

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
MAESTRÍA EN DERECHO PROCESAL PENAL

"LA RESPONSABILIDAD PENAL Y ADMINISTRATIVA SANCIONADORA DE LOS  
CONTRIBUYENTES QUE HAN SIDO OBJETO DE FISCALIZACIÓN POR LA SAT, CON BASE EN  
LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO"  
TESIS DE POSGRADO

**LESLIE ALEJANDRA MÉRIDA MAZARIEGOS DE FLORES**  
CARNET 26519-11

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, AGOSTO DE 2018  
CAMPUS CENTRAL

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
MAESTRÍA EN DERECHO PROCESAL PENAL

"LA RESPONSABILIDAD PENAL Y ADMINISTRATIVA SANCIONADORA DE LOS  
CONTRIBUYENTES QUE HAN SIDO OBJETO DE FISCALIZACIÓN POR LA SAT, CON BASE EN  
LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO"

TESIS DE POSGRADO

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

POR

**LESLIE ALEJANDRA MÉRIDA MAZARIEGOS DE FLORES**

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO PROCESAL PENAL

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, AGOSTO DE 2018  
CAMPUS CENTRAL

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, 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: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

**NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**  
MGTR. JOSÉ ANTONIO PINEDA BARALES

**TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**  
MGTR. ANA ISABEL GUERRA JORDÁN  
MGTR. ANGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA  
MGTR. MILER ESTUARDO ESTRADA HERNÁNDEZ

Guatemala, 31 de mayo de 2018

Miembros del Consejo  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar  
Ciudad de Guatemala

Honorables miembros del Consejo:

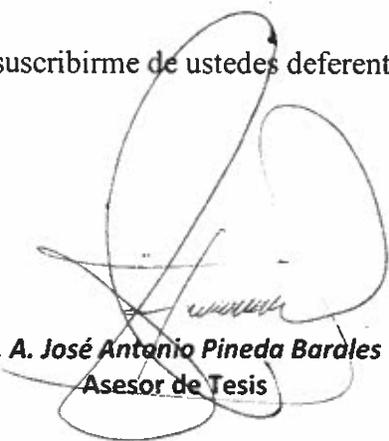
Por medio de la presente me dirijo a ustedes en mi calidad de asesor de tesis de la Licenciada **Leslie Alejandra Mérida Mazariegos**, denominado "*La Responsabilidad penal y administrativa sancionadora de los contribuyentes que han sido objeto de fiscalización por la SAT, con base en los artículos 70 y 90 del Código Tributario*", sobre la cual procedo a rendir **DICTAMEN FAVORABLE**.

Con relación al trabajo realizado, he de manifestar que el tema abordado por la alumna, además de llenar los requisitos reglamentarios, reúne los requisitos establecidos para ser sometida a defensa ante una terna examinadora, es de hacer mención que se cumplió con el Anteproyecto de Investigación.

Es importante señalar que la presente investigación constituye una herramienta importante, debido a que actualmente se cuenta con un ordenamiento jurídico vigente, positivo y desarrollado por Tribunales de orden Ordinario y Constitucional, en el que se determina el procedimiento que debe implementar la Administración Tributaria ante un eventual hallazgo sobre la posible comisión de un hecho constitutivo de delito por parte de determinado contribuyente, el cual conlleva un riesgo inminente en sus operaciones contables y financieras en menoscabo del erario nacional.

Por lo anterior el presente trabajo puede ser presentado al Director de área como tesis de graduación profesional de postgrado.

Sin otro particular, me es grato suscribirme de ustedes deferentemente,



**M. A. José Antonio Pineda Barales**  
Asesor de Tesis

Guatemala, 14 de agosto de 2018

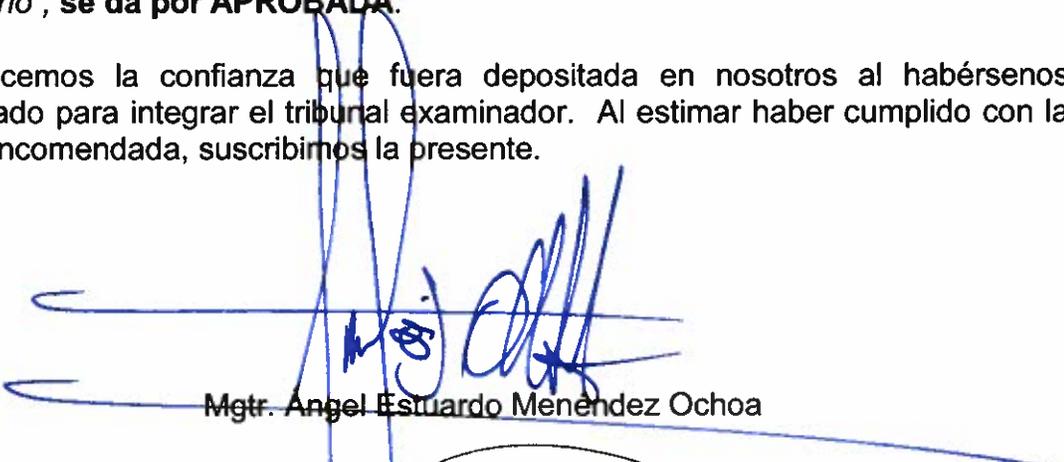
Miembros del Consejo  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar  
Ciudad de Guatemala

Honorables miembros del Consejo:

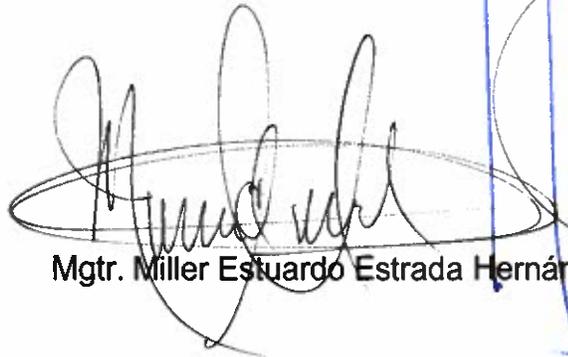
Por este medio nos dirigimos a ustedes en calidad de tribunal examinador que evaluó la defensa privada de la tesis de Maestría en Derecho Procesal Penal de la Licenciada **Leslie Alejandra Mérida Mazariegos**.

Con relación al trabajo realizado, la alumna atendió todas las recomendaciones, correcciones y sugerencias formuladas, en ese sentido la tesis denominada "*La Responsabilidad penal y administrativa sancionadora de los contribuyentes que han sido objeto de fiscalización por la SAT, con base en los artículos 70 y 90 del Código Tributario*", **se da por APROBADA**.

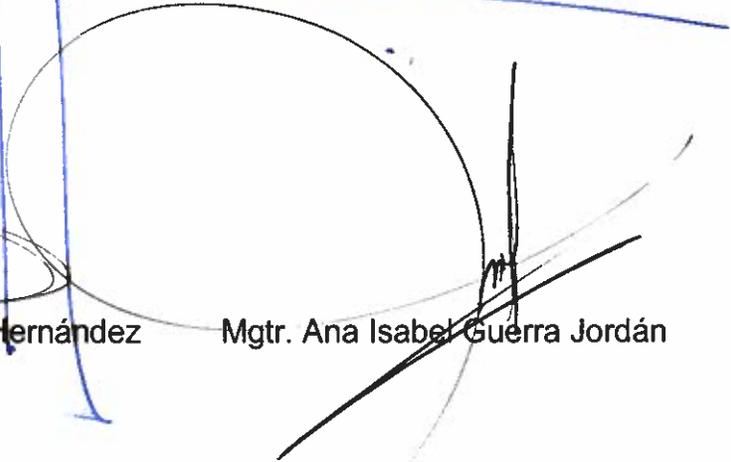
Agradecemos la confianza que fuera depositada en nosotros al habérsenos designado para integrar el tribunal examinador. Al estimar haber cumplido con la tarea encomendada, suscribimos la presente.



Mgtr. Angel Estuardo Menéndez Ochoa



Mgtr. Miller Estuardo Estrada Hernández



Mgtr. Ana Isabel Guerra Jordán



**Orden de Impresión**

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante LESLIE ALEJANDRA MÉRIDA MAZARIEGOS DE FLORES, Carnet 26519-11 en la carrera MAESTRÍA EN DERECHO PROCESAL PENAL, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07390-2018 de fecha 14 de agosto de 2018, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

**"LA RESPONSABILIDAD PENAL Y ADMINISTRATIVA SANCIONADORA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HAN SIDO OBJETO DE FISCALIZACIÓN POR LA SAT, CON BASE EN LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO"**

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN DERECHO PROCESAL PENAL.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 23 días del mes de agosto del año 2018.



**LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Universidad Rafael Landívar**

## RESUMEN

Dentro de las funciones que por ley está llamada a cumplir la Superintendencia de Administración Tributaria, existe la de trasladar para conocimiento del ente investigador, la información de un hecho que puede ser constitutivo de delito, en un expediente que está conociendo; lo anterior, con base a lo establecido en los artículos 70 y 90 del Código Tributario. Sin embargo, en la práctica se ha dado cierta complejidad y discrepancias que se han venido suscitando en relación a cómo resolver y tramitar un expediente en instancia administrativa cuando sucede este tipo de verificaciones, lo cual ha dado como resultado que se generen sendas impugnaciones por parte de los contribuyentes buscando obtener un pronunciamiento y darle continuidad al expediente en sede administrativa, evitando así, la instancia penal.

Sobre el particular, han sido promovidos, entre otros, conflictos de jurisdicción, cuestiones prejudiciales, inconstitucionalidades en caso concreto, acciones constitucionales de amparo, las cuales han venido a desarrollar de una manera más amplia el ordenamiento jurídico, generando como resultado un avance doctrinario y jurisprudencial, ilustrando cuál es el procedimiento que debe seguir la Administración Tributaria en un expediente de esta naturaleza, siempre en resguardo del principio *Non bis in ídem*, que debe respetarse y prevalecer dentro de dichos expedientes.

La autora es la única responsable del contenido del presente trabajo.

## INDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPITULO I</b> .....	4
<b>LOS IMPUESTOS</b> .....	4
1. Definición de impuestos .....	4
1.1 Definición de impuestos por la Corte de Constitucionalidad .....	5
1.2 Clasificación de los impuestos .....	7
1.2.1 Impuestos personales y reales .....	7
1.2.2 Impuestos Subjetivos y Objetivos .....	8
1.2.3 Impuestos periódicos e instantáneos .....	8
1.2.4 Impuestos directos e indirectos.....	9
1.3 Características de los impuestos.....	10
1.4 Ilícito tributario .....	12
1.5 El bien jurídico protegido.....	13
1.6 Naturaleza jurídica del ilícito tributario.....	15
1.7 Elementos del ilícito tributario.....	17
1.7.1 Hecho punible .....	17
1.7.2 Sujetos activos .....	17
1.7.3 Concepto delictual de evasión .....	18
1.7.4 Elemento subjetivo.....	18
1.7.5 Elementos objetivos .....	19
1.7.6 Aplicación conjunta de la defraudación fiscal.....	20
1.8 Diferencia entre delito y contravención .....	20
1.8.1 Delito.....	20
1.8.2 “La acción .....	21

1.8.3 La tipicidad .....	22
1.8.4 La antijuridicidad .....	23
1.8.5 La culpabilidad .....	24
1.8.6 La punibilidad .....	26
1.9 Contravención .....	27
1.9.1 “Formas de extinción del ilícito tributario .....	27
1.9.2 Infracción .....	27
1.9.3 Delito .....	27
<b>CAPITULO II .....</b>	<b>30</b>
<b>LA ADMINISTRACION PÚBLICA .....</b>	<b>30</b>
2.1 De la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria .....	31
2.2 Funciones de la Administración Tributaria .....	31
2.3 El derecho tributario .....	34
2.4 La obligación tributaria .....	36
2.5 Sujetos de la obligación tributaria.....	37
2.5.1 Sujeto activo .....	37
2.5.2 Sujeto pasivo .....	38
2.6 Infracciones y sanciones tributarias .....	39
2.7 Clasificación de las infracciones.....	41
2.7.1 Infracciones sustanciales .....	41
2.7.2 Infracciones formales .....	42
2.8 SANCIONES .....	43
2.8.1 “Sanciones Coactivas: .....	44
2.8.2 Sanciones No Coactivas: .....	44
2.8.3 Sanciones Pecuniarias:.....	44

2.8.4 Sanciones no Pecuniarias:.....	44
2.9 Del procedimiento fiscal .....	45
2.10 Procedimiento ante la Administración Tributaria .....	48
2.10.1 La determinación de la obligación tributaria.....	48
2.10.2 Autodeterminación .....	50
2.10.3 Determinación de oficio.....	50
2.10.4 Determinación de Oficio sobre base cierta .....	51
2.10.5 Determinación de Oficio sobre base presunta .....	52
<b>CAPITULO III .....</b>	<b>59</b>
<b>DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR .....</b>	<b>59</b>
3.1 Significado de la expresión Derecho Sancionador: .....	60
3.2 El Derecho Administrativo Sancionador .....	62
3.3 Procedimiento Administrativo Sancionador .....	63
3.4 Conexidad del derecho penal con el crimen tributario.....	64
3.5 Principio de intervención mínima del derecho penal. ....	65
<b>CAPITULO IV .....</b>	<b>68</b>
<b>LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HAN SIDO OBJETO DE FISCALIZACIÓN POR SAT, CON BASE EN LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO .....</b>	<b>68</b>
4.1. Principios Generales .....	68
4.1.1. Presunción de Inocencia.....	68
4.1.2. Derecho de petición .....	70
4.1.3. Garantía del non bis in idem. ....	71
4.1.3.A. Del principio Non Bis In Idem consagrado en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas .....	73
4.2. Análisis Jurisprudencial.....	76

4.2.1. De la suspensión del acto administrativo una vez puesto a disposición del juez la noticia de la comisión de un hecho constitutivo de delito .....	77
4.2.2. Pronunciamientos emitidos por las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en casos concretos.....	77
4.2.3 Pronunciamiento emitido por la Corte de Constitucionalidad, con relación a la suspensión del acto administrativo, cuando se ha trasladado el tanto a un Juez del orden Penal.....	80
4.3. Discusión de resultados .....	83
<b>CONCLUSIONES</b> .....	87
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	88
<b>REFERENCIAS</b> .....	89

## INTRODUCCIÓN

Derivado de la creciente necesidad por parte del Estado de cumplir con sus obligaciones constitucionales, se ha creado la Superintendencia de Administración Tributaria, institución estatal descentralizada, para que de forma efectiva y segura recaude los tributos de conformidad con las normas específicas en la materia.

Dicha actividad, se lleva a cabo en la actualidad, en todas aquellas situaciones en las que se evidencien las bases de recaudación establecidas en la Constitución Política de la República.

Dentro de los objetivos generales del presente trabajo, están analizar los límites de la intervención administrativa sancionadora versus la intervención penal, con base al principio de legalidad, dentro del procedimiento señalado en los artículos 70 y 90<sup>1</sup> del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, derivado de auditoría practicada a un contribuyente. Asimismo, dentro de los objetivos específicos está determinar si al momento que la Administración Tributaria traslada a conocimiento del ente investigador, la información sobre la posible comisión de un ilícito constitutivo de delito, y a su vez, se abstiene de conocer solicitudes presentadas por el contribuyente en el ámbito administrativo, se violentan los principios Non Bis in Idem, presunción de inocencia y derecho de petición.

Para lograr dichos objetivos, la metodología utilizada consistió en la identificación de sentencias emitidas por los Magistrados que integran la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y sentencias emitidas por los Magistrados que integran la Corte de Constitucionalidad, la mayoría de ellas, relativas al procedimiento que debe llevar a cabo la Administración Tributaria ante el hallazgo de un hecho constitutivo de delito en la tramitación de un expediente en esa instancia y la forma de atender las diferentes peticiones que el contribuyente continúa instando ante el ente administrativo; constituyendo un tipo de investigación jurídico- descriptiva y jurisprudencial.

---

<sup>1</sup> Artículos 70 y 90 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

El estudio, entonces, parte de la recolección de un grupo de sentencias que se han emitido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo luego de conocer una demanda contencioso administrativa promovida por el contribuyente y por la Corte de Constitucionalidad, al conocer en apelación acciones de amparo promovidas por contribuyentes cuando el antecedente es un conflicto de jurisdicción o cuestión prejudicial e inconstitucionalidades en caso concreto. Dichas resoluciones fueron analizadas en su totalidad, incluyendo la interpretación de la Corte a cada caso concreto, con el propósito de identificar la línea jurisprudencial correspondiente.

El presente trabajo está dividido en cuatro capítulos. El primero de ellos brinda un aporte con relación al tema de impuestos, el ilícito tributario, la diferencia que existe entre delito y contravención, así como las formas de extinción del ilícito tributario.

El segundo capítulo, relativo a la Administración Pública, derecho tributario, infracciones y sanciones tributarias, así como el desarrollo del procedimiento ante la Administración Tributaria y las diferentes determinaciones que pueden existir dentro de un expediente administrativo, que puede iniciar de oficio por la Superintendencia de Administración Tributaria, o bien voluntariamente por el propio contribuyente.

El tercer capítulo desarrolla el tema del derecho administrativo sancionador, su significado, procedimiento y conexidad con el derecho penal.

Para concluir el capítulo cuarto aborda el principio non bis in ídem, presunción de inocencia, y derecho de petición, así como las tendencias jurisprudenciales emanadas de los órganos jurisdiccionales, cuando la Administración Tributaria se enfrenta a un caso cuyos presupuestos se encuentran establecidos en los artículos 70 y 90 del Código Tributario,<sup>2</sup> criterios que tienden a ampliar el momento concreto de actuación en la vía administrativa y la penal, así como el trato que se le debe proporcionar a las diferentes solicitudes que insta el contribuyente en el ámbito administrativo, materia sobre la cual la Corte de Constitucionalidad se pronuncia cada vez con mayor frecuencia.

---

<sup>2</sup> Ibid

El trabajo de investigación culmina con un apartado de conclusiones y recomendaciones que se relacionan entre sí con el fin de aportar ideas que puedan ser útiles en la tramitación de los expedientes en los que se verifican hechos que pueden ser constitutivos de delito en materia tributaria.

Para la elaboración del presente trabajo de tesis se suscitaron ciertos límites en la obtención de la jurisprudencia toda vez que para la búsqueda no existe un parámetro específico en la página web tanto del Organismo Judicial como de la Corte de Constitucionalidad, siendo necesario acudir en varias ocasiones a dichas Instituciones a efecto de obtenerlas físicamente.

En consecuencia, es imprescindible profundizar en los resultados obtenidos en las diferentes acciones promovidas por los contribuyentes, con relación a la actuación de la Administración Tributaria y los tribunales del ramo penal, al presumirse, derivado de una auditoría tributaria, la comisión de un hecho constitutivo de delito.

# CAPITULO I

## LOS IMPUESTOS

El término impuestos constituyen prestaciones comúnmente en dinero que debe entregar un contribuyente, cuando acaezca el hecho generador, al Estado de Guatemala, para que éste a su vez pueda cumplir con sus obligaciones frente a la población en general.

### 1. Definición de impuestos

Según el autor Raúl Rodríguez Lobato: “El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato”.<sup>3</sup>

“Los impuestos son las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”.<sup>4</sup>

Continuando con la definición de impuesto se puede indicar que constituye la contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. “También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos”.<sup>5</sup>

“Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la

---

<sup>3</sup> Rodríguez Lobato, Raúl; Op. cit.; p.61.

<sup>4</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús; Op. cit.; p.190.

<sup>5</sup> Ibid.; p. 495.

posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o a la adquisición o gasto de la renta”.<sup>6</sup>

El artículo 11 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, establece que “impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”<sup>7</sup>.

En ese orden de ideas, podemos citar que la gran diferencia entre el impuesto y una tasa o contribución especial, es que en aquél no existe contra prestación dirigida al público por su pago.

### **1.1 Definición de impuestos por la Corte de Constitucionalidad**

El impuesto es un tributo y, por ende, una prestación en dinero que, en ejercicio del poder tributario, el Estado fija con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente, interesan a todos. Sentencias contenidas dentro de los expedientes:1183-2009, 829-98, 455-2002 456-2002, 454-2002 de fechas 2 de septiembre de 2010, 10 de mayo de 2000, 23 de octubre de 2003, 15 de diciembre de 2003 y 10 de marzo de 2004, respectivamente.

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha tres de febrero de mil novecientos ochenta y nueve dentro del expediente 182-88, con relación al impuesto refiere que puede definirse, citando a *Ehigberg*, como “Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”; o bien como “la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente”; o bien como lo define el tratadista *Héctor Villegas*; “El tributo exigido por

---

<sup>6</sup> Queralt, Juan Martín; et. al; Curso de derecho financiero y tributario; 10ª. edición; editorial Tecnos, S.A.; 1999; p.102.

<sup>7</sup> Artículo 11 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”(...).”<sup>8</sup>

En materia tributaria, rige el principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, que preceptúa que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, entre otros, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y las sanciones. Esta delimitación debe realizarse conforme a las necesidades del Estado y, en todo caso, respetando los principios de equidad y justicia tributarias.

Congruente con lo anterior, la Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha dos de septiembre de dos mil diez, dentro del expediente 1183-2009, con relación al principio de capacidad de pago refiere que “según el artículo 243 Constitucional, el sistema tributario debe ser justo y equitativo y, para lograrlo, establece que las leyes de la materia serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago, la prohibición de los tributos confiscatorios y de la doble o múltiple tributación”(...).”<sup>9</sup>

Según la autora Lilian Gurfinkel de Wendy: “Tributario se puede definir como impuesto, contribución u otra obligación fiscal, gravamen, carga”.<sup>10</sup>

De conformidad con el artículo 9 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, define tributos “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”<sup>11</sup>.

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha dieciocho de mil novecientos noventa y uno, dentro de los expedientes acumulados 42,43 y 52-91, que obran en la gaceta jurisprudencial número 21, con relación al tema de los tributos refiere que: “...los

---

<sup>8</sup> Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 11, expediente 182-88, fecha de sentencia: 03 de febrero de 1989

<sup>9</sup> Corte de Constitucionalidad, expediente número 1183-2009, sentencia de fecha 2 de septiembre de 2010

<sup>10</sup> Gurfinkel de Wendy, Lilian; Op. cit; p.995.

<sup>11</sup> Artículo 9 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

tributos son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en el monto y en las formas establecidas en la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad. Existen tributos que presentan características especiales, en cuanto recaen sobre determinadas categorías o grupos de personas y en cuanto el monto de su recaudación tiene un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es siempre el Estado; sin embargo, éste puede establecer que el acreedor de aquélla sea un ente público autónomo diferente al Fisco; delegando, no la potestad de crear tributos, la cual es inherente al Estado, sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos (...)”<sup>12</sup>.

El tema de los impuestos es de trascendental importancia, ya que son los recursos con los que va a contar el Estado de Guatemala para proveer a la población de las condiciones mínimas de convivencia, como lo son la vida, salud, la educación, etc., la jurisprudencia emitida por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala reafirma que los recursos recaudados servirán para que el Estado desarrolle su actividad.

## **1.2 Clasificación de los impuestos**

### **1.2.1 Impuestos personales y reales**

“Impuestos personales son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio impuesto. Son de tal naturaleza los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica individualizada. Se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una determinada persona”.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Corte de Constitucionalidad, (...)”<sup>12</sup>. Gaceta No. 21. Expedientes acumulados 42, 43 y 52-91. Fecha de sentencia 18 de julio de 1991.

<sup>13</sup> Ibid.; p.104.

Para la creación de este tipo de impuestos, el Organismo Legislativo debería pensar en el importe de la renta, su procedencia y las inversiones realizadas durante un período impositivo por un contribuyente en lo individual.

“Impuestos reales son aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo. Puede ser pensado y, consiguientemente, definido por la norma, sin referencia a ningún sujeto determinado”.<sup>14</sup>

### **1.2.2 Impuestos Subjetivos y Objetivos**

“Los impuestos subjetivos son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible –las circunstancias personales del sujeto pasivo- es detenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria. Los impuestos objetivos son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda”.<sup>15</sup>

En una primera aproximación pudiera pensarse que esta clasificación coincide con la que distingue entre impuestos personales y reales, de tal suerte que los impuestos personales serían también subjetivos y los impuestos reales serían objetivos. Sin embargo, no siempre se produce tal identidad, de forma que, si bien los impuestos personales son al tiempo subjetivos, dada la relevancia que las condiciones personales del obligado a su pago adquieren en el momento de cuantificar el importe de su deuda, puede ocurrir que determinados impuestos reales admitan una cierta dosis de subjetividad al cuantificar su importe.

### **1.2.3 Impuestos periódicos e instantáneos**

---

<sup>14</sup> Loc. cit.

<sup>15</sup> Loc. cit.

“Los impuestos periódicos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta”.<sup>16</sup>

“Los impuestos instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente”.<sup>17</sup>

Para la sustentante, los impuestos son todas aquellas prestaciones, comúnmente en dinero, que deben hacer efectivas los contribuyentes cuyo actuar encaja en el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica tributaria específica, cualquiera sea su modalidad, periódica y/o instantánea.

#### **1.2.4 Impuestos directos e indirectos**

Los impuestos directos tienen lugar cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor. En estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter a gravamen.

“Por el contrario, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla, estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos. En estos casos, las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador quiere gravar, posibilitando que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos”.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Loc. cit.

<sup>17</sup> Loc. cit.

<sup>18</sup> Queralt, Juan Martín; et. al.; Op.cit.; p.106.

Como ejemplo de este tipo de impuestos podemos mencionar en el directo el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, el receptor de renta paga el impuesto y no puede repetirlo de un tercero. En cuanto al método indirecto, podemos citar el consumo de bebidas alcohólicas, el consumo de tabaco o despacho de combustible.

### **1.3 Características de los impuestos**

Representan una cuota dineraria que constituye una obligación, la cual debe ser proporcional y equitativa, debiendo hacerla efectiva las personas físicas individuales y/o colectivas que se encuentren en el supuesto abstracto previsto en la norma jurídica específica, dicha cantidad deberá destinarse a cubrir el gasto público en la forma prescrita por la ley.

El cobro debe fundarse en una ley. Esta característica deriva del principio de legalidad, al cual ya nos hemos referido, o sea que el Congreso al decretar los impuestos que satisfagan a los demás organismos del Estado, debe hacerlo a través de una ley.

Según el autor Raúl Rodríguez Lobato: “El pago es obligatorio. Cuando surge una actividad por parte de los contribuyentes en la cual da origen al hecho generador y base imponible, debe cubrir el pago del impuesto afecto y afín a la actividad realizada.

El pago en referencia debe ser proporcional y equitativo, o sea que estos deberán fijarse en proporción al gasto irrogado por el contribuyente”.<sup>19</sup>

En síntesis los impuestos, en sus diferentes modalidades constituyen una prestación en dinero que exige el Estado a través de su poder imperio, tienen carácter obligatorio para todas las personas que realicen el supuesto establecido en el hecho generador. El impuesto está destinado para que el Estado pueda cumplir con los fines a que está obligado según la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha veinte de marzo de un mil novecientos noventa y seis dos de septiembre de dos mil diez, dentro del expediente

---

<sup>19</sup> Rodríguez Lobato, Raúl; Op. cit.; p.78.

949-2005, con relación al principio de capacidad de pago refiere que: “El artículo 243 de la Constitución exige que "el sistema tributario debe ser justo y equitativo". En la elaboración legislativa del tributo y como guía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo). El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece dicho impuesto "sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley", el artículo 3 señala los diferentes supuestos de hecho generado y el 10 establece que el impuesto en cuestión se pagará en una tarifa única del diez por ciento (10%) sobre la base imponible, según fue reformado por el artículo 7 del Decreto del Congreso 60-94. Por sus características, el impuesto al valor agregado es un tributo *ad valorem* cuya base se expresa en términos monetarios y su tipo consiste en una fracción de la base impositiva; se pretende así asegurar la neutralidad del impuesto y su proporcionalidad, consiguiendo con ello ajustarlo a los requerimientos constitucionales de justicia y equidad”(...)<sup>20</sup>.

En relación al principio de capacidad de pago regulado en el texto del artículo 243 constitucional, la Corte ha sostenido que “...Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este

---

<sup>20</sup> Corte de Constitucionalidad, Expediente número 949-2005, sentencia de fecha 20 de marzo de 1996.

principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta...”<sup>21</sup>. (Sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995, expediente 167-1995).

Con relación al principio de igualdad tributaria, la Corte de Constitucionalidad ha señalado que “...dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 constitucional. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado (...)”<sup>22</sup>.

Sintetizando, los fallos jurisdiccionales emitidos por la Honorable Corte de Constitucionalidad son de trascendencia significativa, toda vez que proveen la interpretación y aplicabilidad que se deben otorgar a los principios de equidad y justicia tributaria, capacidad de pago, igualdad de no confiscatoriedad, reiterando que el legislador debe ser sumamente cuidadoso al fijar los parámetros que hagan efectivos estos principios que limitan el poder tributario del Estado.

#### **1.4 Ilícito tributario**

“Partiendo de la premisa de que “lo tributario” conforma un conjunto de normas legales que responden a principios que le son propios, resta establecer si “el ilícito” participa de

---

<sup>21</sup> Corte de Constitucionalidad, Expediente número 167-1995, sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995.

<sup>22</sup> Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 71, expedientes acumulados 421, 453, 608 y 818-02 y 1806-03, sentencia de fecha 24 de febrero de 2004.

esta autonomía o si, al contrario, debe permanecer fiel a reglas que presiden el derecho penal, en cuanto sienta principios rectores aplicables en el juzgamiento y la sanción de conductas antijurídicas”.<sup>23</sup>

“El ilícito tributario es una figura novedosa en la legislación guatemalteca, pues como tal nace a la vida jurídica el delito de Defraudación Tributaria y el delito de Estafa Mediante Informaciones Contables. La necesidad que tiene el Estado de lograr el cumplimiento del pago de los tributos por parte de la ciudadanía ha dado lugar a la tipificación en la mayoría de las legislaciones penales, incluyendo a Guatemala, del delito tributario, conocido como Delito de Defraudación Tributaria, debidamente tipificado en el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas”.<sup>24</sup>

De conformidad con la definición que antecede el delito de defraudación tributaria se encuentra normado en la legislación penal guatemalteca, siendo novedosa la existencia de ciertos procesos penales iniciados por la Administración Tributaria y que han arribado a sentencias condenatorias, sentando jurisprudencia, labor que tanto el ente investigador, el querellante adhesivo y el órgano jurisdiccional han estado realizando tratando de perseguir a evasores fiscales, los cuales se auxilian de argucias para tratar de eludir al fisco y a las autoridades judiciales, burlando así la justicia en Guatemala.

### **1.5 El bien jurídico protegido**

“Para quienes se enrolan en una *tendencia penalista*, la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado, destinado a integrar el patrimonio social, por lo cual las infracciones fiscales constituyen lesiones patrimoniales, de naturaleza análoga a las del derecho penal común. En este sentido se pronuncia, entre otros, Sáinz de Bujanda al sostener que “la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena”.

García Belsunce citado por Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Ángel Russo, sostiene que “...el ilícito tributario lesiona la seguridad de los individuos y de la sociedad, al igual

---

<sup>23</sup> Gurifinkel de Wendy, Lilian; Op. cit. P.5.

<sup>24</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth; Op. cit.; p. 109.

que el ilícito penal común, dado que “el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas (pago) tiene por finalidad dotar al Estado de los medios económicos indispensables para costear su organización constitucional sin la cual no podría realizarse el derecho ni la justicia, lesionando el interés jurídico inmediato respecto de los derechos individuales, porque la infracción tributaria conduce a efectos disvaliosos, tanto para el individuo como para la sociedad.

Para la *doctrina tributarista*, la diferenciación del bien jurídico protegido permite separar el ilícito tributario del delito común. En tal sentido, la función penal alcanza solamente a los hechos que resulten “moralmente reprobables”, porque tiene la medida de su derecho en la justicia absoluta, mientras que la función del buen gobierno puede alcanzar también hechos “moralmente inocentes” porque el fundamento de su derecho es la utilidad pública. En 1933, Dematteis, siguiendo la teoría esbozada por el autor italiano Giovanni Carano-Donvito, concibe el derecho tributario como disciplina autónoma, partiendo de la base de que el derecho penal tutela los derechos individuales o intereses sociales, en tanto que aquél tiene por objeto exclusivo la protección del interés público”.<sup>25</sup>

La teoría del derecho penal administrativo sostenida por Goldschmidt, citado por, Lilian Gurfinkel; Eduardo Ángel Russo, puso especial énfasis en señalar que “en tanto el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo sólo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora con sus propósitos, concluyendo que la pena nace del poder punitivo autónomo de la administración”.

Giuliani Fonrouge, citado por Lilian Gurfinkel y Eduardo Ángel Russo, señala que “infringir disposiciones fiscales no implica una mera desobediencia a las órdenes de la autoridad, como pretende la doctrina administrativa alemana, sino quebrantar un verdadero deber social, como es el pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del Estado, afirmando que “las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal”

---

<sup>25</sup> Gurfinkel de Wendy, Lilian; Eduardo Ángel Russo; Op cit.; p. 9.

Lilian Gurfinkel y Eduardo Ángel Russo coinciden con Giuliani Fonrouge en que la “ilicitud (tributaria) radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos generales... de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, *en un concepto de soberanía financiera distinta a la soberanía política*”. Hay que diferenciar la sociedad civil, donde el derecho de los particulares cobra preeminencia, apareciendo como único fin de la autoridad y del Estado la tutela de ellos, del Estado en su aspecto material que supone el surgimiento y desarrollo, dentro de un ámbito territorialmente delimitado, de instituciones públicas con reconocida legitimidad, para extraer establemente recursos de la sociedad civil.<sup>26</sup>

Sintetizando, a partir del año dos mil quince cobraron especial relevancia varios expedientes que se dilucidan en materia penal, por delitos cometidos en contra del régimen tributario, en los que se utilizó con mayor frecuencia la figura de la intervención en el ramo penal, accediendo el órgano jurisdiccional a los requerimientos realizados por la Administración Tributaria, con base a la ley

### **1.6 Naturaleza jurídica del ilícito tributario**

La regulación de la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, está regulada por el derecho penal, siendo ésta su naturaleza jurídica.

“El Derecho Penal en general regula la punibilidad de las infracciones que atacan la seguridad de los derechos generales de los individuos en la sociedad. La nueva rama del Derecho Penal, conocido como Derecho Penal Tributario, regula la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, siempre que este incumplimiento traiga aparejado el dolo o la culpa, la antijuridicidad y tipicidad por parte del contribuyente.

La división entre lo que es la infracción propiamente tributaria, sancionada con una multa administrativa y el Delito de Defraudación Tributaria penado en la Ley, es

---

<sup>26</sup> Ibid. p.10

relativamente frágil, ya que tanto el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, como Ley específica en materia tributaria, y el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas, como la norma que regula los delitos y las penas a nivel general, regulan en la actualidad las infracciones y sanciones de tipo tributario, constituyendo por esto la nueva doctrina del Derecho Penal Tributario”.<sup>27</sup>

Para la sustentante, la división de la sanción administrativa establecida en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, como los delitos contra el régimen tributario, tipificados en la ley ordinaria penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, es un tema complejo toda vez que da lugar a varias interpretaciones que puede desencadenar en la toma de una decisión apresurada sin que exista el tiempo suficiente para analizar la ley y la intencionalidad del sujeto pasivo.

Para Héctor Villegas, “la naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de discusión doctrinal y de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del Derecho Penal Tributario”.<sup>28</sup>

La autora Gladys Monterroso sobre la naturaleza jurídica del ilícito tributario cita dos posiciones:

**a) Posición Unionista:**

“Sostiene que la infracción tributaria no se diferencia de la del delito penal común, ya que la sustancia en la infracción tributaria y en el delito común es la misma.

**b) Posición Antagónica:**

Sostiene que la infracción tributaria se diferencia del delito establecido en el derecho penal común porque existe diferencia sustancial entre delito y contravención, ya que la

---

<sup>27</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth; Op. cit.; p.110.

<sup>28</sup> Villegas Héctor, Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario; ediciones Depalma; Buenos Aires; sexta edición; 1997; p. 377.

infracción tributaria es una contravención no un delito, los elementos de las dos figuras son diferentes tanto en la doctrina como en la legislación”.<sup>29</sup>

En síntesis, de las dos posiciones que desarrollan la naturaleza del ilícito tributario, la antagónica resulta ser la más acorde a la situación de Guatemala, toda vez que las figuras tipificadas en cada caso en particular corresponden a dos esferas del derecho distintas entre sí, y la intención por parte del contribuyente, materia, principios, ordenamiento jurídico, procedimientos y principios, no es la misma.

## **1.7 Elementos del ilícito tributario**

Dentro de los elementos del ilícito tributario, podemos citar los siguientes:

### **1.7.1 Hecho punible**

“Existe una acción típica, que afecta el patrimonio del Estado, que consiste en dejar de pagar en todo o en parte los tributos adeudados al fisco, con lo que se priva al mismo de ingresos tributarios legalmente debidos por el contribuyente o responsable, este hecho está debidamente tipificado en la ley como delito, infracción o contravención”.<sup>30</sup>

En relación con la cita anterior, el Congreso de la República de Guatemala, ha emitido dos Decretos 4-2012<sup>31</sup> y 10-2012<sup>32</sup>, con los cuales se pretende lograr un mayor ordenamiento de ingresos tributarios a las arcas del Estado, tomando en consideración las diferentes actividades y prestaciones de servicios que se suscitan en la actualidad por los contribuyentes, resguardando en todo momento evitar la evasión y elusión fiscal.

### **1.7.2 Sujetos activos**

“Los sujetos activos de este tipo de ilícito son los contribuyentes o responsables del pago de tributos, solidarios o por representación, los que debiendo cumplir con lo

---

<sup>29</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth; Op. cit.; p.110.

<sup>30</sup> Monterroso Velásquez de Morales; Gladys Elizabeth; Op. cit.; p.122.

<sup>31</sup> Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando,

<sup>32</sup> Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de actualización tributaria.

estipulado en la ley no lo hacen, para poder identificar a estos sujetos debemos atenernos a lo establecido en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, así como las leyes específicas”.<sup>33</sup>

Existen sujetos activos en calidad de contribuyentes, responsables por deuda propia dentro de las que se ubican ciertas situaciones especiales, responsables obligados por deuda ajena, responsables por representación y responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos, para el caso de la comisión de hechos constitutivos de delito son responsables los contribuyentes en forma directa e individual y por las entidades, las mismas responden a través de sus Representantes Legales.

### **1.7.3 Concepto delictual de evasión**

“Dentro de este concepto doctrinariamente se engloban no solamente las formas ilícitas como las lícitas de evasión de los impuestos, en Guatemala, no es así, solamente podemos incluir dentro del concepto la evasión propiamente dicha, debidamente tipificada en la legislación, no la elusión tributaria debido a su misma naturaleza, pues el contribuyente se vale de medios legales para evitar el pago de un tributo”.<sup>34</sup>

Sintetizando, los sujetos activos del ilícito tributario lo constituyen los contribuyentes responsables del pago del tributo, quienes con simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, utilizando mecanismos para realizar actividades con apariencia de legalidad, inducen a error a la Administración Tributaria con el fin de sustraerse de sus obligaciones fiscales frente al Estado.

### **1.7.4 Elemento subjetivo**

“Dentro del elemento subjetivo se encuentran el dolo y la finalidad de obtener un provecho de tipo patrimonial, no entregando a las cajas fiscales los tributos adeudados

---

<sup>33</sup> Loc. cit.

<sup>34</sup> Loc. Cit.

al Estado, después de realizado o llevado a cabo el hecho generador utilizando el tributo para provecho del Sujeto Pasivo, ya sea éste directo o por representación”.<sup>35</sup>

Según Héctor Villegas el elemento subjetivo del ilícito tributario se resume así: “en que defrauda por ausencia de dolo quien considera que tiene el no pago o pago disminuido de un tributo por considerar que no existe materia imponible, por creer que está encuadrado en una exención”<sup>36</sup>.

La cita anterior no aplica en el ordenamiento jurídico guatemalteco ya que la ley específica es clara al establecer en qué condiciones un contribuyente está exento del pago de un tributo, así como el hecho generador y la base impositiva del mismo.

### **1.7.5 Elementos objetivos**

“Elementos objetivos son los debidamente tipificados en las Leyes ordinarias, como por ejemplo el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas, el Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República y todas sus reformas, que contienen las figuras e instrumentos legales de las que se vale el contribuyente, la Administración Tributaria y el juzgador para accionar y resolver el caso concreto.

También podemos incluir dentro del elemento objetivo la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero”.<sup>37</sup>

En síntesis, el elemento objetivo no es más que el comportamiento que debe respetar o resguardar un contribuyente al momento de actuar, los cuales están agrupados en las diferentes normas de carácter ordinario.

---

<sup>35</sup> Loc. Cit.

<sup>36</sup> Villegas Héctor, Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario; ediciones Depalma; Buenos Aires; sexta edición; 1997; p. 380

<sup>37</sup> Loc. cit.

### 1.7.6 Aplicación conjunta de la defraudación fiscal

No obstante, que en otro capítulo se abordará el tema del principio *non bis in idem*, es oportuno citar lo que para el efecto señala la Licenciada Monterroso al respecto: “Este elemento tiene relación con el principio *non bis in idem*, el que estipula que no pueden haber dos procedimientos por un mismo delito, y por lo tanto no pueden existir dos condenas por una misma acción del contribuyente, no puede existir por un mismo hecho dos tipos de procesos, un juicio penal judicial y un procedimiento administrativo, aun cuando uno sea administrativo y el otro judicial; nuestro Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, recoge este principio en sus artículos 70 y 89 (sic) que establecen la prohibición de la doble pena”.<sup>38</sup>

Sintetizando, con la recopilación de los fallos jurisdiccionales que se citan y analizan en el presente trabajo de investigación se logra evidenciar que el procedimiento anteriormente citado por la autora Gladys Monterroso, se ratifica, toda vez que procesalmente no es permitido que se diluciden un proceso contencioso administrativo y un proceso penal común, por una misma acción y en contra de un mismo contribuyente, puesto que existe identidad de objeto y sujeto, y de acceder a ello constituiría una vulneración al principio *non bis in idem*.

## 1.8 Diferencia entre delito y contravención

### 1.8.1 Delito

Delito, significa, según el diccionario de la Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición: “(De *delicto*). **1.** m. Culpa, quebrantamiento de la ley. **2.** m. Acción o cosa reprobable. **3.** m. *Der.* Acción u omisión voluntaria o imprudente penada por la ley”<sup>39</sup>.

“Es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del Derecho Penal común”.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Loc. cit.

<sup>39</sup> Diccionario de la Real Academia Española, Vigésima segunda edición. [www.dle.rae.es](http://www.dle.rae.es)

“Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales define el término delito de la siguiente manera: El acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal”.<sup>41</sup>

Tomando como punto de partida el concepto anterior, se pueden citar a tratadistas del Derecho Penal, al momento de conceptualizar el término delito. Los conceptos de los siguientes tratadistas fueron citados por los autores Héctor Aníbal de León Velasco y José Francisco de Mata Vela en su libro Derecho Penal Guatemalteco. Luis Jiménez de Asúa: “[El delito es un acto típicamente antijurídico, imputable al culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad y que se haya conminado con una pena, o en ciertos casos, con determinada medida de seguridad en reemplazo de ella]. José María Rodríguez Devesa: [El delito es una acción típicamente antijurídica y culpable, a la que está señalada una pena]. Raúl Carrancá y Trujillo; [El delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una acción penal]. Sebastián Soler: [El delito es una acción típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura penal]. Carlos Fontán Balestra: [El delito es la acción típicamente antijurídica y culpable]”.<sup>42</sup>

Como se observa, en las definiciones que anteceden, concurren una serie de elementos (acción, típica, antijurídica, culpable, sancionada con una pena) en ese sentido, para entender el concepto de delito es necesario hacer una enumeración y breve descripción de cada uno de éstos:

### **1.8.2 “La acción**

Irma Amuchategui define la acción de la siguiente forma: La acción consiste en actuar o hacer; es un hecho positivo, el cual implica que el agente lleva a cabo uno o varios

---

<sup>40</sup> Loc. cit.

<sup>41</sup> Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Manuel Ossorio; editorial Heliasta, 1994; Argentina; p. 290.

<sup>42</sup> De León Velasco, Héctor Aníbal, José Francisco de Mata Vela; Derecho penal guatemalteco, parte general y parte especial; editorial Llerena y F&G Editores, 1999; Guatemala; p. 136 .

movimientos corporales, y comete la infracción a la ley por sí mismo o por medio de instrumentos, animales mecanismos e incluso mediante personas”.<sup>43</sup>

La acción puede ser definida también de la siguiente forma: “La acción en sentido amplio, es todo comportamiento derivado de la voluntad del hombre; y la voluntad implica siempre una finalidad; la acción es, por eso, siempre ejercicio de una voluntad final. La dirección final de la acción se realiza en dos fases, una interna que ocurre siempre en la esfera del pensamiento, en donde el autor se impone la realización del fin, y selecciona los medios, y otra externa u objetiva, en la que realiza lo planeado en el mundo externo”.<sup>44</sup>

Para la autora la acción es todo aquel comportamiento humano que lleva implícita una intención a nivel del sub consiente y corporal; y cuando entra en la esfera de lo jurídico se puede llegar a tener un comportamiento distinto a lo establecido en una norma legal.

### **1.8.3 La tipicidad**

Es necesario establecer qué es la tipicidad, ya que, dentro del derecho penal, es éste el elemento que determina la punibilidad de las acciones.

La tipicidad puede ser definida así, según los autores Héctor Anibal de León y José Francisco de Mata Vela: “Es la acción injusta descrita concretamente por la ley en sus diversos elementos y cuya realización va ligada a la sanción penal; es la abstracción concreta que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la realización del hecho que se cataloga en la ley como delito. Es la adecuación de la conducta concreta al tipo legal concreto”.<sup>45</sup>

Otros tratadistas han concluido que la tipicidad es la especial característica que debe tener una conducta o acción para que pueda ser considerada como delito. Esta

---

<sup>43</sup> Amuchategui Requena Irma G.; Derecho penal; editorial Harla, México, 1993; p. 49.

<sup>44</sup> Manual de Derecho Penal Guatemalteco, Parte General. José Luis Diez Ripollés, Esther Giménez-Salinas Colomer, (Coordinadores); editorial Artemis Edinter; Guatemala, 2001; p.143.

<sup>45</sup> Derecho Penal Guatemalteco, Parte General y Parte Especial. Héctor Anibal de León Velasco, José Francisco de Mata Vela; editorial Llerena y F&G Editores,1999; Guatemala; p.160.

conclusión es la que se ha obtenido del siguiente concepto de tipicidad: “Es una consecuencia del principio de legalidad, pues sólo los hechos descritos como delitos en la ley antes de su comisión pueden considerarse como tales. El tipo penal llega a ser entonces la abstracta descripción de la conducta, y tiene tres funciones principales: seleccionadora, garantista y motivadora”.<sup>46</sup>

Se puede apreciar que la tipicidad es el elemento básico que se debe reunir para que una conducta pueda ser considerada como delito. La conducta debe estar descrita como delito, antes que el sujeto la realice, para que el responsable pueda ser sometido a un proceso penal. Si la acción no está enmarcada dentro del ordenamiento jurídico, no se puede hablar de un delito.

Se establece que cuando la tipicidad es seleccionadora, los legisladores al momento de crear figuras delictivas, seleccionan conductas que han afectado a la sociedad, y consideran que éstas deben ser sancionadas. Es garantista, ya que, si una conducta no está individualizada dentro del ordenamiento jurídico penal como delito, no se puede someter a un proceso penal a sus autores. Y es motivadora, ya que, al denominar cierta conducta como delito, motiva a los miembros de la sociedad a no cometerla ya que el simple temor a ser sancionados provoca en el ser humano un rechazo a la realización de ciertos actos.

#### **1.8.4 La antijuridicidad**

Los tratadistas del Derecho Penal, al definir la antijuridicidad, se limitan a decir que es lo contrario al derecho. Es por ello que resulta necesario tomar un concepto de un diccionario jurídico para ilustrar al lector lo que comprende este elemento del delito.

La antijuridicidad significa conducta contraria a derecho. “Es uno de los caracteres esenciales positivos del delito. Actúa antijurídicamente quien contraviene las leyes penales. Presupone un juicio acerca de la oposición existente entre la conducta

---

<sup>46</sup> Manual de Derecho Penal Guatemalteco, Parte General. José Luis Diez Ripollés, Esther Giménez-Salinas Colomer (Coordinadores); editorial Artemis Edinter; Guatemala, 2001; p.144.

humana y la ley penal. Este juicio recae sobre la acción realizada, y aunque concurren elementos fundamentalmente de carácter objetivo, en algunos supuestos y de manera excepcional también hay que tener en cuenta los subjetivos”.<sup>47</sup>

Se puede apreciar del concepto anterior que la antijuricidad va ligada con la acción. Si la acción que se realiza contraviene el ordenamiento jurídico vigente, es una acción antijurídica, y como tal debe ser sancionada.

La antijuricidad también es definida de la siguiente manera: “En términos generales se entiende la antijuricidad como una relación de contradicción con el orden jurídico. Esta contradicción ya se ha dado, aun de modo provisional, en cuanto se comprueba la realización del tipo”.<sup>48</sup>

De la definición anterior se aprecia que algunos tratadistas entienden la antijuricidad como parte de conjunto de elementos, se considera que la acción contraria al derecho se realizó, pero no se puede actuar sino hasta que dicha acción sea encuadrada en el tipo, o tipificación de las acciones consideradas como delitos.

En ese orden de ideas, la antijuricidad es contrariar el ordenamiento jurídico positivo y vigente, por medio de la realización de actos que están tipificados como delitos en la ley penal.

### **1.8.5 La culpabilidad**

Para el tratadista Vela Treviño la culpabilidad es: “La culpabilidad es el elemento subjetivo del delito y el eslabón que asocia lo material del acontecimiento típico y antijurídico con la subjetividad del autor de la conducta”.<sup>49</sup>

Entre los tratadistas del Derecho Penal, hay algunos que sostienen que el concepto de la culpabilidad está íntimamente ligado a la función motivadora de la norma penal, tal es el caso de Muñoz Conde quien define a la culpabilidad como: “Lo importante no es que el individuo pueda elegir entre varios haceres posible; lo importante es que la norma

---

<sup>47</sup>Diccionario Jurídico Espasa, LEX. editorial Espasa Calpe, S.A; España, 1999; p. 60.

<sup>48</sup> Manual de Derecho Penal Guatemalteco, Parte General. José Luis Diez Ripollés, Esther Giménez-Salinas Colomer (Coordinadores); editorial Artemis Edinter; Guatemala, 2001; p.146.

<sup>49</sup> Vela Treviño, Sergio; Teoría del delito; editorial trillas, México; 1985; p. 337.

penal le motiva con sus mandatos y prohibiciones para que se abstenga de realizar uno de esos varios haceres posibles que es precisamente el que la norma prohíbe con la amenaza de una pena”.<sup>50</sup>

Resulta de los conceptos anteriores que para lograr comprender a su máximo esplendor el término de culpabilidad es necesario exponer, de manera resumida, los diferentes elementos que componen a la culpabilidad. En la doctrina se reconocen tres, principalmente, aunque existen tratadistas que mencionan hasta cinco. Pero la mayoría coincide en los siguientes: imputabilidad, conocimiento de la antijuricidad y exigibilidad de obediencia al Derecho.

Estos tres elementos son definidos de una manera breve por los tratadistas Diez Ripollés y Giménez-Salinas así: “a) Imputabilidad o capacidad de culpabilidad, que consiste en tener madurez física y psíquica para poder determinarse conforme lo indica la ley penal, lo que se encuentra normalmente en personas mayores de edad y mentalmente sanas, b) Conocimiento de la antijuricidad, esto es, el individuo debe poder conocer, aunque sea a grandes rasgos, el contenido de las prohibiciones que se encuentran en la ley, pues sólo así este individuo puede motivarse conforme a la norma. c) Exigibilidad de obediencia al Derecho, que supone que el comportamiento antijurídico se ha realizado en condiciones normales, ya que hay ciertas situaciones excepcionales en que, al sujeto, aun siendo imputable y conociendo la prohibición, no se le puede exigir que obedezca las normas”.<sup>51</sup>

La culpabilidad, es pues, el elemento que considera al sujeto y la acción. Si el sujeto reúne las características para poder ser sujeto dentro de un proceso, y si la acción cometida es contraria al ordenamiento jurídico y además la circunstancia en que se cometió no encuadra en aquellas causas de justificación reconocidas dentro del ordenamiento jurídico penal vigente.

---

<sup>50</sup> Muñoz Conde, Francisco; Teoría general del delito; editorial Temis, México, 1984; p.133.

<sup>51</sup> Manual de Derecho Penal Guatemalteco, Parte General. José Luis Diez Ripollés, Esther Giménez-Salinas Colomer (Coordinadores); editorial Artemis Edinter; Guatemala, 2001; p.147.

### 1.8.6 La punibilidad

Es éste el último requisito que debe cumplirse para concluir que un delito se ha dado con todos sus elementos. Es, a grandes rasgos, la pena que lleva aparejada una conducta considerada como delito dentro del ordenamiento jurídico. “Punibilidad es la amenaza de una pena que contempla la ley para aplicarse cuando se viole una norma”.<sup>52</sup>

Hay tratadistas que consideran a la punibilidad como elemento del delito, dicha tendencia se puede apreciar en el concepto anteriormente citado, y en los siguientes: “la punibilidad no sólo es un requisito esencial de la infracción, sino quizás el principal, puesto que, sin ella, siempre existirá un injusto, pero para que ese injusto sea penal, es preciso que esté sancionado con una pena”.<sup>53</sup>

La punibilidad, es pues, el sancionar una acción antijurídica, tipificada como delito, que sea imputable a un sujeto determinado, y que el sujeto pueda ser imputable. Es la consecuencia de cometer el delito. El imponer la pena, el sancionar al responsable, son consecuencias de la punibilidad.

Los elementos del delito aquí descritos, son los elementos comunes considerados por los diferentes tratadistas del Derecho Penal. Es claro, que se pudiera dedicar un mayor espacio para lograr desarrollar cada uno de ellos con todas sus consideraciones, pero es claro que el presente trabajo no se puede enfocar en todas sus extensiones.

La breve explicación realizada está enfocada para ilustrar al lector de los elementos que debe reunir una conducta para que ésta sea considerada como delito, así como su definición en la forma más pura.

---

<sup>52</sup> Amuchategui Requena, Irma G.; Derecho penal; editorial Harla; México, 1993; p. 90.

<sup>53</sup> Puig Peña, Federico; Derecho penal, Vol. II; editorial Nauta, Barcelona, España, 1959; p.194.

## **1.9 Contravención**

De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española, contravención significa: “1. f. Acción y efecto de contravenir y para mejor ilustración citamos la definición del vocablo contravenir: Contravenir. (Del lat. contravenīre). 1. intr. Onrar en contra de lo que está mandado. Contravenir a un precepto”.

Se conoce con este término “la falta de colaboración, puede ser también una omisión, en la que el bien protegido no es la persona ni sus derechos naturales o sociales, va encaminado a la falta de cumplimiento de una acción estatal”.<sup>54</sup>

“La diferencia se encuentra en la esencia del acto, mientras el delito ataca la seguridad de la sociedad en su conjunto, la contravención es una falta de colaboración hacia el Estado, por lo tanto, el alcance y el impacto de las dos acciones son diferentes”.<sup>55</sup>

Par la autora la extinción del ilícito tributario tiene lugar de la siguiente manera:

### **1.9.1 “Formas de extinción del ilícito tributario**

El ilícito tributario se extingue atendiendo a si es una infracción o un delito de diferente forma, por lo que analizaremos las dos.

### **1.9.2 Infracción**

Si es una infracción castigada con una sanción de tipo pecuniario, se extingue por el cumplimiento del pago de la sanción, por prescripción y condonación.

### **1.9.3 Delito**

Si el hecho consiste en la comisión de un delito, se extingue con el cumplimiento de la pena establecida en la legislación.

---

<sup>54</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth; Op. cit.; p.111.

<sup>55</sup> Loc. cit

Otra de las formas de extinción del ilícito tributario lo constituye la prescripción la cual se configura cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado, por determinado período de tiempo, debidamente establecido en la Ley previamente, en nuestro país el código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas”<sup>56</sup>.

Sobre el particular, el artículo 47 del Código Tributario, establece: “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años...”<sup>57</sup>

La figura de prescripción citada en el párrafo que antecede aplica para que la Administración Tributaria pueda ejercitar su derecho en contra de un determinado contribuyente, pero específicamente en cuanto a establecer obligaciones tributarias.

Al extinguirse la obligación jurídico-tributaria por prescripción, se extingue el derecho de la Administración Tributaria de exigir el pago de los tributos y de realizar revisiones, por lo que se hace más difícil el control del ilícito tributario cuando no es legal realizar la revisión.

En relación a la prescripción de infracciones tributarias, de conformidad con el artículo 76 del Código Tributario<sup>58</sup>, estas prescriben por el transcurso de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente.

Ahora bien, con relación a los delitos contra el régimen tributario, para el tema que se aborda en el presente estudio, lo constituye el delito de defraudación tributaria el cual, de conformidad con el artículo 358 A del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala<sup>59</sup>, tiene una pena que oscila entre 1 a 6 años de prisión y en

---

<sup>56</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth; Op. cit.; p.125.

<sup>57</sup> Artículo 47 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario

<sup>58</sup> Ibid, artículo 76

<sup>59</sup> Artículo 358 A del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

concordancia con el artículo 107 del mismo cuerpo legal que establece cuándo prescribe la responsabilidad penal del autor, según el numeral 2º., por el transcurso de un periodo igual al máximo de duración de la pena señalada aumentada en una tercera parte, no pudiendo exceder dicho término de veinte años, ni ser inferior a tres; se concluye que el periodo de prescripción del delito de defraudación tributaria prescribiría en ocho años, tomando en cuenta el tiempo que establece el delito de defraudación tributaria, aumentado en una tercera parte.

## CAPITULO II

### LA ADMINISTRACION PÚBLICA

“La Administración Pública se desenvuelve dentro de un ordenamiento jurídico que va desde la Constitución Política de la República de Guatemala, que ocupa dentro de la pirámide jerárquica el primer lugar, en el que se encuentra estructurado todo el Estado y sus organismos (Organismo Legislativo, Judicial y Ejecutivo), y la casi totalidad de órganos administrativos (Entidades Descentralizadas y Autónomas), la Universidad de San Carlos de Guatemala, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, las municipalidades, etc. (Las Fuentes Nacionales de Derecho Administrativo)”.<sup>60</sup>

“La ley orgánica que es otra fuente importante de Derecho Administrativo, es la que regula la creación de órganos administrativos, mediante la que se les dota de personalidad jurídica propia, independencia en cuanto a sus funciones técnicas y se le otorga la competencia general a esta clase de órganos y en general la ley ordinaria es la única que puede otorgar la competencia administrativa”.<sup>61</sup>

En relación a la actividad que está llamada a cumplir la Administración Pública, ésta debe enmarcar su actuar dentro del marco legal pre determinado en la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes ordinarias específicas, sin que su creación y/o funciones que debe llevar a cabo quebrante el ordenamiento jurídico.

De conformidad con lo anterior y en apoyo a los compromisos que se asintieron en los Acuerdos de Paz, suscritos por el Gobierno de la República de Guatemala, en diciembre de 1996, en el sentido de llevar a cabo medidas de administración y legislación tributaria que permitan incrementar la carga tributaria del país, recaudar con efectividad los ingresos para que el Estado cumpla con sus obligaciones constitucionales, en especial, la salud, la educación, la seguridad civil, vivienda, infraestructura, etc., surge a través del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y con

---

<sup>60</sup> Calderón Morales Hugo Haroldo; Derecho administrativo II; tercera edición; Guatemala; editorial estudiantil Fénix, 2002; p.3.

<sup>61</sup> *Ibid.*; p.5.

ella la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, encargada de ejercer la administración del régimen tributario.

## **2.1 De la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria**

De conformidad con el artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.<sup>62</sup>

La Administración Tributaria, en la actualidad ostenta una de las funciones importantes para el país, toda vez que sus atribuciones van más allá de la simple recaudación de impuestos para que el Estado pueda proveerse de ingresos y cumplir con sus atribuciones constitucionales, debe velar porque en un proceso administrativo se resguarden los derechos tanto del Estado como del contribuyente en lo individual, debe velar porque el acto emanado cumpla con los principios constitucionales y porque su decisión lleve implícita un acto de autoridad basado en ley resguardando la juridicidad del mismo y poder, de esa manera, obtener los resultados para los cuales fue creada la Institución.

## **2.2 Funciones de la Administración Tributaria**

“La Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la

---

<sup>62</sup> Artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, p.2

Ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.<sup>63</sup>

Dentro de las funciones que le han sido encomendadas a la Superintendencia de Administración Tributaria, el artículo 3, del Decreto 1-98, del Congreso de la República establece las siguientes:

a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;

b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;

c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;

d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;

e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

---

<sup>63</sup> Ibid; p.2.

g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;

h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;

j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;

k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines;

l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;

m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;

n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley;

o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria;

p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a la ley y a sus reglamentos internos; y,

q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Por su parte, el artículo 19 del Código Tributario, establece que: “Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar, controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídicas tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos”<sup>64</sup>.

Como corolario se infiere que las funciones de la Administración Tributaria han sido establecidas en sentido amplio y no por ello, debe vulnerar derechos de las partes involucradas, asimismo debe velar porque en toda intervención que sostenga dentro de un proceso administrativo se apliquen las normas atinentes a cada impuesto, resguardando el principio de legalidad consagrado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **2.3 El derecho tributario**

“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”.<sup>65</sup>

El derecho tributario en su contexto, se considera como parte del poder público que ostenta el Estado, encaminado a regular el cumplimiento por parte de los contribuyentes a hacer efectivo el pago de los tributos que por ley están obligados a realizar.

---

<sup>64</sup> Artículo 19 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

<sup>65</sup> Giulliani Fonrouge, Carlos; Derecho financiero; ediciones Depalma; Buenos Aires; Argentina; segunda edición 1970; p.40.

“El tributo desde tiempos inmemoriales ha sido uno de los más importantes recursos públicos con los que cuenta el Estado, durante la historia de la humanidad su percepción ha sido utilizada por parte de los representantes del poder como un medio de enriquecimiento, manipulación, coacción y represión, siendo su imposición en determinadas épocas arbitraria, caprichosa y sin límite alguno”.<sup>66</sup>

En la actualidad, existen recursos administrativos y judiciales los cuales pueden ser utilizados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria al momento que surja alguna arbitrariedad, coacción y/o represión en su contra por parte del sujeto activo quien administra el Tributo de conformidad con lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

“Con el ensanchamiento de los Estados después de la Segunda Guerra Mundial, la importancia del tributo como recurso público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los Derechos Humanos de la población de tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del Gasto Social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes; los representantes del Estado, en base a los requerimientos de la población y en ejercicio de su *Poder Imperium*, decretan, modifican o derogan tributos para satisfacer las necesidades estatales cada día más grandes, para el particular se hace necesario por lo tanto conocer con qué garantías mínimas cuenta y qué medios de defensa puede utilizar en contra de las posibles arbitrariedades de los representantes del poder contando con instrumentos que sean tutelares del contribuyente y a la vez límites del poder estatal, éstos se manifiestan por medio de principios, instituciones, doctrina y legislación que conforma una división del Derecho muy joven y específica que regula las relaciones provenientes de la realización de hecho generador, génesis de la obligación tributaria y el posterior cumplimiento de la misma”.<sup>67</sup>

Al respecto de la redistribución de la riqueza por medio del gasto social que debe llevar a cabo el Estado como deber constitucional, es pertinente se lleve a cabo su iniciación

---

<sup>66</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth; Derecho tributario parte II; segunda edición 2003; Guatemala; p.13.

<sup>67</sup> Loc.cit.

sin carencias, excusas evasivas y pretextos políticos, pues el pueblo de Guatemala, día tras día exige justicia, seguridad, paz libertad y la convivencia pacífica en su máxima expresión.

“Para Héctor Villegas el Derecho Tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”.<sup>68</sup>

La definición que antecede, determina que el derecho tributario regula una potestad de creación de tributos, la que en el ordenamiento jurídico guatemalteco, está delimitado al Congreso de la República, como órgano encargado de la iniciativa de ley y la percepción de tributos cuya función está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, para finalmente distribuir el resultado al organismo ejecutivo para que cumpla con sus fines.

## **2.4 La obligación tributaria**

Para Hensel, citado por Giuliani Fonrouge, sobre la obligación tributaria, la relación fundamental del derecho tributario consiste “...en un vínculo obligacional, en virtud del cual, el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria...”.<sup>69</sup>

Asimismo, el artículo 14 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, nos proporciona el concepto legal de obligación tributaria. “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre 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 generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes

---

<sup>68</sup> Villegas, Héctor; Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario; ediciones de Palma; Buenos Aires; sexta edición; 1997; p.133.

<sup>69</sup> *Ibid.*; p. 422.

o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”<sup>70</sup>.

Como se puede observar la obligación tributaria nace o se perfecciona cuando el sujeto pasivo realiza cierta actividad que encuadra en las bases de recaudación establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala y debidamente detalladas en las leyes ordinarias específicas y el uso del poder *imperium* que ostenta el sujeto activo, el Estado, de poder requerir dicho pago, incluso en la vía económico-coactiva.

## **2.5 Sujetos de la obligación tributaria**

### **2.5.1 Sujeto activo**

Para el Doctor Adrián Torrealba “El sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público titular del derecho de crédito tributario. En ese sentido, tratándose de una relación jurídica de deuda, será sujeto activo el ente público titular de las potestades administrativas de gestión del tributo, independientemente de que este ente ostente o no la titularidad de la potestad financiera sobre el producto recaudatorio del tributo.

En similares circunstancias se encuentra Guatemala, toda vez que la Superintendencia de Administración Tributaria como ente recaudador, se encarga de la percepción del tributo, independientemente a qué órgano estatal se traslade lo recaudado.

“Para Refugio de Jesús Fernández, el sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria, siempre lo será el Estado (Federación, estados o municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal”.<sup>71</sup>

“Para Gladys Monterroso, el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria”.<sup>72</sup>

Recordemos, que si bien, el Estado es quien actúa como sujeto activo en la relación tributaria, no siempre lo hará en forma coercitiva, exigiendo el cumplimiento de la

---

<sup>70</sup> Artículo 14 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

<sup>71</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús; Derecho fiscal; Interamericana editores, S.A. de C.V.; México D.F.; 1998; p.230.

<sup>72</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth; Op.cit. P.74.

obligación tributaria, ya que también puede desempeñarse como simple recaudador sin implementar su poder coercitivo.

### **2.5.2 Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo de la obligación fiscal, según Raúl Lobato: "...es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal..."<sup>73</sup>

Pugliese citado por Rodríguez Lobato, establece que para evitar confusiones denomina deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y llama responsable a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, sólo para los fines del cumplimiento de esta obligación, es decir, para él es deudor aquél a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquél a cuyo cargo está, por disposición legal, el cumplimiento de la obligación.

El sujeto pasivo está representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación Tributaria. Existen diversas posturas sobre quién es el sujeto pasivo de la relación jurídico Tributaria, en ese sentido, es conveniente inclinarse por los que denomina como tales la legislación tributaria.

Al respecto, el artículo 21 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario. "Obligado por deuda propia. Son contribuyentes 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"<sup>74</sup>.

Con relación al tema de la obligación de los contribuyentes y la situación en la que se encuentran de conformidad con la responsabilidad que adquieren para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales, el artículo 22 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, determina las siguientes: "Situaciones especiales.

---

<sup>73</sup> Lobato, Raúl Rodríguez; Derecho fiscal; segunda edición; industria editorial Mexicana; México D.F.; p.147.

<sup>74</sup> Artículo 21 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica<sup>75</sup>:

Situaciones	Responsables
Fideicomisos	El fiduciario
Contrato de participación	El gestor, ya sea éste una persona individual, o jurídica cuyo Representante Legal será el responsable.
Coproiedad	Los copropietarios
Sociedades de hecho	Los socios
Sociedades irregulares	Los socios
Sucesiones indivisas	El albacea, administrador o heredero.”

## 2.6 Infracciones y sanciones tributarias

La infracción “Es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley”<sup>76</sup> Para Giulliani: “Que la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible”<sup>77</sup> . Asimismo, Sainz de Bujanda, citado por Carlos Giulliani establece: “Albergamos la convicción de que las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las

<sup>75</sup> Ibid.

<sup>76</sup> Rodríguez Lobato, R.; Derecho fiscal; p. 121.

<sup>77</sup> Giulliani Fonrouge, Carlos M.; Op. cit.; p. 378.

infracciones tipificadas como delitos o faltas”<sup>78</sup>. “En ambos núcleos de infracciones concurren idénticos rasgos definidos y son también las mismas razones que pueden invocarse como fundamento de su existencia. Efectivamente, toda acción u omisión tipificada como infracción –criminal o no- consiste en una trasgresión del orden jurídico”.<sup>79</sup>

El artículo 40 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando que reformó el artículo 69 del Código Tributario, proporciona un concepto de la palabra infracción: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal”.

En ese sentido, como se puede observar, existe una prohibición legal en tanto la omisión cometida por el contribuyente y/o responsable, no se encuentre tipificada en la legislación penal como delito o falta, toda vez que ese proceder ya no constituye una sanción y por ende no podrá ser sancionada por la Administración Tributaria, sino debe ser sometido al conocimiento de un órgano jurisdiccional del orden penal para que conozca del mismo.

Al respecto la Honorable Corte de Constitucionalidad ha manifestado lo siguiente. “...Por las razones expuestas, la autoridad impugnada al declarar la existencia de conflicto de jurisdicción entre la Administración Tributaria y el tribunal penal, violó el debido proceso, el derecho de defensa y la acción penal de los postulantes, por cuanto con ello, se insiste, se estaría obligando a tramitar en la vía administrativa un acto que reviste las características de delito, cuya competencia corresponde a las autoridades del orden penal, en abierta inobservancia de lo establecido en los artículos 70 y 90 del Código Tributario, no sólo por razones de competencia, sino para evitar la doble

---

<sup>78</sup> Loc. cit.

<sup>79</sup> Loc. cit.

imposición de penas; extralimitándose en la facultad otorgada en la Constitución Política de la República de Guatemala y las demás leyes. ..”<sup>80</sup>

Con relación a las infracciones tributarias, el artículo 71 del Código Tributario señala cuáles son:

1. Pago extemporáneo de las retenciones
2. La mora
3. La omisión del pago de tributos
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria
5. El incumplimiento de las obligaciones formales
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

Constituyen infracciones tributarias, aquellos comportamientos que lleva a cabo el sujeto pasivo de la obligación contrarios a lo establecido en las normas jurídicas específicas, cuyo proceder lleva implícito el resarcimiento por medio de una sanción.

## **2.7 Clasificación de las infracciones**

### **2.7.1 Infracciones sustanciales**

Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la Ley, tienen relación con las obligaciones materiales.

Como ejemplo se puede citar una determinación incorrecta del pago del Impuesto al Valor Agregado, cuando el contribuyente utiliza un débito fiscal menor al que debía estar declarado conforme a las facturas de ventas o prestación de servicios emitidas.

---

<sup>80</sup> Corte de Constitucionalidad; Expediente 3059-2009; sentencia de fecha 8 de abril de 2010; p.5.

Reporta Q.100.00 de crédito fiscal y Q.90:00 de débito fiscal, al determinar el impuesto por el contribuyente resulta un remanente de crédito fiscal en la declaración del mes de enero del presente año, sin embargo, el mismo contribuyente cuando se percata de esa situación corrige el error en cuanto al declarar la totalidad de las facturas emitidas que incluyen el Impuesto al Valor Agregado, el cual resulta ser de Q.150.00 (débito fiscal) entonces a través de la rectificación él corrige la situación y en vez de haber reportado un remanente de crédito fiscal a su favor por Q.10.00, con la rectificación resulta un impuesto a pagar omitido de Q.50.00 lo cual implica un cálculo de sanciones como intereses, multa y mora.

### **2.7.2 Infracciones formales**

Las infracciones formales son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, tienen relación con las obligaciones formales.

Con relación a las infracciones a los deberes formales el Código Tributario establece: Artículo 94. “Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias...”<sup>81</sup>. Asimismo, el artículo 78, Señala que “Son causas eximentes de responsabilidad:

1. La incapacidad legal y absoluta
2. El caso fortuito y la fuerza mayor.<sup>82</sup>”

Según la normativa vigente, las infracciones formales constituyen inobservancias de un sujeto pasivo a ciertos comportamientos mínimos que establece la ley, relacionados con declaraciones, información personal y demás documentación contable del contribuyente.

---

<sup>81</sup> Artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.

<sup>82</sup> Ibid.

Constituyendo eximente de responsabilidad la incapacidad legal, como ejemplo una persona menor de edad y absoluta como ejemplo una persona declarada por medio de resolución judicial como interdicta.

En el caso de caso fortuito o fuerza mayor como ejemplo puede ser el robo de los documentos mencionados.

## **2.8 SANCIONES**

La sanción es la consecuencia que deberá cumplir el sujeto obligado, en virtud de la conducta llevada a cabo contraria a lo establecido en la ley ordinaria específica.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala al Congreso de la República corresponde a éste decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

“...f) las infracciones y sanciones tributarias...”, en ese sentido, el Código Tributario ha establecido las sanciones que corresponden a cada tipo de infracción cometida.

De conformidad con el artículo 44 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando que reformó el artículo 94 del Código Tributario, ha establecido lo siguiente: “Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.”

Para Luis Recaséns Siches, la sanción se define como: “La existencia del deber jurídico se determina por virtud de que la violación de la conducta en aquél señalada constituye el presupuesto de una sanción jurídica, esto es el supuesto de una de las formas de la coercitividad inexorable. Que la sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado a cumplirlo, la implementación de esta sanción se encuentra condicionada a la realización de un

supuesto previamente establecido que consiste en la inobservancia de un deber determinado por una norma a cargo del sujeto sancionado, el que puede ser de tipo material, como lo es no pagar impuestos, o formal, como lo puede ser no presentar declaraciones”.<sup>83</sup>

Para la autora Gladys Monterroso, las sanciones se pueden clasificar de la siguiente manera:

### **2.8.1 “Sanciones Coactivas:**

En este tipo de sanciones se pierde el derecho y se paga la obligación pecuniaria. Es preciso manifestar que, en materia tributaria, las sanciones siempre tienen naturaleza coactiva.

### **2.8.2 Sanciones No Coactivas:**

En estas, se sustituye la prestación por el cumplimiento de otra obligación, que no siempre significa el pago de la multa en la que se incurre.

### **2.8.3 Sanciones Pecuniarias:**

Son las que, por medio de una retribución económica, el sancionado responde por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales y por consiguiente el daño causado al Estado, en Derecho Tributario, la mayoría de las sanciones, son pecuniarias.

### **2.8.4 Sanciones no Pecuniarias:**

Son aquellas que nacen a la vida jurídica como consecuencia de haber infringido la ley tributaria, y no hay una retribución económica del sancionado, pero tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la administración puede imponer otro tipo de sanciones

---

<sup>83</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth.; Derecho financiero parte II, Derecho Tributario; segunda edición, 2003; p. 119.

que no son la retribución económica. Como ejemplo podríamos citar la sanción de cierre temporal de establecimientos, negocios o empresas”<sup>84</sup>.

En consideración a lo anterior descrito, se puede establecer que de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, el Congreso de la República tiene la facultad de decretar los impuestos, así como las bases de su recaudación, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad tributaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos e infracciones y sanciones tributarias, para que el Estado pueda cumplir con el mandato constitucional establecido en el artículo 2 en el sentido de garantizarle a los habitantes de la república, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona humana, resguardando en su proceder los principios de equidad y justicia tributarias.

Sobre el particular, la ley ordinaria especial, ha recogido los aspectos necesarios para regular la relación y obligación tributarias, el ámbito personal, quiénes son considerados como sujetos activos y sujetos pasivos en la relación tributaria, así como en el caso de que un sujeto pasivo se encuentre dentro de una infracción tributaria y la sanción que está obligado a cumplir el mismo, todo ello en resguardo del principio de legalidad que debe imperar en este tipo de relaciones.

## **2.9 Del procedimiento fiscal**

El procedimiento fiscal lo constituye la serie de etapas administrativas, establecidas en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, necesarias para dar inicio a la fiscalización de la contabilidad de un sujeto pasivo, el cual se va desarrollando paulatinamente, generando un nombramiento, un requerimiento de información, otorgando audiencia al contribuyente para que tome la postura que considere necesaria, así como traer a la vista una serie de medios probatorios, para finalmente arribar a una conclusión a través de una resolución; la que

---

<sup>84</sup> Ibid; p.120

puede ser objeto de un recurso de revocatoria, en todo el procedimiento siempre en respeto de los derechos inherentes a las partes involucradas.

En el Derecho Formal se manejan dos conceptos, procedimiento y proceso, que es necesario distinguir con claridad, pues son diferentes. Según Raúl Lobato “Procedimiento es el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada y puede o no ser jurisdiccional. Proceso es la resolución jurisdiccional de un litigio. Como se ve, si bien todo proceso implica un procedimiento, no todo procedimiento implica un proceso”.<sup>85</sup>

Nava Negrete citado por Rodríguez Lobato, nos dice que la separación entre procedimiento y proceso se hace “connotando al proceso teleológicamente y al procedimiento formalmente. De éste se dice que es la serie o sucesión de actos regulados por el Derecho; una coordinación de actos en marcha relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso y el de una base o fragmento suyo; expresa la forma exterior del proceso y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el ritmo a que éstas deban sujetarse. De aquél se afirma ser un concepto teleológico, el complejo de actividades de aquellos sujetos-órganos jurisdiccional y partes encaminados al examen y actuación en su caso, de las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; que se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio”.<sup>86</sup>

Para Rodríguez Lobato, “todo procedimiento, y por ende el fiscal, se integra por actos de trámite y actos definitivos o resoluciones definitivas, cuya diferencia consiste en que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es el acto que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente. Igualmente, en todo procedimiento, el fiscal incluido, debe haber tres momentos:

- a) Expositivo. Es el momento de iniciación en el que se informa a la parte o partes involucradas sobre la materia del propio procedimiento, o bien, en el que se plantea la pretensión y, en su caso, se fija la litis cuando se trata de una controversia.

---

<sup>85</sup> Rodríguez Lobato, Raúl; Op.cit; p.195.

<sup>86</sup> Loc. cit.

- b) Probatorio. Es el momento en el que se deben aportar los elementos de convicción, y en su caso los alegatos.
- c) Decisorio. Es el momento en el que se pone fin al procedimiento al resolver el asunto correspondiente”.<sup>87</sup>

Sobre este punto, que se relaciona con el derecho fundamental de audiencia de los individuos, en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el siguiente criterio: “Audiencia, garantía de requisitos que deben contener las leyes procesales. De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener “etapas procesales”, las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria en la cual se entere al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa, una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que se pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto”.<sup>88</sup>

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, con relación al derecho de audiencia ha manifestado lo siguiente: “La relevancia del derecho de defensa asume la doble condición de ser un derecho subjetivo y de constituir una garantía de los demás derechos y libertades, por lo que cuando este derecho es violado o bien amenazado de una violación debe colocarse al perjudicado bajo la protección del amparo, a efecto de restituir la situación jurídica vulnerada. La garantía de audiencia es ineludible para que se cumpla el derecho de defensa; su importancia en el proceso administrativo es

---

<sup>87</sup> Loc. cit.

<sup>88</sup> Fernández Garza, Oscar; Amparo en revisión 849/78; 14 de noviembre de 1978; unanimidad de 18 votos de los señores Ministros Suprema Corte de Justicia de la Nación de México; Informe 1978; Pleno; p. 316.

incuestionable, pues mediante ella se permite el acceso bilateral a la jurisdicción que habrá de dirimir o resolver el conflicto de intereses que se hubiera suscitado entre personas determinadas y cumplir con el objeto del procedimiento que consiste en garantizar los derechos de los administrados y asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general. Esta garantía *audiator inter partes* se cumple mediante la notificación, que a su vez, es el acto que pone en conocimiento de la persona el acto que la afecta para que asuma la actitud que estime pertinente”.(...)<sup>89</sup>.

La Honorable Corte de Constitucionalidad de Guatemala, es enfática en garantizar la defensa del contribuyente dentro de un procedimiento fiscal o administrativo, según su criterio, ello se resguarda al momento que la Administración Tributaria notifica y otorga audiencia al sujeto pasivo de la obligación para que presente sus argumentos y medios de prueba de descargo y asuma la actitud que estime adecuada a su caso concreto.

## **2.10 Procedimiento ante la Administración Tributaria**

### **2.10.1 La determinación de la obligación tributaria**

La determinación de la obligación tributaria “es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.<sup>90</sup>

Para la autora Gladys Monterroso, la determinación de la obligación tributaria en esencia es “un acto del contribuyente por medio del cual reporta a la Administración Tributaria el total de la base imponible y el tributo a pagar, este acto es eminentemente voluntario y declarativo, el mismo por lo tanto admite la rectificación que realice tanto el propio contribuyente en forma voluntaria, o la que realice el fisco por medio de una

---

<sup>89</sup> Gaceta número 39, expediente 780-95, sentencia de fecha 28 de marzo de 1996

<sup>90</sup> Giulliani Fonrouge, Carlos; Op.cit.; p.493.

posterior liquidación, la determinación la puede llevar a cabo también el Estado en ejercicio de su poder Tributario o en forma conjunta con el contribuyente”.<sup>91</sup>

En la práctica, “el acto de determinación de la obligación tributaria puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación del fisco que se materializa en un ajuste después de la revisión correspondiente, la determinación tiene carácter declarativo y cumple la función de reconocimiento formal por parte del contribuyente de una obligación que ya existe por haberse llevado a cabo el hecho generador previamente determinado en la ley”.<sup>92</sup>

Al respecto el autor Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta que “ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular. En este último caso, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de tributos deberá formular la determinación del tributo correspondiente dentro del plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades”<sup>93</sup>.

El acto por el cual se determine el tributo omitido y en general los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que den fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa deben satisfacer una formalidad determinada, es decir, deben cumplir ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste, de tal manera que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del acto. La forma constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y debe estar prevista en la ley”.<sup>94</sup>

Con relación al “artículo 106 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece el procedimiento para la rectificación, es necesario tomar en consideración que dicho artículo fue objeto de reforma, por el artículo 48 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, específicamente

---

<sup>91</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth; Op. cit.; p.101.

<sup>92</sup> Loc. cit

<sup>93</sup> Loc. cit

<sup>94</sup> Rodríguez Lobato, Raúl; Op. cit; p. 229.

en cuanto al momento exacto en el cual el contribuyente quisiera corregir su declaración, siendo el momento administrativo oportuno cuando ésta se presente antes de ser notificado el contribuyente de la audiencia que en derecho corresponde”<sup>95</sup>.

Con relación a la determinación de la obligación tributaria, el artículo 103 del Código Tributario, proporciona una definición. “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el Sujeto Pasivo o la Administración Tributaria, según corresponde conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible, su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

En síntesis, se puede indicar que la determinación de la obligación tributaria tendrá lugar cuando el sujeto pasivo realiza ciertas actividades que invaden la esfera del hecho generador y el plazo establecido en la ley específica en materia fiscal, lo cual genera el pago de cierta cantidad de dinero en concepto de tributos, al sujeto activo.

Para establecer la determinación de la obligación tributaria, tanto la ley como la doctrina nos señalan varios tipos de determinación, siendo estas:

### **2.10.2 Autodeterminación**

Es la que se realiza por el deudor o responsable en forma voluntaria ante la Administración Tributaria y declara mediante formulario la base imponible y el tributo a pagar. Siempre se debe tomar en cuenta que la Administración Tributaria, tiene la facultad de verificar lo declarado por el contribuyente y practicar su eventual rectificación.

### **2.10.3 Determinación de oficio**

---

<sup>95</sup> Artículo 106 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, reformado por el artículo 48 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.

Es la que efectúa la Administración Tributaria sin la cooperación o intervención voluntaria del contribuyente, o bien cuando la declaración presentada por el contribuyente carece de elementos esenciales para su aceptación por el sujeto activo.

Al respecto el artículo 107 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, proporciona una definición de lo que se entiende por determinación de oficio. “En los casos en que el contribuyente o el responsable, omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar. Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme este Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda. Seguidamente procederá conforme a lo que establecen los artículos 145 y 146 de este Código”<sup>96</sup>.

En este tipo de determinación, es la propia Administración Tributaria, la que por iniciativa propia, sin que se vea involucrado el contribuyente, da inicio a la verificación de la documentación de este último, ya sea que cuente con la información en sus archivos o bien auxiliándose con información de terceros.

#### **2.10.4 Determinación de Oficio sobre base cierta**

Existe determinación de oficio sobre base cierta cuando la Administración Tributaria dispone con certeza de todos los antecedentes, que dan como resultado el hecho generador y los valores imposables, el caso más común se configura cuando se ajustan las declaraciones presentadas por el Sujeto Pasivo, y con base en los datos presentados la Administración Tributaria encuentra error y determina la base imponible y el impuesto correcto a pagar.

---

<sup>96</sup> Artículo 107 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

El artículo 108 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario establece: “Vencido el plazo a que se refiere el artículo 107, sin que el contribuyente o responsable cumpla con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información requerida, la Administración efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en este Código”<sup>97</sup>.

### **2.10.5 Determinación de Oficio sobre base presunta**

Este tipo de determinación tendrá lugar cuando la Superintendencia de Administración Tributaria, sin que sea imputable a la misma, no cuenta con los antecedentes necesarios sobre una base cierta de información contable del contribuyente, en ese sentido efectúa la determinación de la obligación tributaria sobre presunciones o indicios, lo cual también admite prueba en contrario.

El artículo 109 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario desarrolla lo atinente al caso concreto: “En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre base presunta. Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad. Así mismo, podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones. La determinación que en esta forma se haga, debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios

---

<sup>97</sup> Ibid.

tomados en cuenta. Contra la determinación de oficio sobre base presunta, se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en este código”<sup>98</sup>.

Con relación a los efectos de la determinación sobre base presunta, el artículo 110 del Código citado, indica que “...subsiste la responsabilidad del sujeto pasivo, derivado de una determinación sobre base cierta, por una sola vez y dentro del año siguiente, contado a partir de la fecha en que se efectuó la determinación sobre base presunta...”<sup>99</sup>.

La determinación de oficio sobre base presunta, es aquella que realiza la Administración Tributaria, en la cual no cuenta con información, documentación e intervención del sujeto pasivo, llevando a cabo su actividad fiscalizadora sobre una base presunta, lo importante en este tipo de determinaciones es que acepta prueba en contrario por parte del contribuyente.

Una vez abordados los tipos de determinación que puedan suscitarse ante la Administración Tributaria, deviene necesario realizar un pequeño esquema de los actos administrativos relacionados con el procedimiento administrativo por determinación de ajustes, por infracción a los deberes formales y determinación de oficio de renta presunta, respectivamente:

---

<sup>98</sup> Ibid

<sup>99</sup> Ibid

## DETERMINACIÓN DE AJUSTES

Actos de la Superintendencia de Administración Tributaria	Días	Artículos relacionados, Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas
Notificación del ajuste	10	132 y 133
Evacuación de la audiencia	30	146
Apertura a prueba	30	143 y 146
Diligencias para mejor resolver	15	144
Resolución de la SAT	30	146
Notificación de la resolución de SAT	10	132
Recurso de revocatoria por el contribuyente	10	154
Resolución recurso de revocatoria, por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la SAT.	30	154

**IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR INFRACCIÓN A LOS DEBERES  
FORMALES**

<b>Actos de la Superintendencia de Administración Tributaria</b>	<b>Días</b>	<b>Artículos relacionados, Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas</b>
Notificación del ajuste	10	132
Evacuación de la audiencia	10	146
Apertura a prueba	10	143 y 146
Diligencias para mejor resolver	15	144
Resolución de la SAT	30	146
Notificación de la resolución de SAT	10	132
Recurso de revocatoria por el contribuyente	10	154
Resolución recurso de revocatoria, por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la SAT.	30	154

**DETERMINACIÓN DE OFICIO EN CASO DE OMISIÓN DE  
DECLARACIONES (RENTA PRESUNTA)**

<b>Actos de la Superintendencia de Administración Tributaria</b>	<b>Días</b>	<b>Artículos relacionados, Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas</b>
Requerimiento de declaraciones	10 días para presentarlas	107
La Administración Tributaria resuelve determinación de oficio	30	107 y 146
Notificación de la resolución emitida por la Administración Tributaria	10	132
Recurso de revocatoria por contribuyente	10	154
Resolución recurso de revocatoria, por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la SAT.	30	154

Sin perjuicio de lo anterior, todo acto emanado por Administración Tributaria, quien actúa en representación del Estado y hace uso de su poder tributario, debe cumplir con la debida motivación y fundamentación a efecto que el Sujeto Pasivo de la relación tributaria tenga elementos suficientes para poder defender su postura frente a un órgano jurisdiccional competente, este proceder también sirve para el Sujeto Activo ya que al momento de emitir pronunciamientos debidamente fundamentados, técnica, lógica y jurídicamente es muy difícil que ante un futuro litigio ese pronunciamiento sea revocado o bien anulado.

Al respecto la Honorable Corte de Constitucionalidad ha manifestado lo siguiente: “...Que tanto el artículo 12 de la Constitución Política de la República, como el artículo 4o. de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establecen que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; de manera que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido, debiendo guardarse las garantías propias del debido proceso...”. (...) <sup>100</sup>

En relación al derecho de audiencia la Corte de Constitucionalidad ha manifestado que: “...es importante señalar que el mismo abarca la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley, su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica...”. (...) <sup>101</sup>.

Con relación a la fundamentación de las decisiones, la Corte de Constitucionalidad indica: “...Inicialmente, se parte de que en materia sancionatoria la observancia del debido proceso requiere que a una persona a quien se le imputa la comisión de una falta, deba ser oída respecto de aquella imputación concreta que se hace en su contra. Esto se explica fácilmente en el hecho de que es mediante la audiencia debida que aquélla está en posibilidad jurídica de reaccionar en defensa de sus derechos. Para que lo anterior se garantice en plenitud, se requiere que la imputación se formule de manera tal que para que *alguien* pueda defenderse, por lógica debe existir *algo* de qué defenderse –haber hecho u omitido hacer-, pues es esto lo que precisamente determina si aquella imputación se formula en forma debida, como garantía aplicable también en un procedimiento sancionatorio por la cual se hace saber a quién se pretende imponer una sanción. De lo que a una persona se le acusa y qué es de lo que aquélla tendrá que defenderse, debe ser una *quaestio facti* con significación jurídica. Su correcta formulación posibilita el que pueda controvertirse el hecho (o hechos) denunciados, mediante la negación de todos –o algunos- de los elementos de la imputación, a efecto

---

<sup>100</sup> Corte de Constitucionalidad, Expediente número 56-86, sentencia emitida el 16 de noviembre de 2004

<sup>101</sup> Corte de Constitucionalidad, Expediente 974-2004, sentencia del 16 de noviembre de 2004.

de que al momento de asumirse la decisión sobre si es o no viable imponer la sanción, esa decisión guarde una correlación necesaria con la imputación, bien sea acogiendo o desestimando ésta. En ese orden de ideas, se sostiene que para garantizar en plenitud el derecho de defensa, una imputación debe realizarse mediante una afirmación clara, precisa y circunstanciada, con indicación de tiempo, lugar y modo de comisión de la conducta que da lugar a la imposición de la sanción, y que generan la consecuencia jurídica que viabiliza esta última. Íntimamente ligado con lo anterior, se sostiene además que para que una resolución por la cual se decide la viabilidad de una imputación se considere debidamente fundamentada, aquélla debe tener una motivación tal que permita sin mayor esfuerzo apreciar las razones por las cuales se ha arribado a la conclusión de que es viable la imputación formulada, las cuales deben apoyarse tanto en argumentos lógicos y concluyentes, como en material probatorio aportado al proceso en el que se emite una decisión sancionatoria. Con ello no sólo se logra que se hagan públicas las razones por las cuales se asume esta última decisión, sino que satisfacen el deber que tiene el órgano emisor de esa decisión en cuanto a explicar en forma precisa los fundamentos que revisten el sentido de su decisión, con el análisis fáctico y jurídico que determina su postura...". (...) <sup>102</sup>

Los fallos citados son importantes porque constituyen un ejemplo de la corriente jurisprudencial que ha sentado la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, respecto a que en materia sancionatoria debe observarse el debido proceso, debiéndosele escuchar, y si en determinado momento se realiza una imputación ésta deberá ser clara, concisa y precisa, con la debida fundamentación que debe prevalecer en toda resolución tanto administrativa como judicial.

---

<sup>102</sup> Corte de Constitucionalidad, Expedientes acumulados 1536-2009 y 1539-2009, sentencia de fecha 15 de julio de 2009.

## CAPITULO III

### DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

El antecedente histórico relevante para determinar el mayor desarrollo del Derecho para las sociedades que se guían por el sistema de Derecho Romano-Germánico, es el Imperio Romano, en el cual se originaron las primeras bases del estudio y desarrollo de lo que conocemos como Derecho en la actualidad. Si bien es un antecedente importante, nos atrevemos a sugerir que para definir la materia que nos es objeto de estudio, este no es definitivo, pues la conciencia de desarrollar normas generales de conducta y de atribuir sanciones a la trasgresión de las mismas es anterior al nacimiento del Derecho en Roma: cuerpos normativos tales como el Código de Hammurabi, ya contemplaban hipótesis normativas sancionatorias.

Ahora bien, desde sus inicios, se consideró al *jus puniendi* como el verdadero Derecho llamado a imponer sanciones a aquellos que transgreden la Ley, de suerte que se creó la conciencia que las verdaderas sanciones las cuales conocemos como penas, y en este sentido se han creado diferentes conceptos al rededor del Derecho Penal: Se habla de Derecho Penal Administrativo, el cual como lo define Luís Jiménez de Asúa “Es el conjunto de disposiciones que asocian una pena determinada al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración”.<sup>103</sup>

Para Maggiore el Derecho Penal Administrativo: “Es el regulador de las relaciones entre la administración pública, al obrar por finalidades propias, y los sujetos subordinados, a través de un sistema de normas acompañadas de sanciones que él estima como penales”<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> Jiménez de Usua, Luís; Tratado de derecho penal; Argentina; editorial Abeledo-Perrot, reimpresión de la 2ª edición. 1966; p. 64.

<sup>104</sup> Maggiore, Giuseppe. Derecho penal; Bogotá; editorial Temis 1965; p.185.

Fernández Carrasquilla lo define: “Como el conjunto de normas jurídicas extra-penales de derecho público interno que, a la violación de los intereses preceptivos, funcionales o sociales de la Administración, asocian una represión administrativa (pena en amplio sentido jurídico, pero no jurídico-criminal). En este concepto entran los derechos disciplinarios, fiscales y económicos, que a veces reciben el mal nombre de “derechos penales especiales”, aunque sólo forman parte del Derecho Administrativo Sancionatorio”.<sup>105</sup>

Es así como puede llegar a pensarse que existe una rama especial del Derecho que, si bien se relaciona íntimamente con todas las otras ramas y manifestaciones legales, tiene una entidad y principios propios, y es aquello que mediante este estudio se desea dilucidar: la existencia, forma y características del Derecho Sancionador.

### **3.1 Significado de la expresión Derecho Sancionador:**

En sentido estricto, el Derecho Sancionador “es aquella rama del Derecho compuesta por las manifestaciones punitivas del Estado. De tal manera, la punibilidad se manifiesta en la capacidad del Estado de afectar bienes jurídicos de personas que incurran en conductas determinadas como punibles. Este concepto fue objeto de análisis por parte de la Corte Constitucional del Estado Federal de México, la cual lo definió en Sentencia C 597-96, Magistrado Ponente Dr. Alejandro Martínez Caballero, afirmando: Esta Corporación ha mostrado que la potestad sancionadora del Estado se desenvuelve en diversos ámbitos, en los cuales cumple diferentes finalidades de interés general. Así, por medio del Derecho Penal, que no es más que una de las especies del derecho sancionador, el Estado protege bienes jurídicos fundamentales para la convivencia ciudadana y la garantía de los derechos de la persona. Pero igualmente el Estado ejerce una potestad disciplinaria sobre sus propios servidores con el fin de asegurar la moralidad y eficiencia de la función pública. También puede el Estado imponer sanciones en ejercicio del poder de policía o de la intervención y control de las profesiones, con el fin de prevenir riesgos sociales. Esta Corporación ha aceptado entonces el criterio adelantado por la Corte Suprema de Justicia, cuando ejercía la

---

<sup>105</sup> Fernández Carrasquilla, Juan; Derecho penal fundamental; Bogotá; editorial Temis, segunda edición 1986. V.I. P.30.

guarda de la Constitución, según el cual el derecho sancionador del Estado es una disciplina compleja pues recubre, como género, al menos cinco especies, a saber: el Derecho Penal delictivo, el derecho contra-venacional, el derecho disciplinario, el derecho correccional y el derecho de punición por indignidad política o "impeachment".<sup>106</sup>

En ese orden de ideas, si bien el Derecho Sancionador, como manifestación del Derecho, se encarga de colocar a las personas en una situación de condena o sujeta al cumplimiento de una obligación frente al Estado, ese poder imperio que éste ostenta, debe resguardar en todo momento principios establecidos en la Carta Magna, resguardando un debido proceso en todo momento.

En un sentido amplio, todo el Derecho es sancionador. Abarca todas y cada una de las manifestaciones del Derecho, donde se establece y aplica una sanción a cualquier sujeto de Derecho que llegara a incurrir en una norma, por la que se determina una conducta como sancionable. De tal manera el derecho reacciona frente a las actitudes de las personas (acciones u omisiones) que no acomodan su actuar a los mínimos establecidos y/o reconocidos en las normas jurídicas, tal como lo expresa Hans Kelsen: "El derecho: un orden coactivo. Otra nota común de los sistemas sociales designados como "derecho", es que son órdenes coactivos en el sentido de que reaccionan con un acto coactivo (esto es: con un mal), como la privación de la vida, de la salud, de la libertad, de bienes económicos y otros, ante ciertas circunstancias consideradas indeseables, en cuanto socialmente perjudiciales, en especial ante conducta humana de ese tipo; un mal que debe infligirse aun contra la voluntad del que lo padece, inclusive, de ser necesario, recurriendo a la fuerza física, es decir, coactivamente".<sup>107</sup>

Así, el derecho sancionador se manifiesta en todas las ramas del Derecho, permitiéndole imponer las normas en las que establece obligaciones, prohibiciones, e

---

75. Gaona Cruz, Manuel; Corte Constitucional de México, la sentencia por esa corporación proferida bajo el número C-214/94. Magistrado Ponente Antonio Barrera Carbonell en la cual se remite al concepto de derecho sancionador elaborado por la Corte Suprema de Justicia en sentencia 51 de 14 de abril de 1983.

<sup>107</sup> Kelsen, Hans. Teoría pura del derecho; México; editorial Porrúa, 1998; p. 46-47.

igualmente aquellas mediante las cuales se protegen bienes considerados de relevancia para el ordenamiento, aún por encima de la voluntad de las personas que se abstienen de acomodar su conducta a los límites que el Derecho reconoce.

### **3.2 El Derecho Administrativo Sancionador**

Acosta Romero trata el concepto de Derecho Administrativo de dos formas; en primer lugar, un concepto en sentido amplio: “Conjunto de normas de derecho que regulan la organización, estructura y actividad de la parte del estado que se identifica con la administración pública o poder ejecutivo, sus relaciones con otros órganos del estado, con otros entes públicos y con los particulares”, y otro en sentido restringido donde predica que el Derecho Administrativo es: “Un conjunto de normas de Derecho Público, que regula el poder ejecutivo, administración pública y su actividad”.<sup>108</sup>

Por su parte Santofimio define el Derecho Administrativo: “Como el subsistema normativo o rama del Derecho positivo que tiene por objeto el conocimiento y la regulación jurídica de los órganos, sujetos, funciones y finalidades de la Administración Pública y de sus relaciones con los asociados y la comunidad”.<sup>109</sup>

La doctrina ha definido al Derecho Administrativo Sancionatorio como una manifestación del Derecho Penal, en tal sentido se ha acuñado el término “Derecho Penal Administrativo”.

Se ha extendido el alcance del Derecho Penal para una disciplina que no es su objeto: El Derecho Penal estudia y sanciona delitos, mientras el derecho sancionador estudia otro tipo de conductas que no siendo delitos merecen de represión por parte de las autoridades públicas.

---

<sup>108</sup> Acosta Romero, Miguel; Teoría general del derecho administrativo; México; editorial Porrúa, S.A 1988; octava edición; p. 13.

<sup>109</sup> Santofimio Gamboa, Jaime Orlando; Tratado de derecho administrativo; Bogotá; Universidad Externado de Colombia; tercera edición, 2003; p. 171.

Heinz Mattes es uno de los representantes de la doctrina que señala que la existencia de un Derecho Penal Administrativo, “Siendo esta una posición no fortuita, sino que responde al desarrollo de la teoría del Derecho Sancionador Administrativo desde la órbita del Derecho Penal: Inicialmente no podía identificarse una diferencia clara ente infracciones penales y administrativas, y se consideraba al Derecho Sancionatorio Administrativo como una rama del Derecho Penal”.<sup>110</sup>

Dicha visión que equiparaba a ambas disciplinas fue siendo descartada, gracias al desarrollo histórico y a las diversas legislaciones que encontraron un papel determinante de la Administración Pública en la vida social, se desarrolló entonces una teoría de Derecho Sancionatorio Administrativo.

Heinz Mattes definió esta disciplina de la siguiente manera: “Según todo esto, el Derecho Penal Administrativo es el conjunto de aquellos preceptos por medio de los cuales la Administración del Estado a la que se ha confiado la promoción del bien público o del Estado, enlaza, dentro del marco de la autorización jurídico estatal, en forma de preceptos jurídicos, una pena como consecuencia administrativa a la contravención de un precepto Administrativo como tipo”.<sup>111</sup>

### **3.3 Procedimiento Administrativo Sancionador**

Dentro de la Administración, el Derecho Sancionador tiene como finalidad mantener el orden del sistema y reprimir por medios coactivos, aquellas conductas contrarias a las políticas del ente estatal. Un sector de la doctrina define el poder sancionador dado a la Administración como aquel en virtud del cual, según el autor Héctor Escola: “*pueden imponerse sanciones a quienes incurran en la inobservancia de las acciones u omisiones que le son impuestas por el ordenamiento normativo administrativo, o el que sea aplicable por la Administración Pública en cada caso*”.<sup>112</sup>

---

<sup>110</sup> Ibid ; p. 4 y 5.

<sup>111</sup> Mattes, Heinz; Problemas de derecho penal administrativo; Madrid; editoriales de derecho reunidas, 1979; p. 191.

<sup>112</sup> Escola, Héctor; Compendio de derecho administrativo; tomo I; Buenos Aires, Argentina; editorial Depalma; 1984; p. 207.

El Derecho Administrativo Sancionador es, ante todo, de índole administrativa, utilizado por la Administración Tributaria para ejercer su potestad sancionadora ante determinada conducta contraria a la legislación ordinaria vigente, siendo necesario el resguardo de principios y derechos del Estado y contribuyentes.

El procedimiento administrativo sancionador es por completo escrito, lo cual hace necesario la conformación de un expediente donde se constaten todas las actuaciones realizadas tanto por la Administración como por el sujeto pasivo y mediante el cual se pueda comprobar la existencia o no del hecho atribuido, a fin de determinar la responsabilidad correspondiente.

### **3.4 Conexidad del derecho penal con el crimen tributario**

“El recorrido que antecede nos orienta sobre la necesidad de introducirse en los principios liminares del derecho penal, en su conexión a la criminalización de las conductas tributarias para clarificar el problema bajo examen. Para ello se ha visto cuán necesario es investigar, en las fuentes constitucionales del derecho penal, la noción específica del delito tributario, el análisis de su perfil material, el objeto del delito, análisis desde el perfil subjetivo y formas de aparición del delito en el *iter criminis*.<sup>113</sup>

El concepto liminar a establecer es que la culpabilidad o responsabilidad penal rechaza la aplicación de la analogía para introducirse en su dominio. El Profesor Spisso, en su comunicación, enfatiza que toda interpretación analógica del hecho disvalioso en el campo penal viola abiertamente la garantía constitucional de ley previa y del principio de tipicidad.

Existen diversos modelos para perseguir la culpa en el derecho penal; a) un modelo autoritario que se apoya en la severidad de mantener el orden público o que utiliza la severidad penal para permitir un cambio político y social; b) la infracción donde la persecución se sustenta en analogías, redacción vaga de textos (tipos abiertos), leyes en blanco, etc.

---

<sup>113</sup> Oscar Díaz, Vicente; Criminalización de las infracciones tributarias; ediciones Depalma; Buenos Aires; 1999; p.48.

Leccionsotti y Pistone nos informan que “En Italia –con la eliminación de la prejudicialidad tributaria en el tratamiento del delito tributario- el derecho penal ha adquirido gran parte de los ilícitos en materia del impuesto al valor agregado y la renta formados unitariamente bajo la causal estructural como delito de peligro y que con posterioridad ha sido atenuado por una nueva legislación”.<sup>114</sup>

“Al respecto, adquiere relieve especial la definición de la función del tipo en el delito especial, la acción, la relación causal y el resultado, la autoría y la participación, como la técnica legislativa de la estructura del delito tributario y sus bases metodológicas. En algunos ordenamientos el legislador, trata el delito tributario bajo los supuestos del delito común, con especial inclinación a la estafa sin ningún refinamiento a la materia tributaria, supuesto que es criticado por la mayoría de los trabajos”.<sup>115</sup>

### **3.5 Principio de intervención mínima del derecho penal.**

Según el autor Jescheck, Hans-Heinrich: “En una sociedad democrática, los objetivos básicos del derecho penal son la protección eficaz de ciertos valores e intereses fundamentales de orden social, que cuentan con un amplio y significativo consenso comunitario, pero no corresponde al derecho penal la asignación de otras funciones que pueden estar debidamente cubiertas y protegidas por las restantes ramas del derecho”.<sup>116</sup>

Luis Rodríguez Ramos enseña que “Es evidente que no merece la pena ni debe acudir al derecho penal para defender un bien jurídico previamente defendido y configurado en otro ámbito jurídico, cuando no se han agotado las posibilidades de protección”.<sup>117</sup>

Para Vicente Oscar Díaz la intervención penal debe ser siempre una intervención esencialmente limitada, donde debe preocupar mucho más la delimitación de sus presupuestos para aventar todo vestigio de despotismo, razón por la cual se debe bregar para la racionalización del derecho penal, en especial en el campo de la punición

---

<sup>114</sup>Ibid.; p. 49.

<sup>115</sup> Loc. cit

<sup>116</sup> Jescheck, Hans-Heinrich; Tratado de derecho penal, 4ª. Edición; Comares, Granada 1993; p. 50.

<sup>117</sup> Ramos, Luis Rodríguez; Los fraudes del IVA. Hacia un derecho penal económico europeo; Universidad Autónoma de Madrid.

tributaria. Agrega el autor que en tanto no se ajuste la presión fiscal y la transparencia del gasto público, el derecho penal tributario seguirá siendo una pieza poco idónea con la que se puede llegar a conseguir una conducta temerosa de la justicia más no una maduración de la conciencia ciudadana en materia fiscal”.<sup>118</sup>

Jesús González Pérez, considera que: “Esta protección de la ley penal torna exigible una exacta tipificación como delitos a los atentados a aquellos valores superiores, o al menos a los atentados más graves”.<sup>119</sup>

Para hacerlo más comprensible, tal como lo afirman autores de indiscutible prestigio, “Se tiene que tener presente que cuando el derecho penal, en la descripción de los tipos, se refiere al contenido de otras disciplinas jurídicas –como es en el presente caso el derecho tributario- debe recurrir a la interpretación de este último –que resulta de la interpretación de mayor operatividad puesta en manos de la Justicia”.<sup>120</sup>

Cuando el fin perseguido por el Estado, a través de su poder punitivo, sea la defensa de bienes jurídicamente relevantes con el propósito de salvaguardar la paz social y proteger la vida en sociedad, se estará ante el objeto de estudio del Derecho Penal, o sea, cuando el bien jurídico tutelado es el que la sociedad defiende como un derecho individual y personalísimo de todos los ciudadanos; por ejemplo: la vida, la propiedad, la familia y la integridad física. En contraste, cuando el *ius puniendi* del Estado se verifique con la finalidad de coadyuvar, reforzar o garantizar la ejecución de la actividad administrativa o la consecución de sus cometidos, se tratará entonces de normas de Derecho Administrativo Sancionatorio. Es este último caso el que se ajusta a la materia que se analiza, dado que el artículo 86 del Código Tributario, no obstante que asigna a la jurisdicción judicial la facultad de determinar si se ha de imponer la sanción por haberse incurrido en infracción a la ley tributaria, por lógica, es una norma estrictamente administrativa que por ende encierra una ordenanza de carácter administrativo. Es así que la función del Juez de Paz del Ramo Penal, cuando la Administración Tributaria le solicita la imposición de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios que han transgredido las normas tributarias, es precisamente la de coadyuvar

---

<sup>118</sup> Oscar Díaz, Vicente; Criminalización de las Infracciones Tributarias; ediciones de Palma, Buenos Aires, 1999; p. 36.

<sup>119</sup> Pérez, Jesús González; La dignidad de las personas, Cívitas, Madrid; 1986; p.50.

<sup>120</sup> Ortiz, José Díaz y Norberto Marconi; Doctrina tributaria, No. 181, Buenos Aires, T.XV; p. 803.

con una actividad administrativa, sin que en ningún momento se esté transfigurando el procedimiento de la jurisdicción administrativa a la jurisdicción judicial penal, pues no puede calificarse como procedimiento penal o de cualquier otra índole atendiendo únicamente a la naturaleza del órgano del Estado que impone la sanción. De lo anterior se desprende que el Juez de Paz del Ramo Penal, en este caso especial, se ve compelido a coadyuvar con la Administración Tributaria, específicamente para imponer una sanción administrativa, después de haberse evidenciado una conducta antijurídica por parte del contribuyente, por incurrir en infracciones al Código Tributario.

## **CAPITULO IV**

### **LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HAN SIDO OBJETO DE FISCALIZACIÓN POR SAT, CON BASE EN LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

#### ***-PRESENTACION, ANALISIS Y DISCUSION DE RESULTADOS-***

El presente trabajo de investigación concluye con el presente capítulo, en el cual se abordan los diferentes criterios sostenidos por los Magistrados que integran el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte de Constitucionalidad, arribando por ello a una investigación de tipo jurídico-descriptiva y jurisprudencial, en el cual se brinda un aporte con relación al tema de impuestos, el ilícito tributario, la diferencia que existe entre delito y contravención, así como las formas de extinción del ilícito tributario.

Aunado a lo anterior, se desarrolla el tema relativo a la Administración Pública, derecho tributario, infracciones y sanciones tributarias, así como el desarrollo del procedimiento ante la Administración Tributaria y las diferentes determinaciones que pueden existir dentro de un expediente administrativo, que puede iniciar de oficio por la Superintendencia de Administración Tributaria, o bien voluntariamente por el propio contribuyente.

Asimismo, se aborda el tema del derecho administrativo sancionador, su significado, procedimiento y conexidad con el derecho penal.

Todo lo anterior es de suma importancia y se complementa con los diferentes criterios sostenidos por los órganos jurisdiccionales en sus diferentes fallos judiciales, aspectos que desarrollan el tema abordado.

#### **4.1. Principios Generales**

##### **4.1.1. Presunción de Inocencia**

Según el autor René Villegas Lara “Por este derecho fundamental a que se refiere el artículo 14 constitucional, toda persona individual acusada de haber cometido un delito, se le presume inocente, mientras su culpabilidad y responsabilidad no haya sido declarada judicialmente; y, las partes y abogados actuantes en el proceso tienen el

derecho de enterarse de las constancias procesales del mismo, para la adecuada dilación procedimental y ejercer la defensa. Este derecho, no obstante su naturaleza, es violado constantemente por la vindicta pública, pues el acusado es “condenado” mediáticamente antes del pronunciamiento judicial.”<sup>121</sup>

El derecho a ser tratado como inocente o principio de presunción de inocencia está contenido en la Constitución en su artículo 14, en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 14, inciso 2, y el Pacto de San José en el artículo 8 inciso 2.

El artículo 14 de la Constitución Política de la República establece: “Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.”

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado: “En cuanto al derecho de presunción de inocencia, esta Corte ha considerado que tal garantía refiere, concretamente, al derecho fundamental de toda persona a la que se le impute la comisión de hechos, actos u omisiones ilícitos o indebidos a que se presuma su inocencia durante la dilación del proceso o expediente en el que se conozca la denuncia, y hasta en tanto no se le haya declarado responsable judicialmente en sentencia debidamente ejecutoriada.”<sup>122</sup>

Con relación a las prescripciones legales y jurisprudenciales aludidas, se estima que el derecho de presunción de inocencia debe ser respetada en cualquier proceso de índole penal, en ese sentido se debe garantizar a la persona que se le debe tratar como inocente en tanto no se emita sentencia que lo declare culpable dentro de un proceso penal instaurado en su contra, en la que se hayan verificado las etapas procesales, los medios de prueba aportados al proceso y que los mismos hayan llevado al juzgador a una conclusión sobre la comisión del ilícito.

---

<sup>121</sup> Villegas Lara Rene Arturo, Teoría de la Constitución, Segunda edición, Ediciones y Servicios Gráficos El rosario, p. 158

<sup>122</sup> Corte de Constitucionalidad. Sentencia de fecha 7 de noviembre de 2008, emitida dentro del expediente número 3152-2008.

#### 4.1.2. Derecho de petición

Para la autora el derecho de petición lo constituye el hecho que la autoridad a quien va dirigida una solicitud ya sea administrativa o judicial, debe atender y/o brindar una respuesta al requirente en un tiempo prudencial, o en su defecto, en el que establece la ley, para evitar incurrir en la conculcación que dicho derecho frente a la población en general.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece al respecto, en el artículo 28: “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.”

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado que: “El derecho de peticionar a las autoridades es un derecho fundamental, consagrado en el artículo 28 de la Constitución Política de la República, que permite a los habitantes de este país dirigirse a los poderes públicos, ya sea por un interés general o particular y, como consecuencia, del ejercicio del mismo, da origen a un deber que es de obligatorio cumplimiento para la administración pública, que es el de resolver lo pretendido. En consonancia con lo expresado precedentemente, esta Corte ha sostenido en reiteradas oportunidades que si la autoridad impugnada no emite resolución teniendo la obligación de resolver la petición que le fue dirigida, viola el derecho de petición del postulante, por lo que el mismo puede acudir al amparo para que se fije un término no razonable con el objeto de que cese la demora en resolver y notificar lo decidido”. (...) <sup>123</sup>.

Para la sustentante, el derecho de petición constituye un derecho fundamental, es por ello que se encuentra consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual debe ser respetado por cualquier ente de carácter público como privado, los que tienen la obligación de resolver, en un tiempo prudencial, las diferentes

---

<sup>123</sup> Corte de Constitucionalidad, Gaceta 91. Expediente 1333-2008. Fecha de sentencia 17 de febrero de 2009

peticiones que realice una persona y que ésta, a su vez, asuma la postura que considere apropiada para su caso particular.

#### 4.1.3. Garantía del *non bis in idem*.

Este principio está consagrado en el artículo 17 del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República, el cual establece: “**(Única persecución)**. Nadie debe ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho.

Sin embargo, será admisible una nueva persecución penal:

- 1) Cuando la primera fue intentada ante un tribunal incompetente.
- 2) Cuando la no prosecución proviene de defectos en la promoción o en el ejercicio de la misma.
- 3) Cuando un mismo hecho debe ser juzgado por tribunales o procedimientos”<sup>124</sup>.

“El principio del *non bis in idem* no se le debe confundir con la prejudicialidad (validez de lo resuelto en una sede respecto de la otra), ni de la necesaria revisión judicial de las decisiones administrativas. Se trata de la posibilidad de doble juzgamiento vedada por la norma bajo análisis, y que se basa, en última instancia, en el instituto de la “cosa juzgada”, pero que resulta también de aplicación en casos de “litispendencia”, es decir, cuando existen dos causas, aún no sentenciadas, que versan sobre el mismo hecho y que puede ser articulado por la interposición de una excepción por parte del imputado, o aplicado de oficio por la misma autoridad jurisdiccional”.<sup>125</sup>

Manuel Ossorio define el principio *non bis in idem* como el “Principio de derecho con arreglo al cual nadie puede ser *perseguido ni condenado* dos veces por un mismo hecho delictivo o infracción, lo que no impide la revisión de la causa si después de la condena aparecieren hechos reveladores de la inexistencia del delito o de la inocencia del condenado”.<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> Artículo 17, Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala.

<sup>125</sup> Ángel Russo, Eduardo; *ibid.*

<sup>126</sup> Ossorio, Manuel; *Op. cit.*; p. 649.

“Es preciso considerar el problema del *non bis in idem* que tanta significación tiene para dilucidar la exégesis de la doble persecución. Este principio, como bien lo definió la sentencia del Supremo Tribunal Constitucional de España”<sup>127</sup> determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos que conduce a la imposibilidad de permitir dualidad de sanciones que se refieren a la apreciación de dichos hechos. “Dicho de otra manera, existe un impedimento para que las autoridades del mismo orden y por intermedio de procedimientos distintos sancionen repetidamente la misma conducta, dado que lo contrario entrañaría una inadmisibles reiteración del *ius puniendi* del Estado”.<sup>128</sup>

No obstante ello, un autor argentino el Dr. José Díaz Ortíz<sup>129</sup>, “al proponer soluciones con el fin de resolver los conflictos que origina la doble jurisdicción penal tributaria que atribuye al sistema, afirma que entre las infracciones administrativas y los delitos tributarios existe concurrencia sólo en el supuesto de que hubiera mediado condena en sede penal, en cuyo caso pueden aplicarse –si fuera pertinente- las infracciones de la primera, dado que –según su criterio- las sanciones pecuniarias administrativas tienen carácter reparador del daño causado a la Administración por la evasión del impuesto y el dispendio administrativo que significa desbaratar la maniobra, lo que no acontece con las penas de orden criminal que tienen el carácter preventivo y retributivo propio del derecho penal”.

Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth<sup>130</sup> ofrecen a la doctrina una razonada explicación del instituto bajo examen y publicitan –con precisa argumentación jurídica- que debe interpretarse que “si una misma conducta se subsume típicamente en una infracción de la ley administrativa y en un delito de la ley penal tributaria debe considerarse excluido el tipo infractor de la primera, porque la culpabilidad y el contenido de lo injusto del delito tributario comprenden al de la infracción tipificada en la ley administrativa, aplicando para ello el criterio de consunción. Para este criterio autoral la consunción

---

<sup>127</sup> Boletín Oficial de España, 7/11/83.

<sup>128</sup> Ramón García, Alberto; *Non bis in idem*, material y concurso de leyes penales; Cedecs, Barcelona; 1995.

<sup>129</sup> Revista “Impuestos”; La Ley, Buenos Aires; LII-B; p. 1581.

<sup>130</sup> Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth; *Procedimiento tributario*, Macchi, Buenos Aires.

pone el acento en la contemplación no de los tipos delictivos abstractamente formulados, sino de los hechos concretamente verificados”.

De ahí que, el principio de única persecución tiende a evitar una doble persecución por una misma conducta material, por un mismo hecho, independientemente de las diversas valoraciones jurídicas que sobre el mismo objeto fáctico puedan hacerse y tiende a evitar que sobre un mismo hecho se intente aplicar criterios jurídicos diversos en oportunidades sucesivas; siendo necesario que se cumplan con los requisitos mínimos de identidad de persona, de objeto y de causa. El principio de razonabilidad exige que toda resolución emitida por autoridad competente debe ser debidamente fundamentada y el de aplicación de la ley más benigna, que tiene su fundamento en el artículo 15 Constitucional, que exige que en materia penal se aplique una ley en forma retroactiva siempre que favorezca al reo.

#### **4.1.3.A. Del principio Non Bis In Idem consagrado en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas**

El artículo 70 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece: Competencia: “Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

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

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

De conformidad con el artículo 43 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la

Defraudación y al Contrabando, que reformó el artículo 90 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece: Prohibición de doble pena. –*Non bis in idem*- “Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad en relación a la inconstitucionalidad de los artículos 70 y 90 antes citados, se ha pronunciado considerando lo siguiente: “...c) No se suscita la inconstitucionalidad denunciada en relación con lo que regula el artículo 2º., de la Constitución Política de la República de Guatemala, como lo estima el incidentante, puesto que existe certeza y, por ende, respeto al principio de seguridad jurídica en la norma tachada de inconstitucional, en cuanto al procedimiento que debe seguirse cuando aparezcan indicios de la comisión de un delito o una falta, contemplados en la legislación penal, ya que la Administración Tributaria procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad judicial competente, siendo los órganos jurisdiccionales del orden penal los que deben conocer del asunto; d) tampoco acaece transgresión a lo regulado en el artículo 12 constitucional, puesto que el párrafo atacado, por presunto vicio de inconstitucionalidad, garantiza el debido proceso en la tramitación de la causa penal que pueda surgir como consecuencia de la denuncia que presente la autoridad tributaria, al verificar la comisión de la infracción tributaria, de donde debe iniciarse la pesquisa correspondiente, siguiendo las formas propias del proceso penal establecidas por la ley, con base en hechos ciertos, precisos y objetivos que sugieran la comisión de un ilícito tipificado por el Código Penal, en este caso, en materia tributaria por defraudaciones al fisco; e) tampoco se suscita contravención a lo dispuesto en los artículos 14 y 17 de la Carta Magna; esto porque, en respeto al principio de legalidad, nadie puede ser condenado con base en hechos que no estén expresamente calificados como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración. De ahí que la norma impugnada no pueda ser considerada como violatoria de estos dos artículos, pues en la misma, se faculta a acudir a los órganos competentes cuando se

presuma la existencia de un delito tipificado como tal en la legislación penal, debiendo estar las actuaciones emprendidas por la autoridad tributaria bajo el control jurisdiccional”. (...) <sup>131</sup>.

Con relación al tema concreto, la autora considera que la Administración Tributaria se encuentra legalmente facultada para trasladar al plano penal la existencia de un ilícito tributario con características de delito cometido por el sujeto pasivo, ya que el órgano encargado para dilucidar la situación ya no es la propia Administración sino entra en la esfera de la jurisdicción penal. Quedando a salvo el pago que realice el contribuyente o responsable del pago de los tributos, lo cual no lo libera de la responsabilidad penal que ostenta frente a los órganos jurisdiccionales.

Ahora bien, con relación al límite en el cual la Administración Tributaria debe circunscribir su actuar, han existido diferentes pronunciamientos de la Corte de Constitucionalidad, en el sentido que debe paralizar el procedimiento administrativo y trasladar la noticia al órgano jurisdiccional competente, para que se continúe en esa vía, el conocimiento del caso concreto: “...De las constancias procesales se determina que la Superintendencia de Administración Tributaria presentó denuncia contra una entidad por los delitos de Defraudación Aduanera, Caso especial de defraudación aduanera, Defraudación tributaria, Caso especial de defraudación tributaria, Falsedad ideológica y Perjurio, misma que devino de la auditoría realizada a la entidad mercantil relacionada, en la que por encontrarse indicios de la posible comisión de hechos ilícitos se procedió a promover la inmediata noticia criminal al Ministerio Público. De tal manera que la Administración Tributaria obró conforme lo establecen los artículos 70 y 90 del Código Tributario, por cuanto que los mismos le ordenan denunciar inmediatamente los hechos y abstenerse de imponer sanción alguna, actuación que fue observada según se ha manifestado. Asimismo, los preceptos relacionados son claros en señalar que los tribunales penales son los competentes para conocer los delitos en materia tributaria y, dejan a salvo, no obstante la promoción del encausamiento penal respectivo, la potestad de la Superintendencia de Administración Tributaria para reclamar los tributos

---

<sup>131</sup> Corte de Constitucionalidad, expediente número 2735-2009, sentencia de fecha 18 de agosto de 2010.

adeudados al Fisco, de donde la jurisdicción en el caso *sub iúdice* está claramente establecida, entendiéndose que por la posible comisión de hechos delictivos, corresponde únicamente a los tribunales penales su conocimiento, en aplicación de la normativa tributaria anteriormente relacionada. Por las razones expuestas, la autoridad impugnada al declarar la existencia de conflicto de jurisdicción entre la Administración Tributaria y el tribunal penal, violó el debido proceso, el derecho de defensa y la acción penal de los postulantes, por cuanto con ello, se insiste, se estaría obligando a tramitar en la vía administrativa, un acto que reviste las características de delito, cuya competencia corresponde a las autoridades del orden penal, en abierta inobservancia de lo establecido en los artículos 70 y 90 del Código Tributario, no sólo por razones de competencia, sino para evitar la doble imposición de penas; extralimitándose en la facultad otorgada en la Constitución Política de la República de Guatemala y las demás leyes”. (...) <sup>132</sup>”.

En contexto con el pronunciamiento anterior, resulta oportuno indicar que la Administración Tributaria tiene toda la facultad legal de acudir ante un órgano jurisdiccional del orden penal a poner a su disposición hechos que estima van en contra del ordenamiento penal guatemalteco, para que los mismos sean objeto de investigación, quedando sus funciones, desde ese momento, paralizadas, en tanto no se dilucide la cuestión penal.

#### **4.2. Análisis Jurisprudencial**

El presente trabajo de investigación se apoya en los diferentes criterios que han emitido los Magistrados del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte de Constitucionalidad, quienes abordan el tema de una manera más amplia y desarrollan el límite de intervención de la Superintendencia de Administración Tributaria versus la intervención penal por el ente investigador, sin que ello conlleve la vulneración de algún principio y derecho de las partes involucradas dentro del proceso.

---

<sup>132</sup> Corte de Constitucionalidad, expedientes números 3059-2009, 3542-2008, 4481-2008 y 3197-2008, sentencias de fechas 8 de abril de 2010, 15 de enero, 012 y 22 de mayo todas del año 2009, respectivamente.

#### **4.2.1. De la suspensión del acto administrativo una vez puesto a disposición del juez la noticia de la comisión de un hecho constitutivo de delito**

El problema radica en si la ley permite suspender, en concreto y con alcance particular actos administrativos específicos, de modo que subsista la posibilidad de obtener posteriormente su revocación, sea en la propia sede administrativa o bien en la judicial

“La jurisprudencia ha admitido reiteradamente la validez constitucional de las leyes que suspenden procesos judiciales, a condición de que se apoyen en sólidos fundamentos de emergencia institucional, que persigan un fin público que “consulte los superiores y generales intereses del país”, que sean proporcionadas y razonables (p.ej., que el medio se adecue al fin público perseguido) y que dichas suspensiones abarquen plazos determinados y aceptables. Con más razón se podría sostener que también serían válidas las leyes suspensivas de actos administrativos”.<sup>133</sup>

#### **4.2.2. Pronunciamientos emitidos por las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en casos concretos**

“Los artículos 70 y 90 del Código Tributario y sus reformas, establecen el procedimiento que la Administración Tributaria tiene que establecer para el supuesto de que dentro de un expediente administrativo, se establezcan indicios de la comisión de un delito o falta, se denunciara y se pondrá en conocimiento del ente u órgano competente, esta figura, hace que la actuación de la Administración Tributaria se enerve y deje por lo tanto de realizar actuaciones administrativas que correspondan o que se originen del hecho tributario denunciado, en tanto y en cuanto no sea resuelta la denuncia penal, de esa cuenta Juan Martín Queralt, Carmel o Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco, sostienen en su libro Derecho Tributario “Cuando la administración aprecie que determinadas infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, suspenderá sus actuaciones, deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo sancionador, que no se reanuda mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el

---

<sup>133</sup> Montezanti, Néstor Luis; Suspensión del acto administrativo; editorial Astrea; Buenos Aires; 1993; p 57 y 58.

sobreseimiento de la causa, se archiven las actuaciones o se devuelva el expediente por el Ministerio Fiscal” (página 230). Estos argumentos al igual que la normativa citada anteriormente, tienen su origen en que no pueden ventilarse dos procedimientos por un mismo asunto, ya que la ley estableció una preferencia normativa la jurisdicción penal, porque tiene mayores implicaciones desde el tipo sancionatorio como pena principal, hasta las consecuencias accesorias de las mismas, por ello que el tratadista Eusebio González sostiene “ ...la preferencia de la jurisdicción penal sobre el ejercicio de la potestad sancionatoria por parte de la Administración, de modo que ésta, en presencia de una conducta presuntamente constitutiva del tipo penal, debía de abstenerse de continuar actuando y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal. La Administración tributaria pasa, por tanto, a tener un carácter auxiliar y subordinado respecto de la jurisdicción penal.” (Libro Derecho Tributario I, página 371). Asimismo, la Administración Tributaria actuó en base a un acto obligatorio y no potestativo, ya que, al constatar los supuestos actos contrarios al orden penal, tiene la obligación de denunciarlo. Es por todo lo anterior que esta Sala sostiene que una vez realizada esa constatación de hechos y presentada la denuncia respectiva el actuar de la Administración tributaria dentro del expediente administrativo, queda relegada a la actuación del órgano jurisdiccional, sin embargo en el presente asunto la parte actora prosiguió gestionando un sinnúmero de solicitudes, hasta llegar a la solicitud de prescripción, estando en esa situación la Administración Tributaria enervada, de pronunciarse sobre solicitudes o actos de los cuales estaba impedido de conocer, sin embargo se pronunció por medio de providencia”. (...) <sup>134</sup>.

En el citado fallo la Sala Cuarta de lo Contencioso Administrativo, teniendo en cuenta su función jurisdiccional contribuye de manera directa a cumplir con la obligación que tiene la Administración Tributaria de trasladar al órgano penal la noticia de la comisión de un hecho que constituya delito, quedando vedada su obligación de continuar con el conocimiento del expediente en la vía administrativa, fortaleciendo así la administración de justicia apegada al principio de legalidad.

---

<sup>134</sup> Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, expediente número 01144-2011-00006, sentencia de fecha 22 de febrero de 2011.

“...Con tal objeto, los artículos 70 y 90 establecen el deber de la Administración Tributaria de denunciar aquellos hechos en los que aparezcan indicios de la comisión de un delito o falta contemplados en la legislación penal. En cierta parte del párrafo cuarto del numeral IV del mismo considerando, la Corte de Constitucionalidad hace referencia a que “en los casos que el pronunciamiento en sede administrativa depende en forma directa de lo que se resuelva en la jurisdicción penal, la autoridad administrativa, al menos deberá informarle al administrado en qué condición permanecerá su gestión”. En el caso que nos ocupa, pretender que este Tribunal continúe conociendo del expediente en términos generales, podría violentar el principio de seguridad jurídica, ya que el conocimiento de la causa está en un tribunal penal y podría dar lugar a dos o más sanciones, en su caso, situación que se encuentra protegida por el principio **NON BIS IN IDEM** a que se refiere el artículo 90 del Código Tributario, y que a su vez podría dar origen a cosa juzgada, como bien se determinó dicho principio en la Revolución Francesa, lo cual sería repetido en la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América y dentro de los derechos de los ciudadanos -*Bill of Rights*- y de igual forma consagrado en el artículo 8, punto cuatro, de la Convención Americana de los Derechos Humanos. Lo anterior justifica plenamente, porque la seguridad jurídica de los gobernados se ve afectada en la misma medida por la tramitación de dos procesos judiciales respecto de un mismo procedimiento administrativo en un proceso penal, que inhibió el conocimiento del presente proceso contencioso administrativo, ya que seguir conociendo del mismo implicaría la violación al principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala...(...)”<sup>135</sup>”

Los antecedentes jurisprudenciales analizados en este Estudio, ponen de manifiesto la tendencia uniforme para respaldar, según la ley ordinaria específica y doctrina aplicable al caso concreto, el procedimiento que debe llevar a cabo la Administración Tributaria ante el posible hallazgo de un hecho que puede ser constitutivo de delito en aquellos expedientes que se tramitan ante sus instancias, representando este tipo de fallos,

---

<sup>135</sup> Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de fecha 3 de enero de 2014. Expediente número 01144-2013-146

avances, reflejando los criterios de los magistrados que han integrado las Salas de lo Contencioso Administrativo.

#### **4.2.3 Pronunciamiento emitido por la Corte de Constitucionalidad, con relación a la suspensión del acto administrativo, cuando se ha trasladado el tanto a un Juez del orden Penal.**

“Al analizar el presente caso, se trae a cuenta que el acto reclamado consiste en la suspensión del trámite de un recurso de revocatoria que la amparista planteó contra una resolución administrativa, por la cual fueron confirmados ajustes formulados por la autoridad reprochada con relación al impuesto sobre la renta. De conformidad con lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario, ese medio de impugnación deviene idóneo para el fin pretendido, por lo que, si a pesar de tal idoneidad, se produjo la suspensión, se estiman inconsistentes las argumentaciones en que se sustentó el acto relacionado.

En apoyo a lo anterior, debe tenerse presente que la mencionada autoridad fundamentó la actuación que se reprocha en un dictamen emitido por la Asesoría Técnica del Directorio en el que se hace referencia a la posibilidad de comisión de un ilícito penal; por tal razón, dispuso la suspensión del trámite de la revocatoria, por estimarse incompetente para seguir conociendo, ya que, según su criterio, el asunto debía ser ventilado ante el órgano jurisdiccional penal respectivo. Al respecto, esta Corte considera que ese proceder viola el principio de debido proceso. Se estima, entonces, que la autoridad cuestionada debió agotar el trámite del medio de impugnación, por ser idóneo, y resolverlo de conformidad con la ley”<sup>136</sup>. Expediente 896-2012. Sentencia de fecha 20 de junio de 2012.

---

<sup>136</sup> Corte de Constitucionalidad, Expediente 896-2012. Sentencia de fecha 20 de junio de 2012.

Otro argumento emitido por la Corte de Constitucionalidad, con relación al tema bajo estudio, es el siguiente: "...el hecho de que la autoridad administrativa haya advertido la posible comisión de un ilícito penal no le faculta a incurrir en omisión de respuesta a las peticiones de tipo administrativas que se le dirijan, porque éstas son independientes de cualquier gestión penal que pudiera realizarse, pues entiende esta Corte que el sentido del precepto legal mencionado es que las cuestiones que entrañen responsabilidad penal sean conocidas por el conducto jurisdiccional correspondiente, pero ello es ajeno a la obligación de atender solicitudes o impugnaciones administrativas, pues éstas no pueden ser resueltas por los órganos jurisdiccionales del ramo penal..." el hecho que la autoridad administrativa emitiera resolución en la que expresó que se abstenía de conocer el recurso de revocatoria, por estimarse no competente para conocerlo; tal abstención equivale a no haber actuado en la forma como estaba obligada. Lo anteriormente expuesto pone de manifiesto la persistencia de la omisión de resolver por parte de la autoridad impugnada, ya que, pese a la idoneidad del recurso administrativo planteado, ha omitido conocerlo apoyándose en una argumentación que esta Corte no comparte. Ello se traduce en vulneración del derecho de petición de la postulante. En virtud de lo expuesto el recurso de apelación debe ser declarado con lugar y, como consecuencia, revocarse la sentencia apelada, a efecto de otorgar la protección constitucional solicitada y, por ende, hacer cesar la actitud omisiva de la autoridad impugnada y otorgar plazo para que emita la resolución correspondiente con respecto a la petición formulada por la accionante"<sup>137</sup>. Expediente número 3768-2011. Sentencia de fecha 17 de mayo de 2012.

"En primer lugar, es preciso señalar que la omisión de la autoridad impugnada, al no dar audiencia a la postulante del resultado del proceso de verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias no vulnera derecho alguno, debido a que no se decantó por señalar transgresiones sancionables en sede administrativa, por la Superintendencia de Administración Tributaria, sino que al haber constatado la presunta comisión de actos constitutivos de delito, denunció el hecho a la autoridad competente; lo anterior en

---

<sup>137</sup> Corte de Constitucionalidad, Expediente número 3768-2011. Sentencia de fecha 17 de mayo de 2012.

atención a que la normativa referida no exige que previamente a presentar la denuncia penal deba agotarse el procedimiento administrativo ante la Administración Tributaria.

Ahora bien, lo anterior no implica que la Superintendencia de Administración Tributaria, frente al hallazgo de actos que puedan fundar una denuncia penal, quede exonerada de dar noticia al contribuyente de lo encontrado en la auditoría fiscal y de su conclusión de trasladar el asunto a la competencia penal, así como de informarle con claridad y precisión, el estado en el que quedará su asunto, así lo sostuvo esta Corte en sentencia de nueve de agosto de dos mil doce, dentro del expediente 1926-2012. En conclusión, se estima que la autoridad cuestionada en este caso debió indicarle a la accionante que el procedimiento administrativo no continuaría, la postura de inclinarse por el proceso penal, así como la situación en la que permanecería el asunto en sede administrativa, pero no permanecer en silencio, causando incertidumbre a la administrada<sup>138</sup>. Sentencia de fecha 19 de julio de 2017, emitida dentro del expediente judicial número 1298-2017.

Por vía de acciones de amparo, de inconstitucionalidades en caso concreto, la Corte de Constitucionalidad, ha conocido varios procesos con relación al principio non bis in ídem y derecho de petición, sosteniendo el criterio que si bien los artículos 70 y 90 de la ley específica de la materia obliga a la Administración Tributaria a no conocer del expediente una vez compruebe la existencia de un hecho constitutivo de delito, ello no implica que deba abstenerse o suspender su pronunciamiento ante cualquier solicitud presentada por el contribuyente o responsable, es decir, la prohibición establecida en dichos artículos no constituye óbice para que la Administración Tributaria se abstenga de conocer un recurso idóneo. Por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, todo ciudadano tiene derecho a defenderse, realizar pronunciamientos, ofrecer pruebas que considere pertinentes y promover los recursos administrativos y/o judiciales que estime pertinentes, en resguardo de su derecho de defensa y debido proceso.

Aunado a lo anterior, el artículo 55 del Decreto 37-2016 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la

---

<sup>138</sup> Corte de Constitucionalidad, expediente número 1298-2017, sentencia de fecha 19 de julio de 2017.

Defraudación y al Contrabando, que reformó el artículo 154 del Código Tributario, establece en su párrafo quinto que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.

En consonancia con el artículo anterior, es permisible establecer que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, al conocer de un recurso de revocatoria puede emitir pronunciamiento confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución que se impugna por ese medio, pero en ningún momento el artículo citado, da la opción a dicha institución para que suspenda el trámite del recurso, o en su caso, se abstenga de conocer el mismo, esto constituye otro motivo para que la Administración Tributaria resuelva conforme a la ley citada y lo considerado por la Corte de Constitucionalidad.

En síntesis, en los diferentes fallos citados en el presente trabajo de investigación se puede verificar la trascendencia que el tema conlleva en el cual tanto los órganos jurisdiccionales de orden ordinario como la Corte de Constitucionalidad, ponen de manifiesto la intención de proteger y respetar los principios non bis in ídem, legalidad y el derecho de defensa y petición de las partes involucradas dentro de los casos concretos, resultando conveniente para la Administración Tributaria apoyarse en dichos criterios para llevar a cabo el procedimiento de manera correcta.

#### **4.3. Discusión de resultados**

En el presente trabajo se desarrollaron los puntos necesarios para analizar la función que debe llevar a cabo, de conformidad con la ley específica de la materia, la Superintendencia de Administración Tributaria, sus atribuciones así como su objetivo fundamental, el cual consiste en llevar a cabo la recaudación de impuestos, ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, entre otras, los cuales debe percibir el Estado como sujeto pasivo de la

relación tributaria. Para tener una idea más amplia de las funciones de las administraciones se analizaron los elementos doctrinarios que abordan dicho tema.

Asimismo, se analizaron los diferentes procedimientos que se pueden llevar a cabo ante la Administración Tributaria, ya sea como autodeterminación de impuestos por parte de los contribuyentes como determinación de oficio que realiza la propia administración sobre una base presunta. En dichos procedimientos, según se analizó con la doctrina y las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad se deben resguardar las garantías constitucionales así como el derecho de audiencia y debido proceso hacia el contribuyente y el alcance de la acción coercitiva del Estado.

Es necesario tomar en cuenta que en el sistema jurídico guatemalteco, según la Carta Magna, debe prevalecer el derecho que tiene el contribuyente de obtener pronunciamientos por la Administración Pública debidamente fundamentados para garantizar con ello el derecho que tiene aquel de acudir ante los órganos jurisdiccionales para accionar y señalar las inconformidades de dicha decisión.

Asimismo, se abordó el tema relacionado con el ilícito tributario el cual la doctrina lo sitúa como una figura novedosa en la legislación guatemalteca, que nace ante la necesidad que tiene el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria de lograr el cumplimiento del pago de los tributos por parte de la ciudadanía en general.

En consonancia a lo anterior, se analizó la normativa legal aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, siendo éstos el Decreto 4-2012<sup>139</sup> y el Decreto 10-2012<sup>140</sup>, la cual resulta ser importante debido a la necesidad del Estado de afianzarse de recursos económicos para lograr sus objetivos.

El principio non bis in idem ampliamente analizado en la doctrina y actualmente regulado en la normativa interna, prohíbe taxativamente la doble persecución en contra de una persona, con identidad de sujeto y objeto.

---

<sup>139</sup> Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.

<sup>140</sup> Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

En la Administración Tributaria ha existido una divergencia en cuanto a la forma de tramitar y/o resolver un expediente administrativo cuando existe la sospecha de la comisión de un acto constitutivo de delito. Esta situación, según el análisis realizado tiene lugar toda vez que los artículos 70 y 90 del Código Tributario no son tan amplios sobre el tema.

Sin embargo, la Corte de Constitucionalidad ha externado criterios enriquecedores y muy importantes en cuanto al procedimiento que se debe seguir ante tal eventualidad, siendo el siguiente: que no es dable continuar con el trámite de un expediente administrativo ante la eventual existencia de una conducta que puede ser constitutiva de delito y se halla hecho conocimiento de dicho proceder a un órgano jurisdiccional del orden penal, ese pronunciamiento es de suma importancia ya que con el mismo se está resguardando el principio del non bis in ídem, hacia un presunto responsable.

Al abordar la presente investigación resulta necesario determinar si se cumplieron los objetivos que dieron inicio a la misma, y en respuesta a ello es dable brindar una respuesta afirmativa, pues cabe mencionar que con los diferentes criterios jurisdiccionales que se desarrollan en el presente trabajo, así como el análisis e interpretación de las conclusiones a las que arribaron tanto los Magistrados del Tribunal de lo Contencioso Administrativo como los Magistrados de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, efectivamente la Superintendencia de Administración Tributaria una vez constante en la tramitación de un expediente administrativo que existen hechos que pueden ser constitutivos de un delito, está obligada a trasladar la información al ente investigador, para que este a su vez, realice las diligencias que correspondan conforme a la ley y se dirija la causa para que sea asignado Juez contralor de la investigación, ese procedimiento se ha respetado y en la actualidad se fundamenta en los artículos 70 y 90 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, así como el artículo 17 del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Asimismo, ante las eventuales solicitudes que realiza el contribuyente dentro del mismo expediente en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria ya trasladó el expediente al ámbito penal, según los criterios abordados en la presente investigación,

en resguardo del derecho de defensa y petición, la Administración Tributaria debe brindar respuesta, sin que este procedimiento conlleve conocer más allá de lo permitido por la ley, sin enterar a analizar aspectos puramente de la auditoría, es decir el brindar la respuesta al contribuyente, sin que ello implique continuar el expediente en la vía administrativa.

En ese orden de ideas, analizados los artículos 70 y 90 del Código Tributario, juntamente con la doctrina y la jurisprudencia emitida por las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, quienes han conocido por razón de demandas promovidas por contribuyentes en procesos contenciosos administrativos y Corte de Constitucionalidad quienes han conocido en razón de acciones constitucionales de amparo cuyo antecedente lo pueden ser un conflicto de jurisdicción, una cuestión prejudicial o una nulidad en lo administrativo, o que ha conocido por razón de inconstitucionalidades en caso concreto que se han promovido por los contribuyentes aduciendo vulneración de sus derechos con la aplicación de los artículos 70 y 90 del Código Tributario; se ha conducido el trámite de los expedientes administrativos ante la Superintendencia de Administración Tributaria, resguardando en todo momento los derechos fundamentales de las partes que intervienen en el mismo.

## CONCLUSIONES

- La Superintendencia de Administración Tributaria ostenta una de las funciones más importantes del país, toda vez que dentro de sus atribuciones se encuentran, entre otras, las de fiscalización, control y recaudo de los impuestos decretados por el Congreso de la República de Guatemala, los cuales sirven para que el Estado cuente con los recursos necesarios para cumplir con sus fines establecidos en la Constitución Política de la República.
- La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con normativa legal específica, la cual sirve para llevar a cabo los procedimientos de fiscalización, y que pueden ser utilizados por el contribuyente en una autodeterminación o bien por aquella en una determinación de oficio.
- En todo procedimiento administrativo sustanciado ante la Superintendencia de Administración Tributaria deben resguardarse los derechos de audiencia y debido proceso establecidos en el artículo 12 de la Constitución Política de la República.
- Ante la eventual existencia de un expediente que se encuentre en trámite en la vía administrativa y el conocimiento de la existencia de la comisión de hechos constitutivos de delitos, la Administración Tributaria debe trasladar al plano penal dicho proceder y no continuar con la tramitación del expediente administrativo.

## RECOMENDACIONES

- En virtud de la doctrina sustentada por la Corte de Constitucionalidad, la Superintendencia de Administración Tributaria, con base al derecho de petición establecido en el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala debe resolver cualquier petición que en la vía administrativa realice el contribuyente, aunque haya trasladado el comunicado al Juez del ramo penal sobre hechos que puedan ser constitutivos de delito cometidos por el peticionario.
- Cuando se lleve a cabo una auditoría de campo y se verifique que existen hechos constitutivos de delito cometidos por el contribuyente, la Administración Tributaria debe acudir ante el juez del ramo penal de manera inmediata ya que no debe postergar el procedimiento dejando al contribuyente en un impase por largo tiempo.
- Una vez la Administración Tributaria, a través de las Gerencias, Intendencias o el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero establezca la comisión de hechos constitutivos de delito en un expediente y proceda a realizar la denuncia con base a los artículos 70 y 90 del Código Tributario, deberá comunicar a las Unidades correspondientes tal extremo, para que la Intendencia de Asuntos Jurídicos continúe con la defensa técnico-legal correspondiente.
- Se recomienda que la Administración Tributaria desarrolle en forma periódica el análisis sobre las tendencias jurisprudenciales que emanan de la Corte de Constitucionalidad en relación al tema, con el propósito de establecer avances. Para esto, es aconsejable fortalecer la sistematización electrónica de los fallos, ordenándolos temáticamente, con el fin de garantizar el fácil acceso a la jurisprudencia del máximo tribunal Constitucional.

## REFERENCIAS

### Bibliográficas

- Accosta Romero, Miguel. Teoría general del derecho administrativo. México. Editorial Porrúa, S.A 8ª. Edición. 1988.
- Amuchategui Requena, Irma G., Derecho Penal. Editorial Haría, México, 1993.
- Calderón Morales Hugo Haroldo. Derecho administrativo II, tercera edición, Guatemala, editorial estudiantil Fénix, 2002.
- Escola, Héctor. Compendio de derecho administrativo. Tomo I. Buenos Aires, Argentina, editorial Desalma. 1984.
- Giulliani Fonrouge, C. Derecho financiero. Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina. Segunda Edición 1970.
- De Asua, Jiménez, Luis. Tratado de derecho penal. Argentina. Editorial Abeledo-Perrot, reimpresión de la 2ª. Edición. 1966.
- De la Parra y Septien, Pedro Sánchez. Las cuestiones prejudiciales en el orden jurisdiccional penal. Comares, Granada, s/e 1996.
- De León Velasco, Héctor Aníbal, José Francisco de Mata Vela. Derecho penal guatemalteco, Parte General y Parte Especial. Editorial Llerena y F&G Editores, 1999.
- Díaz, Vicente Osear. Criminalización de las infracciones tributarias. Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 1999.
- Diez Ripollés, José Luis, Esther Giménez-Salinas Colomer. Manual de derecho penal guatemalteco. Editorial Artemis Edinter, Guatemala. 2001.
- Escola, Héctor Compendio de derecho administrativo Tomo I. Buenos Aires, Argentina Editorial Desalma. 1984.
- Fernandez Carrasquilla, Juan. Derecho penal fundamental. Editorial Temis, 2ª. Edición, Bogotá. 1986.
- Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho fiscal. Interamericana Editores, S.A. de C.V.; México D.F. 1998. Gurkinfel de Wendy, Lilian, Eduardo Ángel

- Russo. Ilícitos tributarios 3ª.Edición. Editorial de Palma, Buenos Aires Argentina. 1990.
- Jescheck, Hans-Heinrich. Tratado de derecho penal. 4ª. Edición. Comares, Granada. 1993.
  - Kelsen, Hans Teoría pura del derecho. Editorial Porrúa. México. 1998.
  - Mattes, Heinz. Problemas de derecho penal administrativo. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid. 1979.
  - Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. Derecho financiero parte II derecho tributario. Segunda edición, s/e, s/a.
  - Muñoz Conde, Francisco. Teoría general del delito. Editorial Temis, México. 1984.
  - Nieto, Alejandro. Derecho administrativo sancionador. Editorial, Tecnos. Madrid 1994.
  - Osear Díaz, Vicente. Criminalización de las infracciones tributarias. Ediciones de Palma. Buenos Aires. 1999.
  - Pérez, Jesús González. La dignidad de las personas. Cívitas, Madrid. 1986.
  - Puig Peña, Federico. Derecho penal Volumen II. Editorial Nauta, Barcelona, España 1959.
  - Queralt, Juan Martín. Curso de derecho financiero y tributario. 10ª. Edición. Editorial Tecnos, S.A. 1999.
  - Ramón García, Alberto. Non bis in ídem. Cedecs, Barcelona. 1995.
  - Rodríguez Lobato Raúl. Derecho fiscal. Segunda edición. Industria Editorial Mexicana, México D.F.
  - Rodríguez Ramos, Luis. Los fraudes del IVA, hacia un derecho penal económico europeo. Universidad Autónoma de Madrid.
  - Santamaría Pastor, Juan Alfonso. Principios del derecho administrativo sancionador Centro de Estudio Ramón Areces. Colección Ceura. Madrid. 2000.
  - Santofimio Gamboa, Jaime Orlando *Tratado de derecho administrativo*. 3ª. Edición. Bogotá. 2003.
  - Torrealba Navas, Adrián Sujetos de la obligación tributaria.

- Vargas López, Karen. Principios del procedimiento administrativo sancionados Abogada, Área de Asesoría de la Subgerencia Jurídica de la Caja Costarricense de Seguro Social.
- Vela Treviño, Sergio. Teoría del delito. Editorial Trillas, México, 1985.
- Villegas, H Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, Sexta Edición 1997.

## **Legales**

- Constitución Política de la República de Guatemala.
- Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.
- Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

## **Diccionarios:**

- Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. 26ª edición. Argentina. Editorial Heliasta, 1999.
- Diccionario Jurídico Espasa. Lex. Editorial Espasa Calpe, S.A. España, 1999.

## **Electrónicas**

- Camanera, Carlos Alejandro, monografías del ilícito tributario. <http://www.monografias.com/trabajos69/delitos-tributarios/delitos-tributarios.shtml>. Huamán Castellares, Daniel Osarim. Non bis in idem-sobre la persecución y sanción múltiples en las relaciones entre el derecho penal y el

derecho administrativo sancionador. Enfoque de análisis, [www.enfoquedeanalisis.blogspot.com](http://www.enfoquedeanalisis.blogspot.com).

- Ruiz Cernades. Daniel. El principio non bis in idem en el derecho administrativo sancionador y el derecho penal. Publicación de la revista Derecho y Cambio Social. [www.derechovcambiosocial.com/revistaQ09](http://www.derechovcambiosocial.com/revistaQ09).

### **Otras**

- Amparo en revisión expediente número 849/78. Osear Fernández Garza. Sentencia de fecha 14 de noviembre de 1978. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Gamba Va lega, César. La prohibición de aplicar más de una sanción por un mismo acto ilícito en el ámbito tributario. Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, año 2007.

### **Sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo**

- Expediente número 01144-2011-00006, sentencia de fecha 22 de febrero de 2011.
- Expediente número 01144-2013-00146, sentencia de fecha 3 de enero de 2014.

### **Sentencias de la Corte de Constitucionalidad**

- Expediente número 167-1995, sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995.
- Expedientes acumulados 421, 453, 608 y 818-2002 y 1806-2003, sentencia de fecha 24 de febrero de 2004.
- Expediente número 2137-2008, sentencia de fecha 3 de diciembre de 2008.
- Expediente número 1805-2008, sentencia de fecha 6 de marzo de 2009.

- Expediente número 4444-2008, sentencia de fecha 3 de julio de 2009.
- Expedientes acumulados 1536-2009 y 1539-2009, sentencia de fecha 15 de julio de 2009.
- Expediente número 3059-2009, sentencia de fecha 8 de abril de 2010
- Expediente número 2735-2009, sentencia de fecha 18 de agosto de 2010
- Expediente número 3768-2011, sentencia de fecha 17 de mayo de 2012.
- Expediente número 896-2012, sentencia de fecha 20 de junio de 2012.
- Expediente número 4468-2011, sentencia de fecha 23 de octubre de 2012.
- Expediente número 2647-2012, sentencia de fecha 6 de diciembre de 2012.
- Expediente número 1298-2017, sentencia de fecha 19 de julio de 2017.