

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

**ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA
COMO MECANISMO DE EVASIÓN FISCAL**

NERY ROLANDO QUIROA GÓMEZ



GUATEMALA, AGOSTO 2006

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

**ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA
COMO MECANISMO DE EVASIÓN FISCAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

NERY ROLANDO QUIROA GÓMEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto 2006.



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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Saulo de León Estrada
Vocal:	Lic.	Julio Roberto Echeverría Vallejos
Secretario:	Lic.	Helder Ulises Gómez

Segunda Fase

Presidente:	Lic.	Mario Ramiro Pérez Guerra
Vocal:	Licda.	Aura Marina Chan Contreras
Secretaria:	Licda.	Viviana Nineth Vega Morales

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

Licenciado Dimas Asencio López
Abogado y Notario
Colegiado No. 5673



Guatemala, 22 de mayo del 2006

Licenciado
BONERGE AMILCAR MEJIA ORELLANA
Decano
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.



En cumplimiento de lo ordenado por el decanato, con fecha 10 de agosto del año 2004 se me propone como asesor de la tesis del bachiller NERY ROLANDO QUIROA GÓMEZ, tema intitulado "ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO MECANISMO DE EVASIÓN FISCAL".

El tema desarrollado por el bachiller NERY ROLANDO QUIROA GÓMEZ analiza aspectos relacionados con el delito de defraudación tributaria regulado en el Artículo 358 A del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República en el sentido de que es una fuente de evasión fiscal provocando el mal desempeño de las instituciones que dependen de la recaudación tributaria para el cumplimiento de sus funciones, además demuestra el bachiller en su investigación que la defraudación tributaria es el delito por medio del cual los contribuyentes o los sujetos activos vuelven a cometerlo sin ser investigados ni sancionados adecuadamente.

Por lo expuesto considero que este trabajo reúne los requisitos de forma y fondo que se establecen para el informe final de tesis. Con base en ello opino que el trabajo del bachiller NERY ROLANDO QUIROA GÓMEZ, satisface los requisitos necesarios para su aprobación, en razón de lo cual emito DICTAMEN FAVORABLE, pudiendo pasar la monografía a su fase de revisión, para posteriormente ser discutida, en el Examen Público de Tesis.

Me suscribo sin otro particular, su atento servidor:


Lic. Dimas Asencio López
Abogado y Notario
Asesor de Tesis

Bufete Profesional: 10 calle 7-43 Zona 1 Edificio Torin 4°. Nivel Oficina 401.
Teléfono 22534343-22203471

UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS
DE GUATEMALA



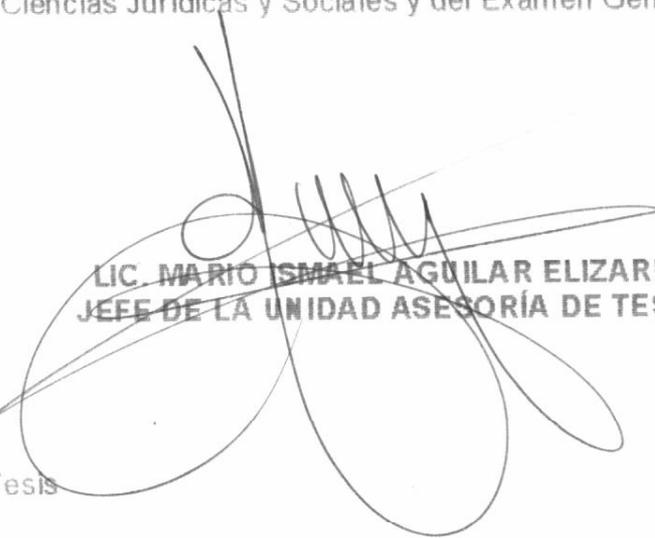
FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES



**UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veintitrés de mayo de dos mil seis.

Atentamente, pase al (a) **LICENCIADO (A) JOSÉ MIGUEL HIDALGO QUIROA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (a) estudiante **NERY ROLANDO QUIROA GÓMEZ**, Intitulado: **"ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO MECANISMO DE EVASIÓN FISCAL."**

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARIO ISMAEL AGUILAR ELIZARDI
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MIAE/sllh

José Miguel Hidalgo Quiroa
Abogado y Notario
Colegiado No. 2,806

Guatemala, 31 de mayo del 2006

Licenciado
MARIO ISMAEL AGUILAR ELIZARDI
Coordinador de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.

RESPECTABLE LICENCIADO:

Me dirijo a usted para informarle que en cumplimiento de la resolución de ese decanato procedí a la revisión de tesis del bachiller Nery Rolando Quiroa Gómez, tema intitulado "ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO MECANISMO DE EVASIÓN FISCAL". Me permito emitir el siguiente dictamen.

En concordancia con lo establecido en el dictamen del señor asesor de tesis, el trabajo realizado por el bachiller Nery Rolando Quiroa Gómez constituye un verdadero aporte a la bibliografía y a nuestro medio jurídico ya que el mismo posee un amplio contenido científico y técnico. Utilizó los métodos adecuados y técnicas bibliográficas idóneas; para el efecto las conclusiones, recomendaciones tienen relación jurídica con el trabajo de tesis realizado, la bibliografía utilizada es congruente y aceptable.

Por lo anteriormente expuesto considero que el presente trabajo reúne los requisitos de forma y fondo exigidos por nuestra casa de estudios por lo que no tengo inconveniente en emitir DICTAMEN FAVORABLE en cuanto a la fase de revisión del presente trabajo, razón por la cual sugiero que continúe con su trámite administrativo para su posterior discusión en el examen público de tesis.

Me suscribo sin otro particular, su atento servidor

JOSE MIGUEL HIDALGO QUIROA
ABOGADO Y NOTARIO

José Miguel Hidalgo Quiroa
Lic. José Miguel Hidalgo Quiroa
Abogado y Notario
Revisor de Tesis

Bufete Profesional: 6ta calle 4-51 zona 1 Mixco, Guatemala.
Teléfonos: 55943742 - 24356748



UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS
DE GUATEMALA



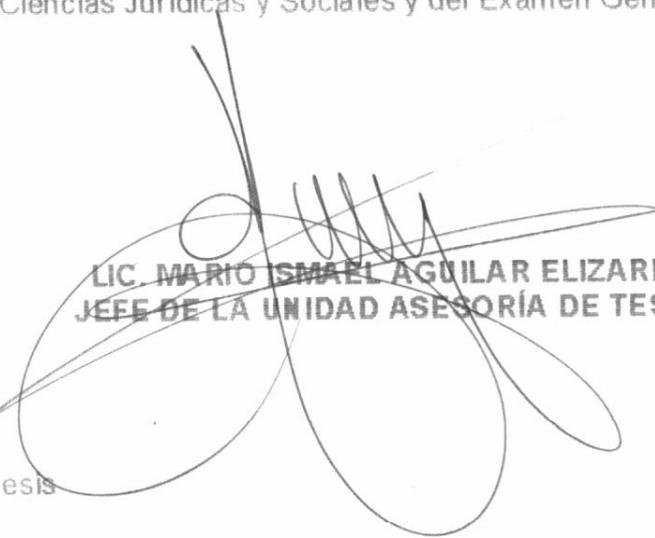
FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintitrés de mayo de dos mil seis.

Atentamente, pase al (a) **LICENCIADO (A) JOSÉ MIGUEL HIDALGO QUIROA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (a) estudiante **MERY ROLANDO QUIROA GÓMEZ**. Intitulado: **"ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO MECANISMO DE EVASIÓN FISCAL."**

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARIO ISMAEL AGUILAR ELIZARDI
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MIAE/slh

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho tributario	1
1.1 Nociones generales y terminología	1
1.2 Definición	3
1.3 Naturaleza jurídica.....	5
1.4 Fuentes del derecho tributario.....	8
1.4.1 La constitución.....	8
1.4.2 La ley.....	9
1.4.3 Los tratados.....	9
1.4.4 El decreto ley.....	9
1.4.5 El reglamento.....	10
1.4.6 Otras fuentes.....	10
1.5 Principios del derecho tributario constitucional.....	11
1.5.1 Principio de legalidad.....	12
1.5.2 Principio de proporcionalidad.....	12
1.5.3 Principio de generalidad.....	13
1.5.4 Principio de igualdad.....	14
1.5.5 Principio de la recaudación tributaria.....	15
1.5.6 Principio de irretroactividad de la ley.....	15
1.5.7 Principio de no confiscación	16

	Pág.
1.5.8 Principio de legalidad financiera.....	16
1.5.9 Principio de no discrecionalidad administrativa.	17
1.5.10. Principio de justicia financiera	17
CAPÍTULO II	
2. Derecho penal tributario.....	19
2.1 Definición.....	19
2.2 Características.....	19
2.2.1 Normativo.....	20
2.2.2 Positivo.....	20
2.2.3 Observancia general.....	20
2.2.4 Sancionador.....	21
2.3 La evasión tributaria.....	21
2.3.1 Circunstancias evasivas.....	22
2.4 Características del delito de evasión.....	24
2.5 El delito de evasión tributaria en otro país.....	25
CAPÍTULO III	
3. La defraudación tributaria.....	27
3.1 Definición.....	27
3.2 Delito de defraudación tributaria.....	28
3.2.1 Glosario de actos de defraudación tributaria.....	29
3.2.2 Clasificación legal.....	30
3.3 Características del delito de defraudación tributaria.....	33
3.4 La defraudación tributaria en otro país.....	35

	Pág.
3.5 Diferencia sustancial entre infracción y delito tributario.....	37
CAPÍTULO IV	
4. Análisis del delito de defraudación tributaria.....	43
4.1 Procedimiento.....	45
4.1.1 Acción penal directa.....	45
4.1.2 Procedimiento de tasación previa.....	48
4.2 Listado de las leyes mas importantes que regulan las obligaciones tributarias.....	49
CONCLUSIONES.....	53
RECOMENDACIONES.....	55
BIBLIOGRAFIA.....	57

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por finalidad realizar un enfoque sobre las causas que dan origen a la evasión fiscal y las herramientas para combatirla, fundamentalmente por el efecto nocivo que produce este fenómeno sobre los recursos tributario - fuente genuina de ingresos del Estado-, necesarios para el desarrollo de sus funciones básicas.

En este sentido entendemos que la evasión constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos.

Agregamos a dicha expresión que " la evasión invalida las propiedades de neutralidad económica de las mejores estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos dando a conocer que en Guatemala la recaudación fiscal pasa por problemas en cuanto que los contribuyentes o la administración tributaria incurren en infracciones propiamente tributaria que afectan los ingresos del Estado por lo que dan origen a lo que constituye el delito de defraudación tributaria que implica la evasión fiscal en el sentido de que es el marco donde se desenvuelven los delitos de defraudación tributaria ya que es una acción del contribuyente o de la administración tributaria para eludir el pago de los impuestos o sea las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributaria, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus funciones.

Para los propósitos del presente trabajo se hace un análisis jurídico del delito de defraudación tributaria como mecanismo de evasión fiscal dilucidando aspectos como ¿que es tributo?, ¿que es delito tributario?, ¿que es el delito de defraudación tributaria?, ¿que es la defraudación?, ¿Cuándo procede tipificar el delito de defraudación tributaria?. Por lo que la presente investigación se compone de cuatro capítulos divididos de la siguiente manera: el capítulo primero trata acerca del derecho tributario, sus nociones generales y terminologías, su definición, las fuentes que lo originan además de sus principios; el capítulo dos trata acerca del derecho penal tributario, su definición, sus características, además regula el tema de la evasión tributaria y de las circunstancias que la originan y sus características; el capítulo tres trata acerca del tema de la defraudación tributaria, aspectos que se relacionan con la defraudación tributaria, como esta tipificado dicho delito en nuestra legislación, sus características, así mismo regula dicho capítulo la diferencia entre infracción y delito tributario, y en el capítulo cuatro se analiza el delito de defraudación tributaria con el objeto de dar a conocer que dicho delito origina la evasión fiscal, originando que el Estado no cumpla con sus objetivos, además se especifica el procedimiento a seguir al cometerse el delito de defraudación tributaria, y por ultimo se trata de dar una breve explicación de las leyes más importantes que regulan las obligaciones tributarias.

Al tratar la presente investigación se da a conocer los mecanismos que tiene el Estado de Guatemala para identificar y a la vez tipificar la infracción Tributaria y el delito tributario.

Además se trata aspectos relacionados a analizar las Leyes más importantes de Guatemala y que la distribución de los ingresos del Estado esta condicionado a una serie de factores de orden económico, político, y cultural.

En el presente análisis se comprobó la hipótesis: Que el delito de defraudación tributaria como su nombre lo indica atenta contra el régimen tributario y por ende contra la relación jurídico tributaria entre el Estado y el contribuyente, así mismo surge de la evasión fiscal. Dicho planteamiento fue comprobado, en el decurso del presente análisis y en sus conclusiones.

Así mismo se alcanzo el objetivo general al determinar que es el delito de defraudación tributaria, especificar sus elementos, cuando surge y los objetivos específicos, de establecer las causas que lo originan, determinar al sujeto activo, diferenciar entre delito e infracción tributaria, y el procedimiento legal a seguir al momento de incurrir en el delito de defraudación tributaria.

Los métodos utilizados en el presente análisis son el científico, analítico en el sentido de estudiar tanto el derecho penal como el derecho tributario, analizar científicamente doctrinas y tesis de diversos autores, técnicas utilizadas tenemos la investigación bibliografica y recopilación de datos a través de fichas bibliograficas.

Los supuestos de que partió el presente análisis fueron: a) La evasión fiscal es el motivo fundamental que origina el delito de defraudación tributaria, b) La evasión fiscal

es una respuesta económica y calculada de la conducta del contribuyente que busca incrementar sus riquezas y responde dicha actitud a que el sistema de fiscalización y la gestión tributaria no son rigurosos; c) El delito de defraudación tributaria constituye el medio por el cual los órganos jurisdiccionales deberían aplicar a todo contribuyente que quiera evadir su obligación tributaria, afianzando de esa manera la estructura social y económica del país, legitimando al gobierno.

Y por ultimo el autor de la presente opina que es necesario que el Estado de la Republica de Guatemala a través de la superintendencia de administración tributaria intensifique la fiscalización de los contribuyentes y dé seguimiento a los expedientes de infracciones y delitos tributarios.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.

1.1 Nociones generales y terminológicas:

El accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población, mediante la prestación de los servicios públicos, realizando para ello diverso tipo de actividad que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin; al conjunto de estas actividades se le da el nombre de actividad financiera del Estado la cual puede dividirse en tres fases¹:

1. La obtención de los ingresos, sean éstos provenientes de la explotación del patrimonio estatal, de los diversos tributos vigentes en el país (Sistema Tributario), de la contratación de empréstitos (deuda externa) o de la emisión de bonos (endeudamiento interno).
2. La administración de los bienes propiedad del Estado, incluyendo en esta la gestión o manejo de los ingresos obtenidos.

¹ Ortega B., Joaquín. **Apuntes de derecho fiscal**, pág. 9.

3. La erogación o gasto público, para el sostenimiento de las funciones y servicios públicos y otra serie de erogaciones a las cuales todo Estado moderno se ve obligado.

Es la primera fase, específicamente la obtención de ingresos provenientes del Sistema Tributario, el objeto y campo de estudio del derecho tributario, ya que si bien el Estado tiene derecho de exigir tributo a las personas naturales o jurídicas sujetas a su potestad tributaria, y está la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por el Artículo 133 literal d), de la Constitución Política de la República de Guatemala, esta actividad debe desarrollarse dentro del marco de la legalidad, mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnicos-administrativos de tipo tributario, que eviten arbitrariedades y abusos de poder por parte del fisco e incumplimiento, defraudación y evasión por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Respecto a la terminología de esta doctrina jurídica, la denominación derecho tributario no es uniforme, la doctrina italiana y la brasileña usan esta denominación, mientras que la alemana prefiere la expresión derecho impositivo, los franceses e ingleses se refieren a derecho fiscal, siendo éste término el que ha adquirido resonancia internacional por corresponder al nombre de esta disciplina en el derecho anglosajón y a la denominación de una prestigiosa institución en la materia, la asóciate International Fiscal (Asociación Internacional de Asuntos Fiscales).

En nuestro medio es la asociación Guatemalteca de derecho financiero y tributario la dedicada al estudio del aspecto jurídico tributario.

En Guatemala se ha usado el término derecho fiscal desde finales del siglo XIX y las disposiciones relativas están contenidas en el Decreto número 261 Código Fiscal de la República de Guatemala, promulgado el 17 de junio de 1,881 por el entonces presidente constitucional, general Justo Rufino Barrios.

La normativa que en materia tributaria imprimió la Constitución Política de la República, vigente a partir del 14 de enero de 1,986 dio un nuevo vigor al sistema tributario nacional y posteriormente, con la promulgación del código tributario decreto número 6-91 del Congreso de la República, vigente a partir del 2 de octubre de 1,991, queda definitivamente establecida la denominación derecho tributario, para referirse a las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado aunque por las consideraciones ya hechas derecho fiscal y derecho tributario son usados hasta la fecha con análogos significados.

1.2 Definición:

Es la rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto,

crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.

El derecho tributario es un fenómeno de la recaudación de tributos que tiene por objeto el sostenimiento del aparato gubernativo por lo que encontramos en la Constitución Política de la República un marco definido en materia tributaria, también encontramos derecho tributario en el código tributario, que vino a darle dinámica a los principios tributarios constitucionales y a normar, en forma más o menos adecuada, las relaciones entre el Estado y los contribuyentes con ocasión de los impuestos.

Además en el derecho tributario se encuentra contenido en normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran el sistema tributario nacional, es decir el conjunto de leyes específicas de cada impuesto, verbigracia, ley del impuesto sobre la renta, ley del impuesto al valor agregado, ley del impuesto único sobre inmuebles, etc., tomando ese conjunto como un todo.

La condición del derecho tributario toma muy especialmente en cuenta esta división la cual fue adoptada por el modelo de código tributario para América Latina OEA/BID y, consecuentemente, por nuestro código tributario.

Existe el fenómeno de la recaudación de tributos para el sostenimiento del aparato gubernativo y realización de la obra pública.

La carga tributaria, los hechos que la originan, entre otros temas, constituyen la materia propia del derecho tributario.

La tributación entabla relación entre el Estado y los particulares y viceversa; esas relaciones que surgen de tales actos constituyen el derecho tributario.

1.3 Naturaleza jurídica:

El derecho tributario, lato sensu, es el conjunto de normas que se refieren a los tributos, regulado en sus distintos aspectos.

Para el tratadista Narciso Amorós “es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”.²

El Artículo 1 del código tributario guatemalteco contiene una definición legal de derecho tributario en la forma siguiente: “Conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado”.

². Amorós, Narciso. “**Derecho tributario**”, pág. 64.

De los anteriores conceptos se colige que el derecho tributario se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, siendo fundamental destacar que además tiene como finalidad o preocupación característica, sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos.

En cuanto a la autonomía del derecho tributario no existe acuerdo, pues los tratadistas adoptan posiciones divergentes, las cuales se pueden sintetizar en:

- Los que niegan categóricamente la autonomía del derecho tributario y siendo así los subordinan al derecho administrativo considerándolo una rama de éste; basándose en el argumento de que la actividad del Estado es una función administrativa, que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas, afirman que el derecho tributario carece de autonomía científica y lo consideran un capítulo del derecho administrativo. Esta corriente adquiere particular relevancia en que, no sólo la sostienen renombrados administrativistas como: Alessi, Gaetano, Vita, sino también destacados especialistas en derecho tributario, entre ellos: Guilliani, Micjell, Hensel, Blumenstein y otros³.

- Los que estiman que el derecho tributario forma parte del derecho financiero. Esta posición adquiere importancia debido a que muchos autores y enciclopedistas de las ciencias jurídicas, consideran al derecho financiero, derecho fiscal y derecho

³ Guilliani Fonrouge, Carlos “**Modelo de código tributario para América latina**”, pág. 45.

tributario, como sinónimos⁴. A este respecto cabe considerar que, según fue expuesto en la parte inicial de este trabajo, la actividad financiera del Estado es mucho más amplia y abarca otras disciplinas jurídicas, mientras que el campo del derecho tributario es más específico y se limita a regular la captación de ingresos provenientes del sistema tributario. En nuestro medio esta es la posición predominante ya que, didácticamente, existe unidad entre derecho financiero y derecho tributario; siendo aquel parte del pensum de estudios de Abogacía y Notariado, mientras que éste es un capítulo de dicho curso.

- Quienes consideran y afirman que el derecho tributario depende del derecho privado, y le conceden solamente un “particularismo exclusivamente legal”, esta es la posición menos acertada ya que, el ser como en ella se argumenta, significaría que el legislador tributario al crear regulaciones fiscales expresas, derogaría normas civiles o mercantiles, pero si no lo hace, seguiría rigiendo la norma de derecho privado sobre la norma tributaria, lo cual no puede ser. Esta posición es sostenida por el autor francés Geny.⁵

- Finalmente los que afirman que el derecho tributario es autónomo, tanto material como sustantivo, didáctica y científicamente. Autores como Trotobas y De la Garza,

⁴ Osorio, Manuel. “**Diccionario de ciencias jurídicas y sociales**”, pág. 323.

⁵ Villegas, Héctor en su obra **Derecho financiero y tributario**, pág. 138.

Jarach y García Belsunce, adoptan este criterio, que consideran como la autonomía científica del derecho tributario.⁶

1.4 Fuentes del derecho tributario:

Entendiéndose el término fuentes del derecho tributario como medios determinantes para el surgimiento de normas jurídico-tributarias, o sea como maneras de creación e imposición de las mismas, podemos enumerar las siguientes fuentes:

1.4.1 La constitución

Es la fuente fundamental de normas tributarias en los Estados de derecho, entendiéndose como norma constitucional la que proviene de un órgano especializado, en nuestro medio la asamblea nacional constituyente. Nuestra constitución política es fuente de derecho tributario pues contiene un marco bien definido en esta materia, aunque conteniendo algunos errores que han pasado inadvertidos y que más adelante se analizaran.

⁶ **Ibíd.** pág. 140.

1.4.2 La ley

Que en sentido formal, es la manifestación de la voluntad del Estado emitida por los órganos a los cuales la propia constitución delega la tarea legislativa, en Guatemala es el congreso de la República quién tiene en forma exclusiva dicha función.

1.4.3 Los tratados y convenios internacionales

Debido al auge del derecho tributario Internacional, los tratados y convenciones internacionales han adquirido extraordinaria importancia como fuente del derecho tributario; problemas como la doble o múltiple tributación internacional, unificación de aranceles, exenciones diplomáticas, etc., se solucionan mediante tratados y convenios internacionales que son fuentes indirectas del derecho tributario, se dicen que es fuente indirectas porque su validez depende de una ley nacional que los apruebe.

1.4.4 El decreto ley

Son aquellas disposiciones que adopta el gobierno de la nación en materias que no son de su competencia y si de un parlamento o cámara representativa, pero por razones extraordinarias de urgencia o de otro tipo señaladas en la constitución de cada país, esta autorizado para emitirlas, siempre que se informe de manera inmediata al

parlamento o cámara para su aprobación y sin perjuicio de que pueda tramitarlo como proyecto de ley, una vez que se haya resuelto el problema de urgencia en la medida en que los gobiernos tienden a ser autoritarios hacen más usos de esta forma excepcional.⁷ El decreto ley es promulgado por razones de urgencia.

1.4.5 El reglamento

Son las disposiciones emanadas del organismo ejecutivo que regula la ejecución de las leyes emitidas por el congreso de la República, ocupan una posición de subordinación con relación a la ley, es una función administrativa que tiene por objeto desarrollar la ley tributaria y no sobreponerse a ella.

1.4.6 Otras fuentes

Otro tipo de disposiciones administrativas como circulares, instructivos, oficios, manuales, etc., no son fuentes del derecho tributario. A este respecto algunos tratadistas sostienen que esta clase de disposiciones es sólo de observancia interna para la administración, y no obligan a los particulares, menos aun si contienen órdenes apartadas de la ley, no debiendo aplicarse aun siendo favorable a los contribuyentes.⁸

⁷. Monterroso, Gladys “**Apuntes de derecho financiero**”, pág. 10.

⁸. Giulliani Fonrouge, **ob. Cit.** pág. 67.

No obstante la adecuada regulación al respecto, la administración tributaria, al aplicar e interpretar las leyes tributarias utiliza criterios no jurídicos, discrecionales y, porque no decirlo, arbitrarios ya que mediante circulares, oficios, dictámenes y un manual de interpretación de normas tributarias, emite criterios antojadizos e ilegales, tales como otorgamiento de exenciones, formalismos burocráticos, graduación en la aplicación de multas, etc.; que no decir de los legisladores de ventanilla, que obligan al contribuyente a cumplir con una serie engorrosa de tramites para aceptar un pago, como: llenar a máquina y sin fotocopia recibos anteriores, pasar a verificación, a tomar visto bueno y otros, todo lo cual lejos de facilitar la recaudación, la dificultad aun más, lo que hace que tales disposiciones carezcan de valor jurídico y, teóricamente, no deben obligar a los contribuyentes a observarlas, por establecer obligaciones específicas apartadas de la ley.

1.5 Principios del derecho tributario constitucionales:

Son fundamentos de carácter constitucional que constituyen la estructura del derecho tributario y estos son:

1.5.1 Principio de legalidad.

El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimiento a normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional. A este principio se le considera la limitación de la potestad tributaria del Estado para establecer y exigir tributos; consistente en prescribir en la constitución política o carta magna de determinado país, que sólo mediante una ley, pueden establecerse tributos, esto significa que los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria, estarán en la ley todos, éstos elementos son: hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible, el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos reducciones, recargos; Y las infracciones, sanciones tributarias.

1.5.2 Principio de proporcionalidad y equidad.

Según algunos autores, este principio incluye también la progresividad del tributo, o sea imposiciones superiores a la proporcionalidad de modo creciente, a efecto que a medida que aumente la capacidad económica del obligado, aumente también la carga tributaria.

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quién va dirigido.

Este principio no es sino el principio de Justicia de Adam Smith,⁹ conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica.¹⁰ Actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.

1.5.3 Principio de generalidad:

El principio de generalidad, es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República con ciertas limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago que si bien es cierto, todos tenemos la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del

⁹ Rodríguez Lobato, **Derecho fiscal**, pág. 40

¹⁰. **Ibíd.** pág. 43

gasto público con el pago de los impuestos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

El principio de generalidad de la imposición exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusables por razones políticas económicas, sociales y culturales.

1.5.4 Principio de igualdad.

El principio ahora analizado, se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República que dice: “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”. Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciando en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son en iguales condiciones; basta citar un ejemplo: las prerrogativas que la ley otorga a un funcionario judicial, derivado de su calidad de tal, no las tiene un ciudadano común, ya que no se encuentran en iguales condiciones. Rodríguez Lobato cita en su obra que: “El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a

los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”.¹¹

1.5.5 Principio de recaudación tributaria debe destinarse a satisfacer los gastos públicos.

Este principio trata acerca de dos aspectos, uno cuando se reducen los impuestos o se aumenta el gasto público para estimular la demanda agregada, se dice que la política fiscal es expansiva; el otro cuando se aumentan los impuestos y se reduce el gasto público, se dice que la política fiscal es restrictiva. La política fiscal y la política monetaria son las dos actividades más importantes de la política económica global de un gobierno.

1.5.6 Principio de irretroactividad de la ley.

Este principio regula que ninguna ley tributaria puede aplicarse con efecto retroactivo, hacia el pasado, en perjuicio de persona alguna; o sea que es ilícito la aplicación de la ley tributaria a situaciones acaecidas con anterioridad a su vigencia.

¹¹. Rodríguez Lobato, **Ob. Cit.** pág. 54

1.5.7 Principio de no-confiscación de bienes.

Este principio se manifiesta mediante la prohibición de la doble o múltiple tributación de los impuestos o multas confiscatorias. El Artículo 243 párrafo final, de la Constitución Política de la República, se reconoce tácitamente la existencia de la doble o múltiple tributación, pero que ha de ser eliminada progresivamente para no dañar al fisco, disposición que pareciera ser un reconocimiento de la violación del principio de justicia tributaria, antes analizado. Por que de conformidad con nuestra carta magna en su Artículo 41 estipula que por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna.

Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

1.5.8 Principio de legalidad financiera.

Principio esencial en materia financiera, regula que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a la necesidad el Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación.

1.5.9 Principio de no-discrecionalidad administrativa.

Principio que regula que en materia tributaria las sanciones e infracciones se tomarán sobre la base de la violación de la aplicación interpretación e integración de las normas tributarias que regulan la Constitución de la República de Guatemala, el código tributario, las demás leyes tributarias y la ley del organismo judicial.

1.5.10 Principio de justicia financiera.

El profesor Rodríguez Bereijo añade este principio, es el principio que debe presidir cualquier rama del ordenamiento jurídico tributario, es en el ámbito financiero donde este principio queda plasmado con mayor intensidad en el sentido que la superintendencia de administración tributaria ejerce con exclusividad de recaudar, controlar y fiscalizar los tributos internos y todos los que debe percibir el Estado¹².

¹² Gladis Monterroso, “**Apuntes de derecho financiero II**”, pág. 12.

CAPÍTULO II

2. Derecho penal tributario.

2.1 Definición.

El derecho penal tributario es la disciplina jurídica que se encarga de la regulación legal de todo lo concerniente a la infracción y a la sanción tributaria, correspondiéndole el análisis de las normas aplicables en caso de violación de las disposiciones tributarias, así como también las penalidades aplicables a los transgresores.

En cuanto a su denominación, al derecho penal tributario también se le ha llamado derecho penal financiero o derecho penal fiscal; teniendo dichos términos análogos significados, si se considera que su denominador común es el proteger intereses de la hacienda pública y por las mismas razones, la denominación más correcta es la usual en nuestro medio que es: derecho penal tributario.

2.2 Características:

De conformidad con el derecho penal tributario se le asignan las siguientes características:

2.2.1 Es normativo.

El derecho penal tributario al igual que el derecho penal común, está compuesto de normas jurídico-penales que contienen mandatos y prohibiciones en caminadas a regular determinada conducta humana en atención a un fin que se considera valioso, como el bien común.

2.2.2 Es de carácter positivo.

Esta deviene del carácter fundamentalmente jurídico del derecho penal tributario, ya que su aplicación se limita a aquellas normas prohibitivas que el Estado ha promulgado como tales, atendiendo al principio de legalidad *nullum crimen sine lege*.

2.2.3 Es de observancia general.

Esta característica está limitada a que el derecho penal tributario será de observación obligatoria, y aplicable solo a aquellos que son sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria y sujetos al control fiscalizador de la administración tributaria.

2.2.4 Es esencialmente sancionador.

Esta característica es propia del derecho penal y, al igual que éste el derecho penal tributario tiene como objetivo castigar, reprimir, imponer una pena, como consecuencia de la inobservancia o violación de la ley retributiva pudo ser una sanción pecuniaria (multa) o bien una pena restrictiva de la libertad individual.

2.3 La evasión tributaria.

Evadir, que proviene del latín evadere significa sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido. Así como en derecho penal, evasión es la fuga del que está privado de su libertad, en derecho tributario, evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda.¹³ La evasión tributaria, lato sensu, es la sustracción lícita o ilícita, total o parcial, voluntaria o involuntaria, que hace el obligado, sea persona natural o jurídica, de las contribuciones a las que esta legalmente comprometido a prestar al Estado; siendo así la evasión tributaria abarca toda forma de no pago de impuestos, sea ésta con apariencia de legalidad o infringiendo abiertamente normas tributarias, dentro de este último caso se encuentra el delito tributario, que en nuestro medio toma el nombre de defraudación tributaria.

¹³. Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, pág. 326.

2.3.1 Circunstancias evasivas.

Doctrinariamente se considera circunstancias evasivas las siguientes:

- Evasión organizada por la ley.

Según Duverger, se produce este supuesto cuando el legislador dispensa del pago del tributo a determinada categoría de personas¹⁴.

Si la dispensa se produce por medio de exención no puede decirse que haya evasión, ya que la exención tributaria surge de la propia ley, debido a que el legislador no trata de convertir en contribuyente a alguien que aparentemente pareciera no serlo; el contribuyente eximido, al encuadrar objetivamente en la circunstancia fáctica indicada por la ley para tener derecho a la exención, queda fuera del mandato de pago.

El Artículo 62 del código tributario guatemalteco contiene una definición legal de exención, en la siguiente forma: Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por su parte el Artículo 65 del mismo código, en su párrafo final, establece que en ningún caso la exención obtenida podrá transferirse a terceros por ningún título.

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl **“Derecho fiscal”**, pág. 54

- Evasión por aprovechamiento de lagunas legales.

Aunque también se menciona como evasión legal, no lo es; lo que en realidad sucede es que el potencial contribuyente aprovecha las lagunas legales, consecuencia de la negligencia del legislador, para acomodar sus asuntos de forma tal que evada el impuesto sin, aparentemente, violar texto o disposición legal tributaria alguna.

Si el contribuyente aprovecha as oscuridades o lagunas de la ley para anular o disminuir el monto de la obligación tributaria, sin que nada se le pueda objetar legalmente, nos encontramos ante una hipótesis de economía de opción (se utiliza para analizar opciones racionales en condiciones de incertidumbre del estado económico del contribuyente, lo utilizan los países en desarrollo a través de políticas y teorías que llevan a cabo los auditores), perfectamente valida y justificable, puesto que ninguna ley puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios a manera de pagar menos tributos, o menos aun, obligarlo a arreglar sus negocios a modo de pagar más tributos.

2.4 Características del delito de evasión tributaria:

- Cuantitativo.

No solo constituye evasión el no pago de la prestación tributaria también la disminución

de ésta, cuando como resultado de una conducta fraudulenta hay disminución efectiva en el monto de la prestación en dinero.

- Nacional.

La evasión está circunscrita siempre a un determinado país, dentro del Sistema Tributario de éste y con sus leyes internas, razón por la cual queda excluido el concepto de evasión tributaria internacional, en virtud de que no existen Estados Supranacionales.

- Netamente doloso.

La evasión tributaria comprende toda aquellas conducta fraudulenta que tengan como objetivo la eliminación o la disminución del monto tributario, prescindiéndose de que la conducta sea evasiva u omisiva. Los términos evasión fiscal y fraude fiscal no son sinónimos.

- Antijurídica.

Toda forma de evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, por lo cual dicha conducta es ilícita, sin perjuicio de que el derecho privado no le atribuya la misma calidad de ilicitud.

- o Formal.

La evasión tributaria sólo puede producirse por aquellos que están jurídicamente obligados al pago de los tributos al fisco. No hay evasión tributaria para el contribuyente de hecho, que no ha sido calificado por la ley tributaria como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

2. 5 El delito de evasión tributaria en otro país.

Como es lógico, la legislación en Guatemala, se ve influenciada por los avances que en esta materia se dan en otros países del mundo. A continuación se presentan aspectos generales de leyes que contienen el equivalente de la evasión fiscal en otro país como la República de Perú, el derecho penal y la ley penal tributaria de la República de Perú, Decreto Legislativo número 813 guión 635 delito de defraudación tributaria el ordenamiento penal de la República de Perú esta sustentado en principios generales que constituyen garantías de la correcta administración de justicia.

Estos principios están reconocidos no solamente en su Código Penal sino en su Constitución, sólo enumerara los principios generales del derecho penal en cuanto a la comisión de un delito sin un análisis individualizado, así como los

principios o instituciones novísimas de su legislación penal que tiene una íntima vinculación o relación de causa efecto con los aludidos principios generales del derecho penal Guatemalteco.

Estos principios son la finalidad preventiva y protectora de la persona humana Artículo I legalidad, según el cual la actividad sancionadora del Estado debe estar sustentado en una norma legal Artículo II, prohibición de la aplicación analógica de la ley penal Artículo III, principio de la lesividad o puesta en peligro de los bienes jurídicos para la aplicación de las penas Artículo IV, garantía jurisdiccional, las sentencias no pueden ser dictadas mas que por juez competente Artículo V, garantía de ejecución, exige que la pena se cumpla en el modo previsto por la ley Artículo VI, responsabilidad penal como fundamento de la aplicación de la pena Artículo VII, proporcionalidad de la pena y los fines de curación tutela y rehabilitación de las medidas de seguridad Artículo IX, aplicación de las normas generales del código penal a las leyes especiales Artículo X.

El código tributario peruano trata en forma específica las fuentes del derecho tributario:

- Las disposiciones constitucionales;
- Los tratados internacionales aprobados por el congreso y ratificado por el presidente de la república;
- Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales municipales;
- Los decretos supremos y las normas reglamentarias;

CAPÍTULO III

3. La defraudación tributaria.

3.1 Definición.

Se entiende por fraude fiscal, o más generalmente por defraudación, a toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de una infracción administrativa y que regula la disminución de ingresos para la hacienda Pública. Engloba, pues, y a diferencia del fraude de ley tributario, a toda conducta ilícita realizada con este fin.

En materia de hacienda, el delito que comete la persona que sustrae dolosamente el pago de los impuestos públicos o el delito consistente en obtener de otro un beneficio mediante la utilización de un ardid o engaño.

En derecho fiscal, se entiende por defraudación tributaria al fraude, la trasgresión de una norma para pagar menos impuestos de los que correspondería pagar.

En el ámbito penal, se entiende por fraude el engaño provocado por la divergencia entre lo que se dice y lo que de veras se piensa, lo que provoca que otra persona actúe del modo que interesa que lo haga.

Por ejemplo, si un funcionario público llega a un acuerdo con un particular en una operación concreta para defraudar al Estado, comete delito de fraude. Lo mismo ocurre cuando el funcionario debe intervenir por razón de su cargo en un acto o contrato, y se interesa de un modo personal en el trato. Por ejemplo, cuando se concede el contrato de servicio público a una empresa concreta a cambio de una comisión.

3.2 Delito de defraudación tributaria.

El delito de defraudación tributaria consiste en la sustracción, por parte del obligado, de parte o la totalidad del ingreso que corresponden al Estado en concepto de tributos; configura la intencionalidad del obligado mediante la apropiación, la malversación, la ocultación, la simulación, o la falta de pago; o bien que, amparado bajo el régimen de exenciones o franquicias, utilice mercadería, bienes o productos, para fines distintos a los que corresponde conforme dicho régimen.

Para ejemplificar tenemos el caso del ex superintendente tributario Marco Tulio Abadío Molina y su hijo Júnior Vinicio recibieron al menos Q3.6 millones de la empresa Alka Wenker, vinculada a una defraudación millonaria contra el Estado, al comercializar de manera anómala 105 millones de galones de combustibles.¹⁵

¹⁵ Prensa Libre www.prensa libre.com 10 de octubre del 2004.

Esa empresa fue vinculada por la superintendencia de administración tributaria (SAT) de haber defraudado al fisco por Q359.3 millones, al endosar 105 millones de galones de combustible a otras empresas.

Ahora, afirmó Carolina Roca, actual superintendente tributaria, la cifra asciende a Q.800 millones por la multa, el interés y la mora.

3.2.1 Glosario de actos de defraudación tributaria:

- *Apropiación:* Delito que se configura en una estafa o abuso de confianza y que se traduce en la acción y omisión realizada por quién teniendo en custodia, comisión o depósito una cosa ajena, entre otros contratos ajenos, se niega a entregarlos o devolverlos a su titular.¹⁶

- *Malversación:* La inversión de caudales en usos distintos de aquellos para los que están destinados, el malversador es responsable de su administración y es castigado según las circunstancias que aumentan o disminuyen su delito.¹⁷

- *Ocultación:* La sustracción que se hace de alguna cosa para quitarla de donde puede ser vista y ponerla donde se ignore que la hay, se denomina así a la maliciosa actividad desplegada por un deudor tendiente a insolventarse o simular insolvencia

¹⁶ Manuel Ossorio. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**, pág. 94

¹⁷ *Ibíd.*

haciendo salir bienes de su patrimonio, en perjuicio de sus acreedores o quienes priva de la posibilidad de hacer efectivo su crédito.¹⁸

- *Simulación:* Tienen lugar cuando se cubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro, cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras, fechas que no son verdaderas, cuando por el se constituye o transmiten derechos a personas interpuestas que no son aquellas para quienes se constituyen o transmiten.¹⁹

- *Falta de pago:* El defecto de obrar contra la obligación de cada uno, acción u omisión perjudicial en que uno incurre por ignorancia, impericia o negligencia falta de omisión de cuidado y exactitud que uno debe poner en el pago.²⁰

3.2.2 Clasificación legal.

El delito en referencia se encuentra clasificado dentro de los delitos contra el patrimonio, junto a delitos como el hurto, el robo, la usurpación, la estafa, la apropiación, retención indebidas, la usura y otros de igual naturaleza.

¹⁸ *Ibíd.*

¹⁹ *Ibíd.*

²⁰ *Ibíd.*

El delito de defraudación tributaria fue creado mediante el Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala de fecha 13 de diciembre del año 1,994; y cobro vigencia a partir del uno de febrero de 1,995. Con dicho decreto se modificó el nombre del capítulo VI, título VI del libro II, parte especial, del Decreto 17-73 del Congreso de la República de: *de las apropiaciones indebidas y de la defraudación tributaria*, adicionado a dicho código los Artículos del 273 A al 273 F, que en la actualidad se encuentran derogados por el Artículo 16 del decreto 103-96.

Un ejemplo de estos delitos lo tenemos en la falsificación de facturas. El Código Penal Guatemalteco tipificaba anteriormente la defraudación tributaria en su Artículo 273 literal A en la forma siguiente:

Comete delito de defraudación tributaria quién deliberadamente:

1. Omite presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza a que estuviere obligado de conformidad con la ley.
2. Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros.
3. Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos.

4. Omita la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo, o facture con menor valor el precio real de la venta con la misma intención.
5. Por razón del cargo que ocupa, omita la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado.
6. Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos de los que le corresponden conforme a tales exenciones o franquicias.

Por tal motivo el delito de defraudación tributario se origina de diferentes formas, pero las más comunes o clásicas son eludir el pago de los tributos y disfrutar indebidamente de beneficios fiscales por omisión o simulación del sujeto pasivo en el momento del pago al finalizar el periodo fiscal, o sea que el contribuyente en la relación jurídico tributaria al momento del pago de impuestos origina que el Estado sujeto activo de la relación jurídico tributario tenga pérdidas en su patrimonio.

En la actualidad el delito de defraudación tributaria es tipificado en el Artículo 358 literal A del Código Penal, adicionado por el Artículo 2 del decreto 103-96, reformado por el Decreto 30-2001.

3.3 Características del delito de defraudación tributaria

- Carencia de una conciencia tributaria: esta característica regula aspectos relacionados con los contribuyentes en el sentido de que no poseen una educación tributaria que les enseñe cual es el objetivo de cumplir con sus obligaciones tributarias y cuales son los perjuicios que tiene el estado por dejarlos de cumplir.
- Sistema tributario poco transparente: esta característica del delito de defraudación tributaria surge porque el sistema de fiscalización que es llevado a cabo la superintendencia de administración tributaria, institución que adolece de formalismo y transparencia en la fiscalización y emisión de informes que no van con apego a la ley.
- Administración tributaria poco flexible: esta característica se da cuando la administración tributaria carece de mecanismos o procedimientos que le den riguroso seguimiento a los procesos de defraudación tributaria.
- Bajo riesgo de ser detectado: esta característica surge cuando la administración tributaria encargada de fiscalizar no detecta de forma inmediata el delito de defraudación tributaria, además de omitir, dar aviso de forma inmediata al Ministerio Público de los casos de defraudación tributaria.

- Falta de educación: esta característica ocurre cuando los contribuyentes carecen de principios tributarios e instructivos o reglamentos para el buen desempeño de sus obligaciones tributarias.

- Falta de solidaridad: esta característica se da cuando la superintendencia de administración tributaria y las demás instituciones como ministerio público, tribunales de justicia, ministerio de finanzas, contraloría de cuentas etc. No se comprometen de forma unánime a vigilar y sancionar que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias.

- Falta de claridad del destino del gasto público: esta característica surge porque el Estado no especifica de forma clara, precisa cual va ser el destino que se le da a los ingresos que se obtuvieron por parte de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando origen a la falta de claridad del destino del gasto público.

- Conjunción de todos los factores citados: al darse cada una de estas características estamos ante la figura delictiva de la defraudación tributaria que como vemos no solo surge por falta de cumplimiento de la obligación tributaria sino por falta del buen desempeño de las instituciones encargadas de fiscalizar y de la falta de organización por parte del Estado.

3.4 La defraudación tributaria en otro país.

En la República de Perú la defraudación tributaria es el delito mediante el cual se evita el pago total o parcial de los tributos establecidos en la ley a través de artificios, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta.

- Delito tributario.

En su legislación el delito tributario no tiene una existencia propia, determinada pues no existe diferencia esencial o cualitativa entre los delitos y las infracciones, una misma trasgresión puede revestir uno u otro carácter.

- Defraudación tributaria.

La legislación establece que, el que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años.

- Modalidades.

1. Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

2. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

- Penalidad.

Serán reprimidas con pena privativa de la libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años.

- Modalidad de defraudación tributaria con atenuación de penas.

El que mediante la realización de conductas descritas en las modalidades anteriores 1 y 2 deja de pagar tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de liquidación anual, o durante un período de doce meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de cinco periodos fiscales vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del periodo.

- Penalidad.

Serán reprimidas con pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de cinco años.

- Modalidad de defraudación tributaria con agravación de penas.

1. Se obtenga exoneraciones o afectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

2. Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

3.5 Diferencia sustancial entre infracción y delito tributario.

Una de las interrogantes que actualmente ocupan a los estudiosos del derecho es la diferencia entre delito tributario y delito penal como resultado del incumplimiento de la relación jurídico tributaria, para la mayoría de los estudiosos la falta de cumplimiento de las obligaciones en el pago de los tributos constituye una infracción.

Para poder desarrollar este punto se debe hacer referencia específicamente al campo de aplicaciones de cada una de las dos ramas del derecho que regulan la infracción tributaria y el delito penal.

El derecho tributario sin ser eminentemente autónomo tiene cierta autonomía que le permite tener sus propios principios, instituciones, así como su legislación, por ser diferente en cuanto a contenido, forma, sustancia y esencia, la legislación tributaria que aunque un poco dispersa es muy específica de esta rama del derecho, así lo mismo se puede decir del derecho penal, que ha alcanzado tal grado de autonomía, que también cuenta con sus propios principios, legislación e instituciones.

Uno de los conflictos que se pueden dar dentro del ámbito del derecho tributario y el derecho penal, consiste en determinar si la omisión en el pago de tributos, la falta de determinación de los mismos, la falta de pago, o el error en la determinación debe ser castigado por el derecho penal o por el derecho tributario, para poder adentrarse a este tema por demás especial, es necesario referirse al concepto de delito del diccionario de la real academia española en el que se encuentra que delito es la culpa, crimen, quebrantamiento de la ley.

Cuello Calón ante la esterilidad de los esfuerzos de la escuela positivista para definir el delito ha seguido otro camino, formulado por el concepto de delito natural de Garofalo que citado por él dice: “ partiendo de la indagación de los sentimientos que

integran el sentido moral de las agrupaciones humanas afirma que el delito está constituido por la violación mediante acciones socialmente nocivas de los sentimientos altruistas fundamentales de piedad y probidad, en la medida en que son poseídos por una comunidad en aquella medida indispensable para la adaptación del individuo a la sociedad ”.²¹

La contravención por el contrario es la acción y efecto de contravenir, Héctor Villegas dice que la naturaleza de la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro lado que la infracción tributaria es contravencional y no delictual por lo que sostiene la posición que entre las dos acciones no existen diferencias solo cuantitativas sino cualitativas y esenciales entre delitos y contravenciones.²²

Por otro lado el autor expone que delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común y por otro lado la contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata.

²¹ Cuello Calón, Eugenio, **Derecho penal**, pág. 278.

²² Villegas, **Ob. Cit.** pág. 378.

El objeto o bien jurídico que se protege en la contravención no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

Al reflexionar sobre las definiciones citadas se interpreta que hay diferencias sustanciales entre los hechos sometidos al derecho penal y el derecho tributario, por lo que en esencia las acciones no son iguales así como tampoco los debe ser el castigo impuesto.

En el derecho tributario se encuentra regulado las infracciones como las sanciones que se aplicarán en el momento en que la infracción se realice y que contravenga las disposiciones emanadas por el Estado en el campo tributario, si la legislación tributaria es específica y cuenta por sí misma con su propio ordenamiento en cuanto a las faltas y su respectivo castigo, el contribuyente, el juzgador y la superintendencia de administración tributaria encargada de la fiscalización gozan de independencia con respecto a cualquier otra rama del derecho.

En la legislación propia del derecho tributario se encuentran tipificadas instituciones que no existen en otra rama del derecho como las infracciones y sanciones aplicables, cuya definición en el diccionario de la Real Academia Española se refieren a los sujetos que integran la relación jurídico tributaria, quienes tienen una conexión deudor acreedor en la cual el acreedor en el momento del pago va a

obtener una remuneración económica mayor al agregarse al tributo las sanciones consistentes en multa, intereses y mora.

La infracción será entonces el quebrantamiento de una ley tributaria, sin culpa por parte del infractor sin intención de realizar la acción ilícita, y dentro de este campo entran las infracciones tributarias que son castigadas con sanciones también tributarias.

La sanción de acuerdo a la definición proporcionada por el diccionario de la real academia española anotando anteriormente es sinónimo de castigo o pena, en el campo del derecho tributario, la sanción tributaria es el castigo por una infracción cometida similar a la pena, pero leve atendiendo a que el hecho castigado no es un delito ya que los delitos para que puedan ser considerados como tales, deben concurrir elementos específicos como lo son antijuridicidad, el dolo, la culpa y la tipicidad.

El derecho tributario área específica del derecho encargado de regular lo relacionado al génesis, cumplimiento sanción y extinción de la obligación tributaria, regula a la vez la infracción en la norma específica, en la legislación guatemalteca se encuentra normada en el Artículo 1 del código tributario Decreto numero 6-91 del Congreso de la República que dice: carácter y campo de aplicación.

CAPÍTULO IV

4. Análisis del delito de defraudación tributaria

A pesar que el delito de defraudación tributaria se promulgo y entró en vigencia hasta finales del año 1,994, el tema esta en discusión desde mucho tiempo antes en las esferas de los organismos Ejecutivo y Legislativo. Y el primer considerando del proyecto de “Delito de Evasión de Obligaciones Tributarias como se le denominaba entonces establecía “que la evasión tributaria merma los ingresos del Estado siendo por consiguiente causante de la disminución de la obra que el Estado debe realizar en beneficio de las clases desposeídas”²³. Ha sido claramente una alternativa del gobierno para frenar la baja en la recaudación presupuestada, la principal justificación que se ha tenido siempre para la creación de la defraudación tributaria, y que para el caso de Guatemala, culminó con su promulgación como reforma al Código Penal, contenida en el Decreto 30-2001 del Congreso de la República.

De conformidad con la reforma lo que se pretende es dar a entender que el delito de defraudación tributaria es un medio de trasgresión de una norma tributaria para pagar menos impuestos de los que correspondería pagar ya que surge a través de un engaño provocado por una conducta del contribuyente de ocultar o simular con animo

²³ **Revista auditoria y finanzas**, pág. 25

de lucro utilizando engaño para producir un perjuicio valiéndose de alguna manipulación informática o artificio reteniendo impuestos.

Por tal motivo la defraudación tributaria es un mecanismo de evadir el pago de impuestos, privando al Estado con abuso de confianza, con infidelidad de las obligaciones propias del contribuyente de pagar al finalizar el período fiscal o en el tiempo que le corresponda. Ya que quien comete una defraudación tributaria se ampara en una norma lícita pero lo hace con la finalidad de incumplir parcial o totalmente el pago de las obligaciones tributarias, causando así un engaño camuflado bajo la apariencia de legalidad.

De conformidad con nuestra legislación la defraudación tributaria ocurre en casos especiales que regula el Artículo 358 B del Código Penal:

- Ocurre cuando el contribuyente presenta productos o mercancías que no están exentas de pago de impuestos pero el los exonera.
- Cuando se comercializa con productos de otro país en el nuestro sin haber pagado los impuestos correspondientes
- Ocurre cuando se celebran los negocios jurídicos y se tenga que pagar el impuesto en timbres los cuales deben inhabilitarse para no poder utilizarlos de nuevo.

- Ocurre cuando al querer simular que los productos o mercancías vienen de otro país cercano al nuestro para no pagar muchos impuesto.

4.1 Procedimiento:

La ley estableció dos supuestos para proceder o no de forma directa a la acción penal producto de la comisión de un delito de tipo fiscal.

4.1.1 Acción penal directa

El primero de los supuestos consiste en que determinados delitos no pasaran por ningún proceso administrativo previo, y los responsables podrán ser encausados directamente por la vía penal.

En estas circunstancias se encuentran:

- Quienes perciban o retengan tributos y les den uso diferente en beneficio propio, de una empresa o de terceros (los casos más comunes son el impuesto al valor agregado y las retenciones del impuesto sobre la renta);

- Quienes por razón del cargo que ocupen, omitan la emisión y entrega al contribuyente del comprobante de ingreso fiscal debidamente autorizado;
- Los profesionales, funcionarios, empleados públicos y otros nombrados por autoridad pública, cuando accionen, omitan o ayuden en la comisión de una evasión fiscal; y
- Cualquier otro delito cuya cuantía del incumplimiento pueda ser determinada con claridad, pero que en código tributario no establezca un procedimiento específico de tasación.

El procedimiento expresado por las propias autoridades del Ministerio Público a partir de la presentación de la denuncia, se muestra a continuación:²⁴

1. El Ministerio Público presenta ante el Juzgado de Asuntos Fiscales, la formal denuncia en contra de las personas acusadas de defraudación, para que funja como controlador de la investigación;
2. La fiscalía general de la nación procede a solicitar la emisión de ordenes de aprehensión al Tribunal, contra quienes existan pruebas de defraudación tributaria;

²⁴ **Diario siglo veintiuno** del 26/6/1995, pág. 6.

3. Al hacerse efectiva la detención se llega a la fase de indagatoria y si el Juzgado lo estima pertinente, se dicta auto de prisión y de procesamiento, posteriormente puede otorgarse una medida sustitutiva;

4. El Ministerio Público prosigue la investigación, para lo cual cuenta con un plazo de seis meses, de conformidad con las normas jurídicas respectivas, a partir del auto de procesamiento;

5. Vencido el plazo, la Fiscalía General de la Nación determina si presenta o no la acusación ante el Juzgado para que el caso sea llevado a debate publico;

6. Interpuesta la acusación, el Tribunal dicta la apertura a juicio y remite el expediente a la Corte Suprema de Justicia para que se designe Tribunal de Sentencia, que puede ser cualquiera de los existentes.

7. El Tribunal de Sentencia inicia los tramites para el juicio oral y, llegado el día, dictamina si es culpable o no el contribuyente sindicado de defraudación tributaria.

4.1.2 Procedimiento de tasación previa, de conformidad con el Código Tributario.

El código tributario establece en sus Artículos 103 al 111 y los Artículos 145 al 150, los procedimientos a utilizar por la administración tributaria para la determinación de las distintas obligaciones tributarias.

Estos son básicamente dos, y se refieren a la determinación de oficio de obligaciones pendientes cuando el contribuyente o responsable omita la presentación de declaraciones o bien no proporcione la información necesaria para establecer dichas obligaciones tributarias con claridad. Las opciones para esta determinación son:

- Determinación de oficio sobre base cierta, la cual se realiza tomando como base los libros, registros, documentación contable del contribuyente y cualquier otra información que pueda recabar de terceros; y
- Determinación de oficio sobre base presunta, la cual se aplicara cuando el contribuyente o responsable se niegue a proporcionar la información y documentación requerida por la administración tributaria.

Contra las resoluciones de este tipo de determinación de obligaciones tributarias, proceden todos los recursos establecidos en el código tributario, los cuales son:

- Recurso de revocatoria.
- Recurso de reposición.
- Recurso de lo contencioso administrativo.
- Recurso de Casación.

Y una vez agotados, (o no interpuestos) todos estos recursos, entonces procede la acción penal iniciada con la denuncia al Ministerio Público, conforme el procedimiento señalado anteriormente.

4.2 Listado de las leyes más importantes que regulan las obligaciones tributarias:

A continuación tenemos un breve listado de las leyes más importantes que regulan las obligaciones tributarias:

- o *Ley del impuesto al valor agregado*, decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala: Amplia el ámbito de aplicación de los tributos en el sentido de que todo acto y contrato que regula la presente ley, deberán pagar el impuesto del doce por ciento incluido en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

- *Ley del impuesto sobre la renta*, decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala: Tiene por objeto elevar la carga tributaria y priorizar el gasto público destinado a la inversión social en el sentido de que toda renta o sea todo ingreso, utilidades y beneficios invertido o utilizados en el país genera impuesto.

- *Ley del impuesto único sobre Inmuebles*, decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala: Tiene por objeto que el propietario de bienes inmuebles rústicos o rurales, urbanos y los usufructuarios de bienes del Estado paguen sobre el valor de los bienes inmuebles, situados en el territorio de la República a la municipalidad del lugar donde se ubica el inmueble.

- *Ley del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz*, decreto número 19-2,004 del Congreso de la República de Guatemala: Fortalece la recaudación tributaria y cumple con los acuerdos de paz en el sentido de que tiene por objeto gravar la actividad mercantil y agropecuaria de empresas o personas individuales que obtenga ganancias mayores del 4% de sus ingresos.

- *Ley sobre el impuesto de herencia legados y donaciones*, decreto número 431 del congreso de la República de Guatemala: Impuesto que recae en las donaciones entre vivos, la herencia, legados y donaciones por causa de muerte.

En la actualidad el delito de defraudación tributaria se enmarca en los productos que con más frecuencia ingresan de forma ilegal a Guatemala entre estos tenemos los huevos y cigarros, según consta en los casos conocidos por la fiscalía de delitos contra el contrabando y defraudación aduanera.

Se menciona que una parte del producto podría venir de Honduras y México, esta mercadería es la que se vende con facilidad al menudeo, al igual que algunos comestibles.

No se inicia proceso legal en la mayoría de casos ni se abre expediente penal, pues, según la ley de contrabando, al pagar la persona que es descubierta con este producto, solo deberá cancelar el valor del impuesto que no hizo efectivo.

La fiscaliza, además, da asesoría a otras unidades del interior del país, donde se han presentado denuncias de contrabando de mercadería.

El Fiscal señala que también se conocen más de 120 casos de defraudación tributaria que se refieren a hechos variados entre los que se encuentran cargamentos con excedente de mercadería, violación al marchamo de seguridad del producto o la no reexportación de producto de algunas maquilas.

Proporciona elementos de análisis, para que tomados en conjunto, permitan una mejor comprensión de los alcances, beneficios y contrariedades de la creación del delito de defraudación tributaria, así como propiciar entre los profesionales de la contaduría pública y auditoría, una conciencia de la gravedad de la problemática relacionada con la evasión fiscal, a efecto de contar con su participación activa en la propuesta de soluciones en beneficio de la sociedad guatemalteca.

El Congreso de la República promulgó a finales de 1994 los Decretos Nos. 67-94 y 68-94, los cuales contienen reformas al Código Penal que tipifique específicamente el delito de defraudación tributaria, tanto para los autores de los delitos en materia fiscal, como para aquellos que induzcan a que se cometan los mismos.

CONCLUSIONES

1. Guatemala es uno de los países de América Latina con mas bajo nivel de recaudación fiscal. El índice de elasticidad del ingreso fiscal, es producto de la evasión fiscal, provocando que no crezca el producto interno bruto.
2. En Guatemala la creación del delito de defraudación tributaria es producto de la necesidad de implantar una nueva figura jurídica coercitiva que, por nueva, demuestra su ineficacia al momento de su aplicación. Lo que provoca que el delito de defraudación tributaria pasara sencillamente a formar parte del grueso de leyes que existen en Guatemala y que son inoperantes debido a que no existe voluntad política para su aplicación.
3. El contribuyente tiene la obligación de acudir al ministerio de finanzas públicas a cumplir con el pago en dinero de su obligación tributaria por servicios, bienes y acto que impliquen el pago de impuestos, ya que el Estado exige en ejercicio de su poder el cumplimiento del gasto público.
4. El contribuyente comete el delito de defraudación tributaria al encuadrar un comportamiento humano típico, antijurídico y culpable en el sentido que sustraiga, oculte, simule, se apropie o malverse los ingresos que corresponden al Estado.

5. El contribuyente fomenta el delito de evasión fiscal cuando viola normas jurídicas tributarias en el sentido de evadir impuestos, consistir en un pago parcial, en la simulación de pago ante el órgano de fiscalización siendo este la superintendencia de administración tributaria.

6. El delito de defraudación tributaria surge por la mala práctica del contribuyente reteniendo los impuestos, y la pésima forma de fiscalizar los ingresos del Estado.

7. El delito de defraudación tributaria constituye uno de los tantos actos ilícitos que conllevan a que el Estado no cumpla a cabalidad los fines constitucionales y por tal motivo, las instituciones estatales adolecen de falta de presupuesto e incurren en negligencia en el desempeño de sus actividades.

RECOMENDACIONES

1. Al ministerio de finanzas públicas propugnar por la pronta emisión de un cuerpo de leyes fiscales, coherentes, que eliminen todos los vacíos legales y las inconsistencias derivadas de las continuas modificaciones a las leyes tributarias y de los Artículos suspendidos en las leyes y reglamentos por la corte de constitucionalidad ya que la simplificación del sistema tributario es vital para el combate de la evasión fiscal.
2. A las autoridades del organismo judicial realizar un adecuado estudio de los profesionales idóneos, para la impartición de justicia en materia tributaria y para la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, ya que el éxito para controlar el delito de defraudación fiscal dependerá en gran parte a la pronta atención que se otorgue a los casos que por simple denuncia verbal se presenten en las instituciones encargadas de darles seguimiento.
3. Es necesario que el Estado establezca procedimientos adecuados para dar a conocer al contribuyente acerca de sus obligaciones tributarias.

4. La superintendencia de administración tributaria establezca a través de procedimientos fiscales cuando el contribuyente comete evasión fiscal y sancionarlo inmediatamente, con el objeto de saber a quienes se les va sancionar con una infracción tributaria y a quienes con una pena de prisión.
5. Que la Superintendencia de administración tributaria implemente supervisiones de forma ordinaria y extraordinaria en todas las actividades de los funcionarios o trabajadores de entidades públicas o privadas encargadas de llevar a cabo la fiscalización de sus dependencias.
6. Que se destine un porcentaje de los fondos obtenidos en la recaudación de los tributos para combatir la evasión fiscal que se origina a traves del delito de defraudación tributaria.
7. Que el Estado lleve a cabo un programa de fiscalizar de forma rigurosa y en un plazo de un año en cada dependencia del Estado, con el objetivo de controlar el destino del presupuesto que se les da a las instituciones estatales y a los ministerios, evitando de esa forma el delito de defraudación tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- AQUINO, Miguel. **La evasión tributaria**. 2ª. ed. México, Ed. UNNE, 1998.
- AQUINO, Miguel. **Origen y antecedentes de la administración tributaria**. Venecia, (s.e.), 1993.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 14ª. ed. Buenos Aires Argentina. Ed. Heliasta. (s.f.)
- CLAUDINO, Pita. **Concepto de la evasión tributaria**. Paraguay, (s.e.) 1982.
- CUELLO CALON, Eugenio. **Derecho penal parte general y parte especial**. 5ª. ed. Barcelona, Ed. Nauta S. A. 1968.
- Diccionario enciclopédico ilustrado**. 4ª. ed. España, Ed. Ramón Sopena S. A. 1963.
- Enciclopedia metódica laorusse**. 4ª. ed. México, Ed. Larousse, 1964.
- JOHN, Due. **Análisis económico de los impuestos**. (s. l. i). Ed. El ateneo. 1960.
- OSORIO, Manuel **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**, 27ª. ed. Buenos Aires Argentina, Ed. Heliasta. 1988.
- Ponencia de la administración tributaria**. 2ª. ed. México, (s.e.), 1999.
- Problemática actual de la función de inspección**. Revista de administración tributaria. (s.l.i.) (s.e.) (s.f.)
- Recomendaciones propuestas para reducir la evasión fiscal**. 27ª. ed. Guatemala, (s.e.), 1989.

VILLEGAS, Héctor. **La evasión fiscal en la Argentina**. 13ª. ed. Argentina, (s.e.), 1998.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1,986.

Convención Americana de Derechos Humanos. Pacto de San José de Costa Rica, decreto número 6-78 del Congreso de la República. 1,978.

Código Penal decreto número 17-73 del Congreso de la República. 1,973.

Código Tributario decreto número 6-91 del Congreso de la República. 1,991.

Ley del Organismo Judicial decreto número 2 - 89 del Congreso de la República. 1,989.

Ley del Impuesto al Valor Agregado decreto número 27-92 del Congreso de la República. 1,992.

Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz decreto número 19-2004 del Congreso de la República. 2,004.

Ley del Impuesto Sobre la Renta decreto número 26-92 del Congreso de la República. 1,992.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles decreto número 15-98 del Congreso de la República. 1998.

Ley sobre el Impuesto de Herencia, Legados y Donaciones decreto número 431 del Congreso de la República.

