulado por las normas jurídicas vigentes. La misma, es aquella que se origina a partir de un delito y que supone la imposición de un castigo al responsable de conformidad con lo estipulado legalmente. De esa forma, la acción penal consiste en el punto de partida del proceso judicial.

El Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala estipula en el Artículo 24: "Clasificación de la acción penal. La acción penal se ejercerá de acuerdo a la siguiente clasificación:

1. Acción pública.
2. Acción pública dependiente de instancia particular o que requiera autorización estatal.



3. Acción privada".

2.1. Definición

La acción penal es el ejercicio de la potestad jurídica, de carácter público, mediante la cual se promueve la actividad jurisdiccional objetiva, con la finalidad de obtener una resolución acorde a la pretensión deducida.

"Acción penal es el poder de perseguir, ante los tribunales de justicia, el castigo de los responsables de un delito, es decir que la acción penal es el medio de hacer valer la pretensión represiva".⁹

Es referente a un derecho, facultad o poder, siendo la misma una actividad que motiva y pone en movimiento otra actividad, que es la jurisdiccional, para que mediante la misma, se declare la existencia de un determinado derecho concreto que haya sido determinado.

2.2. Momentos de la acción penal

La acción penal no se manifiesta únicamente con el comienzo de la investigación judicial, sino que se encontrará presente en todo el proceso, en sus diversas etapas, pudiendo alcanzar los siguientes momentos:

⁹ Ibid. Pág. 55.



- a) Persecutorio: es el momento integrado por las actuaciones del órgano encargado del ejercicio de la acción penal correspondiente.

- b) Acusatorio: consiste en el momento del perfeccionamiento del ejercicio de la acción, que se tiene que manifestar con la acusación.

- c) Punitivo: se refiere al momento de la culminación del conjunto de los actos procesales que hayan generado el ejercicio de la acción penal respectiva.

2.3. Naturaleza jurídica

El Ministerio Público mediante el ejercicio de la potestad de persecución y en cumplimiento del mandato constitucional, tiene el poder de poner en marcha la actividad jurisdiccional del Estado. Ello, con la finalidad de la obtención de una resolución que se encuentre motivada en un determinado caso y debido a ello, la acción penal es tomada en consideración como la potestad jurídica de instar a la actividad jurisdiccional correspondiente.

Dicho concepto de acción penal, se encuentra vinculado con la naturaleza pública y obligatoria de la persecución de los delitos. Ello, hace que la acción penal en la mayoría de casos, cuente también con carácter imperativo.

Existen delitos cuya persecución queda a decisión de la persona que haya sido agraviada por el hecho delictivo, pero esos casos son tomados en consideración como



excepcionales, debido a que la mayoría de los delitos tipificados en la legislación penal son perseguibles de oficio por parte del Ministerio Público.

Ello, es lo que le otorga a la acción penal carácter de imperatividad, cuando la ley así lo dispone.

La Constitución Política de la República de Guatemala estipula en el Artículo 251: "El Ministerio Público es una institución auxiliar de la administración pública y de los tribunales con funciones autónoma, cuyos fines principales son velar por el estricto cumplimiento de las leyes del país. Su organización y funcionamiento se regirá por sus ley orgánica.

El jefe del Ministerio Público será el Fiscal General y le corresponde el ejercicio de la acción penal pública. Deberá ser abogado colegiado y tener las mismas calidades que los magistrados de la Corte Suprema de Justicia y será nombrado por el Presidente de la República de una nómina de seis candidatos propuesta por una comisión de postulación, integrada por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, quien la preside, los decanos de las facultades de derecho o de Ciencias Jurídicas y Sociales de las universidades del país, el presidente de la Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala y el Presidente del Tribunal de Honor de dicho Colegio.

Para la elección de candidatos se requiere el voto de por lo menos las dos terceras partes de los miembros de la Comisión.

En las votaciones, tanto para integrar la Comisión de Postulación como la integración de la nómina de candidatos, no se aceptará ninguna representación. El Fiscal General durará en el ejercicio de sus funciones y tendrá las mismas preeminencias e



inmunities que los magistrados de la Corte Suprema de Justicia. El Presidente de la República podrá removerlo por causa justificada debidamente establecida".

El Artículo 46 del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala regula: "El Ministerio Público, por medio de los agentes que designe, tendrá la facultad de practicar la averiguación por los delitos que este código le asigna, con intervención de los jueces de primera instancia como contralores jurisdiccionales, ejercerá la acción penal conforme los términos de este código".

2.4. Características

Las características de la acción penal son las siguientes:

- a) Pública: debido a que es referente a una manifestación del *ius imperium*, del cual se encuentra investido el Estado.
- b) Oficial: debido a que su ejercicio se encuentra asignado a un órgano oficial, con excepción de los delitos que se persiguen por acción privada.
- c) Obligatoria: la cual encuentra su expresión en dos sentidos. El primero, es el que hace referencia a la promoción de la acción penal por mandato legal, en donde los funcionarios se encargan de conocer los hechos delictivos y están obligados a la promoción de la acción penal. El segundo, es el que alude a la sujeción de los sujetos procesales en cuanto a los efectos producidos por el ejercicio de la



acción penal.

Lo anotado, tiene que entenderse como la obligación que tienen los órganos de persecución penal, para la promoción y mantenimiento del ejercicio de la acción penal, frente a la noticia de un hecho punible, siempre que así sea determinado legalmente en un caso concreto.

- d) Indivisible: debido a que la acción penal es única, ya que la misma constituye una unidad que no se puede desagregar. En virtud de ello, la realización de un hecho punible, no puede ser la causa que genere diversas acciones, para la persecución de cada una de las conductas o de cada uno de los agentes que hayan tenido participación en un evento criminal.

- e) Irrevocable: después de ejercida la acción penal, la misma no puede ser objeto de revocación alguna, de suspensión, modificación o supresión, a excepción que la ley lo permita de manera expresa.

Siendo ello el caso del principio de oportunidad, el cual posteriormente de iniciado el proceso penal, le permite al Ministerio Público, en los supuestos determinados legalmente, retirar la acción penal que haya sido ejercida con anterioridad.

- f) Indisponible: debido a que el ejercicio de la acción penal no puede cederse ni mucho menos delegarse a persona distinta de la legitimada para el efecto.



2.5. Acción pública

La acción penal es pública, debido a que es perteneciente al Estado como sociedad jurídicamente organizada y debido a que se tiene que proteger y satisfacer el interés común de todos sus miembros por encima de los intereses individuales.

"Los delitos de acción pública, son aquellos frente a los cuales el Ministerio Público se encuentra obligado al ejercicio de la acción y persecución penal, con excepción de los delitos contra la seguridad del tránsito y aquellos cuya sanción principal sea la pena de multa. La acción es de carácter público, debido a que se encuentra encaminada a hacer valedero un derecho público estatal, mediante el proceso penal".¹⁰

Con la entrada en vigencia del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala se ingresó en el ámbito del proceso acusatorio y con ello el Estado se encargó de asumir el monopolio del poder punitivo, siendo el mismo el único que tiene la facultad de poder ejercer la persecución penal y solicitar la sanción de los delitos, en todos aquellos que se encuentran dentro del campo de los de acción pública. Por ende, es en los delitos de mayor gravedad en los que el ente acusador, que es el Ministerio Público, es quien puede encargarse de ejercer dicha acción, acusando para ello en nombre del Estado de Guatemala como defensor de la sociedad. De esa manera es regulado en el Artículo 24 Bis del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala: "Acción pública. Serán perseguibles de oficio por el Ministerio Público, en representación de la sociedad, todos los delitos de acción

¹⁰ Bustos Ramírez, Juan. **Acción penal**. Pág. 33.



pública, excepto los delitos contra la seguridad del tránsito y aquellos cuya sanción principal sea la pena de multa que serán tramitados y resueltos por denuncia de autoridad competente conforme al juicio de faltas que establece este código".

La norma general en el proceso penal es referente al ejercicio oficioso de la acción penal. Consiste en una actividad requirente que ha sido encomendada al Ministerio Público, quien es el encargado del ejercicio de la acción penal pública.

Siendo su actuar el que tiene que enmarcarse en el principio de objetividad, el cual obliga a acusar únicamente a las personas que en fundamento a la investigación realizada, se tengan que considerar como responsables de un hecho cometido.

El interés público es lo que predomina y el procedimiento debe iniciarse sin demora, al ser conocida la noticia del delito. El Artículo 116 del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Querellante adhesivo. En los delitos de acción pública, el agraviado con capacidad civil o su representante, o guardador en casa de menores o incapaces, o la administración tributaria en materia de su competencia, podrán provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público.

El mismo derecho podrá ser ejercido por cualquier ciudadano o asociación de ciudadanos contra funcionarios o empleados públicos que hubieren violado directamente derechos humanos en ejercicio de su función, o con ocasión de ella, o cuando se trate de delitos cometidos por funcionarios públicos que abusen de su cargo.



Los órganos del Estado solamente podrán querellarse por medio del Ministerio Público. Se exceptúan las entidades autónomas con personalidad jurídica y la administración en materia de su competencia.

El querellante podrá siempre colaborar y coadyuvar con el fiscal en la investigación de los hechos. Para el efecto podrá solicitar, cuando lo considere, la práctica y recepción de pruebas anticipadas así como cualquier otra diligencia prevista en este código. Hará sus solicitudes verbalmente o por simple oficio dirigido al fiscal quien deberá considerarlas y actuar de conformidad.

Si el querellante discrepa de la decisión del fiscal podrá acudir el Juez de Primera Instancia de la jurisdicción, quien señalará audiencia dentro de las veinticuatro horas siguientes para conocer de los hechos y escuchará las razones tanto del querellante como del fiscal y resolverá inmediatamente sobre las diligencias a practicarse. De estimarlo procedente, le juez remitirá al Fiscal General lo relativo a cambios de fiscal del proceso".

"La autorización de acción se concede a cualquier ciudadano o asociación de ciudadanos, cuando un funcionario o empleado público ha transgredido de manera directa los derechos humanos, o cuando los funcionarios públicos han cometido delitos con abuso de su cargo".¹¹

Cuando el Ministerio Público ha solicitado el sobreseimiento o clausura y el querellante lo ha objetado fundadamente, puede el juez encomendarle la persecución penal al querellante, siempre y cuando haya presentado la acusación respectiva.

¹¹ *Ibid.* Pág. 39.



2.6. Acción penal pública dependiente de instancia particular

Con relación a este tipo de acciones públicas, el ofendido no cuenta con el ejercicio de la acción penal, sino únicamente con una facultad pre procesal, anterior al proceso, siendo la misma sustantiva, o sea, referente a la facultad de provocación de la promoción.

Lo anotado, se presenta como una excepción al principio de oficialidad de la acción, y está constituida por la decisión que toma el particular de autorizar que se ejercite la acción pública.

En dicha modalidad, el Estado únicamente tiene que encargarse de asegurar soluciones a la problemática procesal que consiste en la obtención de la víctima para obtener autorización para la persecución penal.

Pero, una vez generada la autorización por el ente acusador para el ejercicio de su poder jurisdiccional, el órgano público tiene que proteger su ejercicio hasta su conclusión. Ello, se presenta porque no únicamente se tiene que tomar en consideración la gravedad del hecho, sino también a la afectación de la intimidad de la víctima y debido a que determinados delitos traen perjuicios para la víctima.

En dicha clase de acciones, el ofendido lleva a cabo juzgamientos sobre la convivencia y oportunidad de provocar el proceso penal, dejando a la ley que lleve a cabo la apreciación de intereses que pueden encontrarse en pugna. Además, se necesita



contar con la facultad de instar la promoción de la acción, y no la promoción de la misma. El Estado se encarga de condicionar su potestad represiva, en donde el silencio del ofendido consagra su renuncia. Pero, después de materializada la instancia, debido a que el daño al bien jurídico ya fue producido, la legislación no deja en manos de la víctima la posibilidad de que el proceso se pueda seguir adelante, o bien ya no, sino que únicamente indica que la acción tiene que continuar en contra de la voluntad, debido a que la facultad del particular se agota con su ejercicio, expresando con ello su voluntad beneficiosa a la iniciación del proceso y a su poder dispositivo que desaparece de forma definitiva.

En los casos previstos en el Artículo 24 Ter del Código Procesal Penal, no se puede llevar a cabo la persecución penal, sino únicamente por solicitud de la víctima o bien en el caso de incapacidad, por quien tenga a su cargo el ejercicio de la representación legal. En esos casos, el Ministerio Público se puede encargar de ejercer la acción penal, cuando el delito sea cometido en contra de un menor que no tenga padres, tutor, ni guardador o bien cuando el delito sea cometido por uno de sus parientes dentro de los grados de ley. Los mismos, se convierten en delitos de acción pública cuando sean cometidos por funcionarios o empleados públicos en ejercicio, o con ocasión de su cargo.

2.7. Delitos de acción privada

En el Artículo 24 Quater del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, se lleva a cabo una enumeración de los delitos que se



encuentran dentro de esta categoría, así como también indica que los mismos pueden ser perseguibles únicamente por acción privada. La clasificación anotada, encuentra su justificación la mayoría de ocasiones en el bien jurídico tutelado y cuenta con carácter exclusivo para alguna persona en particular. En la acción que se presenta, el Estado se encuentra supeditado y sujeto a la voluntad del ofendido a quien la ley le ha otorgado la calidad de titular exclusivo de la acción, ejerciendo para ello un dominio, no únicamente del inicio del proceso, sino también en todo el trámite del mismo, tomando en consideración como únicos los límites que estipulan los principios constitucionales y procesales, así como las calificaciones y resoluciones de las causas por parte de los jueces.

El Estado guatemalteco no va más allá del interés del ofendido, siendo la ley la que protege a la persona ofendida, siendo el mismo quien no únicamente ha concedido al particular toda la potestad. El Estado no le ha concedido al particular solamente la potestad de activar e impulsar el proceso, sino que también le concede un derecho que sobrepasa por completo la potestad pública, al permitirle finiquitar la persecución penal cuando así lo estime conveniente.

2.8. Principio de oportunidad

Es el principio mediante el cual se otorga la autorización a optar entre elevar la acción penal o bien abstenerse de ello, cuando las investigaciones realizadas sean conducentes de la conducción de que el acusado, con gran probabilidad ha cometido un delito.



"Es referente a un criterio de oportunidad que otorga al Ministerio Público, la facultad de poderse abstener del ejercicio de la acción penal o de la solicitud de su posterior aplicación de la pena, en determinados supuestos expresamente señalados en la norma jurídica".¹²

Este principio tiene como fundamento la falta de necesidad de proceso y de pena, debido a que toma en consideración que existe una manera mayormente eficiente y oportuna de poder solucionar el conflicto generado por el ilícito penal, en lugar de tener que recurrir a la incoación o continuación del proceso penal respectivo.

El mismo, surgió históricamente, debido a la imposibilidad de perseguir todos los hechos delictivos, debido a que ello provocaría el colapso de la administración de justicia penal. De acuerdo al derecho penal de mínima intervención, la aplicación de la pena únicamente tiene carácter subsidiario, ello es, que dicha aplicación únicamente es idónea y necesaria cuando los demás mecanismos, no hayan sido capaces de solucionar de manera eficiente un conflicto social.

Dicho planteamiento concuerda con la denominada justicia restaurativa, de conformidad con la cual el derecho penal y el derecho procesal penal, se orientan en la búsqueda de una variedad de respuestas frente al conflicto jurídico penal y permiten una debida resolución no únicamente por vías punitivas y retributivas, sino también por la vía de mecanismos de auto composición. O sea, con la aplicación del principio de oportunidad, el Ministerio Público, sea de oficio o a pedido del imputado y con su consentimiento,

¹² Fernández Sagardi, Augusto. **Acción penal**. Pág. 22.



puede abstenerse del ejercicio de la acción penal pública, en los casos que sean previstos legalmente.



CAPÍTULO III

3. Normas del ordenamiento jurídico tributario

A pesar de que las normas de la hermenéutica, se proyectan de manera natural sobre el ordenamiento jurídico, ha sido de forma bien particular en el campo del derecho tributario, en donde el legislador ha llevado a cabo un esfuerzo arduo y no siempre adecuadamente interpretado, para que se señalen los principios mínimos de interpretación de las normas jurídicas tributarias, debido a que en dicho ámbito y de manera bien particular, es bastante difícil el establecimiento de los límites relacionados con el positivismo jurídico, que tienen que edificarse y reflejar en su contenido el texto de la norma jurídica.

De esa manera, las normas de interpretación contenidas en la legislación tributaria guatemalteca deben respetar una correcta interpretación, calificación e integración de las normas tributarias, así como también los mecanismos que dicho texto legal ha previsto para el efectivo combate de la elusión fiscal.

Aunque no son muchas las novedades que el cuerpo legal vigente ha introducido en materia tributaria, a excepción de lo referente a las medidas de elusión fiscal, en las cuales una nueva cláusula de orden general sustituye la regulación del fraude de ley en materia tributaria, es bastante conveniente reflexionar de manera conjunta en cuanto a ello, debido a la presencia de una bien estrecha relación entre las mismas y las difusas fronteras que existen entre las categorías referidas, las cuales dificultan su



diferenciación y generan a su vez numerosos problemas a los cuales no siempre se ha dedicado una debida atención.

"La interpretación jurídica no ha contado con la debida atención, consolidándose una práctica mayormente atenta a su lectura en clave histórica, que a las necesidades del momento en las cuales tienen que ser aplicadas y en relación a la evolución teórica de la literatura más avanzada".¹³

De ello, deriva el escaso desarrollo teórico y jurisprudencial de los asuntos relacionados con la interpretación, calificación y fraude de ley, el cual no es comprensible por el poco grado de desarrollo del sistema tributario y por la falta de neutralidad de la imposición tributaria.

3.1. Calificación tributaria

La calificación consiste en una operación anterior a la interpretación que puede diferenciarse claramente de la caracterización en términos jurídicos y de situaciones fácticas para su reconducción a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias o en la fijación e identificación de los hechos acaecidos, para su comparación con la hipótesis abstracta contenida en la norma jurídica.

Las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio llevado a cabo, no importando su denominación y prescindiendo de las

¹³ Arrijo Vizcaino, Adolfo. **La imposición tributaria**. Pág. 11.



diversas denominaciones que los interesados le hubieren dado, así como de los defectos que puedan llegar a afectar sus intereses.

Lo que se busca, es garantizar la aplicación del gravamen respectivo de la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad que se califica, de acuerdo a la auténtica naturaleza o sustancia, debido a que la finalidad del precepto no es otra cosa que la de hacer posible una calificación de efectos tributarios que pueden resultar autónomos frente a las distintas calificaciones alternativas derivadas de otros sectores del ordenamiento, en la medida en que ello sea necesario para asegurar un gravamen de acuerdo a la verdadera capacidad económica.

La auténtica naturaleza jurídica de un negocio, no puede extraerse de un análisis exhaustivo de los derechos y obligaciones que estén establecidos para las partes en un contrato debido a que esa función de interpretación de los contratos es correspondiente a la jurisdicción, la cual tiene que limitarse a los efectos de la relación jurídica tributaria, de la cual deriva la exacción que se busca en relación a los efectos fiscales.

Las normas tributarias descansan en la teoría sobre manifestaciones de capacidad económica, ello es, sobre hechos de la realidad económica, motivo por el cual el criterio de interpretación teleológica adquiere de manera necesaria la función de examinar esa realidad.

"El criterio para su calificación debe tomar en consideración las diversas situaciones y relaciones económicas que efectivamente pueden llegar a presentarse por los



interesados, con completa independencia de las distintas formas jurídicas que se lleguen a utilizar".¹⁴

La norma de calificación tributaria, cuenta con un criterio decisivo para la calificación de los hechos exclusivos del presupuesto o tipo normativo, en el sentido de que calificar no es sino poner de relieve aquellos caracteres de los hechos que son de importancia desde el punto de vista del correspondiente precepto jurídico. Por ello, la calificación a partir del supuesto de hecho real, se tiene que encargar de examinar las normas jurídicas que le sean posiblemente aplicables, para de esa manera ser elegidas y concretizadas tomando en consideración el hecho enjuiciable.

La defectuosa comprensión del criterio de calificación, unida al abuso en su empleo por parte de la administración tributaria, terminan produciendo un profundo rechazo en la jurisprudencia. Por ende, no es admisible hablar de una naturaleza económica como algo distinto de la naturaleza jurídica, para con ello lesionar la tributación de un determinado negocio jurídico. La administración no puede en ningún momento alterar el tratamiento que haya sido previsto por el legislador para hechos determinados, ni tomar en consideración posibilidades para la calificación de actos o contratos.

3.2. Interpretación de normas tributarias

Su interpretación tiene que llevarse a cabo con arreglo a los criterios admitidos en derecho, lo cual es constitutivo de una remisión normativa expresa y estática que sin

¹⁴ **Ibid.** Pág. 16.



alterar el sentido del mandato legal, no es lo mayormente adecuada debido al elevado riesgo de descoordinación en el caso de que se llegue a producir una reforma del cuerpo normativo a que la remisión es referente.

Además, no es procedente acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino que únicamente procurando siempre que se cumpla con el objetivo que la norma persigue, siendo con ello con lo que se logra establecer los límites que indican que no cabe una actividad interpretativa, ni mucho menos la deducción de un defectuoso entendimiento de la prohibición de integración o analogía, lo cual tiene que diferenciarse por completo de la interpretación.

La interpretación de la norma jurídica tributaria tiene que tomar en consideración fundamentalmente su espíritu y finalidad. La realidad social se traduce en el derecho tributario por el principio de que para aplicar de manera correcta el precepto legal, deberá hacerse mediante su propio fin, siendo procedente la exacta valoración de la función económica de los hechos sociales a los que es referente la norma impositiva.

Definitivamente, la consideración económica únicamente puede comprenderse dentro de los criterios de interpretación, debido a que en ausencia de ellos se conduciría a una aplicación seguramente arbitraria de las normas tributarias, incompatibles con el espíritu del principio de seguridad jurídica.

La interpretación económica no supone un adecuado instrumento en la lucha contra el fraude de ley tributaria, si la misma se interpreta de acuerdo a su versión primigenia,



como una forma de tomar en consideración los resultados económicos de una operación prescindiendo de las formas jurídicas de la misma.

Al lado de los criterios para la interpretación de las normas tributarias, se tiene que hacer referencia a normas orientadoras de la labor interpretativa de los conceptos utilizados en su formulación por las normas tributarias.

Por ende, es de importancia el reconocimiento de la completa preeminencia que se le tiene que otorgar a quien aplica las normas tributarias a los conceptos ofrecidos por el mismo legislador tributario, siendo ello referente a instituciones típicas de otras ramas del derecho.

"El derecho tributario no se encuentra subordinado al derecho privado en general, disponiendo para el efecto de una completa autonomía, para la redefinición de los conceptos e instituciones originarias de otros sectores del ordenamiento".¹⁵

Dentro del respeto a las exigencias de los principios constitucionales tributarios, el legislador es soberano al redefinir en la legislación tributaria las finalidades específicas con las cuales tienen que contar, así como los conceptos precedentes de otros sectores del ordenamiento.

Efectivamente, ello debe llevarse a cabo sin perjuicio alguno de que el reconocimiento de la unidad esencial del ordenamiento jurídico aconseje la utilización de los conceptos

¹⁵ Calvo Nicolau, José Enrique. **Derecho tributario**. Pág. 15.



extratributarios en el mismo sentido en que se utilizan en el sector del ordenamiento de que son procedentes, para hacer referencia a su normal función económica, en la cual el legislador puede encargarse de su redefinición, cuando ello resulte de esa manera aconsejable para garantizar un gravamen en consideración a la capacidad económica puesta de manifiesto, sobre todo para asegurar tratamientos adecuados a la igualdad por encima de las posibilidades de configuración jurídica de sus operaciones que ofrece a los particulares en el ordenamiento jurídico-privado.

Cuando el legislador renuncia de forma expresa al sentido de los términos que emplea, carecería de sentido intentar resolver *a priori*, con carácter general, la problemática interpretativa que ello se encarga de plantear.

Efectivamente, la determinación del sentido de los términos empleados por el legislador es justamente el objeto de la interpretación, lo cual es una labor que no tiene lugar para el establecimiento de normas rígidas y de directrices metodológicas flexibles. La indicación metodológica tributaria no tiene lugar, debido a que el reconocimiento de la relatividad esencial de los conceptos jurídicos no es procedente de sectores del ordenamiento que atienden a finalidades diversas, de conformidad con una interpretación acorde al contexto sistemático y teleológico, cuando el legislador se ha encargado de asumir el significado originario correspondiente a los conceptos extratributarios de que se trate.

El carácter supralegal que en determinadas ocasiones parece atribuirse a las categorías del ordenamiento privado, es determinante de un seguimiento de las



interpretaciones derivadas de sus normas, con desconocimiento de la finalidad de la norma tributaria en donde los conceptos jurídico-privados se incardinan.

La unidad del ordenamiento jurídico, no implica la necesidad de interpretar los conceptos utilizados en las normas tributarias de acuerdo a su significado. Una vinculación estricta del derecho tributario al sistema de conceptos, es constitutiva de un terreno abonado para que se pueda perderse de vista la *ratio* de las normas tributarias y se pueda propiciar de esa manera la elusión fiscal, con el riesgo que ello supone que la tensión dialéctica entre la libertad de formas o autonomía privada y el principio de capacidad económica pueda resolverse.

3.3. La analogía en materia tributaria

"La prohibición de analogía, no impide una interpretación extensiva, cuando sea procedente de las normas tributarias. Es un método de razonamiento o procedimiento lógico basado en la razón de semejanza entre dos supuestos de hecho y cuya conclusión consiste en la aplicación de la consecuencia jurídica prevista expresamente por la ley para una razón de semejanza".¹⁶

El problema de la integración analógica se ubica en la fase de la aplicación de las normas y no en la reproducción normativa, que es en la que opera el principio de reserva de ley, al margen de que la analogía no puede, en ningún caso, operar como fuente de derecho, debido a que inclusive se admite que la integración analógica de las

¹⁶ *Ibid.* Pág. 36.



lagunas legales supone en cierto modo la creación normativa, en cuanto a ella resulta la aplicación de una concreta norma de decisión de una consecuencia jurídica a un supuesto de hecho no regulado, con motivo de su semejanza con otro expresamente regulado, no pareciendo discutible que dicha creación es cualitativamente diversa a la creación normativa originaria propia de las fuentes del derecho.

La integración analógica se desarrolla siempre dentro de los límites lógicos derivados de la misma estructura del mando legal regulador del supuesto con el cual existe la razón de semejanza, de manera que puede señalarse que la regla aplicada es concretada por la norma de decisión, debido a que existía en dicho mandato legal.

De esa manera, la admisibilidad o no de la analogía depende solamente de la estructura de la norma legal, en la que se contiene la norma que se trata de aplicar en virtud de la reiterada razón de semejanza, debido a que si dicha estructura legal admite la extensión de su consecuencia jurídica, la formulación de dicha estructura se encontraría implícita en el juicio del legislador acerca de la conveniencia o inconveniencia de su integración analógica. A dichas consideraciones, tienen que sumarse las bases correctas de los asuntos de la admisibilidad de la analogía, como procedimiento de integración de las normas tributarias y de los argumentos derivados del principio de igualdad, a los que posiblemente no se haya prestado la debida atención por la doctrina y jurisprudencia.

La analogía resulta ser una forma idónea para evitar tratamientos desiguales de situaciones que no únicamente son equiparables desde el punto de vista de la



capacidad contributiva manifestada desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma que se busca aplicar, de manera que su admisión en la integración de las normas tributarias aparece fundada en las exigencias de la igualdad tributaria.

3.4. Conflictividad en la aplicación de la norma tributaria

El debate sobre la necesidad o no del establecimiento de una norma general, no puede resolverse con carácter general y abstracto, prescindiendo de los criterios interpretativos y de calificación predominantes en cada caso concreto.

La interpretación de las normas tributarias, se lleva a cabo de conformidad con los criterios generalmente admitidos en derecho, siendo el fraude de la ley en materia tributaria el que cuenta con una naturaleza semejante a la ley en el derecho común.

En el fraude de ley tributaria, no existe la actuación contraria al ordenamiento que existe en el derecho común, debido a que en definitiva no se llevaría a cabo el hecho imponible, sino un hecho alternativo que se grava mediante el recurso excepcional de la analogía.

En el mismo, se tienen que tomar en consideración tres elementos: la materia imponible o sustrato económico de la operación, su regulación por el derecho privado y la norma tributaria que recae sobre la operación. Las normas específicas al abordar la solución de casos concretos sobre la base de presunciones o ficciones, se encargan de suponer un riesgo para los principios de capacidad económica e igualdad, al dar lugar en



ocasiones al gravamen de capacidades sencillamente inexistentes o ficticias, cuando no a tratamientos desproporcionados o arbitrarios.

3.5. Juicio de adecuación

Es de importancia llevar a cabo un juicio de adecuación de la forma jurídica empleada en relación al resultado económico perseguido. Los actos o negocios en fraude son aquellos notoriamente artificiosos o impropios, para la consecución del resultado obtenido, por oposición a los propios o usuales.

Para impedir el abuso de las posibilidades de configuración jurídica, el término de referencia a emplear para determinar la adecuación o artificiosidad de las formas jurídicas empleadas no puede ser el ordenamiento jurídico privado, en que se predica la libre autonomía de las partes, sino del mismo ordenamiento tributario, y de la *ratio* o finalidad de la norma tributaria que se ha pretendido eludir mediante los actos o negocios que en cada caso se enjuician.

"La adecuación o no de los actos o negocios para la consecución del resultado que haya sido obtenido tiene que valorarse de forma individual, como en su conjunto, debido a que es perfectamente posible que una serie de actos o negocios que individualmente resulten irreprochables. Los problemas de tratamiento de las operaciones complejas llevadas a cabo con fines de elusión fiscal, han sido también objeto de especial atención por parte de la doctrina y jurisprudencia".¹⁷

¹⁷ García Belsunce, Horacio. **Temas de derecho tributario**. Pág. 77.



Para el análisis en conjunto de una serie de operaciones diferenciables, tienen que concurrir esencialmente la existencia de una finalidad u objetivo claro y de carácter previo que informa todo el proceso que será lógicamente el resultado económico perseguido con el negocio complejo y la existencia de un conjunto de actos o pasos intermedios vinculados entre sí, de manera temporal y jurídica, siendo sus efectos aquellos que deben tomarse en consideración económicamente hablando.

3.6. Efectos tributarios

Al ser la consecuencia jurídica de la apreciación del conflicto la aplicación del régimen tributario, los actos o negocios usuales o propios, puede suceder que el efecto pretendido sea la utilización de diversas formas jurídicas, todas ellas usuales o propias. El tributo tiene que exigirse de conformidad con la suposición de una menor carga para el contribuyente.

La imposibilidad de imponer sanciones al considerar que la respuesta legal en los casos de fraude de ley tributaria es referente a la aplicación por analogía de la norma tributaria o régimen jurídico-tributario o supuestamente eludido, impide la imposición de sanciones en aplicación de los principios de legalidad y tipicidad en materia sancionadora.

De esa forma, la aplicación de las sanciones en los supuestos de fraude de ley es contraria al principio de tipicidad, debido a que los elementos de la norma no cumplen con los requisitos de precisión que se tienen que exigir para las normas punitivas, ni



tampoco puede existir posibilidad alguna de sancionar un hecho imponible que, se argumente como ficticio, debido a que si ha sido reconstruido a *posteriori* en cumplimiento de una norma, ello puede implicar un empleo de la analogía empleada por circunstancias excepcionales. Por ende, la imposición de sanciones en los casos de fraude de ley tributaria vulnera la prohibición de analogía *in peius* en materia sancionadora.

El fundamento de la no punibilidad del fraude a la ley radica en su carácter ficticio, obteniendo por analogía que de acuerdo a la doctrina generalmente aceptada, se cuente con un hecho imponible construido en virtud de la aplicación de la norma legal.

A la aplicación de la ley penal se opone, consecuentemente el principio de legalidad, de forma que si no se ha llevado a cabo el hecho imponible, no se puede castigar su evitación.

Ninguna norma exige la declaración de hechos en fraude de la ley tributaria, en la medida en que no se supone la realización del hecho imponible, sino de un hecho con resultados que sean equivalentes.

El razonamiento utilizado en la corrección del fraude de ley no es coincidente con la analogía como procedimiento de integración normativa, esencialmente debido a que la norma no se tiene que aplicar a un supuesto que no haya sido previsto, pero que ha sido distorsionado por las partes. Al lado del argumento relacionado con el carácter analógico de la solución que debe encontrarse prevista para los supuestos de conflicto



en la aplicación de la norma, no se aplica un supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto, pero que ha sido distorsionado por las partes. El mecanismo utilizado implica la calificación y señalamiento de manera precisa del supuesto y la adecuada interpretación de las normas, de conformidad con los criterios generalmente admitidos en derecho, entre lo que cobra especial relevancia el teleológica-sistemática.

El razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley, no es coincidente con la analogía como procedimiento de integración normativa, esencialmente porque la norma no se aplica a un supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto, pero que ha sido distorsionado por las partes.

En derecho tributario se encuentra admitido por la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y de normas generales, que además son imprescriptibles justamente en materia tributaria, lo cual no plantea ningún problema siempre que puedan ser fácilmente concretados con posterioridad por la administración tributaria mediante la interpretación. El concepto de fraude de ley no tiene relación alguna con los conceptos de fraude o de defraudación propios del derecho penal, ni con los de simulación o engaño que le son característicos.

3.7. Simulación en materia tributaria

"La simulación no abarca únicamente la relacionada con el negocio jurídico o alguno de sus elementos, ello es, la simulación comercial en el sentido estricto, sino también la



que es referente a otros actos jurídicos. Lo anotado, es el sentido de los actos o negocios en los cuales se tiene que producir la existencia de simulación".¹⁸

En el ámbito de las normas jurídicas, no se pueden incluir los comportamientos o acciones materiales en relación a los cuales no existe posibilidad alguna de simulación en sentido jurídico, sino únicamente su ocultación con las consecuencias que de ello deriven, deduciendo para el efecto al orden a los medios de prueba.

Ello, debido a que mientras la simulación pueda ser apreciada, sobre el fundamento de los indicios y presunciones, el empleo de este tipo de medios de prueba no siempre es de utilidad para la acreditación de ocultaciones materiales o de hecho.

El hecho imponible que haya sido gravado es el efectivamente realizado, debido a que el equívoco tenor literal del precepto no tiene que impedir su utilización para el tratamiento tributario de los supuestos de simulación absoluta, debido a que a través de la utilización de esa clase de simulación se puede llegar a generar la apariencia de un hecho imponible o de algunos de sus elementos, debiendo considerarse los efectos impositivos realmente realizados. La repercusión más habitual en el ámbito tributario de la simulación se encuentra en el ámbito recaudatorio, en donde la simulación es de utilidad, para la generación de la apariencia de insolvencia que impide la gestión fiscal.

La distinción entre simulación y fraude de ley es bien clara desde la perspectiva teórica, debido a que en el fraude de ley no existe la ocultación que caracteriza la simulación.

¹⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios del derecho tributario**. Pág. 31.



En efecto, las manipulaciones tendientes a eludir la norma se presentan en el fraude de ley de forma abierta, mientras que en la simulación sea relativa o absolutamente abierta, siendo esencial la ocultación del acuerdo de simulación, que tiene que permanecer desconocido para los terceros.

La declaración de simulación no necesita, a diferencia de la del conflicto en la aplicación de la norma, ningún trámite especial en el seno del procedimiento de la aplicación de los tributos de que se trate, por lo que la apreciación de la simulación es el resultado de las tareas de comprobación e investigación, siendo ello declarado dentro del seno del procedimiento instruido para la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, en el cual lógicamente se tienen que asegurar los derechos de presentar alegaciones.

Debido a que la simulación se caracteriza esencialmente por la existencia de una divergencia que es deliberadamente producida por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con la finalidad de generar una apariencia jurídica que oculte a los terceros de esa voluntad, su apreciación en materia tributaria normalmente tiene que encontrarse acompañada de la incoación de un procedimiento para sancionar a las infracciones tributarias en las que de manera eventual se haya incurrido, debido a que la ocultación necesaria para la existencia de simulación es determinante de la generalidad de los casos.

"El fraude de ley tributaria consiste en un problema bien común para el entorno actual, debido a que en última instancia es un problema del Estado impositivo. La lucha



contra esta clase de prácticas no consiste más que en una modalidad de lucha por la igualdad tributaria material".¹⁹

La justicia tributaria consiste en la plasmación de una serie de principios del Estado social que implican consecuencias sobre la configuración del sistema tributario, siendo la principal la relativa a que tiene que ser fundamentalmente un Estado impositivo.

El impuesto es el instrumento de financiación estatal mayormente capacitado para internalizar los principios de justicia que demanda un equitativo reparto de la riqueza como el que se exige con el Estado social. Pero, para que un Estado pueda calificarse de social, no es suficiente con que la Constitución Política así lo estipule.

El sistema tributario en su conjunto únicamente puede ser tomado en consideración como justo, si sus principios también cuentan con vigencia en la práctica. La proliferación de fenómenos de elusión fiscal, así como la creciente complejidad de la normativa tributaria aleja notablemente el sistema impositivo de los ideales de justicia, lo cual en última instancia, le limita al cumplimiento de las funciones que de ese sistema reclama el Estado social.

¹⁹ Hensel, Alberto. **Derecho tributario**. Pág. 55.





CAPÍTULO IV

4. Desconocimiento de las normas del ordenamiento jurídico tributario reguladoras de la acción penal

4.1. Marco jurídico legal

Para llevar a cabo una medición del marco jurídico legal tributario, se tiene que aplicar la variable del cumplimiento voluntario, siendo esa noción la relativa a la propensión bajo la cual se encuentra el contribuyente, para el cumplimiento oportuno y correcto de sus obligaciones tributarias materiales y formales, de forma espontánea y voluntaria, sin la existencia de intervención alguna en la administración tributaria.

El análisis de esa variable anotada, es la que permite poner a prueba el grado de desarrollo y de eficiencia del marco legal, y en general, de todo el sistema tributario, debido a que Guatemala ha continuado con la tendencia dominante del siglo XX de emplear una autodeterminación, siendo ello lo que quiere decir la base del funcionamiento del sistema.

La misma, implica que los tributos se tienen que recaudar mediante el pago de hechos llevados a cabo a través del sujeto pasivo, de manera que la administración tributaria se encarga de la concentración de sus esfuerzos de fiscalización en los sujetos que no cumplen con sus obligaciones y en aquellos que los sujetos pasivos conozcan e interpreten en cuanto al marco jurídico tributario, con la finalidad que tengan



conocimiento de ello y puedan por ende aplicar las reglas y se encuentren bajo conocimiento de las consecuencias que puedan llegar a presentarse. Las inconsistencias del marco jurídico tributario complican y dificultan las de una construcción técnica del marco jurídico tributario

4.2. La administración tributaria

El marco jurídico en estudio es una variable esencial en la generación de la sensación de riesgo del contribuyente y dicha sensación de riesgo, es mayor que las consideraciones éticas.

"Cuando la finalidad esencial de la administración tributaria, consiste en incentivar el incumplimiento voluntario y desincentivar el incumplimiento, el marco jurídico se convierte en la forma de hacerle un alto a esta finalidad, dependiendo de la calidad técnica de su diseño y de las prácticas de aplicación de sus intérpretes, sean los mismos contribuyentes, funcionarios o jueces de la administración tributaria".²⁰

Es bastante conveniente deslindar dos tipos de incumplimiento de obligaciones tributarias como lo son el incumplimiento involuntario y el incumplimiento voluntario, los cuales son constitutivos de aquellas situaciones en las cuales las normas no son claras o bien abarcan una serie de contradicciones generadoras de errores de interpretación por parte de los sujetos pasivos, los cuales se ubicarían claramente en la figura del error de derecho. El incumplimiento voluntario es referente a las distintas situaciones en

²⁰ Rodríguez Devesa, José María. **Derecho tributario**. Pág. 66.



las cuales las normas jurídicas permiten una clara interpretación, pero las mismas no son tomadas en consideración por los sujetos pasivos, siendo en esa categoría en donde se presentan dos fenómenos que son:

a) El incumplimiento voluntario por motivaciones de objeción jurídica: el sujeto pasivo toma una decisión fiscal adversa a la ley y se encarga del planteamiento en un litigio de una objeción legal de fondo contra la norma concreta, lo cual consiste en una situación típica en los litigios administrativos y constitucionales relacionados con materia tributaria.

b) El incumplimiento voluntario sin objeción legal alguna: el sujeto pasivo no cumple con la norma, debido a una gran variedad de causas que oscilan entre la sencilla ignorancia de la legislación tributaria hasta la actitud dolosa que termina en un fraude fiscal. La administración tributaria guatemalteca para desincentivar el incumplimiento se tiene que encargar de asumir el reto de prevenir y reducir dichas situaciones, a través de las siguientes medidas:

a) Incumplimiento voluntario, perfeccionando el marco jurídico tributario a través de la eliminación de inconsistencias y contradicciones.

b) Incumplimiento voluntario por motivos de objeción jurídica, armonizando con ello las distintas normas legales, reglamentarias y resoluciones generales, así como directrices y circulares, con la voluntad del legislador y de la jurisprudencia del intérprete constitucional.



- c) Incumplimiento voluntario sin objeción legal, mediante la promoción y difusión del marco jurídico tributario en la sociedad, para la fiscalización y sanción de las distintas formas de incumplimiento, en especial, las que tienen la tipología de fraude fiscal. La categoría de incumplimiento voluntario por motivo de objeción jurídica cuenta con efectos positivos para el marco jurídico y para el sistema tributario en general, garante del control de calidad y de legitimidad.

4.3. Fenómeno litigioso tributario

El fenómeno litigioso es comprendido como el cuestionamiento de los actos de la administración, por parte de los sujetos de la relación tributaria mediante los respectivos recursos, los cuales cuentan con un componente ineludible relativo al cuestionamiento de fondo relacionado con la consistencia, claridad y coherencia de las normas jurídicas que integran el marco jurídico tributario.

"Dicha discusión de fondo siempre se encontrará referida a intereses en pugna, como lo son la pretensión realizada por el sujeto pasivo para la disminución de su carga tributaria y el interés de la administración tributaria del incremento de la carga sin recurrir a reformas de orden legal".²¹

La percepción con la cual cuentan los diversos estamentos de contribuyentes en relación a la justicia del marco jurídico tributario, puede consistir en una variable bien poderosa, para la generación de situaciones por incumplimiento voluntario.

²¹ **Ibid.** Pág. 90.



Justamente, existen casos planteados por empresas o particulares, en relación al ámbito constitucional, en donde es lógico que la sensación de injusticia se encarga de la generación de actitudes de rebeldía tributaria que rebasan la presión que representan los costos económicos del eventual incumplimiento.

La litigiosidad cuenta con importantes efectos recaudatorios, no únicamente con relación a los ajustes de obligaciones tributarias del litigante, sino también con su relación al universo de sujetos pasivos que se encuentran en una situación bien parecida.

También, cuenta con importantes efectos en relación a la percepción de legitimidad y de justicia del sistema tributario, lo cual tiene incidencia de manera directa y determinante en todos los niveles de cumplimiento voluntario en armonía con la metodología de autoliquidación.

Por todo ello, el análisis del fenómeno de la litigiosidad tributaria es de importancia, debido a que es constitutivo de las distintas variables de cumplimiento voluntario y de las distintas categorías de incumplimiento.

Consecuentemente, es referente al control de calidad del marco jurídico que revela el grado de observancia de la administración tributaria en su aplicación cotidiana, para que dentro de la medida en que dicho control de calidad sea reflejado con una mayor eficiencia del marco legal, se pueda fortalecer el sistema tributario y así garantizar una mayor recaudación y una legitimidad mayormente consolidada en la sociedad civil.



4.4. Influencia jurisprudencial

La influencia de la jurisprudencia es decisiva dentro de la transformación del marco jurídico tributario, para la consolidación de mecanismos de estudio sistemático y permanente del derecho tributario, tanto para el análisis de la factibilidad de reformas legales, como también para propugnar reformas que lesionen las mejoras de la estructura tributaria o de las facultades de su administración.

Por ende, el potencial recaudatorio del sistema es un esfuerzo proactivo que no puede ser perdido de vista, en cuanto a la necesidad de asegurar la legitimación del sistema tributario dentro de un Estado de derecho, para el alcance de un régimen democrático y de protección a la propiedad privada del país.

La Constitución Política de la República de Guatemala debe sistematizar un conjunto de principios de justicia tributaria material y formal mediante sus normas jurídicas, con la finalidad de consagrar pautas de seguridad tributaria. Ello, no disminuye en nada el aporte y los matices de las aplicaciones concretas de los principios. La administración tributaria requiere de un marco orgánico coherente e integrador, que sea de utilidad y la herramienta necesaria en el proceso de homologación normativa que se necesita para la superación del feudalismo tradicional de los órganos de la administración tributaria. El enriquecimiento de la normativa tributaria supranacional, en relación a todo el contexto, tiene que inspirarse en las tendencias más exitosas dentro de los instrumentos encargados de la facilitación de estrategias tributarias. Ello, debe incluir componentes armónicos con sistemas tributarios nacionales modernos.



Las normas tributarias del país buscan definir los contornos del tributo, o sea, sus clases, el concepto de obligación tributaria, sus elementos estructurales, las normas y los principios de interpretación, su nacimiento, dispensa y extinción. Además, después de la regulación de su funcionamiento, se deben indicar sus facultades de administración tributaria. La especialidad tributaria cuenta con un desarrollo técnico propio, el cual no impide la existencia de extensas áreas que son potencialmente homologables con la legislación general. A pesar de que los tributos relacionados con la comercialización exterior se han concebido y administrado de forma habitual con la independencia de la tributación interna, ello solamente tiene sentido dentro de un contexto proteccionista, dentro de la medida de que las infracciones aduaneras se entiendan como delitos.

4.5. El desconocimiento de las normas del ordenamiento jurídico tributario reguladoras de la acción penal guatemalteca

Las normas tributarias deben ser las encargadas de armonizar los principios y las normas aplicables a cualquier tributo y a la regulación de las administraciones tributarias.

"Durante los últimos años, han existido reformas orientadas al fortalecimiento de las facultades administrativas y recaudatorias del fisco. Pero, también ha habido una fuerte tendencia por la implementación de una legislación que se encargue del establecimiento de un conjunto armónico de derechos del contribuyente".²²

²² Sainz de Bujanda, Fernando. **Introducción al estudio del derecho tributario**. Pág. 22.



El Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. 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. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”.

La Constitución Política de la República de Guatemala estipula en el Artículo 15: “Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.

El Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio”.



La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa en el Artículo 28: “Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.

En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna”.

El Artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Publicidad de los actos administrativos. Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia”.

La Constitución Política de la República de Guatemala estipula en el Artículo 31: “Acceso a archivos y registros estatales. Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Quedan prohibidos los registros y archivos de filiación política, excepto los propios de las autoridades electorales y de los partidos políticos”.



El Artículo 32 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece:
"Objeto de citaciones. No es obligatoria la comparecencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones correspondientes no consta expresamente el objeto de la diligencia".

La Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 37:
"Personalidad jurídica de las iglesias. Se reconocer la personalidad jurídica de la Iglesia Católica. Las otras iglesias, cultos, entidades y asociaciones de carácter religioso obtendrán el reconocimiento de su personalidad jurídica conforme las reglas de su institución y el Gobierno no podrá negarlo si no fuese por razones de orden público.

El Estado extenderá a la Iglesia Católica, sin costo alguno, títulos de propiedad de los bienes inmuebles que actualmente y en forma pacífica posee para sus propios fines, siempre que hayan formado parte del patrimonio de la Iglesia Católica en el pasado. No podrán ser afectados los bienes inscritos a favor de terceras personas, ni los que el Estado tradicionalmente ha destinado a sus servicios.

Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones".

El Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula:
"Preeminencia del Derecho Internacional. Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno".

La Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 150: "De la comunidad centroamericana. Guatemala, como parte de la comunidad



centroamericana, mantendrá y cultivará relaciones de cooperación y solidaridad con los demás Estados que formaron la Federación de Centroamérica; deberá adoptar las medidas adecuadas para llevar a la práctica, en forma parcial o total, la unión política o económica de Centroamérica. Las autoridades competentes están obligadas a fortalecer la integración económica centroamericana sobre bases de equidad”.

El Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa:

“Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso:

- a. Decretar, reformar y derogar las leyes;
- b. Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso.
- c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.
- d. Aprobar o improbar anualmente, en todo o en parte, y previo informe de la Contraloría de Cuentas, el detalle y justificación de todos los ingresos y egresos de las finanzas públicas, que le presente el Ejecutivo sobre el ejercicio fiscal anterior.
- e. Decretar honores públicos por grandes servicios prestados a la Nación. En ningún caso podrán ser otorgados al Presidente o Vicepresidente de la



República, en el período de su gobierno, ni a ningún otro funcionario en el ejercicio de su cargo.

- f. Declarar la guerra y aprobar o improbar los tratados de paz.
- g. Decretar amnistía por delitos políticos y comunes conexos cuando lo exija la conveniencia pública.
- h. Fijar las características de la moneda, con opinión de la Junta Monetaria.
- i. Contraer, convertir, consolidar o efectuar otras operaciones relativas a la deuda pública interna o externa. En todos los casos deberá oírse previamente las opiniones del ejecutivo y de la Junta Monetaria; Para que el Ejecutivo, la Banca Central o cualquier otra entidad estatal pueda concluir negociaciones de empréstitos u otras formas de deudas, en el interior o en el exterior, será necesaria la aprobación previa del Congreso, así como para emitir obligaciones de toda clase.
- j. Aprobar o improbar los proyectos de ley que sobre reclamaciones al Estado, por créditos no reconocidos, sean sometidos a su conocimiento por el Ejecutivo y señalar agenciones especiales para su pago o amortización. Velar porque sean debidamente pagados los créditos contra el Estado y sus instituciones derivados de condenas de los tribunales.
- k. Decretar, a solicitud del Organismo Ejecutivo, reparaciones o indemnizaciones en caso de reclamación internacional, cuando no se haya recurrido a arbitraje o a juicio internacional.
- l. Aprobar, antes de su ratificación los tratados, convenios o cualquier arreglo internacional cuando:



1. Afecten a leyes vigentes para las que esta Constitución requiera la misma mayoría de votos.
2. Afecten el dominio de la Nación, establezcan la unión económica o política de Centroamérica, ya sea parcial o total, o atribuyan o transfieran competencias a organismos, instituciones o mecanismos creados dentro de un ordenamiento jurídico comunitario concentrado para realizar objetivos regionales y comunes en el ámbito centroamericano.
3. Obliguen financieramente al Estado, en proporción que exceda al uno por ciento del Presupuesto de Ingresos Ordinarios o cuando el monto de la obligación sea indeterminado.
4. Constituyen compromiso para someter cualquier asunto a decisión judicial o arbitraje internacionales.
5. Contengan cláusula general de arbitraje o de sometimiento a jurisdicción internacional; y
6. Nombrar comisiones de investigación en asuntos específicos de la administración pública, que planteen problemas de interés nacional”.

El Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala señala:
“Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República:

- a) Cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes.
- b) Proveer a la defensa y a la seguridad de la Nación, así como a la conservación del orden público.



- c) Ejercer el mando de la Fuerzas Armadas de la Nación con todas las funciones y atribuciones respectivas.
- d) Ejercer el mando superior de toda la fuerza pública.
- e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, dictar los decretos para los que estuvieren facultados por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu.
- f) Dictar las disposiciones que sean necesarias en los casos de emergencia grave o de calamidad pública, debiendo dar cuenta al Congreso en sus sesiones inmediatas.
- g) Presentar proyectos de ley al Congreso de la República.
- h) Ejercer el derecho de veto con respecto a las leyes emitidas por el Congreso, salvo los casos en que no sea necesaria la sanción del Ejecutivo de conformidad con la Constitución.
- i) Presentar anualmente al Congreso de la República, al iniciarse su período de sesiones, informe escrito sobre la situación general de la República y de los negocios de su administración realizados durante el año anterior.
- j) Someter anualmente al Congreso, para su aprobación con no menos de ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, el proyecto de presupuesto que contenga en detalle los ingresos y egresos del Estado.

Si el Congreso no estuviere reunido deberá celebrar sesiones extraordinarias para conocer del proyecto.
- k) Someter a la consideración del Congreso para su aprobación, y antes de



su ratificación, los tratados y convenios de carácter internacional y los contratos y concesiones sobre servicios públicos.

- l) Convocar al Organismo Legislativo a sesiones extraordinarias cuando los intereses de la República lo demanden;
- m) Coordinar a través del Consejo de Ministros la política de desarrollo de la Nación.
- n) Presidir el Consejo de Ministros y ejercer la función de superior jerárquico de los funcionarios y empleados del Organismo Ejecutivo.
- ñ) Mantener la integridad territorial y la dignidad de la Nación.
- o) Dirigir la política exterior y las relaciones internacionales, celebrar, ratificar y denunciar tratados y convenios de conformidad con la Constitución.
- p) Recibir a los representantes diplomáticos, así como expedir y retirar el exequátur a las patentes de los cónsules.
- q) Administrar la hacienda pública con arreglo a la ley.
- r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales por actos u omisiones en el orden administrativo.
- s) Nombrar y remover a los ministros de Estado, viceministros, secretarios y subsecretarios de la presidencia, embajadores y demás funcionarios que le corresponda conforme a la ley.
- t) Conceder jubilaciones, pensiones y montepíos de conformidad con la ley.
- u) Conceder condecoraciones a guatemaltecos y extranjeros.
- v) Dentro de los quince días siguientes de concluido, informar al Congreso de la República sobre el propósito de cualquier viaje que hubiere realizado fuera del territorio nacional y acerca de los resultados del mismo.



- w) Someter cada cuatro meses al Congreso de la República por medio del Ministerio respectivo un informe analítico de la ejecución presupuestaria, para su conocimiento y control.
- x) Todas las demás funciones que le asigne esta constitución o la ley”.

El Artículo 220 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Tribunales de Cuentas. La función judicial en materia de cuentas será ejercida por los jueces de primera instancia y el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas.

Contra las sentencias y los autos definitivos de cuentas que pongan fin al proceso en los asuntos de mayor cuantía, procede el recurso de casación. Este recurso es inadmisibile en los procedimientos económico-coactivos”.

La Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 221: “Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función es de controlar de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso.

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación”.



El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece:

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

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa:

“Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.



Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

La Constitución Política de la República de Guatemala regula en el Artículo 261: “Prohibiciones de eximir tasas o arbitrios municipales. Ningún organismo del Estado está facultado para eximir de tasas o arbitrios municipales a personas individuales o jurídicas, salvo las propias municipalidades y lo que al respecto establece esta Constitución”.

El Artículo 1 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala estipula en el Artículo 2: "Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de



ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”.

El Artículo 3 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece: "Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses; recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala. en este Código y en las demás leyes



tributarias Las disposiciones reglamentarias se concretaran a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa en el Artículo 4: "Principios aplicables a interpretación. (Reformado por el artículo 1 del Decreto 58-96 del Congreso de la República). La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

El Artículo 5 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Integración analógica En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código.

Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias”.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala estipula en el Artículo 6: "Conflicto de leyes. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate”.



El Artículo 7 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial.
2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente.
3. En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el Artículo 66 de este Código.
4. La posición jurídica constituida bajo una ley anterior. Se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.
5. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la Administración Tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.
6. Las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables".



Dentro del sistema tributario guatemalteco, los derechos y garantías del contribuyente no se encuentran formalmente sistematizados y para su localización frecuentemente se tienen que contrastar las limitaciones de las facultades administrativas del fisco.

Por ende, es de importancia la búsqueda de un equilibrio y de la legitimación del marco jurídico tributario, para así establecer un nuevo bloque temático incluyente de los derechos del contribuyente.

Ello, consiste en una herramienta valedera para la consolidación de la mentalidad de servicio al cliente y de los funcionarios encargados de la administración tributaria. La enunciación de derechos y de garantías tiene que encargarse del desarrollo de aspectos bien significativos y concretos, como lo son el derecho de petición, de pronta resolución, de rendición de cuentas y los mecanismos encargados del aseguramiento al pleno acceso de la información relacionada con el marco jurídico tributario, para la minimización del riesgo de equivocaciones y maximizar el cumplimiento voluntario.

El sistema tributario debe contar con legitimidad ante la sociedad civil y dicha legitimidad tiene que probarse en cada una de sus actuaciones, ya sea como una determinación de deuda tributaria, en la ejecución de multas o como formulación de denuncias por delitos penales tributarios.

Hasta el contribuyente que ha incumplido tiene la garantía constitucional de un debido proceso, el cual tiene que pasar por la existencia de instancias efectivas e imparciales de revisión de los actos de la administración tributaria.



El uso de dichas instancias es también operante para un adecuado control de calidad del sistema tributario, especialmente en los casos de incumplimiento involuntario o por motivaciones de objeción jurídica.

El fenómeno de la litigiosidad alude de manera directa a los órganos administrativos o jurisdiccionales que están encargados de la resolución de los litigios y de revisión por parte de los contribuyentes, así como de la misma administración tributaria, la cual invoca los derechos para la defensa de sus posiciones técnicas y de la recaudación concomitante.

En la actualidad no se cuenta con un modelo debidamente integrado de información de gestión jurídica, capaz de la generación de estadísticas relacionadas con el rendimiento final del esfuerzo de la administración tributaria en materia de determinaciones de obligaciones tributarias y sobre la contribución de cada instancia de revisión administrativa y jurisdiccional, en relación al control de calidad jurídica de las resoluciones y del resto de los actos tributarios.

Ello, debe analizar las principales causas de nulidad o de ilegalidad en los ajustes para la determinación de propuestas de aplicación de sanciones. Por ende, se tiene que facilitar el monitoreo de los casos penales tributarios y sus incidencias, lo cual genera información bien valiosa para la medición de la eficacia y del valor agregado que los delitos tributarios le otorgan al sistema tributario y a su función esencial de recaudación en Guatemala. El rigor de las sanciones y de los delitos tributarios de surtir un efecto preventivo y ejemplarizante, para el mejoramiento de índices de cumplimiento voluntario



es indispensable. En general, la gradual modernización de la función normativa en tributación tiene que ser contributiva a una reducción bien progresiva de la cantidad y tipología de situaciones anómalas en cuanto a la legalidad de la determinación.

Uno de los ejes fundamentales de la justicia tributaria ha sido el establecimiento de delitos penales tributarios, los cuales tienen que ser juzgados por una jurisdicción especializada.

El interés por la codificación del estatuto de los derechos de los contribuyentes, obedece claramente a la preocupación por alcanzar un equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la satisfacción del cliente, debido a que de otra forma podría llegar a dañarse la legitimidad del sistema.

La existencia de numerosos impuestos menores, complica bastante el marco jurídico tributario, debido a que existen administraciones tributarias que cuentan con un sistema tributario distinto a lo previsto en los procedimientos tributarios. Por ello, un avance en la simplificación de la estructura tributaria redundaría en una mayor claridad del marco jurídico.

En relación a la regulación normativa de los tributos, se tiene que ponderar la consolidación de una ley de tributos con la finalidad de fortalecer el ordenamiento y superar con ello la dispersión normativa imperante. De forma adicional, es imprescindible la consolidación de un modelo coherente de imposición sobre las contradicciones tributarias.



Para poder medir con clara exactitud la dimensión del fenómeno de litigiosidad, es necesario contar con un modelo integrado de información de gestión jurídica, que sea capaz de la generación de una debida productividad y del rendimiento de las fiscalizaciones y determinaciones tributarias, así como de la contribución de cada instancia de revisión, la tipología de las causas de nulidad y de ilegalidad de las actuaciones administrativas.

Las funciones tributarias y la manera en la cual se tienen que ejercer responden de forma efectiva a los distintos paradigmas dentro del entorno económico del país o de un grupo de países, dentro de una región integrada económicamente. En los países como el guatemalteco, la política tributaria es la administración tributaria. El lenguaje formal de la política tributaria es referente al marco jurídico tributario, tanto en lo que concierne a la organización como a las facultades de la administración tributaria y a la estructura formal de los tributos que integran el sistema fiscal. A la administración tributaria y a los contribuyentes les es correspondiente la interpretación de dicho lenguaje. En la mayoría de ocasiones, los intérpretes le atribuyen diversos significados y se tiene que recurrir a las instancias de revisión, para dilucidar cuál es la política tributaria subyacente dentro del texto normativo.

"El lenguaje formal del marco jurídico tributario adquiere certeza y seguridad jurídica, mediante la intervención de esas instancias judiciales, las cuales proponen sus correspondientes interpretaciones y pueden ser vinculantes, ante las consultas formales de la administración tributaria".²³

²³ **Ibid.** Pág. 99.



En la práctica, el contribuyente no consiste en un intérprete imparcial y objetivo, debido a que lo que busca es el significado que le ahorre más dinero. La mayoría de personas lo que busca es contar con el mayor número de bienes y servicios públicos, con la menor contribución posible por su parte.

Por el contrario, la administración tributaria ha esgrimido un interés directo y contrapuesto relativo a interpretar parcialmente el lenguaje del marco jurídico tributario, para la obtención de una mayor recaudación posible, sin tener que pasar por una modificación del mismo por medio de reformas legales. La referencia cotidiana a la cultura tributaria es bastante acertada en el sentido de que cuando todos manejan de mejor forma el lenguaje formal del marco jurídico tributario, se tiene una cultura tributaria mayor.

Para robustecer la seguridad jurídica y la justicia tributaria, se tienen que enunciar de forma expresa los principios de justicia tributaria material y formal, con la finalidad de fortalecer el equilibrio entre la potestad impositiva del Estado y los derechos y garantías de los contribuyentes.

En beneficio del fortalecimiento tributario, es importante el análisis de la consolidación de una ley de tributos nacionales, con la finalidad de evitar que las normas de cobertura y aplicación de los tributos se encuentren dispersos en varias normativas. De forma complementaria, se tiene que reducir el número de tributos nacionales existentes, así como mejorar la coherencia y claridad de los elementos esenciales de cada uno de ellos.



Los litigios tributarios son constitutivos de la vía de rendición de cuentas sobre la condición del marco jurídico tributario. Por ende, la administración tributaria tiene que establecer un sistema de indicadores permanentes, que permitan el monitoreo del valor agregado de las instancias judiciales, en la revisión de los actos de determinación de las obligaciones tributarias, siendo ello lo que puede inclusive retroalimentar la preparación de los proyectos de ley que procuran solucionar los defectos del marco tributario. También, es necesario como insumo para el desarrollo de una metodología técnica que se permita el incremento en la recaudación y descenso de las variables de incumplimiento de las obligaciones tributarias.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

En la actualidad existe un notable desconocimiento de las normas del ordenamiento jurídico tributario, encargadas de regular la acción penal del país. Las mismas, tienen que estudiarse como un impulso que se presenta al inicio de un proceso, con la finalidad de salvaguardar los derechos de los ciudadanos y ciudadanas ante los órganos administradores de justicia y frente a la constatación del incumplimiento de los deberes tributarios, constituyéndose como garantía para el Estado en el ejercicio del derecho que se otorga.

Lo que se busca es el fortalecimiento del alcance que se tiene en el campo tributario, debido a que ello constituye una herramienta de utilidad para hacerlo del conocimiento de los contribuyentes, abogados e investigadores de la materia relacionada con los ilícitos sancionados por la comisión de ilícitos tributarios, empleando bases teóricas certeras como parte fundamental para la comprensión a cabalidad de la teoría y de términos relacionados para la indagación del tema investigado. También, lo que se pretende es acrecentar de manera determinante los conocimientos del tema tratado, además de ser un precedente de utilidad como antecedente a otras investigaciones sobre la categoría en análisis de los ilícitos tributarios, como acciones u omisiones violatorias de las normas tributarias, ya que debido al desconocimiento actual no se ha sancionado debidamente a todas aquellas personas que hayan sido transgresoras de la ley y del sistema tributario en la sociedad guatemalteca.





BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA RAMÍREZ, José Luis. **Normas tributarias**. Madrid, España: Ed. Editores, S.A., 1989.

AIZEGA ZUBILLAGA, Juan Gabriel. **La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria**. Barcelona, España: Ed. Bosch, 1984.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. **La imposición tributaria**. Sao, Paulo, Brasil: Ed. Depalma, 2009.

BARRIENTOS PELLECCER, César. **La acción penal**. Guatemala: Ed. Magna Terra, 1983.

BUSTOS RAMÍREZ, Juan. **Acción penal**. Barcelona, España: Ed. Reus, 1983.

CALVO NICOLAU, José Enrique. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Limusa, 2001.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. **Acción penal**. Madrid, España: Ed. Bosch, 1989.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. **Temas de derecho tributario**. Temas de derecho tributario: Ed. Abeledo Perrot, 1996.

GARRIDO RABASA, María Gabriela. **La acción penal**. México, D.F.: Ed. Mc Graw Hill, 1998.

HENSEL, Alberto. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ediciones jurídicas y sociales, 2005.

MARGÁIN MOSCHETTI, Jorge Mario. **Normas jurídicas**. Madrid, España: Ed. Dilex, 2007.



PÉREZ AROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario.** Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.

PÉREZ MÉNDEZ, María Carolina. **Las normas jurídicas.** Madrid, España: Ed. Tecnos, 2004.

RAMOS HERNÁNDEZ, Juan Pablo. **La acción penal.** México, D.F.: Ed. Trillas, 2001.

RODRÍGUEZ DEVESA, José María. **Derecho tributario.** Barcelona, España: Ed. Ariel, 2007.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Introducción al estudio del derecho tributario.** Madrid, España: Ed. Jurídica, 1997.

Legislación:

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

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. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

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