

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA COMISIÓN DEL DELITO DE
RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"

TESIS DE GRADO

ANDREA ESTÉFANIE PÉREZ CALIJAN

CARNET 10005-10

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, MARZO DE 2016
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA COMISIÓN DEL DELITO DE
RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

ANDREA ESTÉFANIE PÉREZ CALIJAN

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, MARZO DE 2016
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. AXEL OTTONIEL MAAS JACOME

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. GABRIEL ESTUARDO GARCIA LUNA



Guatemala, 13 de enero de 2016

Honorable
**CONSEJO DE LA FACULTAD
DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**
Presente.

Tengo el agrado de dirigirme a los señores miembros del Consejo de Facultad, en relación al encargo que me hicieron para realizar la labor de ASESORÍA de la investigación de graduación (tesis) de ANDREA ESTEFANIE PÉREZ CALIJAN con número de carné: 1000510, para optar al grado académico de *LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, ABOGADA Y NOTARIA*.

La investigación realizada por la estudiante PÉREZ CALIJAN se titula "*Análisis Jurídico de las Causas y Consecuencias de la Comisión del Delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria*", misma que a juicio del suscrito, además de reunir todos los requerimientos metodológicos y sustantivos que la Universidad Rafael Landívar demanda como parte de la formación con excelencia académica que sirve a sus estudiantes, representa un importante y especializado aporte.

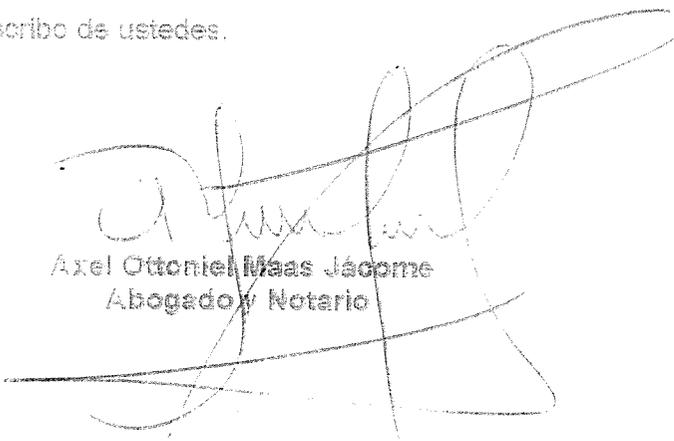
Considero importante referir que como parte de la asesoría brindada, en consenso con la estudiante Pérez Calijan, y luego de haber profundizado en el tema, acordamos efectuar ajustes al título originalmente propuesto, "*Efectos de la Comisión del Delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria*", para dejarlo como se presenta el trabajo, puesto que con el mismo se da más claridad a la temática sobre la que versa el trabajo de tesis.

No está de más hacer del conocimiento del honorable Consejo de Facultad, que durante el tiempo en que tuve el honor de desempeñarme como asesor de la estudiante Pérez Calijan, pude confirmar la dedicación y diligencia con que efectuó su investigación.

En virtud de lo anterior, por medio de la presente, y en cumplimiento del mandato que el Consejo de Facultad me encargara, tengo el gusto de emitir **DICTAMEN FAVORABLE** a la tesis de ANDREA ESTEFANIE PÉREZ CALIJAN.

Sin otro particular, me suscribo de ustedes.

Atentamente,

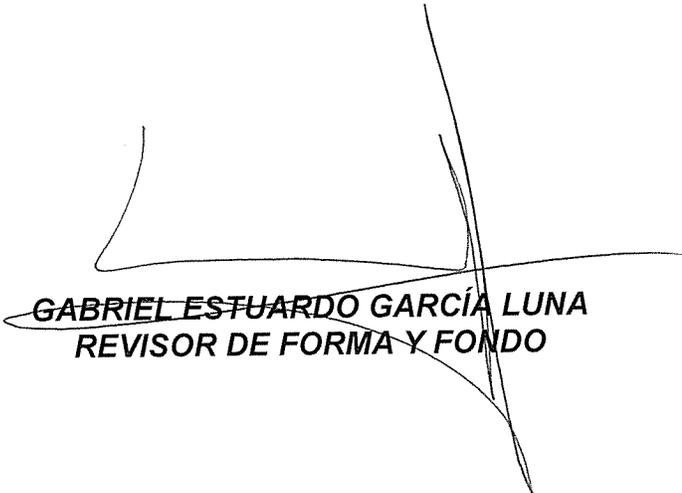

Axel Ottoniel Maas Jácome
Abogado y Notario

Guatemala, 8 de marzo de 2016

Honorable Consejo de Facultad
Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar

Respetuosamente me dirijo a ustedes, con el objeto de rendir dictamen en mi calidad de revisor de forma y fondo de la tesis titulada: **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA COMISIÓN DEL DELITO DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUARIA”**. La tesis fue elaborada por la estudiante **ANDREA ESTEFANIE PÉREZ CALIJAN**, y considero que la investigación reúne los requisitos para su aprobación, y sugiero se autorice su publicación de conformidad con lo estipulado en el Instructivo de Tesis de la Facultad.

Agradeciendo su atención a la presente, sin otro particular atentamente.



GABRIEL ESTUARDO GARCÍA LUNA
REVISOR DE FORMA Y FONDO



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante ANDREA ESTÉFANIE PÉREZ CALIJAN, Carnet 10005-10 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07168-2016 de fecha 16 de marzo de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA COMISIÓN DEL DELITO DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"

Previo a conferírsele el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 16 días del mes de marzo del año 2016.



MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



RESPONSABILIDAD: La autora es la única responsable por el contenido del presente trabajo, así como de las conclusiones y recomendaciones alcanzadas.

AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIA

A Dios y a la Virgen María:

Por acompañarme, guiarme, darme fortaleza y permitirme alcanzar uno de mis sueños.

A mis padres:

Por los sacrificios, esfuerzo y apoyo incondicional en todo momento, sin el cual no hubiera sido posible. Este logro es también de ustedes. Gracias por enseñarme que cada sacrificio vale la pena y por ser mi ejemplo.

A mi hermanito:

Porque a pesar de ser el pequeño, me ha enseñado a ser determinante. Por toda la paciencia, amor y comprensión.

A mis padrinos:

Por ser mi ejemplo, por su amor, entusiasmo, ayuda, guía y estar en todo momento conmigo. Son muy especiales para mí.

A mis amigos y amigas:

Por estar conmigo en las buenas y malas. Por todo el cariño, motivación para seguir adelante y jamás dejarme vencer.

LISTADO DE ABREVIATURAS

| | |
|--------------|---|
| Art. | Artículo |
| CP | Código Penal |
| CPCYM | Código Procesal Civil y Mercantil |
| CPP | Código Procesal Penal |
| CPRG | Constitución Política de la República de Guatemala |
| CT | Código Tributario |
| IVA | Impuesto al Valor Agregado |
| NIT | Número de Identificación Tributaria |
| RAFAT | Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria |

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| INTRODUCCIÓN..... | i |
| CAPITULO 1 | |
| NOCIONES GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO | |
| 1.1. Derecho Tributario..... | 1 |
| 1.2. Objeto del Derecho Tributario..... | 2 |
| 1.3. El poder tributario | 3 |
| 1.3.1. Características del poder tributario | 3 |
| 1.4. Fuentes del Derecho Tributario | 4 |
| 1.5. Principios del Derecho Tributario..... | 6 |
| 1.5.1. Principios constitucionales de la tributación..... | 6 |
| CAPITULO 2 | |
| RESPONSABILIDAD ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | |
| 2.1. Obligación Tributaria | 11 |
| 2.1.1. Surgimiento..... | 12 |
| 2.2. Sujetos de la Obligación Tributaria:..... | 14 |
| □ Sujeto Activo | 14 |
| □ Sujeto Pasivo | 15 |
| 2.3. Extinción de la obligación tributaria | 19 |
| 2.4. Fases del Procedimiento Administrativo para determinar la obligación tributaria | 20 |
| CAPITULO 3 | |
| DELITO E INFRACCIÓN | |
| 3.1. Delito | 23 |
| 3.2. Infracciones..... | 24 |
| 3.3. Responsabilidad Penal..... | 25 |
| 3.4. Teoría General del delito | 26 |

| | | |
|--|---|----|
| 3.4.1 | Naturaleza jurídica | 26 |
| 3.4.2. | Elementos característicos del delito | 28 |
| 3.5. | Clasificación de los delitos | 29 |
| CAPITULO 4 | | |
| CONTRAVENCIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS | | 31 |
| 4.1. | Infracciones Tributarias | 31 |
| 4.2. | Conductas ante las infracciones tributarias | 31 |
| 4.2.1. | La acción.- | 32 |
| 4.2.2. | La omisión.- | 32 |
| 4.3. | Clasificación de las Infracciones tributarias | 33 |
| 4.4. | Sanción tributaria..... | 41 |
| 4.4.1. | Clases de sanciones tributarias | 42 |
| CAPITULO 5 | | |
| ENTIDAD REGULADORA DE LA ACCIÓN FISCAL | | |
| 5.1. | Superintendencia de Administración Tributaria | 43 |
| 5.1.1. | Órganos principales de la SAT | 44 |
| 5.2. | Fiscalización | 45 |
| 5.2.1. | Características de la Fiscalización | 45 |
| 5.2.2. | Elementos de la fiscalización | 46 |
| 5.3. | Procedimientos de la fiscalización | 47 |
| CAPITULO 6 | | |
| RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | | |
| 6.1. | Resistencia..... | 50 |
| 6.2. | Objeto del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria | 50 |

| | |
|--|----|
| 6.3. Naturaleza del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria..... | 52 |
| 6.4. Elementos Personales..... | 52 |
| 6.5. Clasificación delito de RAFAT | 53 |
| 6.6. Procedimiento administrativo de fiscalización | 53 |
| 6.7. Providencia de Urgencia | 56 |
| 6.8. Proceso penal por la comisión del delito de RAFAT..... | 60 |
| 6.8.1. Sanciones de la comisión del delito de RAFAT | 61 |
| 6.9. Conducta del contribuyente en las diligencias ante los órganos jurisdiccionales y efectos jurídicos. | 63 |
| 6.10. Finalización del proceso judicial..... | 65 |
| 6.10.1. Medida desjudicializadora | 65 |
| 6.10.2. Sentencia | 66 |

CAPITULO FINAL

PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

| | |
|---|----|
| 1. Presentación..... | 69 |
| 2. Discusión y análisis de los resultados | 69 |

| | |
|-------------------|----|
| CONCLUSIONES..... | 85 |
|-------------------|----|

| | |
|-----------------------|----|
| RECOMENDACIONES | 87 |
|-----------------------|----|

| | |
|----------------------------------|----|
| REFERENCIAS..... | 89 |
| Referencias bibliográficas | 89 |
| Referencias normativas | 90 |
| Referencias electrónicas..... | 90 |
| Otras referencias..... | 91 |

| | |
|--|----|
| ANEXOS | 93 |
| 1. Informe de las actuaciones de los auditores notificadores | 93 |
| 2. Modelo de entrevista utilizado | 94 |
| 3. Cuadro de Cotejo | 97 |

RESUMEN EJECUTIVO

En Guatemala se crea el decreto 6-91 Código Tributario con el objeto de evitar abuso de poder en relación entre el fisco y el contribuyente, basándose en el principio de legalidad regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Dirección General de Rentas Internas era el ente encargado del control, recaudación y fiscalización de los impuestos, sin embargo dicha atribución se le traslada a la Superintendencia de Administración Tributaria, quien actualmente es quien debe velar por el estricto cumplimiento de las normas tributarias.

Con el fin de establecer adecuado cumplimiento por parte del contribuyente, se le delega a los auditores tributarios de la Administración Tributaria la capacidad de fiscalizar las obligaciones del mismo.

Es por ello, que la acción fiscalizadora es un medio idóneo para corroborar las obligaciones tributarias por parte del contribuyente de conformidad con sus actividades las cuales son afectas y conllevan obligaciones propias.

Por lo tanto los auditores actuantes realizan fiscalizaciones solicitando al contribuyente la presentación de documentación contable de conformidad con las obligaciones establecidas en la norma y derivado de la no presentación de la misma, se encuadra dentro del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria en consecuencia de su actuar.

INTRODUCCIÓN

El ordenamiento jurídico fiscal tiene como objeto primordial regular la actividad recaudadora y control de los ingresos, toda vez que ellos son los que sufragan el gasto público. Así mismo, establece parámetros para determinar las relaciones entre el fisco y los particulares, en su calidad de contribuyentes.

Fundamentado en los principios constitucionales, los cuales son base para la correcta evolución jurídica del Estado. Se fundamenta en el principio de legalidad al integrar normas, capacidad contributiva y prohibición de doble o múltiple tributación. También debe velarse porque la tributación sea justa y que se norme la colaboración recíproca entre el fisco y el contribuyente.

A pesar de las normas reguladoras de la actividad fiscal, existen acciones u omisiones que conllevan consecuencias jurídicas por la falta de conocimiento y/o aplicación de las mismas, En consecuencia nacen infracciones tributarias como defraudación tributarias, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación Indebida de Tributos, resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, entre otras reguladas en el Código Tributario, Decreto 6-91 y el Código Penal, Decreto 17-73.

A partir de las infracciones que fueron descritas, interesa establecer en específico ¿cuáles son las causas y consecuencias de la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria?, toda vez que la perpetración del mismo ha aumentado en el último año. Considerando establecer los efectos que conlleva ante los órganos jurisdiccionales.

La institución estatal competente que debe velar por el estricto cumplimiento de las normas tributarias es la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-. Es quien ejerce con exclusividad las funciones de administración tributaria dentro de la República de Guatemala. La institución es autónoma funcional, económica y financiera. Cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Los registros contables, sistemas computarizados, declaraciones de impuestos computarizados, entre otros, son los medios utilizados por SAT a efecto de verificar con las obligaciones tributarias.

Al realizar operativos fiscales, los auditores en su calidad de representantes de la Administración Tributaria, tienen la facultad de requerir documentación tributaria con el objeto de establecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Es partir de ello que se realiza un análisis del procedimiento administrativo y judicial de la perpetración del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Notificado el requerimiento de información, se les concede un plazo para presentarse a las oficinas tributarias, a efecto cumplan con lo solicitado. Si no se presenta la documentación, se inicia un proceso administrativo. Requerido con intervención de juez competente, impedir las diligencias necesarias para fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones, se encuadra en la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Derivado de los actos efectuados por las partes dentro del proceso instaurado, se debe conocer los recursos que se tienen para cumplir con los requerimientos así como determinar si el procedimiento administrativo y judicial utilizado son eficientes y eficaces en la terminación de los mismos.

Consecuencia de ello, se recurrió a la Superintendencia de Administración Tributaria y bibliotecas nacionales, a efecto de recopilar información necesaria, sin embargo no existe doctrina que establezca los procedimientos utilizados. Lo que llevó a utilizar como fuente de información tesis de graduación y entrevistas efectuadas a mandatarios de la Intendencia de Asuntos Jurídicos y Fiscales del Ministerio Público a efecto recopilar información que ampliara el contenido.

Así también, se realizó una breve comparación en normativa entre Guatemala y los países de Perú, México y El Salvador. Se analizó la tipicidad y pena establecida, con el propósito de establecer si existían similitudes y diferencias entre las normas y establecer la existencia de vacíos legales.

El aporte de la investigación se desarrolla en el capítulo final, en el cual se detalla las consecuencias de la comisión del delito, fundando la causal que conlleva la infracción y desarrollo de un proceso. También se hace una breve descripción de las actitudes tomadas por el contribuyente en las diligencias jurisdiccionales y efectos que conlleva a finalizar el proceso en su contra.

CAPITULO 1

NOCIONES GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1.1. Derecho Tributario

El derecho tributario es una rama del Derecho Público, el cual se conoce también como derecho impositivo o derecho fiscal. Uno de los objetivos del mismo es regular los tributos como un medio de ingreso económico al Estado y el desarrollo de la población del mismo.

Derivado de ello, es imprescindible iniciar con dicha terminología toda vez que se desea realizar un análisis respecto a la comisión de un delito en esta materia, en el cual se tiene por objeto determinar la existencia de un proceso establecido en la ley. Es por ello que se realizará una breve introducción de la materia.

Es con ello que Fernando Sainz de Bufnada lo define como *“rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero.”*

La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, por lo que el autor Carlos Guilliani Fonrouge plasma que *“el derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”*¹

¹ Guilliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Argentina, La ley, 2011, 10ª Ed. Pág. 40

La materia referida comprende toda la norma reguladora de tributos y la parte especial que establece la regulación específica de tributos determinados. En el primer caso sería el Código Tributario, Decreto 6-91 y en el segundo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta por ejemplo, toda vez que cada impuesto se encuentra regulada en una norma específica.

1.2. Objeto del Derecho Tributario

Una vez definido el derecho tributario, es necesario establecer el objetivo primordial, por lo que Alveño establece en sus investigaciones y en su propio método de estudio, que en la regulación de los tributos, es utilizado preferentemente el deductivo, aunque en la interpretación de las normas se aplican varios métodos de manera integral.²

Como un medio para lograr cumplir el objetivo primordial, el derecho tributario vela por la recaudación, fiscalización y cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales más adelante se desarrollarán.

Se debe hacer énfasis que es la rama del Derecho que establece la actividad financiera del país, ya que auxilia los gastos públicos en aras de cumplir el derecho constitucional del bien común.

Así también, derivado del entorno que se desarrolla el Derecho Tributario, se es necesario establecer un modo de exigir dichas obligaciones, en las que debe delegarse la facultad para crear, modificar y derogar normas reguladoras viables para la población, es por ello que se traslada al poder público.

² Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Derecho tributario guatemalteco –Parte general-*, Guatemala, Ediciones de Pereira, 2013.

1.3. El poder tributario

Es la facultad que posee el Estado a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como crear, modificar y derogar leyes tributarias, captando ingresos para el desarrollo del Estado y satisfacer necesidades públicas.

El poder tributario es inherente al Estado, nace y permanece con él, no puede ser objeto de cesión o delegación. García Solares establece que la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de la población estableciendo tributos, acuñar moneda y declarar la guerra constituye el núcleo identificador de la soberanía política.³ Siendo una característica propia del mismo, las cuales se desarrollarán más adelante.

1.3.1. Características del poder tributario

De conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede establecer que las características del poder tributarias son:

- Legal: El poder tributario en normas legislativas tienen carácter de constitucional, toda vez que el Estado otorga la facultad al Congreso de la República para decretar impuestos.
- Abstracto: Derivado a que es inherente del Estado, el cual se exterioriza por medio de normas reguladoras.
- Permanente: El Estado no puede extinguirse, por lo que tampoco el poder tributario.

³ García Solares, Jorge Luis. *Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en multas y recargos aplicados a los contribuyentes por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-*. Guatemala, 2007, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad San Carlos de Guatemala. Pág. 22

Así mismo, ampliando la calificación anterior, el autor Raúl Rodríguez Lobato, establece en su libro el derecho fiscal que se clasifica en:

- Irrenunciable: El Estado subsiste y se desarrolla a través de los tributos, por medio de los cuales satisface necesidades públicas, cumpliendo el principio constitucional del bien común, en consecuencia no es posible renunciar a ellos.
- Originario: Toda vez que el poder tributario nace por medio del Estado, aunque no se ejercite, éste estará ahí. Tiene la potestad de crear, modificar y derogar leyes tributarias.

1.4. Fuentes del Derecho Tributario

De conformidad con el artículo 2 del Código Tributario, se establece que son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía las disposiciones constitucionales; leyes, tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; y los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo. Como fuentes del Derecho tributario guatemalteco y de conformidad con la pirámide de Kelsen se encuentran desarrollados jerárquicamente así:

- La Constitución Política de la República de Guatemala:

De conformidad con los artículos 44, 175 y 204 del mismo cuerpo legal, se establece el principio de primacía constitucional, el cual establece que la norma suprema del ordenamiento legal guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala. No hay norma superior a ella.

- Los tratados internacionales

Los tratados internacionales que fuesen ratificados por el Estado de Guatemala son integrados al ordenamiento jurídico guatemalteco como normas ordinarias. García Solares establece que la modificación, derogación y suspensión de los mismos será de conformidad con los mismos tratados o normas generales del derecho internacional.⁴

Jerárquicamente se encuentran a la par de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuando son materia de derechos humanos.

- Leyes Ordinarias

Son las normas creadas por el Organismo Legislativo a través del Congreso de la República, de conformidad con los preceptos constitucionales. Son el conjunto de normas jurídicas que desarrollan de forma estructurada los presupuestos constitucionales, desarrollando principios de una mayoría absoluta.

- Leyes especiales

Son leyes ordinarias que se enfocan en determinada materia. De conformidad con el trabajo de investigación respecto a materia tributaria, se puede especificar algunas normas reguladoras de tributos en el cual se puede describir la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Impuesto Sobre la Renta, entre otras.

- Los reglamentos

⁴ Ibid., Pág. 21

Son creados por el Organismo Ejecutivo, siendo una función administrativa, con el objeto de desarrollar la ley tributaria, como una disposición complementaria o supletoria a la ley.

1.5. Principios del Derecho Tributario

Los principios constituyen un sistema de valores en los que se engloba la verdad expresa, llevando consigo un carácter axiomático. Cuando se define una ciencia, los principios son fundamentales, toda vez que con ellos se determina la existencia o no de la autonomía científica.

Considerado el Derecho como ciencia, y el Derecho Tributario como rama jurídica con autonomía científica propia, se hace necesario determinar cuáles son sus principios, ya que si se negara la existencia de tales principios, se estaría negando la Derecho Tributario.

En materia jurídica los principios generales del derecho, constituyen un conjunto de verdades, lo que subsiste al Derecho como lo que hoy en día es, un conjunto de normas reguladores de la conducta del hombre en la sociedad. Son los que fundamentan la legislación positiva e inspiración a la misma.

Los principios son reguladores del Derecho en general, en materia tributaria su génesis se basa en el Derecho natural, derivado que las normas puestas por providencia en las que se debe ajustar la norma legal.

1.5.1. Principios constitucionales de la tributación

Dentro del orden de las limitaciones al poder tributario de carácter general, se encuentran los principios jurídicos de la tributación los cuales han sido incorporados en la Constitución Política de la República, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general.

1.5.1.1. Principio de Legalidad

La Castilla de 1091, en la Carta Magna de 1215 y los Bills de Ingraterra son los antecedentes del principio de legalidad tributaria. Villegas establece en su obra que *“la Revolución Francesa, en la que las Cámaras Populares ejercían la soberanía popular, a través de la apropiación de las leyes, se sustituyó el consentimiento del pueblo por el principio de legalidad.”*⁵ El principio de legalidad presenta dos aspectos en materia tributaria la reserva de ley, la cual hace referencia que la única fuente creadora de tributos es la ley y la preferencia de ley consistente en que la ley es superior a cualquier reglamento u otra disposición.

1.5.2. Principio de Justicia

Toda persona que se encuentre bajo la soberanía de cada Estado, debe contribuir al sostenimiento del gobierno de conformidad a su capacidad económica, es decir, en proporción a los ingresos percibidos.

En relación a este principio Flores Zavala afirma que *“lo fundamental es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos. El concepto de justicia varía de una época a otra y aún de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, varía de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico, dominante en un momento dado en una colectividad.”*⁶

1.5.3. Principio de Equidad

Se encuentra el principio de generalidad, el cual hace referencia que dentro del régimen de la libre concurrencia y admitiendo que el sistema de repartición de

⁵ Villegas, Hector, *Curso finanzas Derecho Financiero y Derecho Tributario*. Argentina, Editorial Astrea. 2009. 9º Edición Pág. 41

⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicana: los impuestos*. México, Editorial Porrúa, 1976. Pág. 219

rentas como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos, sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas. Asimismo se define el principio de uniformidad el cual se entiende que el impuesto debe ser proporcionado a la capacidad de prestación económica. Crece según una progresión más rápida que la renta.

1.5.4. Principio de capacidad de pago

Se consagra en textos constitucionales del siglo XIX y aún sigue existiendo dentro de las constituciones de los diversos Estados. En Guatemala se encuentra reglado en el Artículo 243 de la CPRG.

De conformidad con este principio es importante hacer una aclaración interpretativa entre los conceptos de capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva.

En la capacidad jurídica tributaria, es la aptitud que posee la persona para ser titular de relaciones jurídicas, en el ejercicio de exigir y contraer en forma personal, creando, modificando o extinguiendo relaciones jurídicas de forma voluntaria y autónoma. Mientras que la capacidad contributiva es la aptitud para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias contribuyendo a los gastos públicos, tomando en cuenta las riquezas en posesión de una persona, graduando la obligación tributaria reposada en los ingresos, patrimonio o riquezas como se hizo mención anteriormente.

1.5.5. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

El mismo artículo 243 de la CPRG establece la prohibición del principio en el cual se establece que "...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".

La Corte de Constitucionalidad en un fallo estableció que *“la doctrina legal referente a la Doble Tributación, prescribe la concurrencia de los elementos que tipifican la doble tributación, por lo que con la ausencia de uno de ellos, la imposibilita:*

- *Un mismo hecho generador*
- *Atribuible al mismo sujeto pasivo*
- *Gravado dos o más veces*
- *Por uno o más sujetos con poder tributario*
- *Por el mismo evento o período de imposición”⁷*

1.5.6. Principio de no confiscatoriedad

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes pues el Estado no podría gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener su ganancia.

1.5.7. Principio de Igualdad

La Corte Suprema de Justicia sostiene que *“el Principio de Igualdad plasmado en el artículo 4º de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales, sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, conforme a sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero*

⁷ Corte de Constitucionalidad, Quiñones, Alma. *“La Doble Tributación Y La Vulneración Al Principio De Capacidad De Pago Y Al Derecho De Propiedad”*, Guatemala, 2010. XIV Jornadas de Derecho Constitucional. www.cc.gob.gt 15 de julio de 2015

no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge...”⁸

Así mismo, la Constitución Política de la República de Guatemala, plasma la igualdad entre las personas, estableciendo con ello que todos los seres humanos son iguales en derechos y obligaciones. Lo mismo sucede en el ámbito tributario, a diferencia que en este únicamente hace referencia a quienes derivados de un hecho generador deben cumplir con obligaciones en materia tributaria son iguales en derechos y condiciones.

Finalizado los términos generales de que es el derecho tributarios, es necesario continuar con quienes son los obligados a cumplir las normas relacionadas a dicha materia.

⁸ Corte Suprema de Justicia *Gaceta de los Tribunales 1972-2004*. CD-ROM. Guatemala, 2005

CAPITULO 2

RESPONSABILIDAD ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Obligación Tributaria

Establecida la terminología general, ahora se realizará un breve desglose de la relación entre el derecho tributario y la obligación tributaria. En el cual siguiendo la línea de la investigación respecto al análisis de establecer las causas de la comisión de un delito en materia tributaria es necesario recabar elementos que nos sumerjan a encuadrar la acción u omisión y las obligaciones derivadas.

Carlos Giulliani, define la obligación tributaria como *“el vínculo en virtud del cual un sujeto debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”*.

Al establecerse un vínculo de dar se hace referencia a una acción necesaria determinada por la ley, sin embargo no necesariamente la obligación tributaria es una relación de hacer o dar, sino que puede referirse a una omisión como la falta de presentar declaraciones ante la Administración Tributaria.

Por lo que un concepto más completo de la obligación tributaria doctrinario puede estar detallada según García Vizvaíno, quién establece que *“una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria de contenido único y variado. Para algunos, esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configuran un concepto más amplio, que es la relación jurídico-tributaria.”*⁹

⁹ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*, Argentina, Depalma Editores, 1999, Tomo I, Pág. 302

De conformidad con el Código Tributario, Decreto 6-91 en el artículo 14, preceptúa que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entra la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generado previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y exigible coactivamente.

De conformidad con lo establecido anteriormente, se establece que la obligación tributaria es de carácter público, toda vez que se enlaza un vínculo entre el Estado y el contribuyente o responsable con el objeto de recaudar tributos y velar por el cumplimiento de lo establecido en leyes específicas de la materia.

Las normas tributarias velan por el cumplimiento de las actividades tributarias de forma lícita, evitando inducir a error a la Administración Tributaria, siendo útil la adecuada determinación del hecho generador.

2.1.1. Surgimiento

Avendaño establece que nace de un supuesto jurídico, derivado de una relación jurídica que se genera entre los sujetos que intervienen una reciprocidad de derechos, los cuales conlleva a una obligación tributaria.¹⁰

Fernando Sainz de Burja, indica que *“la determinación tributaria exacta del momento en que nace la deuda impositiva reviste suma importancia para las relaciones jurídicas de índole tributaria que ligan al ente público impositor con el particular contribuyente, toda vez que es obvio, sólo desde el momento en que el crédito nace a favor del sujeto activo de la misma relación jurídico-impositiva,*

¹⁰ Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Consideraciones sobre la denominación de Hecho Generador en el Derecho Tributario*. Guatemala, 2009, tesis maestral de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad San Carlos de Guatemala. Pág. 46

*puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional, y que sólo a partir del momento de su nacimiento comienza a contar el plazo del crédito impositivo*¹¹.

La determinación surge a través de un hecho generador previsto en la ley, el cual generan derechos y obligaciones entre los sujetos, lo que da surgimiento a la obligación tributaria.

De conformidad con el artículo 32 del Código Tributario, establece que se consideran que el hecho generador cuando ocurre y produce efecto.

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

Así mismo, como otras obligaciones tributarias se encuentran efectuar los pagos de impuestos al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Único Sobre Bienes Inmuebles, entre otros; presentación de declaraciones e informes, control de contabilidad, permitir las auditorías realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, permitir el acceso a los libros, documentos y sistemas informáticos del contribuyente relacionado.

Si se cumplieran en su totalidad las normas, no existiera ninguna dificultad al ser notificado para realizar una revisión exacta; sino que lo que sucede es que

¹¹ Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho –Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo-*, España, Instituto de Estudios Políticos, 1975, Tomo I, Pág. 376

cuando se realiza el requerimiento respectivo, es cuando se inician con la recopilación de información solicitada por la Administración Tributaria y derivado de los plazos tan cortos determinados en la ley, dificulta cumplir con ello.

La ley establece cuales son las obligaciones tributarias de los sujetos relacionados en materia tributaria.

2.2. Sujetos de la Obligación Tributaria:

- **Sujeto Activo**

De conformidad con el Código Tributario, Decreto 6-91 en el artículo 17, establece que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Susana Vicente en su obra establece que el sujeto activo “es aquel que tiene derecho y el deber de exigir y recabar el pago del tributo a la persona destinataria de satisfacer la obligación, siendo este sujeto el ESTADO, pero puede serlo también por delegación o concesión cualquier otro ente público facultado como las instituciones autónomas, que aunque no tienen poder tributario, la ley que los crea puede otorgarles determinadas facultades para recibir tributos”.¹²

En Guatemala, el ente recaudador de tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria, quien ejerce con exclusividad las funciones de administración tributaria, de los tributos que debe percibir el Estado, exceptuando los recaudados por las municipalidades.

¹² Pineda Vicente, Susana Elizabeth. **Garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relaciones con impuesto de comercio exterior.** Guatemala, 2006, tesis de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad San Carlos de Guatemala. Pág. 23

- **Sujeto Pasivo**

El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable de conformidad con el artículo 18 del Código Tributario, Decreto 6-91.

Por contribuyente se debe entender que es el obligado por deuda propia y por responsable el obligado por cuenta ajena.

Es quien debe dar cumplimiento a las cargas impositivas establecidas por la Administración Tributaria, siendo una persona individual o persona jurídica. Así mismo, como sujetos pasivos se pueden encontrar de conformidad con el código tributaria:

- a) Los obligados por deuda propia, que son las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado, y las personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, de conformidad con el artículo 21.

- b) Así mismo, en el artículo 22 del mismo cuerpo legal, establece situaciones especiales y responsables en los cuales en los fideicomisos son los responsables el fiduciarios; contratos de participación es el gestor, ya sea éste una persona individual o un persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma; copropiedad, los copropietarios; sociedades de hecho, los socios; sociedades irregulares, los socios; sucesiones indivisas, el albacea, administrador o herederos. En los casos anteriores, la Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley,

evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria.

- c) Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.¹³

- d) Así mismo, en el artículo 24 del mismo cuerpo legal establece que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea del mortual, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en Artículo 25 y Artículo 26 de este código.

Tratamiento especial dedicado a los responsables y son clasificados en los artículos 25 y 26 del CT, de conformidad con lo siguiente:

- a) Obligado por deuda ajena, siendo responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.

- b) Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

¹³ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto Número 6-91. Artículo 23

- c) El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.
- d) Son responsables por representación, de conformidad con el artículo 26:
- Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
 - Los representantes legales de las personas jurídicas
 - Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
 - Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

En relación a la responsabilidad de quienes adquieren bienes y derechos, se ve regulado en el artículo 27 del mismo cuerpo legal de conformidad con lo siguiente:

- a) Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:
- Los donatarios y los legatarios.
 - Los adquirientes de bienes, derechos o patrimonios, así como los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.
 - Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto

de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.

- b) Los representantes de sociedades o de empresas en liquidación, concursos de acreedores y quiebra deberán, en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.
- c) Agentes de retención o de percepción: Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente¹⁴;
- Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.
 - Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.
 - También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria.

¹⁴ Ibíd., Artículo 28

- d) Responsabilidad del agente de retención o de percepción. Efectuada la retención o percepción, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido o percibido, es el agente de retención o de percepción.
- e) El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin normas legales que las autoricen, sin perjuicio de la acción penal que pudiera corresponder¹⁵.

2.3. Extinción de la obligación tributaria

La extinción de la obligación tributaria se encuentra regulada en el capítulo IV del Código Tributario, el cual se divide en siete secciones, siendo medios de finalizar un proceso instaurado.

- Pago

Se garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria, toda vez que se garantiza el cumplimiento de la misma. Es considerado uno de los medios de extinción más eficaces, toda vez que se satisface por completo la deuda.

- Compensación

Consiste cuando dos personas son recíprocamente deudoras y acreedoras entre sí. Extinguiéndose ambas deudas o disminuyéndolas, es considerada una contraprestación.

¹⁵ *Ibíd.*, Artículo 29

- Confusión

Procede cuando una persona por algún motivo posee la calidad de deudor y acreedor de una misma deuda.

- Condonación o remisión

Procede cuando la ley lo establece, es el perdón de la deuda.

- Prescripción

Ocurre la prescripción cuando al transcurrir determinado tiempo se extingue la obligación y el derecho de reclamarla. Privándose la posibilidad de exigir el pago de los tributos.

2.4. Fases del Procedimiento Administrativo para determinar la obligación tributaria

- Iniciación art. 151 Código Tributario
- Verificación
- Audiencia art. 146 código tributario
- Beneficios (art. 146 código tributario)
- Período de prueba art. 146 código tributario
- Diligencias para mejor resolver art. 148 código tributario
- Resolución art. 150 código tributario

Los procedimientos tributarios pueden iniciarse como lo establece el artículo 121 del Código Tributario, de oficio, es decir por la Administración Tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización.

La Administración Tributaria deberá verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, desarrollando así la función fiscalizadora, la cual resulta en una serie de acciones eminentemente inquisitivas, en las cuales la Administración Tributaria puede investigar por sí misma, recurriendo a fuentes de información distintas al contribuyente, así como requerir información y documentación al fiscalizado, a efecto de conocer su realidad económica, la realización de hechos generadores y estimar la determinación adecuada de sus tributos y de no haberse determinado adecuadamente, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, los cuales notificará al contribuyente o responsable y precisará los fundamentos de hecho y de derecho (artículo 146 del Código Tributario).

Conforme el artículo 152 del CT, todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria; en este caso, por auditores tributarios. La forma usual en la cual la Administración Tributaria autoriza y designa a un funcionario o empleado para el desarrollo de una actividad tributaria, principalmente aquellas relacionadas con la fiscalización de los tributos, es por medio de la emisión de un nombramiento, en el cual constan los nombres completos de los funcionarios o empleados designados, los alcances, en cuanto a la indicación del contribuyente a verificar indicando su nombre completo y NIT, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar. El nombramiento debe ser emitido por funcionario legitimado para ello.

La calidad de funcionario o empleado de la Administración Tributaria designado para la práctica de una verificación tributaria deberá acreditarse siempre ante el contribuyente o responsable a través del nombramiento y carné (no es necesario entregar copia de estos documentos).

En el ejercicio de la actividad de verificación, la Administración Tributaria podrá efectuar verificaciones o inspecciones en locales comerciales, industriales, medios de transporte y otros vinculados con la actividad del contribuyente (auditoría fiscal, presencia fiscal o punto fijo).

CAPITULO 3

DELITO E INFRACCIÓN

Establecer una diferenciación en cuanto al término de delito e infracción es esencial, toda vez que el desarrollo del presente trabajo se deriva de un acto contrario a la norma jurídica. En virtud de que ambos términos son figuras jurídicas que comúnmente se toman como sinónimos, se debe establecer que la aplicación de cada terminología varía. El primer término corresponde al ámbito penal y el segundo al ámbito administrativo y tributario.

3.1. Delito

Según la Real Academia Española, es delito la acción u omisión voluntaria o imprudente penada por la ley. Así mismo, se entiende por toda acción en contrario al ordenamiento jurídico que conlleva como consecuencia una pena a quien lo cometa.

El jurista Eugenio Cuello Calón, lo define como la acción humana antijurídica, típica, culpable, sancionada por ley¹⁶. Es indudable que el delito es aquel hecho que la ley prohíbe bajo la amenaza de una pena (criminal), también puede ser considerado en concreto, como un hecho episódico que se verifica en la vida social establece Francesco Antolisei.¹⁷

Considerada una conducta antijurídica de forma voluntaria, dolosa o culposa que conlleva una pena, la cual varía dependiendo del hecho cometido de conformidad con lo establecido en la ley. Así también se debe establecer que para que concurra un delito se debe tomar en cuenta que la conducta humana produzca un

¹⁶ Cuello Calón, Eugenio. *Manual de Derecho Penal Español: conforme al nuevo código penal*. España, Bosch, 1945. Pág. 98

¹⁷ Antolisei, Francesco. *Manual de Derecho Penal: Parte General*. Argentina, UTEHA, 1960. Pág. 126

efecto el cual sea prohibido por la ley y en contra del derecho y que a pesar de que la persona conozca y valora la norma la haya incumplido.

3.2. Infracciones

Carlos Giulliani Founrouge, define las infracciones como la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible.

Es considerada como aquella acción u omisión dolosa o culposa, tipificada y sancionada por la ley en carácter de falta, la cual se lleva a cabo ante autoridades administrativas.

El delito, en contraposición a lo anterior, siempre en el ámbito tributario, es una figura del derecho penal que consiste en toda acción u omisión penada por la ley. César Villela en su investigación establece que la presunción de la comisión de un delito tributario debe de estar enmarcada dentro del principio de legalidad en materia tributaria, con el objetivo de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.¹⁸

Las infracciones tributarias se dan por la abdicación del contribuyente al cumplimiento del hecho generador de la obligación tributaria, las cuales se encuentran reguladas de conformidad con el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas como la parte general relacionada a las normas aplicadas a los tributos. Sin embargo, hay una parte especial regulada en diferentes cuerpos legales las cuales son la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92; Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92; Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y papel sellado especial para Protocolos, Decreto 37-92; Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto 15-98; Ley del Impuesto

¹⁸ Villela Pérez, César Augusto. *Análisis jurídico del ilícito tributario*. Guatemala, 2006, tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad San Carlos de Guatemala. Pág. 19

sobre Productos Financieros, Decreto 26-95, todas del Congreso de la República de Guatemala.

3.3. Responsabilidad Penal

La responsabilidad penal se desprende de la ejecución de los actos penales sancionados, en la que recae en el autor del delito en la que se condena privándolo de su libertad y sus derechos políticos. Manuel Osorio establece que la responsabilidad penal, es la responsabilidad criminal, siendo esta *“la aneja a un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o carente de excusa voluntaria. Se traduce en la aplicación de la pena. Suele llevar consigo, de haber ocasionado daños o perjuicios, la responsabilidad civil que sea pertinente.”*¹⁹

Según Cuello Calón, define la responsabilidad penal como: *“la responsabilidad es el deber jurídico que incumbe al individuo imputable de dar cuenta del hecho realizado y de sufrir sus consecuencias jurídicas.”*²⁰

Mientras que para Puig Peña establece que la responsabilidad penal, se produce a través de una relación jurídica que establece el autor y el Estado respecto a un hecho punible, cuando se han violentado los preceptos establecidos en la ley.²¹

Estableciendo que la responsabilidad penal se deriva de un conjunto de presupuestos en los que una persona a causa de una conducta antijurídica sea sometida a un juicio y en consecuencia se le sancione penalmente por el hecho cometido.

¹⁹ Responsabilidad Penal, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Guatemala, Dascan, Sociedad Anónima, 1era edición electrónica Pág. 851

²⁰ Cuello Calón, Eugenio. *Derecho Penal*. España, Bosch, 1957 Pág. 359

²¹ Puig Peña, Federico. *Derecho Penal: parte general*, España, Editoria Nauta, 1959, Volumen II, Tomo II, Pág. 454

3.4. Teoría General del delito

3.4.1 Naturaleza jurídica

Los doctrinarios señalan que es difícil analizar de donde proviene la naturaleza del delito, es por ello que Eugenio Cuello Calón establece que *“muchos criminalistas han intentado formular una noción del delito en sí, en su esencia, una noción de tipo filosófico que sirva en todos los tiempos y en todos los países para determinar si un hecho es o no delictivo. Tales tentativas han sido estériles, pues hallándose la noción del delito en íntima conexión con la vida social y jurídica de cada pueblo y cada siglo, aquélla ha de servir forzosamente los cambios de éstas, y por consiguiente, es muy posible que lo penado ayer como delito se considere hoy como lícito y viceversa. Es pues, inútil buscar la noción del delito en sí.”*²²

Sin embargo, se han realizado esfuerzos para encontrar la esencia de delito independiente del tiempo y lugar, dándose a conocer las escuelas del Derecho Penal que son la Escuela Clásica y Escuela Positiva, derivado del conjunto de principios y doctrinas las cuales han tenido gran influencia entre ellas.

En la Escuela Clásica del Derecho Penal su máximo exponente fue Francesco Carrara, quién perfecciono el pensamiento de Carmigniani, así mismo establece que el delito alcanza su máxima perfección.

Jiménez de Asúa establece que *“la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo moralmente imputable y políticamente dañoso.”*²³

²² Cuello Calón, Eugenio. Op cit., Pág. 287

²³ De Mata Vela, José Francisco & De León Velasco, Héctor Aníbal. *Derecho Penal Guatemalteco: Parte General y Parte Especial*. Guatemala, Magna Terra Editores, 2012, 22ª Ed. Pág. 120

Se deriva de la razón y establece que el delito es un acontecimiento a través del cual se infringe la ley del Estado. Se utilizó el método racional, abstracto y deductivo, basándose en el liberalismo político. Sin embargo, sus planteamientos desaparecen con la finalidad de la pena, en la que Rossi mantiene posturas retributivas, con el objeto de restablecer el orden social a través de la perturbación del delito. Aunque, para Carmignani la finalidad del castigo de un delito se deriva de la tranquilidad y seguridad de la sociedad.

Los postulados de la Escuela Positiva del Derecho Penal revolucionan lo estipulado por la Escuela Clásica. Sus representantes fueron Cesare Lombroso, Enrico Ferri y Rafael Garófalo; quienes establecen que el delito es una acción humana resultado de la personalidad del delincuente. Sosteniendo que el delito natural es *“la violación de los sentidos de piedad y probidad, y todos los hechos antisociales que no atacan a ninguno de estos sentimientos, pero que atentan contra la organización política, son delitos legales (o políticos), que atentan contra el Estado y la tranquilidad pública”*.²⁴

Sin embargo, se crea otro pensamiento en el cual De Mata Vela asienta que *“toda acción determinada por motivos individuales y antisociales que alteran las condiciones de existencia y lesionan la moralidad media de un pueblo en un movimiento determinado.”*²⁵

La escuela positivista cimienta sus postulados en bases científicas, siendo sus fundamentos en la reacción social y el impacto que conlleva. Es por ello, que el delito no es centro de desarrollo, sino que es la consecuencia del factor principal que afecta siendo el delincuente como objeto de estudio primordial derivado de la peligrosidad y repercusiones en la sociedad de su actuar.

²⁴ Loc. cit.

²⁵ Ibid., Pág. 121

3.4.2. Elementos característicos del delito

Elementos positivos del delito:

- La acción o conducta humana, es la base de toda la conducta del delito. Siendo el ejercicio de la actividad del ser humano, derivado de la voluntad del hombre.
- La tipicidad, es la regulación de la conducta humana en un tipo penal, siendo una consecuencia del principio de legalidad.
- La antijudicialidad o antijuricidad, consiste en ser contraria a la norma jurídica.
- La culpabilidad, se relaciona con las circunstancias específicas que concurrieron en la persona del autor en el momento de la comisión del hecho típico y antijurídico, quien pudiendo actuar no lo hace.
- La imputabilidad, se refiere a la atribución de a otra la consecuencia de su obrar. Siendo la capacidad de comprender el deber de respetar la norma.
- La punibilidad, es la posibilidad de aplicar una pena, siendo el resultado de una conducta típica, antijurídica y culpable.
- Las condiciones objetivas de punibilidad, “son hechos externos desvinculados de la acción típica, pero necesarios para que pueda aplicarse la pena. La indagación de la condicionalidad objetiva puede llevar a comprobar, por vía negativa, la falta de realización de ciertas condiciones de punibilidad, o sea, la ausencia de condicionalidad efectiva.”²⁶

Elementos negativos del delito, doctrinariamente se denominan:

²⁶ Bramont Arias Torres, Luis Miguel. **Lecciones de la parte general y el Código Penal**. Lima, Perú, Ed. San Marcos, 1997 Pág. 69.

- La falta de acción o conducta humana, es la falta de actuar del ser humano. Siendo una conducta no conducida por la voluntad.
- La atipicidad o ausencia de tipo, se le atribuye a un sujeto el cual no se le puede sancionar por no encuadrar dentro de un tipo penal.²⁷
- Las causas de justificación, se elimina la antijuridicidad de la acción típica penal. Se permite excepcionalmente la infracción cuando concurren circunstancias de legítima defensa, estado de necesidad y legítimo ejercicio de un derecho.
- Las causas de inculpabilidad, son las causas que impiden que se reproche a una persona imputable, el acto típicamente antijurídico realizado por medio invencible, fuerza exterior, error, obediencia debida u omisión justificada.
- Las causas de inimputabilidad, motivos que impiden que se atribuya a una persona el acto típicamente antijurídico realizado derivado a que es un menor de edad o persona que adolezca de enfermedad mental, desarrollo psíquico incompleto o trastorno mental transitorio, lo cual impide la capacidad de comprender la acción cometida.
- Causas de exclusión de la pena o excusas absolutorias, en la que por razones de parentesco o causas de política criminal del Estado, al surgir no se aplicara el derecho del Estado de perseguir la responsabilidad penal o de ejecutar la pena.
- La falta de condición objetivas de punibilidad

3.5. Clasificación de los delitos

- Por su gravedad
Se clasifican en Delitos y Faltas (identificando al sistema bipartito que sigue nuestro Código).

²⁷ Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, Decreto Número 17-73. Artículo 1

- Por su estructura
Se clasifican en simples y complejos.

- Por su resultado
 - Delitos de daño y de peligro.
 - Delitos instantáneos y permanentes.

- Por su ilicitud y motivaciones
Se clasifican en Comunes, Políticos y Sociales.

- Por la forma de acción
Se clasifican en delitos de comisión, omisión, comisión por omisión y de simple actividad

- Por su grado de voluntariedad o culpabilidad
Se clasifican en dolosos y culposos.

Más adelante se desarrollará un breve detalle de las características en las que encuadra el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

CAPITULO 4

CONTRAVENCIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

4.1. Infracciones Tributarias

Continuando con el desarrollo del tema que es de interés. Se establece que de conformidad con el artículo 69 del Código Tributario, Decreto 6-91, la infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

Las trasgresiones de las normas tributarias constituyen un ilícito tributario, tipificado por la ley penal y procedimiento del Código Tributario, Decreto 6-91, el cual será sancionado según la gravedad del hecho cometido.

En consecuencia, De Mata Vela concluye que el ilícito tributario en Guatemala, sea éste tipificado como delito, falta o contravención, se encuentra regulado por el Código Tributario, el Código Penal, el Código Procesal Penal, la Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y las leyes específicas de cada impuesto; en otras palabras, el delito tributario según el caso, será sancionado por las leyes tributarias o penales de Guatemala.²⁸

Por lo que es necesario establecer cuál es la conducta ante tal ilícito tributario y poder encuadrarlo en la norma tipo específica.

4.2. Conductas ante las infracciones tributarias

²⁸ De Mata Vela, José Francisco & De León Velasco, Héctor Aníbal. Op. Cit, Pág. 27

La conducta es la actitud que se manifiesta externamente por el hombre. La conducta ante la infracción tributaria consiste en hacer o no hacer. En el primer caso se está ante una conducta positiva o de acción, mientras que en el segundo caso se denomina acción negativa o de omisión. Sin embargo, Héctor Aníbal de León Velasco, la clasifica como la acción de comisión y la acción de omisión, en relación en el primer y segundo caso.

4.2.1. La acción.-

La acción es el conjunto de actos que conllevan el ejercicio de hacer, conforme a una finalidad. Antolisei expresa que la unanimidad de la acción resulta preciso que los actos, además de ser guiados por una sola finalidad, se desenvuelvan en un único contexto.²⁹

Motivo de todo comportamiento dependiente de la voluntad del ser humano, la cual implica un objetivo específico, el cual conlleva una fase interna a través de la cual se desarrolla el objeto que conlleva el acto del autor y la fase externa, en la que establecido el fin se debe buscar los medios para llegar a lograrlo.

4.2.2. La omisión.-

La omisión es la abstención de hacer o decir. La esencia de la omisión, es no actuar de una determinada manera, es negarse a realizar determinadas acciones prescritas en el ordenamiento jurídico. Dentro de la conducta de omisión, se encuadran las expresiones rehusar, retardar, aplazar, excluir, entre otras acciones afines.

²⁹ Antolisei, Francesco. Op. Cit Pág. 166

Así mismo, es una actitud pasiva del hombre cuyo actuar de abstención produce resultados nocivos a la sociedad. Siendo la no realización de una acción plasmada en ley.

4.3. Clasificación de las Infracciones tributarias

Doctrinariamente se clasifican en:

- Infracciones sustanciales, se caracteriza por la falta de pago de los tributos en plazo establecido por la ley.
- Infracciones formales, se caracteriza derivado a que se manifiesta por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de deberes formales las cuales tienen relación con las obligaciones formales.

Legalmente de conformidad con el artículo 71 del Código Tributario Decreto 6-91 se encuentran tipificados como infracciones tributarias:

- Pago extemporáneo de los tributos retenidos percibidos y del Impuesto al Valor Agregado

Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no dé cuenta en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.

Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). Transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla

con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 de este Código.

Todo ello con el objeto de incentivar en caso de que no se cumpliera dentro del plazo establecido a no sancionarlo en un 100% por la omisión al pago correspondiente.

- La mora

Incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere este Código. La sanción se aplica por cada día de atraso, sin embargo la mora no aplica en el caso de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas o de oficio.

- La omisión del pago de tributos

La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

Si el contribuyente o responsable, una vez presentada su declaración rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido. Sin embargo, la sanción en la omisión de pago de tributos es una multa al cien por ciento del tributo omitido. Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar

- La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria

Constituye resistencia cualquier acción u omisión que, después de vencido el plazo de tres días improrrogables, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento, no llega al contribuyente para presentar la información de carácter tributario, contable o financiero.

Las acciones que constituyen resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, se encuentran:

1. Obstaculizar o impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.
2. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
3. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
4. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.
5. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción,

pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

La sanción que se impone es el pago de multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal. Lo cual se procederá a detallar en el momento oportuno.

- El incumplimiento de las obligaciones formales

Se encuadra como infracción, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias.

Corresponden a este tipo de infracciones, y se sancionarán como se indica, las siguientes:

1. Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación.
2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT-, o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos, en

documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.
4. No tener los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevar al día dichos libros y registros. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, si ello fuere necesario, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.
5. Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.
6. Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente, cuando así lo establezca la Ley tributaria específica.
7. Omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.
8. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no cumplan los requisitos según la Ley específica.
9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este Código.
 11. Dar aviso después del plazo que indica la ley específica, al Registro correspondiente, del traspaso de vehículos usados, por cambio de propietario. En este caso el obligado a dar el aviso correspondiente es el comprador del vehículo.
 12. Dar aviso después del plazo que establece la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el Registro correspondiente.
 13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.
 14. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias, hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.
- Las demás que se establecen en este Código y en las leyes tributarias específicas.

Así mismo, en el Código Penal, Decreto 17-73 se encuentran regulados los delitos contra el Régimen Tributario, en el que se regulan:

- Defraudación Tributaria, artículo 358 A

Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a

error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

- Casos Especiales de Defraudación Tributaria, de conformidad con el artículo 358 B

Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior cuando se utilice, comercialice clandestinamente, altere u omita características de mercancías beneficiados por exenciones para fines distintos a los establecidos en la ley; se evada control fiscal, indique destino o procedencia distinto, se hiciera en factura o documento falso que no esté autorizado por la Administración Tributaria con el ánimo de afectar la determinación o pago de tributos y destruya sellos, timbres precintos y otros medios de control tributario

Son acciones u omisiones de un particular que trae como consecuencia deja de hacer lo que la ley tributaria ordena efectuar lo que la misma prohíbe.

- Apropiación Indebida de Tributos, artículo 358 C

Concorre en el delito quien en su calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos.

Toda vez que transgrede las normas tributarias con el objeto de defraudar, evadir y apropiarse los impuestos, sabiendo que la manifestación de su conducta es ilícita y afecta a la sociedad.

- Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, artículo 358 D

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

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

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

- Delitos Conexos artículo 69 y 70

Al responsable de dos o más delitos, se le impondrán todas las penas correspondientes a las infracciones que haya cometido a fin de que las cumpla sucesivamente, principiando por las más graves, pero el conjunto

de las penas de la misma especie no podrá exceder del triple de la de mayor duración, si todas tuvieran igual duración no podrán exceder del triple de la pena.

Este máximo, sin embargo, en ningún caso podrá ser superior:

1. A cincuenta años de prisión.
2. A doscientos mil quetzales de multa.

CONCURSO IDEAL ARTICULO 70. En caso de que un solo hecho constituya dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea medio necesario de cometer el otro, únicamente se impondrá la pena correspondiente al delito que tenga señalada mayor sanción, aumentada hasta en una tercera parte.

El tribunal impondrá todas las penas que correspondan a cada una de las infracciones si a su juicio esto fuera más favorable al reo, que la aplicación de la regla anterior.

Cuando se trate de concurso ideal de delitos sancionados con prisión, de delitos sancionados con prisión y multa o de delitos sancionados sólo con multa, el juez, a su prudente arbitrio y bajo su responsabilidad, aplicará las sanciones respectivas en la forma que resulte más favorable al reo.

4.4. Sanción tributaria

Jaime Aneiros Pereira define la sanción tributaria como una medida restrictiva de derechos que se imponen al culpable del comiso de una infracción tributaria por los órganos de la administración, cuya finalidad es la prevención y represión.³⁰ Ello concurre en consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria.

³⁰ Aneiros Pereira, Jaime. **Las Sanciones Tributarias**. Madrid, España, Editorial Marcial Pons. 2005. Página 22.

La falta de cumplimiento a la norma, el legislador impone una pena o multa establecida. Sin embargo, la sanción no es obligatoria toda vez que existen medidas de apercibimiento en las que el contribuyente puede de manera voluntaria acercarse a las oficinas tributarias a solventar su situación legal.

4.4.1. Clases de sanciones tributarias

En atención al bien jurídico al que afecta, pueden dividirse en

- Privativas de libertad
- Privativas de derecho
- Pecuniarias

Así mismo, de conformidad con la legislación española, en el artículo 185 de la Ley General Tributaria, establece que puede dividirse en:

- Multas pecuniarias
- Consistentes en la pérdida o suspensión temporal de determinados derechos

Las acciones que impliquen el incumplimiento de las normas tributarias como deberes formales conllevan la sanción, sin embargo, el contribuyente tiene el derecho de manifestar lo que estime pertinente a actuaciones de los auditores tributarios. Por lo que deben recibir una asistencia adecuada en el momento que el contribuyente se acerque a las oficinas tributarias, con el fin de determinar la sanción que le corresponde derivado de su actuar.

Es por ello que se admite prueba en contrario a los informes emitidos por los auditores actuantes.

CAPITULO 5

ENTIDAD REGULADORA DE LA ACCIÓN FISCAL

5.1. Superintendencia de Administración Tributaria

A principios de 1997 el Gobierno de Guatemala inicia acciones a través del Ministerio de Finanzas Públicas orientadas a fortalecer el sistema tributario del país. Las acciones dieron como resultado la creación de la Superintendencia de la Administración Tributaria –SAT-.

La constitución de la misma, fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigor el 21 de febrero de 1998³¹, aunque se iniciaron operaciones en septiembre de 1997.

La Institución posee competencia y jurisdicción a nivel nacional con funciones exclusivas de la administración tributaria. Es una entidad estatal descentralizada, cuenta con personalidad jurídica, patrimonio, recursos propios y goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa.

De conformidad con el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala. También podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional. Su denominación podrá abreviarse SAT.

La Superintendencia de Administración Tributaria fue creada con el propósito de modernizar el sistema tributario, así como dar cumplimiento a los compromisos

³¹ Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. Institución, Guatemala, 1998 www.sat.gob.gt, 1 de julio de 2015

fiscales en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

Aunque, el objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente³².

5.1.1. Órganos principales de la SAT

La SAT se encuentra integrada según la página virtual por el Directorio quien *“es el órgano de dirección superior; le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la Institución”*³³ según el Acuerdo Gubernativo No. 252.98, se da la selección de un Directorio, el cual se encuentra integrado por:

- El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside. En cualquier caso el Viceministro de Finanzas, será el suplente.
- Cuatro Directores titulares y sus suplentes, los cuales son nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el artículo 9.
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario. No tiene voto, pero si tiene voz. El suplente será el Intendente que él designe.

Es la autoridad administrativa superior y funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT y es el encargado de la administración y dirección de la

³² Loc. cit.

³³ Loc. cit

Institución. Es nombrado por el Presidente de la República de Guatemala. Con el objeto de hacer cumplir las funciones de la Institución es el Representante Legal de la misma y delega funciones.

5.2. Fiscalización

Según la Real Academia Española, fiscalizar significa hacer el oficio de fiscal, es criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien. Es decir, controlar, vigilar, supervisar e inspeccionar acciones.

Gustavo Bacacorzo señala que la fiscalización constituye un *“sistema de control, facultad de vigilancia, verificación, control, comprobación, y, en general, es el conjunto de medios adoptados para evitar y/o detectar dentro de lo posible, los actos perjudiciales cometidos contra una administración, o alguna actividad susceptible de control.”*³⁴

Es decir, que fiscalización consiste en llevar un realizar un conjunto de tareas con el objeto de comprobar e incentivar el correcto actuar en alguna actividad. En el caso que nos interesa, se realiza con el propósito de establecer si se están cumpliendo con las normas tributarias, en el cual como resultado de la misma, se realiza un informe estableciendo los antecedentes del caso, el procedimiento utilizado, conclusiones y recomendaciones.

5.2.1. Características de la Fiscalización

La fiscalización se caracteriza por ser un procedimiento con planificación sistemático cuyo objetivo el comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Al utilizar una planificación sistemática se aplica un sistema aleatorio el cual amplía el marco de fiscalización.

³⁴ Pineda Vicente, Susana Elizabeth. Op. cit. Pág 26

Siendo una acción efectiva la cual determina el cumplimiento o incumplimiento de los contribuyentes en sus obligaciones tributarias; en la cual se asegura la recaudación, en caso contrario, se vela por que este cumpla con las mismas. Aunque, humanamente es imposible efectuar una fiscalización a todos los contribuyentes.

Por lo que se verifica por medio de la presentación de las declaraciones por los contribuyentes, así como el cotejo de la documentación relacionada con las declaraciones que hayan sido presentadas oportunamente, estableciendo un fondo de presentación.

Es por ello que es una actividad permanente, todo ello con la finalidad de difundir y ampliar de hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aplicando el principio de legalidad. En la actividad de emplean cierta metodología la cual se desarrollará en su oportunidad.

5.2.2. Elementos de la fiscalización

Los elementos de la fiscalización, se encuentran regulados en el artículo 100 del Código Tributario en el que se establece que “la Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomare como base entre otros:

1. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. Podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste toda la información

necesaria, incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación tributaria.

2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.
3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste se encuentra obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital."

Los elementos utilizados para efectuar una fiscalización efectiva, se basan en ley. Todo ello derivado a que es un deber formal del contribuyente y es responsabilidad del mismo tener un registro de las operaciones contables y tributarias de las actividades que conlleven un hecho generador, de forma ordenada, actualizada y mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, con el objeto de establecer la base imponible de los tributos y comprobar las obligaciones tributarias.

Así mismo, en caso de incumplimiento de sus obligaciones tributarias, se funda que de conformidad con la base imponible es posible establecer las sanciones; y en caso contrario, se determinarán de oficio sobre base cierta o presunta de conformidad con los artículos 107, 108 y 109 del Código Tributario.

5.3. Procedimientos de la fiscalización

La Administración Tributaria, como ente recaudador, tiene la facultad de realizar mediante procedimientos de investigación, confirmación, revisión, inspección, entre otras actividades a los contribuyentes y entidades contribuyentes con el

objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias ante los Requerimientos de Información a través de sus auditores nombrados.

Dentro de los programas de actividades que realizan los auditores fiscales, estos se clasifican de acuerdo con el lugar en donde se realizan, los cuales pueden ser de gabinete, campo, guías de auditorías, informe de fiscalización, auditoría y su notificación e inicio de la fiscalización por parte de la SAT.

El proceso de fiscalización se compone de:

- a) Selección de contribuyentes, es la primera etapa, a través de la cual se define el proceso de fiscalización, control o verificación que se aplicará. Dentro de esta etapa se definen los alcances de los impuestos, periodos y actuaciones a realizar.
- b) Desarrollo de la Fiscalización, se desarrolla con la notificación de la fiscalización, requerimientos de información, actas, informes, análisis, determinación y sustentación de los posibles adeudos tributarios.
- c) Comunicación de las Observaciones Tributarias, se le da a conocer al contribuyente el estado de la fiscalización, mediante informe circunstanciado.
- d) Presentación de descargos, velando por los derechos del contribuyente, se le otorga un plazo establecido en ley para la presentación de la documentación de descargo de las observaciones realizadas por la Administración Tributaria.
- e) Determinación de adeudos tributarios, se da a conocer al contribuyente los adeudos tributarios determinados por la Administración Tributaria, en el caso proceda.

El objeto de las actuaciones de fiscalización es la expansión de la –sensación de riesgo- de los contribuyentes, quienes frente a esta situación mejoraran el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias incrementando el nivel de recaudación³⁵.

³⁵ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT- La función de fiscalización de la Administración Tributaria. España, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.Pág. 13

CAPITULO 6

RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

6.1. Resistencia

Osorio, define como resistencia oposición material o moral a una fuerza.³⁶ Siendo un actor de oponerse a situaciones o actitudes de hecho. Sin embargo la resistencia aplicada al ordenamiento jurídico tributario que es el objeto de la investigación, es la acción por parte del contribuyente o responsable a abstenerse de acciones solicitadas por la Administración Tributaria, respecto a las obligaciones tributarias ya antes descritas.

El mismo Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República en el artículo 409 define *“quien se opusiere a la ejecución de un acto legal de funcionario o de la autoridad o sus agentes, mediante violencia, será sancionado con prisión de uno a tres años”*

Siendo un acto de desobediencia a una orden emitida por autoridad tributaria, quien verifica el cumplimiento de las obligaciones reguladas en la norma.

6.2. Objeto del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria norma la potestad de fiscalizar actos, contratos y actividades afectas a un hecho generados que se ejecutadas dentro de la República con el objeto de verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

³⁶ Resistencia, **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Guatemala**, Dascan, Sociedad Anónima, 1era edición electrónica. Pág. 848

El principal objeto de la actividad fiscalizadora, se deriva de la necesidad que se infrinja y se encuadre el comportamiento del contribuyente dentro de una defraudación posteriormente.

Es por ello que de conformidad con el artículo 112 del Código Tributario se establece que *“los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:*

1. *Cuando las leyes lo establezcan:*

- a) *Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.*
- b) *Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.*
- c) *Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones aclaraciones que les fueren solicitadas.*
- d) *Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas*

2. *Derogado*

3. *Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local...*

4. *Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de las obligaciones tributarias...*³⁷

³⁷ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Op. Cit. Art. 112

Todo ello con el objeto de verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y/o accesorias, conservando de forma ordenada todo documento que establezca ingresos o egresos mientras no prescriba el plazo establecido en ley, así como el cumplimiento del pago de impuestos.

Los auditores tributarios al momento de realizar la fiscalización se comparan las declaraciones presentadas con las operaciones verificando el cumplimiento de lo establecido en ley, determinando las bases de impuestos declarados y confirmar el pago oportunamente realizado a lo que se concluya.

6.3. Naturaleza del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria

Regula la acción de inspeccionar, revisar y verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes, después de vencido el plazo improrrogable de 3 días obstaculice o impida la fiscalización correspondiente, así como el acceso inmediato a los libros o cualquier documentación contable requerida. Todo ello, con el afán de establecer si cumplen las normas tributarias.

6.4. Elementos Personales

- Sujeto activo es el contribuyente ya que es quien realiza la omisión de la presentación de la documentación requerida por los auditores nombrados.
- Sujeto pasivo es la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de los auditores nombrados para tal efecto, toda vez que es la que requiere la documentación al contribuyente.

6.5. Clasificación delito de RAFAT

De conformidad con la clasificación de delitos presentada con anterioridad, se establece que el delito de RAFAT se caracteriza por ser:

- En cuanto a la gravedad, es una falta toda vez que infringe las leyes y no contravienen la integridad.
- Por su estructura, es simple, toda vez que únicamente violenta un bien jurídico tutelado que es la presentación de la documentación requerida.
- Por su resultado, es un delito instantáneo, perfeccionándose en el momento de su comisión.
- Por su ilicitud, es social, toda vez que la ignorancia que se tiene en cuanto a las normas tributarias y la ausencia de cumplimiento de la misma.
- Por la forma de acción, es un delito de omisión al no cumplir con el requerimiento de información solicitada por la Administración Tributaria dentro del plazo establecido.
- Por su grado de voluntariedad o culpabilidad, es culposo, derivado al descuido de no cumplir con las obligaciones tributarias

6.6. Procedimiento administrativo de fiscalización

Por medio de la División de Fiscalización de las diferentes Gerencias de la SAT, se realiza:

6.6.1. Nombramiento de los auditores notificadores

Con base en los artículos 1, 19, 98, 100, 112, 146, 152 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República; artículo 3 literales a) f) g), e i) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 del mismo Organismo, se les nombra a los auditores tributarios a verificar el adecuado

cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Se les solicita a los auditores nombrados se constituyan en el domicilio fiscal del contribuyente requiriendo documentación relacionada a ventas y prestaciones de servicios dentro de un periodo establecido. Haciendo la advertencia que de lo actuado se deberá rendir un informe, acompañando la documentación relacionada y sanciones sobre el régimen tributario y aduanero que corresponda, en caso de ser necesario presentar denuncia ante autoridad competente sobre los hechos que le conciernen y se pueda constituir falta o delito.

6.6.2. Requerimiento de Información

De conformidad con las Gerencias Regionales de la Superintendencia de Administración Tributaria se solicita que con base en lo establecido en los artículos 19, 69, 93, 94, 98, 100, 112 y 112 A del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República; artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 del mismo Organismo identificando al contribuyente respectivo, Número de Identificación Tributaria –NIT- que de conformidad con nombramiento respectivo se proporcione a los auditores la documentación detallada correspondiente a un periodo determinado, dentro de un plazo de 3 días contados a partir de la notificación del requerimiento a los auditores designados.

En caso contrario constituirá resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria de conformidad con el artículo 93 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

El Requerimiento de Información se le notificará al contribuyente mediante cédula de notificación la cual lleva los datos específicos del contribuyente respecto a su domicilio fiscal, fecha y hora de entrega, notificación realizada, requerimiento de información que se le está notificando con fecha y a quién se le entregó. La notificación tiene el carácter personal, sin embargo, al hacer énfasis en el carácter personal, no establece que se le entregue únicamente al contribuyente requerido, sino que puede realizar la notificación a cualquier persona individual que se encuentre en el domicilio fiscal.

La notificación no puede ser fijada. Debe ser entregada a persona que afirme conocer al contribuyente requerido o representante legal en caso de ser una entidad contribuyente.

6.6.3. Acta de las actuaciones de los auditores tributarios

Transcurrido el plazo establecido, se levantara acta de los hechos en la cual se constituye el incumplimiento de las obligaciones en materia tributaria, dejándose constancia fehaciente, de conformidad con el artículo 151 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República. Siendo las actas que levante e informes emitidos por los auditores de la Administración Tributaria plena validez legal mientras no se demuestre la inexactitud o falsedad.

6.6.4. Informe de las actuaciones de los auditores notificadores

El o los auditores tributarios actuantes emiten Informe Circunstanciado estableciendo antecedentes del trabajo realizado, así como los resultados del mismo en los que se da una breve descripción de los aspectos generales, alcances de la auditoría, procedimientos aplicados, resultados de la auditoría, conclusión y recomendaciones.

Una vez, realizado el trámite correspondiente de requerimiento al contribuyente y siendo imperioso el otorgamiento de la diligencia solicitada por SAT, a efecto se requiera con intervención de Juez competente la presentación de la documentación solicitada por medio de requerimiento de información. Se remite a la Unidad de Cierre de Negocios del Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos y Sociales, con el objeto de continuar el proceso mediante una providencia de urgencia ante el órgano jurisdiccional competente (ver anexo 1).³⁸

6.7. Providencia de Urgencia

Derivado de los requerimientos realizados al contribuyente, se estima que encuadra plenamente en lo que establece la norma tributaria que es resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria de conformidad con el artículo 93 del Código Tributario, en la que cualquier **acción u omisión** que después de vencido el plazo improrrogable de 3 días obstaculice o impida la fiscalización correspondiente, así como el acceso inmediato a los libros, resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Las acciones que se consideran que encuentran dentro de la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria son:

1. Impedir u obstaculizar las acciones o diligencias necesarias para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar tributos.

³⁸ Unidad de Orientación Legal y Derecho del Contribuyente, Superintendencia de Administración Tributaria. **Derecho de los contribuyentes y otros obligados tributarios en el Proceso Administrativo de determinación de Infracciones y Sanciones Tributarias.** Guatemala. 1998 www.sat.gob.gt, 15 de agosto de 2015

2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos o al sistema informático del contribuyente, que se relacionan con el pago de impuesto o documentos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
3. Negarse a proporcionar información referente a actos, contratos y otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.
4. No rehacer sus registros contables o rehacerlos fuera del plazo establecido en el Código Tributario, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

El proceso económico coactivo es un proceso de ejecución especial por medio del cual tiene la facultad de accionar ante los órganos jurisdiccionales a efecto de exigir a los contribuyentes el cobro de adeudos a favor del fisco establecido mediante un título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, liquidadas y exigibles.

Sin embargo los juzgados de lo económico coactivo tienen la facultad de diligenciar procesos en materia tributaria en los procesos económicos coactivos tributarias y económico coactivo de cuentas, así como otorgar providencias de urgencia que sean solicitadas por la Administración Tributaria en lo que procede certificar lo conducente, remitiéndose posteriormente las actuaciones a los juzgados penales.

Es por ello que se inicia ante los Juzgados de lo Económico Coactivo medidas cautelares, en la que se ordene al contribuyente que proporcione a los Auditores Tributarios nombrados el acceso inmediato a la información y documentación requerida oportunamente, todo ello con el objeto de asegurar los intereses del

fisco y la verificación y fiscalización que establece la ley, cuando exista resistencia.³⁹

Para que proceda la medida, es necesario que exista un riesgo inminente, suficiente que de no ser posible dictarla se vulneraría el derecho protegido y en consecuencia no se cumpla con la finalidad de la tributación.

Sin embargo, antes de iniciar acciones ante los órganos jurisdiccionales el encargado del expediente administrativo debe velar por que no exista ninguna solicitud por parte del contribuyente ante la SAT. Así mismo, debe como mínimo una vez citar al contribuyente a efecto de requerirle la documentación solicitada previo a acudir a instancia judicial.

Agotada las acciones antes descritas, se procede a iniciar providencia de Urgencia ante el Juzgado de lo Económico Coactivo, con el objeto de que mediante Juez se proporcione en un plazo la documentación solicitada mediante Requerimiento de Información. El juez resuelve si se admite para su trámite la providencia de urgencia promovida por la Superintendencia de Administración Tributaria.

El juez competente puede resolver colocando un previo, el cual debe ser subsanado dentro del plazo establecido y a falta de este en un plazo máximo de 5 días contados a partir de la notificación respectiva. En caso de que el previo dictado por el Juez competente es contrario a las normas legales, procede plantear el recurso de revocatoria dentro del plazo de 24 horas de notificado de conformidad con el art. 598 CPCYM o el recurso de nulidad dentro del plazo de 3 días de conformidad con el art. 613 CPCYM.

Si el recurso de nulidad interpuesto en el momento procesal oportuno, sigue vulnerando los derechos de la SAT, se puede interponer el recurso de apelación en contra del auto correspondiente conforme al art. 611 y 612 del CPCYM. Si la

³⁹ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Op. Cit Artículo 170

resolución tiene sustento legal conforme a la denegatoria de darle trámite, debe presentarse nuevamente la solicitud de la medida cautelar.

Así mismo, el Juez contralor tiene la potestad de autorizar toda acción que prevenga un daño mayor al causado y se siga incumpliendo con las obligaciones tributarias.

Una vez se admita para su trámite la Providencia de Urgencia promovida por la SAT en contra del contribuyente, el Juez solicita designe al Centro de Servicios Auxiliares de la Administración de Justicia un Ministro Ejecutor. El será quien a solicitud y de acuerdo con los auditores y notificadores de la SAT, deberá notificar y requerir al contribuyente ponga a la vista la información y documentación contenida en el requerimiento respectivo.

El Ministro Ejecutor requiere la documentación solicitada en su oportunidad nuevamente. Se le concederá al contribuyente un plazo de diez días, de conformidad con el artículo 170 "A" del CT, para que se presente a las oficinas de SAT con la documentación solicitada, apercibiéndosele de que en caso de incumplimiento se le certificará lo conducente.

El contribuyente puede optar por cierta conducta en la que

- Presentarse ante la SAT con el objeto de cumplir satisfactoriamente con el requerimiento de información, en la cual debe el profesional encargado del expediente debe realizar providencia de la devolución del expediente conforme al informe emitido por el auditor nombrado.
- Presentarse ante la SAT con el objeto de presentar parcialmente la documentación requerida.
- Incumplir nuevamente con la requisición de documentación

En cualquiera de las actitudes tomadas por parte del contribuyente se levantará un acta, haciendo constar la revisión de la documentación proporcionada por el

contribuyente en la que se cumple satisfactoriamente, omite presentar documentación e incumplimiento lo requerido en su oportunidad. Lo cual deberá ser informado al Juez contralor.

Así mismo, se emite informe con los antecedentes, resultados de la auditoría, conclusiones y recomendaciones de lo actuado por los auditores actuantes. Si persiste el incumplimiento del contribuyente en presentar la documentación solicitada en el plazo otorgado, se declarará con lugar la providencia de Urgencia presentada por la SAT en contra del contribuyente. Así mismo, se ordenará hacer efectivo el apercibimiento dictado y se ordenara CERTIFICAR LO CONDUCENTE al Centro de Servicios de Auxiliares de la Administración de Justicia Penal, en contra del contribuyente, por lo ya considerado.

Se remite expediente a la Unidad de Delitos Administrativos del Departamento de Asuntos Penales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos.

6.8. Proceso penal por la comisión del delito de RAFAT

Recibido el expediente en el Centro de Servicios de Auxiliares de la Administración de Justicia Penal, se procederá a asignarle un Juzgado de Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos Contra el Ambiente, quién formará expediente respectivo, tomará el control jurisdiccional de las actuaciones y dará intervención al Ministerio Público para que realice la investigación de ley y así poder establecer si existen elementos de convicción en contra del contribuyente.

En el caso que el contribuyente no tenga señalado lugar para recibir notificaciones dentro del perímetro de la ciudad capital, le fijará un plazo para que señale nuevo lugar, una vez vencido el plazo sin que se haya pronunciado al respecto se le apercibe que será notificado en los estrados del Juzgado contralor.

Se deberá solicitar la constitución de querellante adhesivo de conformidad con el art. 116 del CPP, para actuar dentro del proceso a favor de la SAT por medio de los mandatarios con representación. Así mismo, se deberá presentar memorial ante el Ministerio Público requiriendo se fije día y hora al órgano jurisdiccional competente para celebrar audiencia de Primer Declaración del sindicado.

Posteriormente, junto con la Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público, se inicia proceso en el cual se busca el pago de la sanción establecida en el artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91, siendo la “multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará...”⁴⁰

En caso que el contribuyente hubiese presentado las declaraciones con valor cero, se le hará el cálculo de la multa sobre base cierta o presunta de conformidad con los artículos 107, 108 y 109 del Código Tributario.

Si se considera necesario, el responsable del expediente puede requerir ante el órgano jurisdiccional el secuestro de la documentación contable requerida en su oportunidad de conformidad con el requerimiento de información por los auditores tributarios.

6.8.1. Sanciones de la comisión del delito de RAFAT

- Multa Administrativa 93 Código Tributario

Multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual

⁴⁰ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Op. Cit. Artículo 93

declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará. Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.

Se considera que es una multa administrativa, aunque más adelante se especificara.

- Multa 358 D Código Penal

Así mismo, el cuerpo legal descrito establece que el responsable del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria será sancionado con multa equivalente al 1% de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Se tiene el criterio que son dos multas del 1%, una respecto a una multa administrativa y la multa judicial, sin embargo derivado del principio de prohibición de doble o múltiple tributación no es posible hacer el cobro de ambas.

Por lo que se le procede al cobro una de las dos en concepto de RAFAT.

- Prisión 1 A 6 Años

El mismo artículo 358 D del Código Penal, Decreto Número 1-73 establece que se sancionará con prisión de uno a seis años.

6.9. Conducta del contribuyente en las diligencias ante los órganos jurisdiccionales y efectos jurídicos.

6.9.1. Presentación de la documentación requerida administrativamente

Los auditores tributarios nombrados podrán recibir en cualquier momento la documentación requerida al contribuyente. Si el contribuyente presenta la totalidad de la información requerida en su oportunidad, se levantará acta y finalizará el proceso judicial.

Ante la Administración Tributaria se da por finalizado el expediente, toda vez que ya no hay delito que perseguir, siempre y cuando se haya hecho efectivo al pago de la multa establecida en el artículo 93 del Código Tributario, Decreto Número 6-91.

Toda vez que requerida la información y vencido el plazo establecido de 3 días se constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, el por ello que se le aplica la sanción del 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado bajo el régimen del impuesto a fiscalizar.

6.9.2. Presentación parcial de la documentación requerida administrativamente

Requerida la información por los auditores tributarios y Ministro Ejecutor y no se cumple con ello se levanta acta de los hechos, en el cual se indica que toda vez que el contribuyente fue requerido, no cumplió con la totalidad de la documentación del Requerimiento de Información, continuando el trámite como si no lo hubiese hecho.

Sin embargo, la presentación parcial de la documentación únicamente manifiesta la voluntad por parte del contribuyente el deseo de coadyuvar con la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en ley.

Con la presentación parcial de la documentación se puede determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin embargo, no siempre es posible determinar tal extremo, por lo que el trámite ante juez de Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos Contra el Ambiente debe continuar.

6.9.3. Incumplimiento con la presentación de la documentación requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria

El silencio por parte del contribuyente, es considerado negativa a presentar la documentación requerida, por lo que el Ministro Ejecutor debe dejar constancia de las actuaciones, en caso de manifestación expresa por parte del contribuyente requerido, se dejará constancia también derivado del derecho de defensa que lo respalda. Se admite prueba en contrario de conformidad con el artículo 72 del Código Tributario, Decreto Número 6-91.

El derecho de defensa de los contribuyentes, de acuerdo con el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es un derecho inherente e inviolable de la persona; así mismo, en el artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial y artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, lo cual es aplicado a todo procedimiento tanto administrativo como judicial

6.10. Finalización del proceso judicial

Son mecanismos alternativos de resolución de conflictos y mecanismos simplificadores del proceso penal común, las cuales permiten finalizar un proceso de menor impacto social. El Ministerio Público puede solicitar

6.10.1. Medida desjudicializadora

- Suspensión condicional de la persecución penal

De conformidad con el artículo 27 del Código Procesal Penal, en los delitos cuya pena máxima no exceda de cinco años de prisión siempre y cuando se reúnan los casos de que el contribuyente ha cumplido con la presentación de la documentación requerida en su oportunidad por los auditores actuantes de la SAT, se haya efectuado el pago de la multa del 1% establecido en el artículo 93 CT y que el contribuyente manifieste admitir que su actuar encuadra en el delito de RAFAT.

Cuando el contribuyente no cumpla pueda cumplir con la presentación de la documentación requerida en su oportunidad, puede optar a que se le realice una determinación de los impuestos por medio de una base cierta o presunta de conformidad con los artículos 107, 108 y 109 de CT, y efectúe el pago de dicha determinación.

Si no cumple con los requisitos establecidos, el contribuyente no podrá optar a que se le beneficie con la suspensión condicional de la persecución penal.

- Criterio de Oportunidad

Se decreta el criterio de oportunidad de conformidad con el artículo 25 CPP cuando el Ministerio Público considere que los intereses públicos no se

encuentren gravemente afectados o amenazados, previo consentimiento del agraviado y autorización judicial

Esta medida no aplica al representante legal de una sociedad anónima, a excepción de las sociedades anónimas que hayan solicitado el cese definitivo de la actividad económica respectiva y la misma haya sido otorgada por SAT y en los casos que procedan a efectuar el pago de la multa determinada por la autoridad correspondiente.

6.10.2. Sentencia

- Sentencia en la vía del Procedimiento Abreviado

El Ministerio Público tiene la potestad de solicitar el procedimiento abreviado durante la etapa intermedia cuando estime la imposición de una pena privativa de libertad no mayor a cinco años o de una pena no privativa de libertad, de conformidad con el artículo 464 del CPP, toda vez que el contribuyente no presenta la documentación requerida por la SAT en su oportunidad y no puede beneficiársele con una medida desjudicializadora.

Los requisitos que deben concurrir para que se acceda a la vía además de la establecida anteriormente, se debe contar con la aceptación del imputado y su defensor por medio de memorial presentado al órgano jurisdiccional, aceptación del imputado a la participación de los hechos que se le imputan en la acusación.

En la práctica el contribuyente efectúa el pago de la multa del 1% de conformidad con el artículo 358 D del CP, ante la Administración Tributaria.

- Sentencia en la vía del Procedimiento común

El proceso penal guatemalteco se compone de la etapa preparatoria, etapa intermedia, etapa del juicio y ejecución de sentencia. Iniciada la etapa preparatoria, en la que se procede a imputar los hechos de la comisión del delito, incorporación de pruebas las cuales serán utilizadas para probar la acusación a realizar.

El juez contralor dicta auto de procesamiento, en la cual se debe señalar fecha para la presentación del acto conclusivo y audiencia de fase intermedia. La etapa intermedia inicia en el momento en que se da la presentación de la acusación por parte del Ministerio Público y requiere la apertura a juicio en contra del imputado, el juez contralor debe verificar si existe fundamento para que se apertura a juicio. Decretada la apertura a juicio, se señala audiencia para ofrecimiento de prueba, que es la etapa de preparación del debate oral y público.

En la audiencia de ofrecimiento de prueba, se deben individualizar los medios de prueba para el debate oral. Posteriormente, se remiten las actuaciones al Tribunal de sentencia, quien es el competente para conocer la presente etapa. Señalada la audiencia para celebrar debate oral el cual debe ser dentro de un plazo no menor de 10 días ni mayor de 15 días.

El debate oral, tiene como fin que los sujetos procesales presenten sus argumentos a favor o en contra del acusado. Finalizado el mismo, el tribunal debe valorar la prueba ofrecida y posteriormente procede a dictar sentencia en la vía del procedimiento común.

Dictada la sentencia condenatoria se procede a la ejecución de la misma, sin embargo en la práctica muchas veces se les suspende la ejecución de la misma al haber efectuado el pago de la multa de conformidad con el Código Penal.

La ejecución de la pena es importante, toda vez que muchas veces existen dos o más expedientes en contra del mismo contribuyente y los mismos son conexados; y el contribuyente no cumple con la presentación de la documentación solicitada mediante los diferentes requerimientos de información de periodos distintos.

En consecuencia del actuar puede encuadrarse el actuar en el delito de defraudación tributaria. Sin embargo, el contribuyente no coopera en ningún momento por cumplir lo requerido, y fácilmente se encuentra libre y se consiente por parte de las instituciones públicas esos actuare.

CAPITULO FINAL

PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

1. Presentación

Para la realización y como parte del trabajo de campo de la presente investigación se realizaron cinco entrevistas, consistentes en diez preguntas elaboradas y diseñadas por la investigadora. Las entrevistas fueron dirigidas a profesionales y funcionarios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria y Ministerio Público especializados en la materia tributaria. Así como efectuar un análisis comparativo entre la legislación nacional y la legislación de México, El Salvador y Perú.

La entrevista utilizada fue elaborada en base a los objetivos planteados en la investigación. Por lo cual responde al objeto general planteado en la cual es análisis de las causas y consecuencias de la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. En base a preguntas planteadas, se logra obtener la perspectiva de los sujetos involucrados en la tipificación del delito, la importancia de las obligaciones tributarias, eficacia del procedimiento implementado en la actualidad, sanción de la misma y el impacto que tiene en la sociedad guatemalteca.

2. Discusión y análisis de los resultados

A continuación se presentan y discuten los resultados obtenidos de las entrevistas realizadas a los funcionarios públicos y profesionales expertos en la materia.

Pregunta número uno:

¿Cuál es la importancia del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria y su regulación?

De las cinco entrevistas realizadas se concluyo que la importancia radica en la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como establecer

adeudo ante el fisco y cumplimiento de las normas. En cuanto a la regulación, dos de los entrevistados sugieren debería ser reformada y ampliar el plazo establecido; mientras que tres de los entrevistados establecen que la regulación de la normativa es clara y precisa.

Pregunta número dos:

¿Cree que las medidas utilizadas en la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria son eficaces? ¿Por qué?

De las cinco entrevistas realizadas, tres de ellas concluyeron que las medidas utilizadas actualmente son efectivas. La SAT junto con los fiscales del Ministerio Público han trabajado conjuntamente con el objeto de agilizar el proceso ante los tribunales y condenar a los contribuyentes; mientras dos personas entrevistadas indicaron que además de ser eficaces son eficientes, toda vez que han logrado sentencias ante ex funcionarios públicos, como es el caso del ex alcalde de la Antigua Guatemala, Adolfo Vivar Marroquín.

Con los resultados plasmados, se puede concluir que actualmente el delito de resistencia a la acción fiscalizadora ha adquirido impacto en contribuyentes. Es con ello que el contribuyente ha procurado cumplir con obligaciones tributarias, a efecto de evitar un proceso judicial en su contra; su actuar se refleja que se obtuvieron 19 sentencias condenatorias dentro del periodo del 1 de mayo al 31 octubre de 2014 y durante el mismo período durante el año 2015 se obtuvieron 16 sentencias condenatorias⁴¹. Se disminuyó un 15.79% entre un año y otro.

⁴¹ Sentencias Firmes, Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 1998 www.sat.gob.gt, 1 de marzo de 2016

Pregunta número tres:

¿Los métodos de finalización del proceso de la comisión del delito de resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria eficaces?

De las cinco entrevistas realizadas, cuatro de las personas concluyeron que son eficaces toda vez que han generado especulaciones respecto al impacto jurídico que conlleva, sin embargo, una de las personas entrevistadas afirma que a pesar de que se considera que no es un delito sino que una falta, existe congruencia entre la aplicación de la pena de prisión, ya que no es aplicable.

Desde la perspectiva de la autora, si bien es cierto que la comisión del delito de RAFAT generó impacto ante los contribuyentes a efecto de cumplir las obligaciones tributarias, existe todavía gran parte de ellos que hacen referencia a desconocer la norma. Se cuestionó a dos particulares si se cumplía con llevar los libros contables, quienes respondieron que los auditores eran los responsables de actualizarlos. Sin embargo, al momento de efectuar una persecución penal, no se lleva esa persecución ante el auditor, sino ante el particular, quien no tiene un contacto diario con él.

Pregunta número cuatro:

¿Cree que existen lagunas en la ley, en cuanto a la regulación del delito de resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria? Si su respuesta es afirmativa, especificar en qué.

De las cinco entrevistas realizadas, tres de ellas concluyeron que no existe laguna en la ley, sin embargo podría ampliarse en cuanto a los responsables de la comisión del delito; aunque dos de las personas entrevistadas afirmaron que es necesario dar a conocer la norma y ampliar el ámbito de aplicación. Toda vez que si bien es cierto, existen contribuyentes informales que no realizan declaraciones ante la SAT y muchos de ellos perciben grandes cantidades de dinero, como las

personas comerciantes de los mercados, importadoras de plásticos, etc. A ese grupo de personas debería aplicársele las normas, realizar auditorías a efecto de establecer ingresos y egresos.

Desde el punto de vista de la autora, existe una laguna en la norma respecto a la comisión del delito por una persona jurídica. Si bien es cierto que en el artículo 26 del Código Tributario, Decreto número 6-91 establece en el numeral 2 que son los representantes legales los responsables por representación de una persona jurídica, no son ellos los que infringen la norma, son los auditores quienes deben velar por el cumplimiento de ella. Los representantes legales a juicio de la autora deberían ir en segundo lugar, toda vez que los auditores son los que velan por las contabilidades, llevar libros contables, pago de impuestos, etc. Si el actuar de una persona jurídica contraviene la norma tipo, el representante legal es el condenado y esa persona jurídica puede contravenir la norma nuevamente y cambia de representante legal una y otra vez, toda vez que ella no es sancionada, sino la persona.

Pregunta número cinco:

¿Cree que es necesario realizar auditorías a los contribuyentes para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias? ¿Por qué?

De las cinco entrevistas realizadas, el 100% contestó que es necesario efectuar auditorías, es a partir de ello que se le otorga la facultad a la SAT de efectuar la acción fiscalizadora. Sin embargo, es imposible abarcar el 100% de la población, derivado de los gastos que ello genera, la carga de trabajo que se tiene en las oficinas tributarias, etc.

Si bien es cierto, que la SAT es la institución facultada para ejercerse la acción fiscalizadora en el ámbito particular Estado, es imposible efectuar auditorías constantemente a todos los contribuyentes. Es por ello que derivado de las

declaraciones efectuadas, se verifica el estricto cumplimiento de la norma. Si se encuentra una incongruencia entre las declaraciones presentadas ante la SAT, se le notifica al contribuyente a efecto aclarar, ampliar o rectificar las declaraciones presentadas.

Pregunta número seis:

¿Considera que el plazo de tres días establecidos en el artículo 93 del Código Tributario es suficiente para presentar la documentación requerida por la Administración Tributaria? ¿O qué plazo considera que es pertinente otorgarle al contribuyente a efecto de cumplir con el requerimiento de información?

De las cinco entrevistas realizadas, tres personas entrevistadas, indicaron que si bien es cierto el plazo de 3 días es muy corto, no quiere decir que deba ampliarse, toda vez que los contribuyentes deberían llevar al día y ese plazo es únicamente para efectuar la recopilación de la documentación requerida y presentarla; y dos personas indicaron el plazo es muy corto. Se debe ampliar a diez días, toda vez que los requerimientos de información en el caso de personas jurídicas son extensos, inclusive hay procesos en los que se dan dos requerimientos dentro de un mismo proceso en los cuales se requiere información de dos años interrumpidos.

Si bien es cierto que los contribuyentes deberían llevar las contabilidades al día el plazo improrrogable ya establecido no es suficiente, toda vez que los requerimientos de información son extensos y depende de la cantidad de ingresos y egresos que haya efectuado la persona individual o jurídica. Así mismo, la autora establece que el plazo podría ampliarse en el caso específicos como cuando una persona jurídica es la requerida por la Administración Tributaria.

También, es preciso aclarar que los contribuyentes cumplen con presentar parcialmente la documentación, toda vez que se encuentran rehaciéndola por pérdida o destrucción de la misma. Situación que debería tomarse en cuenta.

Pregunta número siete:

¿Qué método cree que sería más eficaz para requerir la documentación específica al contribuyente y que se cumpla con lo requerido?

De las cinco entrevistas, tres personas entrevistadas concluyeron que los métodos son eficaces, que no debe modificarse la norma; sin embargo, dos establecieron que la ampliación de los plazos podría ser una reforma a la norma que beneficiaría al contribuyente.

Desde el punto de la autora, de igual forma a lo expresado con anterioridad, debe de ampliarse los plazos plasmados en la norma, así como dar a conocer cuáles son las obligaciones tributarias. Dar a conocer las capacitaciones que imparte el Centro de Capacitación Tributaria y Aduanera para Contribuyentes –CENSAT-, toda vez que existen contribuyentes que no conocen a profundidad las obligaciones tributarias, aunque no se puede alegar desconocimiento de la ley.

Es importante que se siga con la fiscalización a los contribuyentes y efectuar capacitaciones constantes, toda vez que es importante difundir el conocimiento de la norma. Los jueces imponen a los condenados a recibir capacitación en materia tributaria con el objeto de evitar la comisión de un nuevo delito.

Pregunta número ocho:

¿De dónde procede el cálculo de la multa cuando no se conoces los ingresos brutos del contribuyente del período que se está revisando?

Los cinco entrevistados afirmaron que a falta de declaraciones por parte de los contribuyentes, se procede a efectuar un cálculo sobre base cierta o presunta de conformidad con el artículo 107, 108 y 109 del Código Tributario. A pesar de que los contribuyentes no estén de acuerdo con el cálculo, es la única forma de dar a entender que es necesario que cumplan con sus obligaciones como sujeto activo.

Si bien es cierto, existen cálculos que son onerosos, no deja de existir un método que establezca el procedimiento a seguir. El Código Tributario, Decreto número 6-91 establece que la determinación de la obligación tributaria es la declaración de existencia o inexistencia de una obligación tributaria, sin el requerimiento de la Administración Tributaria. A falta de declaraciones, la SAT tiene la facultad de oficio efectuar los cálculos correspondientes.

Pregunta número nueve:

¿Considera usted que cuando el contribuyente no presenta las declaraciones pertinentes, efectuar un cálculo sobre base cierta o base presunta es el método más eficaz para concluir el trámite respectivo?

Los cinco entrevistados concluyeron que es el método establecido en la norma. Derivado de las omisiones perpetradas por los contribuyentes es necesario requerir que se presenten las declaraciones omitidas fijando un plazo prudencial, sin embargo de cada 10 contribuyentes 9 no cumplen con la presentación de las mismas, se procede a la determinación de oficio sobre base cierta o presunta, tomando como base indicios de la actividad relacionada obtenida por terceros, sin embargo contra esas determinaciones existe la prueba en contrario.

Es un método persuasivo. Al dar a conocer los montos de la multa del 1%, si son montos muy altos el contribuyente procura rehacer los registros y documentos contables a efecto se disminuya dicha multa.

Pregunta número diez:

¿Qué opina usted respecto a la suspensión de la ejecución de la pena dictada en sentencias por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria?

De las cinco entrevistas efectuadas, una persona respondió que no esta mal otorgar la suspensión de la ejecución de la pena, toda vez que el contribuyente cumplió con efectuar con el pago de la multa. Sin embargo, cuatro personas entrevistadas respondieron que esta porque la comisión del delito de RAFAT da la pauta a que se cometan el delito de defraudación tributaria. No debería ser beneficiado, toda vez que se comete un delito en contra de la Hacienda Pública. Así mismo, el objetivo de la fiscalización es verificar la documentación por parte de los contribuyentes.

En caso de cumplimiento con los requisitos establecidos, no obstante debe velarse con que se cumplan con los mismos y en el caso particular se cumpla con la presentación de la documentación como requisito indispensable para subsanar el perjuicio ocasionado al Estado. De forma contraria permitiría la impunidad como es la Defraudación Tributaria, ya que no se pudieron establecer las obligaciones y sustantivas del contribuyente.

Derecho comparado

Se realizará un breve análisis de legislación Suramérica, Norteamericana y Centroamericana, con el objeto de relacionar nuestra normativa tributaria en cuanto a la comisión del delito de RAFT.

- Perú

En la República de Perú la entidad encargada de la fiscalización es Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –SUNSAT-, quien ejerce de forma discrecional la inspección, investigación y verificación del estricto cumplimiento de las normas tributarias. El procedimiento de fiscalización se deberá efectuar en el plazo de un año, contados desde que se presenta la documentación requerida. En caso de no sea presentada en su totalidad, se tendrá por no presentada al igual que en nuestra legislación.

“En aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o ingresos omitidos se determinará comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses. De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos declarados en esos meses, incrementándose las ventas e ingresos declarados en los meses restantes en el porcentaje de las omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.”⁴²

Sucede de igual forma en la legislación guatemalteca al realizar las determinaciones sobre base cierta o presunta de conformidad con los artículos 107, 108 y 109 del Código Tributario, Decreto 6-91, cuando no se tuviese conocimiento de los ingresos y egresos percibidos.

Se establecen como infracciones tributarias de conformidad con el artículo 172 del Texto Único Ordenado del Código Tributario:

⁴² Decreto Supremo No. 133-2013-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario. Actualmente vigente. Artículo 62

1. De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción.
2. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.
3. De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
4. De presentar declaraciones y comunicaciones.
5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
6. Otras obligaciones tributarias.

Siguiendo con la línea de la investigación, que es la presentar declaraciones y comunicaciones a la Administración Tributaria y premonitor el control de la administración, informar y comparecer ante la misma. Las cuales serán sancionadas de conformidad con la Unidad Impositiva vigente a la fecha en que se cometió la infracción las cuales son entre el 20-80% dependiendo de la gravedad de las declaraciones e información no presentada y cumplir con los plazos establecidos, teniendo la facultad hasta de un cierre con un plazo de 30 días hasta 90 días calendario.

Haciendo una comparación de la sanción impuesta al contribuyente al no cumplir con los actos de fiscalización, se percibe que en la legislación guatemalteca no es muy rígida, al contrario, es una sanción flexible para el contribuyente. Así mismo en el caso del plazo establecido por la normativa peruana, es extenso lo cual impediría realizar fiscalizaciones constantes a los contribuyentes. Por lo que se debe tener en cuenta que son obligaciones de los contribuyentes llevar controles, realizar declaraciones, proporcionar información, entre otras acciones tributarias que lleven consigo el cumplimiento por parte de la Administración Tributaria y se pueda cumplir con los requerimientos dentro de un plazo no tan corto de 3 días, ni tan amplio de 1 año.

- México

Los Estados Unidos Mexicanos, se rigen bajo el Código Fiscal de la Federación, el cual delega la función de fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- a ejercer en cualquier momento actos de fiscalización y verificar el estricto cumplimiento de las normas tributarias. Así mismo, podrá solicitar a otras autoridades fiscales como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Policía Fiscal Aduanal, entre otras instituciones que sean competente el auxilio.

Es considerada infracción relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias, de conformidad con el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación:

- I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

- II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes...

XXVII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-G de este Código, a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores...

Así mismo, de conformidad con la legislación peruana, la sanción establecida por el incumplimiento de la no presentación de declaraciones de conformidad con el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación para la infracción I se sancionará con:

- a. De \$980.00 a \$12,240.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso.
- b. De \$980.00 a \$24,480.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.
- c. De \$9,390.00 a \$18,770.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.
- d. De \$10,030.00 a \$20,070.00, por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.
- e. De \$1,010.00 a \$3,210.00, en los demás documentos.

Para efectos de ejemplificación únicamente se hará referencia a la infracción establecida anteriormente. De igual forma con la legislación peruana, la normativa de la Federación Mexicana es estricta en cuanto a no cumplir con lo establecido en la norma. Así mismo, los plazos varían dependiendo del tipo de declaraciones requeridas por la autoridad fiscal.

- El Salvador

La Dirección General de Impuestos Internos –DGII- es el órgano encargado de la recaudación de tributos en la República de El Salvador, exceptuando los impuestos de carácter aduanero, cuya institución encargada es la Dirección General de Aduanas –DGA-. Sin embargo, la normativa tributaria por medio del Código Tributario, Decreto 230, establece que al hacer referencia a la Administración Tributaria, hace alusión al Ministerio de Hacienda a través de las Direcciones respectivas, como lo es la DGII.

El Código Tributario, es el cuerpo legal de El Salvador, por medio del cual se establecen las normas a seguir en materia tributaria. De conformidad con el artículo 126 se establecen como obligaciones de presentar o exhibir la información y permitir el control en las que se regulan:

- a. A presentar o exhibir a la Administración Tributaria, las declaraciones, balances, inventarios físicos valuados y los registrados contablemente con los ajustes correspondientes si los hubiere, informes, documentos, archivos y registros, comprobantes de crédito fiscal, facturas, comprobantes de origen de las mercaderías, listas de precios y demás informes relacionados con hechos generadores de los impuestos;
- b. A permitirle que examine la contabilidad, registros y documentos, determinar la base imponible, liquidar el impuesto que le corresponda,

cerciorase de que 57 no existe de acuerdo a la ley, la obligación de pago del impuesto, o verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código o en las leyes tributarias respectivas;

- c. A facilitar a los auditores fiscales y peritos de la Administración Tributaria, las fiscalizaciones, inspecciones y verificaciones de cualquier lugar, tales como: establecimientos agropecuarios, comerciales o industriales, oficinas, depósitos, puertos, aeropuertos, naves, contenedores, vehículos y otros medios de transporte; y,
- d. En general, a dar las aclaraciones que le fueren solicitadas por aquélla, como también presentar o exhibir a requerimiento de la Administración Tributaria dentro del plazo que para tal efecto le conceda, los libros o registros contables exigidos en este Código y a los que resulten obligados a llevar de conformidad a otras leyes especiales.

Al verificar con la norma tributaria guatemalteca, se puede establecer que los contribuyentes guatemaltecos también debe cumplir con los establecidos anteriormente. Continuando con la normativa salvadoreña, al realizar actos de fiscalización por la autoridad administrativa, también se puede:

1. Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventarios de los mismos, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales;
2. Verificar que los bienes en tránsito estén respaldados por los documentos exigidos por las respectivas leyes tributarias. Igual facultad podrá ejercerse 89 en locales, establecimientos, bodegas, oficinas o en cualquier otro lugar utilizado a cualquier título para efectuar actividades económicas, en todos los casos, independientemente que quienes realizan dichas actividades no

sean contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Además verificar en todas sus etapas el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, y que tales bienes cuenten con la documentación legal de respaldo respectiva. Cuando no se presente la documentación legal correspondiente que ampare el pago del impuesto, se procederá al decomiso de la mercadería;

3. Investigar los hechos que configuren infracciones administrativas, asegurar los medios de prueba e individualizar a los infractores;

Entre algunas otras actividades realizadas, en las que no se establece un plazo específico para presentarla desde el requerimiento, únicamente se establece el plazo de la caducidad de la facultad fiscalizadora y sancionatoria que es de tres años para la presentación de liquidaciones presentadas, impuestos que le hayan impuesto de oficio, sanciones conexas e infracciones contenidas en el código y cinco años para la fiscalización, liquidación de impuestos y aplicación de sanciones en los que no se haya presentado la liquidación correspondiente⁴³.

De igual forma que en las legislaciones anteriores, es considerada una infracción el incumplimiento con los requerimientos por parte de la Administración Tributaria, en la que en la se sanciona con multa equivalente al 40% del impuesto que se determine por la no presentación de la declaración y si no se presenta dentro del plazo legal las declaraciones se sancionará con un 5%.

Al realizar un desarrollo breve de la normativa Americana, se puede establecer que existen normas que su sanción es alta en cuanto a los montos efectuados a pagar por la infracción como lo es la legislación peruana y otras muy bajas como lo es la legislación guatemalteca. También en las legislaciones detalladas

⁴³ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Código Tributario, Decreto 230. Actualmente vigente. Artículo 175.

anteriormente, se puede realizar presunciones a ingresos no declarados de conformidad con determinaciones sobre bases ciertas o presuntas.

Cada legislación se encuentra regulada de distinta forma, toda vez que en la legislación guatemalteca si existe un plazo establecida para cumplir con los requerimientos por parte de la Administración Tributaria y en otras legislaciones existen plazos legales para presentar declaraciones únicamente y no hay en cuanto a las obligaciones de dar al fisco información o los plazos son muy extensos como en la legislación peruana.

Los requerimientos deben tener un plazo proporcional en cuanto a los requerimientos establecidos, es decir, que si el requerimiento de información es muy amplio debe otorgársele un término igual en el que se pueda cumplir sin ningún inconveniente; a pesar de que el contribuyente debería tener la documentación actualizada, ya que es una obligación tributaria impuesta en la norma. Ese plazo debería ser únicamente para extraerla de sus controles y presentarla de forma ordenada y ampliar detalle la misma, previendo que se le solicite ampliar la documentación requerida.

CONCLUSIONES

1. La actividad fiscalizadora como método de verificar el estricto cumplimiento de las normas tributarias, es efectivo conforme a que establece quien o quienes son los contribuyentes que deben de cumplir con las mismas y sin embargo no las cumplen. Aunque no es eficaz, toda vez que son métodos sansonatorios leves.
2. En los casos de sociedades anónimas, el representante legal es quien se ve sancionado cuando no es el encargado de llevar la contabilidad de una empresa y muchas veces él no se involucra dentro de las obligaciones tributarias, toda vez que existe una persona contratada para cumplir con esa tarea.
3. Los jueces competentes han otorgado medidas de garantía dentro de los procesos instituido por la Administración Tributaria, agilando los mismos en atención a la necesidad del recaudo tributario y la magnitud de expedientes que ingresan por comisión del delito de RAFAT.
4. La importancia de la persecución penal del comiso del delito de RAFAT a adquirió importancia, toda vez que durante el período del 1 de mayo al 31 octubre de 2015 se dictaron 16 sentencias condenatorias y durante el período del 1 de noviembre de 2014 al 30 de abril de 2015 se dictaron 10 sentencias condenatorias, evidenciando la cooperación por parte del Ministerio Público en la investigación.
5. Existe poco conocimiento por parte del contribuyente de las obligaciones tributario, dando como consecuencia la magnitud de expedientes que llevan consigo la persecución penal del comiso del delito de RAFAT. Toda vez, que no conocen las actualizaciones que se han realizado a las normas tributarias.

6. Es necesario que el contribuyente conozca que existen cursos de capacitación tributaria impartidos por la Administración Tributaria a efecto que se conozcan las obligaciones que tienen como contribuyente y las consecuencias que conllevan no cumplir las mismas.
7. La presentación de la documentación requerida por los auditores tributarios nombrados es indispensable, toda vez que con esa documentación se realizan revisión con el objeto de establecer que si este cumpliendo y efectuando los pagos a los que se encuentra afecto.
8. La presentación de la documentación solicitada mediante el requerimiento de información no quiere decir que se estén cumpliendo todas las obligaciones. Derivado de dicha revisión puede establecerse si el contribuyente esta declarando lo percibido y no encuadra su actuar dentro de algún otro delito de conformidad con lo desarrollado en el trabajo de investigación.

RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria a través de sus auditores, deben revisar los períodos no prescritos y el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, toda vez que su actuar puede encuadrar dentro del delito de defraudación tributaria.
2. Se debe perseguir penalmente a los contadores de las sociedades anónimas como personas responsables de cumplir con las obligaciones tributarias de la entidad afecta, toda vez que ellos son los conocedores de las finanzas de la entidad contribuyente y deben velar por el cumplimiento de dichas normas.
3. El contribuyente debe recibir información clara y la asistencia necesaria por parte de la Administración tributaria, por lo que es necesario que conozca las distintas formas en las que puede contactarse con la Administración Tributaria que puede ser vía telefónica, documentos escritos, cursos de capacitación y la plataforma informática.
4. El contribuyente cuando tenga conocimiento de que debe realizar rectificaciones o declaraciones, se aboque ante la Administración Tributaria a efecto de establecer un cálculo y efectúe la acción correspondiente antes de ser notificado, de esta forma podrá gozar del cincuenta por ciento de rebaja de los intereses de conformidad con el artículo 106 CT.
5. La persona jurídica debe de cancelar su NIT ante la Administración Tributaria toda vez que si bien es cierto la cancelación de la persona jurídica ante el registro mercantil, los exonera de toda responsabilidad, no lo exime a la responsabilidad tributaria y las obligaciones formales.

Ante la SAT continúa activa y tiene la facultad de ejercer cualquier acción ante la sociedad.

6. La SAT debería publicar en los medios de comunicación escritos las capacitaciones que imparte. Así mismo, cualquier persona jurídica solicitar al Centro de Capacitación Tributaria y Aduanera para Contribuyentes –CENSAT- que se imparta capacitaciones a su personal con el objeto de evitar desconocimiento de la norma.

REFERENCIAS

Referencias bibliográficas

- Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco – Parte general-**, Guatemala, Ediciones de Pereira, 2013.
- Aneiros Pereira, Jaime. **Las Sanciones Tributarias**. Madrid, España, Editorial Marcial Pons. 2005. Página 22.
- Antolisei, Francesco. **Manual de Derecho Penal: Parte General**. Argentina, UTEHA, 1960
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT- **La función de fiscalización de la Administración Tributaria**. España, Instituto de Estudios Fiscales, 2005
- Cuello Calón, Eugenio. **Derecho Penal**. España, Bosch, 1957.
- Cuello Calón, Eugenio. **Manual de Derecho Penal Español: conforme al nuevo código penal**. España, Bosch, 1945.
- De Mata Vela, José Francisco y Hécto Aníbal de León Velasco. **Derecho Penal Guatemalteco: Parte General y Parte Especial**. Guatemala, Magna Terra Editores, 2012, 22ª Ed.
- Flores Zavala, Ernesto, **Elementos de finanzas públicas mexicana: los impuestos**. México, Editorial Porrúa, 1976.
- García Vizcáino, Catalina. **Derecho Tributario –Tomo I-**, Argentina, De palma Editores, 1999.
- Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero**. Argentina, La ley, 2011, 10ª Edición.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI- **La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial**. Guatemala, ICEFI, 2008.
- Jiménez González, Antonio. **Lecciones de Derecho Tributario**. México, Thomson Editores, S.A de C.V, 2001, séptima edición.
- Puig Peña, Federico. **Derecho Penal: parte general**, España, Editorial Nauta, 1959, Volumen II, Tomo II, Pág. 454

- Responsabilidad Penal, **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Guatemala**, Dascan, Sociedad Anónima, 1era edición electrónica
- Sainz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y Derecho –Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo- Tomo I**, España, Instituto de Estudios Políticos, 1975.
- Villegas, Hector, **Curso finanzas Derecho Financiero y Derecho Tributario**. Argentina, Editorial Astrea. 2009. 9º Edición Pág. 41

Referencias normativas

- Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Código Tributario, Decreto 230. Actualmente vigente.
- Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, Decreto Número 17-73. Actualmente vigente.
- Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto Número 6-91. Actualmente vigente.
- Congreso de la República de Guatemala. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98. Actualmente vigente.
- Decreto Supremo No. 133-2013-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario. Actualmente vigente.

Referencias electrónicas

- Corte de Constitucionalidad, Quiñones, Alma. “La Doble Tributación Y La Vulneración Al Principio De Capacidad De Pago Y Al Derecho De Propiedad”, Guatemala, 2010. XIV Jornadas de Derecho Constitucional. www.cc.gob.gt 15 de julio de 2015

- Corte Suprema de Justicia **Gaceta de los Tribunales 1972-2004**. CD-ROM. Guatemala, 2005
- Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. Institución, Guatemala, 1998 www.sat.gob.gt, 28 de junio de 2015
- Unidad de Orientación Legal y Derecho del Contribuyente, Superintendencia de Administración Tributaria. **Derecho de los contribuyentes y otros obligados tributarios en el Proceso Administrativo de determinación de Infracciones y Sanciones Tributarias**. Guatemala. 1998 www.sat.gob.gt, 15 de agosto de 2015

Otras referencias

- Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Consideraciones sobre la denominación de Hecho Generador en el Derecho Tributario**. Guatemala, 2009, tesis maestra de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad San Carlos de Guatemala.
- Alveño Ovando, Marco Aurelio. **El análisis de la validez científica que sostiene la extinción del Derecho Positivo en los estadios superiores de la sociedad**. Guatemala, 2012, tesis doctoral de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad San Carlos de Guatemala.
- García Solares, Jorge Luis. **Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en multas y recargos aplicados a los contribuyentes por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-**. Guatemala, 2007, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad San Carlos de Guatemala.
- Pineda Vicente, Susana Elizabeth. **Garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relaciones con impuesto de comercio exterior**. Guatemala, 2006, tesis de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad San Carlos de Guatemala.

- Ramos Fernández, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala.** Guatemala, 2009, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad San Carlos de Guatemala.
- Villela Pérez, César Augusto. **Análisis jurídico del ilícito tributario.** Guatemala, 2006, tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad San Carlos de Guatemala.

ANEXOS

1. Informe de las actuaciones de los auditores notificadores

| No. | ACTO ADMINISTRATIVO | Artículo del Código Tributario | Días |
|-----|---|--------------------------------|------|
| 1 | El Auditor de la Administración Tributaria, procederá a suscribir Acta, cuando constate hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria. | 151 | |
| 2 | La Administración Tributaria concede audiencia al presunto infractor para ser evacuada. | 146 | 10 |
| 3 | Apertura de prueba improrrogable | 146 | 10 |
| 4 | Diligencia para mejor resolver, cuando lo considere oportuno la Administración. | 144 | 15 |
| 5 | Administración Tributaria dicta resolución | 149 | 30 |
| 6 | Administración Tributaria notifica resolución | 132 | 10 |
| 7 | El contribuyente tiene la opción de plantear el recurso de revocatoria. | 154 | 10 |

3. ¿Los métodos de finalización del proceso de la comisión del delito de resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria eficaces?

4. ¿Cree que existen lagunas en la ley, en cuanto a la regulación del delito de resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria? Si su respuesta es afirmativa, especificar en qué.

5. ¿Cree que es necesario realizar auditorías a los contribuyentes para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias? ¿Por qué?

6. ¿Considera que el plazo de tres días establecidos en el artículo 93 del Código Tributario es suficiente para presentar la documentación requerida por la Administración Tributaria? ¿O qué plazo considera que es pertinente otorgarle al contribuyente a efecto de cumplir con el requerimiento de información?

7. ¿Qué método cree que sería más eficaz para requerir la documentación específica al contribuyente y que se cumpla con lo requerido?

8. ¿De dónde procede el cálculo de la multa cuando no se conocen los ingresos brutos del contribuyente del período que se está revisando?

9. ¿Considera usted que cuando el contribuyente no presenta las declaraciones pertinentes, efectuar un cálculo sobre base cierta o base presunta es el método más eficaz para concluir el trámite respectivo?

10. ¿Qué opina usted respecto a la suspensión de la ejecución de la pena dictada en sentencias por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria?

3. Cuadro de Cotejo

| CUADRO DE COTEJO | | |
|---|---------------------------------------|-------------------------------------|
| | CÓDIGO TRIBUTARIO DTO 6-91 | CÓDIGO PENAL DTO 17-73 |
| SANCIÓN | 93 | 358 D |
| NEGAR A PRESENTAR DOCUMENTOS CONTABLES | - | - |
| PERSONA INDIVIDUAL Nacional Extranjero | 93 | 358 D.- Expulsión del territorio |
| PERSONA JURÍDICA | 93 | 358 D |