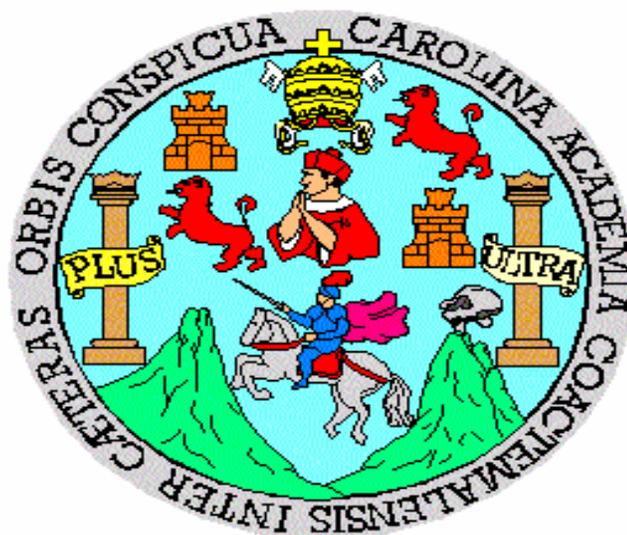


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**“EL ROL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO  
ASESOR DE LA EMPRESA PRIVADA EN EL PROCEDIMIENTO  
PREPARATORIO DEL PROCESO PENAL, POR LA COMISION DE  
DELITOS DEL ORDEN TRIBUTARIO”**



TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POR

**RODIMIRO LORENZO PEREZ**

PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE  
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

GUATEMALA, OCTUBRE 2005

**MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

Decano: Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera

Secretario: Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra

Vocal 1o.: Lic. Canton Lee Villela

Vocal 2o.: Lic. Albaro Joel Girón Barahona

Vocal 3o.: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso

Vocal 4o.: P.C. Mario Roberto Flores Hernández

Vocal 5o.: P.C. José Abraham González Lemus

**PROFESIONALES QUE PRACTICARON LOS EXAMENES DE  
AREAS PRACTICAS**

Matemática - Estadística: Lic. José Portillo Hernández

Auditoría: Lic. Luis Felipe Calderón Portocarrero

Contabilidad: Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero

***JURADO QUE PRACTICO EXAMEN PRIVADO DE TESIS***

Presidente: Lic. Oscar Ricardo de la Rosa

Examinador: Lic. Cesar Augusto Villela Pérez

Examinador: Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales

LICENCIADO JORGE LUIS RÍOS VILLATORO  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
COLEGIADO 6706

---

Guatemala, 29 de abril de 2005

Licenciado:

**Eduardo Antonio Velásquez Carrera**  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor Decano:

De conformidad con oficio DIC.AUD.65-2005, de fecha 22 de febrero de 2005, emitido por esa Decanatura, fui designado como asesor de tesis del señor: **RODIMIRO LORENZO PEREZ.**

El señor Rodimiro Lorenzo Pérez, elaboró como trabajo de tesis un estudio sobre **"El rol del Contador Público y Auditor como Asesor de la Empresa Privada, en el Procedimiento Preparatorio del Proceso Penal, por la Comisión de Delitos del Orden Tributario"**, el cual constituye un valioso aporte para la profesión, en virtud que su contenido enmarca el proceso penal en nuestro medio por la comisión de ilícitos del orden tributario, abarcando todos aquellos aspectos a considerar en el papel preponderante y protagónico del Contador Público y Auditor en dicho proceso.

Es mi opinión que el trabajo de tesis "El Rol del Contador Público y Auditor como Asesor de la Empresa Privada, en el Procedimiento Preparatorio del Proceso Penal, por la Comisión de Delitos del Orden Tributario", conlleva un cúmulo de conocimientos y experiencias vertidas, que contribuyen en gran medida al acervo que todo profesional de las Ciencias Económicas debe poseer, al estar inmiscuido en los riesgos inherentes de una empresa con respecto a sus derechos y obligaciones tributarias.

En consecuencia, me permito recomendar que la presente tesis sea aceptada para su discusión en el Examen Privado de Tesis, previo a conferirle el título profesional de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**



Lic. Jorge Luis Ríos Villatoro  
Colegiado 6706

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

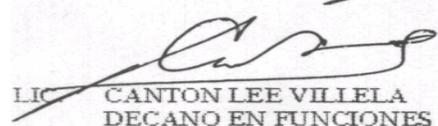
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS.  
GUATEMALA, VEINTIUNO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL CINCO.

Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.1, Subinciso 4.1.1 del Acta 25-2005 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 6 de septiembre de 2005, se conoció el Acta AUDITORIA 105-2005 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 18 de agosto de 2005 y el trabajo de Tesis denominado: "EL ROL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR DE LA EMPRESA PRIVADA EN EL PROCEDIMIENTO PREPARATORIO DEL PROCESO PENAL, POR LA COMISIÓN DE DELITOS DEL ORDEN TRIBUTARIO", que para su graduación profesional presentó el estudiante RODIMIRO LORENZO PÉREZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

*"ID Y ENSEÑAD A TODOS"*

  
LIC. OSCAR ROLANDO ZETINA GUERRA  
SECRETARIO

  
LIC. CANTON LEE VILLELA  
DECANO EN FUNCIONES

Srmp.

  
CANTON LEE VILLELA  
REVERENDOS DOCUMENTOS





## **DEDICATORIA**

*A **Jehová Dios**; ser supremo que ha permitido mi existencia y la posibilidad de alcanzar una meta mas en mi vida.*

*Al **Pueblo de Guatemala**, porque con sus contribuciones coadyuva a que la gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala cumpla con sus fines.*

Con todo mi amor a mi madre **Maria Francisca Pérez Alvarado** y a mis hijas **Dianne Sofía y Maria Jimena**, por ser fuente de mi inspiración.

En especial a **Sara, Jennifer y Edgar**, por sus muestras de cariño hacia mi persona.

A mis hermanos **José Antonio, Ernesto, Dora Lidia y Julio Cesar** por su incondicional apoyo.

A mi padre **Gregorio Lorenzo** y a todos mis amigos, por su especial aprecio y motivación.

Y a usted apreciable lector.

**Introducción****CAPITULO I****EL COMERCIANTE INDIVIDUAL Y TEORIA SOBRE LA TRIBUTACIÓN.**

1.1 EL COMERCIANTE INDIVIDUAL	1
1.1.1 Concepto.	1
1.1.1.1 Sector Industria.	2
1.1.1.2 Sector servicios.	2
1.1.1.3 Sector Agrícola.	3
1.1.2 Capacidad del comerciante.	3
1.1.3 Prohibiciones para ejercer el comercio.	4
1.1.4 Obligaciones profesionales del comerciante:	4
1.1.4.1 Obligaciones Mercantiles.	4
1.1.4.2 Obligaciones Tributarias.	5
1.1.4.3 Otras.	7
1.1.5 Derechos del comerciante.	7
1.2 DOCTRINA GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN	7
1.2.1 Origen de tributos.	7
1.2.2 Definición de tributos.	8
1.2.3 Características de los tributos.	9
1.2.4 Clasificación de los tributos.	9
1.2.5 Poder tributario del estado.	11

	<b>INDICE</b>	Página
1.2.6	Relación jurídica tributaria.	11

## **CAPITULO II**

### **LOS DELITOS TRIBUTARIOS**

2.1	Antecedentes en Guatemala.	13
2.2	Defraudación Tributaria.	15
2.3	Casos Especiales de Defraudación Tributaria.	20
2.4	Apropiación Indevida de Tributos.	28
2.5	Resistencia a la Acción Fiscalizadora.	31
2.6	Delitos Conexos.	33

## **CAPITULO III**

### **ASPECTOS GENERALES DEL PROCESO PENAL, POR LA COMISIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS QUE DEBE CONOCER EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR.**

3.1	Concepto	37
3.2	Garantías constitucionales y principios del sistema procesal que debe considerar el Contador Público y Auditor en la defensa de los contribuyentes sindicados de delito:	38
3.2.1	Garantías constitucionales a observarse en los procesos penales.	38
3.2.2	Principios del sistema procesal penal.	43
3.2.2.1	Juicio Previo y Debido Proceso	43
3.2.2.2	Principio de Oficialidad	44
3.2.2.3	Principio de la Verdad Real	44
3.2.2.4	Principio de la Independencia Judicial	44
3.2.2.5	Principio de la Imparcialidad Judicial	45
3.2.2.6	Principio de Inocencia	45

<b>INDICE</b>		Página
3.2.2.7	Principio de la Inviolabilidad de la Defensa	46
3.2.2.8	Principio de Non Bis In Idem	46
3.3	Sistemas procesales penales y principios, que debe conocer el Contador Público y Auditor.	47
3.3.1	Sistema Acusatorio	47
3.3.2	Sistema Inquisitivo	48
3.3.3	Sistema Mixto	48
3.3.4	Principios de los sistemas o fases procesales	49
3.3.4.1	Oficialidad	49
3.3.4.2	Contradicción	49
3.3.4.3	Oralidad	50
3.3.4.4	Concentración	50
3.3.4.5	Inmediación	51
3.3.4.6	Publicidad	51
3.3.4.7	Sana critica razonada	51
3.3.4.8	Doble instancia	52
3.3.4.9	Cosa Juzgada	53
3.4	Etapas o fases procesales penales del Procedimiento Común, que debe conocer el Contador Público y Auditor en la defensa fiscal de contribuyentes sindicados de delitos tributarios.	54
3.4.1	Procedimiento Preparatorio.	54
3.4.2	Procedimiento Intermedio.	55
3.4.3	Fase del Juicio Oral y Público	56
3.4.4	Fase de Ejecución de la Sentencia.	59
3.5	Características de los procesos jurisdiccionales relacionados con los delitos tributarios	59
3.5.1	Características	59
3.5.2	Autoría y Participación en estos procesos	61
3.5.3	Competencia	62
3.6	Iniciación, instrucción y terminación de la acción penal en materia tributaria, facetas que debe conocer el Contador Público y Auditor para diligenciar la preparación de la defensa fiscal.	63
3.6.1	Denuncia.	63
3.6.2	Investigación del Ministerio Público.	65
3.6.3	Impedimentos de la Acción Penal.	65
3.6.4	Medidas de Desjudicialización.	66

## INDICE

Página

3.7	Medios de impugnación procedentes en el proceso penal, que debe conocer el Contador Público y Auditor.	69
3.7.1	Recurso de Reposición	69
3.7.2	Recurso de Apelación	70
3.7.3	Recurso de Apelación Especial	71
3.7.4	Recurso de Casación	72
3.7.5	Recurso de Revisión	73
3.8	Participación del Contador Público y Auditor en las distintas fases del proceso penal.	74
3.9	Ejercicio de la acción civil por daños y perjuicios derivados de posibles denuncias falsas.	75

## CAPITULO IV

### **DEFENSA FISCAL EN LA COMISIÓN DE DELITOS DEL ORDEN TRIBUTARIO, REALIZADA POR EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR. (CASO PRACTICO)**

4.1	Antecedentes del contribuyente sindicado de delito y actuaciones de la Administración Tributaria en la iniciación de la persecución penal.	79
4.1.1	Generalidades del Sindicado.	79
4.1.2	Actuaciones de la Administración Tributaria:	81
4.1.2.1	Auditoría Tributaria.	81
4.1.2.2	Acciones Judiciales	95
4.2	Diligencias realizadas por el Contador Público y Auditor para obtener elementos de análisis del caso.	103
4.2.1	Documento de compromiso para la defensa fiscal	104
4.2.2	Diligencias ante la Administración Tributaria	107
4.2.2.	Diligencias en el Organismo Judicial	107
4.2.3.	Diligencias ante el Ministerio Público	108
4.3	Estudio y análisis del caso.	109

<b>INDICE</b>	<b>Página</b>
4.3.1 Hecho Constitutivo de Delito	110
4.3.2 Confirmación del hecho señalado como constitutivo de delito por parte del Contador Público y Auditor.	111
4.3.2.1 Confirmaciones e Investigaciones.	112
4.3.2.2 Papeles de Trabajo	115
4.3.2.3 Informe sobre confirmación de los hechos señalados como constitutivos de delito	123
4.3.2.4 Memorial de proposición de medios de investigación.	131
4.3.3 Actuaciones realizadas por el Ministerio Público.	136
4.3.3.1 Evaluación de Medios de Descargo Presentados.	136
4.3.3.2 Diligencias de Investigación Realizadas	137
4.3.3.3 Desistimiento de la Denuncia.	138
4.4 Emisión de la Resolución donde se declara el Desistimiento de la Persecución Penal.	139
4.5 Resultados (Comprobación de la Hipótesis)	140
CONCLUSIONES	143
RECOMENDACIONES	147
BIBLIOGRAFIA	150
ANEXOS:	
- Glosario de términos	
- Flujograma del Proceso Penal Tributario Guatemalteco (Procedimiento Común).	
- Cuadro Sinóptico de las actuaciones de la Administración Tributaria.	

## **INTRODUCCIÓN**

El Rol del Contador Público y Auditor como Asesor de la Empresa Privada en el Procedimiento Preparatorio del Proceso Penal, por la Comisión de Delitos del Orden Tributario, es un tema que surgió como producto de la experiencia obtenida directamente en la práctica, al formar parte del equipo de la Administración Tributaria encargado de iniciar la persecución penal en contra de los contribuyentes respecto de los cuales existían indicios razonables de la comisión de un delito o falta, contemplados como tal en la legislación penal tributaria guatemalteca. En ese sentido, si de las investigaciones realizadas en una auditoría tributaria u otros procedimientos de recaudación o fiscalización, se determinaban hechos que revestían características de delito, entonces al tenor de los artículos 70 y 90 del Código Tributario, se procedía a iniciar el proceso penal mediante la presentación de la denuncia ante la autoridad judicial competente y a darle seguimiento al proceso hasta obtener una sentencia condenatoria o absolutoria, presentando oportunamente en cada momento procesal, los recursos, memoriales y otros autos necesarios de acuerdo con las circunstancias. Ello obligaba a tener contacto directo con el Juez contralor de la investigación, los Auxiliares Fiscales del Ministerio Público, los representantes de la Procuraduría General de la Nación, representante legal del Estado (Actor Civil dentro del proceso) y los sindicatos con sus defensores.

No obstante la **encomiable** labor que realizan las partes procesales dentro del Proceso Penal Tributario guatemalteco, pudo observarse relativo desconocimiento, tanto de los elementos, como de la naturaleza intrínseca de los **hechos fácticos constitutivos de delitos tributarios** por parte de algunos auxiliares fiscales del Ministerio Público, representantes de la Procuraduría General de la Nación, Jueces y mandatarios de la propia Administración Tributaria, personas que en la mayoría de casos son Abogados. Esta

circunstancia es **comprensible y razonable**, toda vez que los profesionales del Derecho, no cuentan dentro de su formación académica con conocimientos especializados relacionados con el tratamiento operacional, legal, contable y financiero de las obligaciones tributarias de los contribuyentes (salvo cuando también son Contadores Públicos y Auditores o adquieren especialidad tributaria). Esta circunstancia permite que la determinación de la verdad dentro de un proceso penal tributario se vea un tanto afectada, porque la materia tributaria es un área especializada que obliga a la formación de procesos especiales que, para conveniencia de la administración de la justicia, no pueden estar a cargo de personas de cultura jurídica general, toda vez que se corre el riesgo de obtenerse sentencias o autos injustos.

En ese orden de ideas, surgió la necesidad de realizar una investigación sobre el rol que debe desempeñar el Contador Público y Auditor como profesional idóneo conocedor de las materias tributaria, financiera y contable, dentro del proceso penal tributario, considerando que conforme a la doctrina y la legislación procesal penal guatemalteca, el proceso penal persigue el establecimiento de la verdad real para determinar la existencia de un hecho punible y de individualizar al o los partícipes. Extremo que requiere, sobre todo, de un sólido conocimiento sobre la determinación de las obligaciones tributarias, los hechos generadores de los impuestos y las leyes tributarias específicas.

De esa cuenta, el presente trabajo está estructurado en cuatro capítulos. El primero se circunscribe con exclusividad al comerciante individual y a la doctrina general de la tributación, como preámbulo al caso práctico en donde se considera a una persona individual sindicada de la comisión de delitos del orden tributario. Por tal razón, se conceptúa y hace una clasificación del comerciante individual desde el punto de vista del sector de la economía que representa y cómo se clasifican sus obligaciones; asimismo, como introducción a los aspectos

tributarios de forma general se definen algunos conceptos y categorías de la doctrina tributaria.

Como prólogo a la materia penal tributaria, el segundo capítulo contiene la conceptualización de los delitos tributarios contemplados en la legislación penal guatemalteca, para que el lector cuente con claros conocimientos sobre los distintos hechos tipificados como delitos en las hipótesis contenidas en cada artículo del código penal; al mismo tiempo que se hace una breve descripción de delitos “conexos” (algunos delitos del orden común), cometidos en la mayoría de casos, necesariamente para la concretización de los delitos del orden tributario, verbigracia: falsedad material e ideológica, perjurio, etc..

El capítulo tercero se relaciona con el Proceso Penal Tributario, en donde se le define y se describe el marco constitucional; así como sus principios y garantías, los sistemas o fases procesales y los procesos jurisdiccionales relacionados con la materia tributaria sin olvidar las etapas procesales del procedimiento común, como el procedimiento preparatorio, el intermedio, la fase del juicio oral y público, la sentencia, su ejecución e impugnación. También se hace referencia a la denuncia, la correspondiente investigación a cargo del Ministerio Público, los impedimentos de la acción penal, las medidas de desjudicialización y los medios de impugnación. De manera general se comenta sobre la participación del Contador Público y Auditor en las distintas fases procesales penales y sobre la deducción de responsabilidades civiles y penales derivadas de denuncias falsas.

El cuarto capítulo se refiere al caso práctico, el cual está basado en un acontecimiento de la vida real, en donde al contribuyente sindicado se le imputan los delitos de Defraudación Tributaria, Caso Especial de Defraudación Tributaria y algunos delitos conexos; para el efecto, por ser información confidencial, se cambiaron los datos del sindicado, el monto presumiblemente

defraudado y la naturaleza de los bienes materiales que formaron parte en la presumible comisión del delito. Dentro de este capítulo se hace referencia a los términos en que se formalizó la contratación de los servicios de defensa fiscal prestados por el Contador Público y Auditor, mediante la inclusión de la carta de entendimiento entre las partes. Se describen ilustrativamente las actuaciones administrativas y judiciales realizadas por la Administración Tributaria, así como, los procedimientos y diligencias realizadas por el Contador Público y Auditor en el estudio y análisis de los elementos constitutivos del delito y las aportaciones o recomendaciones rendidas al sindicado por medio del informe de confirmación de hechos, lo cual fue fundamental en la obtención del desistimiento de la denuncia en el procedimiento preparatorio, por haberse demostrado que el hecho denunciado por la Administración Tributaria no le era atribuible al sindicado y porque se aportaron las pruebas suficientes y competentes que desvirtuaban el señalamiento en su contra.

Finalmente, se describen las conclusiones obtenidas en el trabajo de investigación y las recomendaciones pertinentes, con el objeto de que tanto en la defensa de la empresa privada, como en la investigación y aplicación de la justicia, se tome en cuenta la participación y asesoría directa del Contador Público y Auditor como profesional idóneo conocedor de la materia tributaria, en la determinación de la verdad real que se persigue en los procesos penales instruidos por la comisión de delitos del orden tributario.

# CAPÍTULO I

## EL COMERCIANTE INDIVIDUAL Y TEORIA SOBRE LA TRIBUTACIÓN.

### 1.1 EL COMERCIANTE INDIVIDUAL:

#### 1.1.1 Concepto:

De forma general, puede decirse que el comerciante individual es la persona natural que ejerce actividades mercantiles, en nombre propio y con la finalidad de lucrar, haciendo de dichas actividades su profesión habitual o rutinaria.

La legislación mercantil guatemalteca (Artículo 2, Código de Comercio), al definir a los comerciantes, lo hace así:

“Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente:

- 1º. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
- 2º. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
- 3º. La banca, seguros y fianzas.
- 4º. Los auxiliares de las anteriores.” **(26:1)**

Esta definición legal de los comerciantes, obviamente incluye a los comerciantes individuales y sociales. Sin embargo, de dicha definición puede colegirse que el comerciante individual, es la persona natural que en nombre propio y con fines de lucro, ejerce actos de comercio dirigidos a la industria, a la prestación de servicios y a la intermediación en la circulación de bienes y prestación de servicios, haciendo de ellos su profesión habitual.

Clasificación según la actividad económica:

Dependiendo del sector económico donde el **comerciante individual** realice sus actividades mercantiles, así puede ubicarse, de tal forma que surge la clasificación siguiente:

#### **1.1.1.1 Sector Industria**

El comerciante individual Industrial, es la persona natural que ejerce actividades mercantiles dentro del sector de la industria, las cuales están dirigidas a la producción o transformación de materias primas orgánicas e inorgánicas para la elaboración de bienes.

No obstante, resulta importante considerar que la legislación mercantil guatemalteca, establece que no son comerciantes los artesanos que sólo trabajan por encargo o que no tengan almacén o tienda para el expendio de sus productos.

#### **1.1.1.2 Sector Servicios**

El comerciante individual que presta servicios, es la persona natural

que ejerce su actividad profesional dentro del sector servicios, es decir, que no transforma materia prima, si no más bien, sus ingresos se circunscriben a la prestación de servicios personales, verbigracia: limpieza, transporte, etc.

Dentro del sector servicios se ubican las personas que ejercen una profesión liberal, sin embargo, la legislación mercantil guatemalteca, los considera como no comerciantes.

### **1.1.1.3 Sector Agrícola**

Doctrinariamente, este tipo de comerciante individual es la persona natural que desarrolla sus actividades mercantiles dentro del sector económico de la agricultura, explotando e intercambiando los frutos de diversas especies vegetales y animales, con al ánimo de lucrar.

Sin embargo, resulta necesario tomar en cuenta que la legislación guatemalteca establece que no son comerciantes quienes desarrollan actividades agrícolas, pecuarias o similares, en cuanto se refiere al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa y los artesanos que sólo trabajan por encargo o que no tengan almacén o tienda para el expendido de sus productos.

### **1.1.2 Capacidad del Comerciante Individual.**

La capacidad del comerciante individual se refiere a que debe tener aptitud legal de actuar y obligarse, es decir, que como empresario debe ser hábil para contratar y obligarse.

El Código de Comercio establece que tienen capacidad para ser comerciantes las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código Civil, son hábiles para contratar y obligarse (Artículo 6). En ese sentido, la capacidad de ejercicio de los derechos civiles se adquiere por la mayoría de edad, la cual se obtiene al cumplir los dieciocho años (Artículo 8, Código Civil).

### **1.1.3 Prohibiciones Para Ejercer el Comercio**

La legislación mercantil guatemalteca limita a los incapaces o interdictos (Artículo 7 del Código de Comercio), es decir que no tienen aptitud para ejercer derechos y contraer obligaciones. Asimismo, los declarados en quiebra, no pueden ejercer el comercio y tampoco pueden constituir sociedades mercantiles, en tanto no hayan sido rehabilitados (Artículo 21 del Código de Comercio).

### **1.1.4 Obligaciones Profesionales del Comerciante Individual.**

La legislación mercantil guatemalteca establece varias de las obligaciones profesionales del comerciante individual, las cuales se pueden clasificar de la forma siguiente:

#### **1.1.4.1 Obligaciones Mercantiles.**

- a) Inscribirse en el Registro Mercantil, requisito que debe cumplirse cuando se cuente con un capital de dos mil quetzales o más (Artículo 334, Código de Comercio).
  
- b) No ejercer la Competencia Desleal, es decir, que la actuación del

comerciante individual debe basarse en los principios filosóficos del Derecho Mercantil de verdad sabida y buena fe guardada, de tal forma que se protejan las rectas y honorables intenciones y deseos de los contratantes (Artículo 669, Código de Comercio).

- c) No practicar el Monopolio, esto quiere decir, que el comerciante individual tiene la obligación de contratar con cualquiera que solicite sus productos o servicios, ante lo cual deben observar igualdad de trato entre las diversas categorías de consumidores (Artículo 361, Código de Comercio).
- d) Llevar contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el método de partida doble y observando principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando tengan un activo total que exceda de veinticinco mil quetzales. Asimismo, la contabilidad debe llevarse con veracidad y claridad, en orden cronológico, sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras, ni tachaduras (Artículos 368 y 373, Código de Comercio).
- e) Conservar en forma ordenada y organizada, durante no menos de cinco años, los documentos de su empresa (Artículo 382, Código de Comercio).
- f) Mantener en lugar visible de su establecimiento comercial, la patente de comercio (Artículo 344, Código de Comercio).

#### **1.1.4.2 Obligaciones Tributarias.**

Estas obligaciones se refieren al pago de tributos por el desarrollo de

las actividades mercantiles que dan origen a hechos generadores de impuestos y pueden clasificarse en dos tipos a saber: las **sustantivas o materiales y las formales**. Las primeras, consisten en un dar o entregar una cantidad de dinero a la Administración Tributaria en virtud de haberse causado o determinado un tributo. Las segundas, están concebidas para hacer eficaz las obligaciones sustantivas y cuyo objeto puede ser: un hacer, un no hacer y un tolerar.

Las obligaciones sustantivas o materiales se refieren a las prestaciones comúnmente en dinero que los sujetos pasivos (contribuyentes) están obligados a pagar a la Administración Tributaria al determinar su obligación, es decir un dar. Como ejemplo se pueden citar: pago del Impuesto Sobre la Renta, pago del Impuesto al Valor Agregado, pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, etc.

Respecto a las obligaciones formales podemos citar, entre otras, las siguientes: **a)** Inscribirse ante la Administración Tributaria (un hacer); **b)** Dar avisos sobre los cambios de los datos de inscripción; **c)** No omitir, ni alterar el número de identificación tributaria (NIT) exigido en documentos que se presenten ante la Administración Tributaria (un no hacer); **d)** Exigir la documentación legal correspondiente al adquirir bienes y servicios; **e)** Llevar al día los libros y registros contables que exigen las leyes mercantiles y tributarias; **f)** Llevar y mantener los libros y registros contables en la forma y lugar que establecen las leyes mercantiles y las tributarias; **g)** Emitir documentos que cumplan con los requisitos legales correspondientes; **h)** Presentar declaraciones dentro del plazo legal respectivo; e **i)** Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando así sea requerido (un

tolerar).

#### **1.1.4.3 Otras**

Independientemente de las obligaciones mercantiles y tributarias, existen otros tipos de obligaciones que el comerciante individual debe cumplir y generalmente están en función de la actividad económica que desarrollan, para lo cual deben obtener las autorizaciones de las autoridades correspondientes; verbigracia: Los comerciantes individuales que sean propietarios de empresas controladoras de plagas domésticas, deben obtener licencia sanitaria ante el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. (Acuerdo Ministerial SP-M-031-2003).

#### **1.1.5 Derechos del comerciante:**

Entre los derechos de los comerciantes individuales, se pueden citar los siguientes: **a)** Ser el titular de su empresa, en consecuencia, puede organizarla y dirigirla; **b)** Disponer de los signos distintivos de su empresa (nombres, marcas, avisos y patentes de invención); **c)** Cesar en su actividad mercantil cuando no produzca ganancias; **d)** Inscribirse en Cámaras o Asociaciones Gremiales; y **e)** Ejercer su derecho de defensa ante cualquier señalamiento o acusación.

## **1.2 DOCTRINA GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN**

### **1.2.1 Origen de los Tributos**

El origen de los tributos se remonta a la época de los reinados, en donde

los Reyes con la finalidad de acrecentar su patrimonio, y en algunas ocasiones el de sus súbditos, constantemente se mantenían en guerras, ya que el resultado de la victoria era la apropiación de los bienes y riquezas del derrotado. Sin embargo, como en oportunidades las guerras se prologaban demasiado, las finanzas del Rey se veían mermadas, en consecuencia, surgió la necesidad de solicitar a los principales nobles su contribución para el mantenimiento del reino y de sus ejércitos; posteriormente, con el crecimiento apresurado de las necesidades (costos) de las guerras, fue necesario solicitar la cooperación hasta de los propios súbditos. **(5:73)**

Derivado de las guerras, los reyes impusieron su poder a los nobles y súbditos, así como, a sus vencidos o conquistados, creando impuestos en forma obligatoria para el sostenimiento de sus ejércitos, ampliándose así, la base de contribuyentes. **(5:73)**

En resumen, puede decirse que el origen de los tributos se dio por el interés de los reyes y nobles en la adquisición de nuevas riquezas, situación que requería la utilización de considerables recursos económicos para el mantenimiento de grandes ejércitos, lo que hizo necesaria la solicitud de contribución en forma obligatoria, tanto para los súbditos, como para los vencidos en guerra.

### **1.2.2 Definición de Tributo:**

El término o vocablo tributar, lo define el Diccionario de la Real Academia Española de la forma siguiente:

“Entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al

Estado para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad de dinero o en especie". (10:2024)

Por otra parte, el Código Tributario guatemalteco define a los tributos como 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. (Artículo 9, del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala).

Concretizando, puede decirse que los tributos constituyen la fuente más importante de los ingresos que los estados modernos utilizan para conseguir los recursos económicos que les permita cumplir con sus fines, los cuales son exigidos en virtud de una ley y deben corresponder a una capacidad de pago de quienes contribuyen.

### **1.2.3 Características de los Tributos**

Al hacer un análisis de los elementos que conforman la definición de los tributos, se pueden identificar las características siguientes:

- a) Constituyen prestaciones comúnmente en dinero.
- b) Son exigibles por el Estado derivado de su poder de imperio.
- c) Deben corresponder a una capacidad contributiva.
- d) Se exigen en virtud de una ley.
- e) Su destino es para que el Estado cumpla con sus fines.
- f) Son de carácter público.

### **1.2.4 Clasificación de los Tributos**

La doctrina clasifica a los tributos en: Impuestos, Tasas y Contribuciones

Especiales.

Sin embargo, el Código Tributario guatemalteco clasifica a los tributos en: Impuestos, Arbitrios, Contribuciones Especiales y Contribuciones por Mejoras. (Artículo 10, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas).

El impuesto es la prestación de carácter obligatorio, comúnmente en dinero que establece el Estado de conformidad con la ley, a cargo de personas individuales o jurídicas que realizan hechos generadores, para cubrir el gasto público y sin que haya para dichas personas una contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

Los impuestos a su vez, se clasifican en Directos e Indirectos. Doctrinariamente puede decirse que los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas, verbigracia, el Impuesto Sobre la Renta; y los indirectos son los que sí se pueden trasladar afectando al consumidor final, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes lo recupera, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado.

Las tasas son los ingresos monetarios recibidos por el Estado o una institución pública, en retribución de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo que beneficia a la sociedad en general. Ejemplo: Tasa por servicio de energía eléctrica.

Las contribuciones especiales son prestaciones que particulares pagan en

forma obligatoria al Estado, como retribución a los gastos derivados de la realización de una obra o un servicio de interés general y que beneficia en forma específica.

### **1.2.5 Poder Tributario del Estado**

El poder tributario es la capacidad legal que tiene el Estado, de crear en forma unilateral, tributos para obtener coercitivamente prestaciones pecuniarias de los contribuyentes, así como, de requerir el cumplimiento de deberes formales necesarios para la recaudación, fiscalización y administración de los recursos tributarios. **(5:80)**

En otras palabras, el poder tributario del Estado es la facultad jurídica que éste tiene para establecer las contribuciones, forzar su cumplimiento, recaudarlas y destinarlas a sufragar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado, el cual es ejercido por medio del poder legislativo en cuanto decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios, y contribuciones especiales; tal y como lo contempla la Constitución Política de la República de Guatemala cuando regula el principio de legalidad en su artículo número 239. En lo relativo a la aplicación de las leyes tributarias y proporcionar la infraestructura administrativa para su cumplimiento, es función del Poder Ejecutivo.

### **1.2.6 Relación Jurídica Tributaria**

Es la relación que representa un vínculo jurídico de derecho público entre dos personas, una acreedora que ejerce el poder tributario y tiene el derecho de exigir coercitivamente la prestación (sujeto activo) y otra deudora que tiene la obligación de efectuar la prestación de dar, de hacer,

de no hacer y de tolerar (sujeto pasivo o contribuyente). **(5:106)**

Margáin la define así: “La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”. **(25:112)**

## ***CAPÍTULO II***

### **DELITOS TRIBUTARIOS**

#### **2.1. Antecedentes en Guatemala.**

La figura de DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, fue regulada por el Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 6-91, “Código Tributario” (que entro en vigencia el 2 de octubre de 1991), el cual en su, Título III, Capítulo II, Parte Especial, Sección Primera, conceptualizó dicha figura y los hechos que constituían actos de defraudación, **sin tipificarlos expresamente como delitos**. Asimismo, se regularon las figuras de la Retención del Tributo y la Resistencia a la Acción Fiscalizadora, las cuales, al igual que la defraudación tributaria, tenían el carácter de infracciones típicamente administrativas.

Respecto a las sanciones, en los casos de defraudación tributaria y la retención de tributos, la sanción administrativa, era del cien por ciento del tributo omitido o determinado por la Administración Tributaria o del impuesto retenido. Para la infracción de la Resistencia a la Acción Fiscalizadora, se determinó una multa administrativa de cien a mil quetzales.

Derivado de la necesidad de sancionar penalmente a aquellas personas que defraudaban al Estado, no declarando o no enterando a la Administración Tributaria los tributos correspondientes y generando con esa actitud, condiciones de competencia desleal en contra de las personas que sí cumplían con sus obligaciones tributarias, en febrero de 1995, entraron en vigencia los Decretos números 67-94 y 68-94, los

cuales reformaron al Código Penal, Decreto número 17-73, definiendo como **delito** las figuras de **Apropiación Indevida y Defraudación Tributaria**. (Todos los Decretos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala).

El espíritu de esos Decretos era la creación de figuras delictivas que evitaran la evasión y la defraudación tributaria, sin embargo, se regularon extremadamente las figuras delictivas en materia tributaria, pues con el solo hecho de no presentar declaraciones o de no emitir facturas o emitirlas por un monto inferior al real, ya se incurría en delito, sancionado con prisión de dos a seis años y multa igual al monto del impuesto omitido. Asimismo, dentro del mismo cuerpo de los referidos Decretos, se trataron aspectos que debían ser regulados por el Código Procesal Penal (Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 51-92). Obviamente, esos Decretos fueron objeto de rechazo por parte de los contribuyentes, derivado de la extremada forma de tipificar los delitos tributarios.

En consecuencia, el Congreso de la República de Guatemala, con la necesidad de introducir reformas, a las leyes penales, sustantivas y procedimentales, a fin de estructurar un proceso penal más efectivo, así como, armonizar la legislación penal y procesal con las reformas que el Código Tributario estaba teniendo y lograr así, la congruencia del orden jurídico, emitió el Decreto número 103-96 (vigente a partir del 3 de enero de 1997) por medio del cual se introdujeron reformas al Código Penal, a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros y al Código Procesal Penal. Entre las reformas al Código Penal se regularon como delitos tributarios las figuras de: Defraudación Tributaria, Casos Especiales de Defraudación Tributaria, Apropiación Indevida de Tributos y

Resistencia a la Acción Fiscalizadora; habiéndose establecido, también, las faltas contra el orden jurídico tributario y derogando expresa y totalmente los decretos 67-94 y 68-94, mencionados con anterioridad.

Fue entonces, que a partir de la entrada en vigencia del referido Decreto 103-96, que Guatemala contó con un ordenamiento jurídico **relativamente** estable en materia penal tributaria, y no fue sino hasta la entrada en vigencia del Decreto 30-2001, siempre del Congreso de la República de Guatemala (1 de octubre de 2001), que los delitos tributarios relacionados con la defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia a la Acción fiscalizadora, tuvieron algunas reformas. Asimismo, fueron reformados algunos aspectos del Código Procesal Penal y de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros (Decreto 58-90).

## **2.2 Defraudación Tributaria**

El Diccionario de la Real Academia Española, define el término Defraudar de la forma siguiente:

“Privar a alguien, con abuso de confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho. **2.** Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.”. **(10:672)**

La anterior definición, contiene de forma general lo que debe entenderse como defraudación, sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico penal, la categoría específica de “defraudación tributaria”, está definida así:

**“Defraudación Tributaria.** Comete el delito de defraudación tributaria

quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.”. (Artículo 358 “A”, Código Penal y sus reformas). **(6:103)**

De la anterior transcripción surgen los elementos siguientes:

a) Quien actúe mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño;

Para entender los anteriores términos, seguidamente se transcriben tal y como los define el Diccionario de la Real Academia Española (según artículo 11, de la Ley del Organismo Judicial, Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 2-89):

**Simulación:** Representar una cosa, fingiendo lo que no es.

**Ocultación:** Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista. Callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad.

**Maniobra:** Cualquier operación material que se ejecuta con las manos. Artificio y manejo con que uno interviene en un negocio.

**Ardid:** Artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento.

En materia tributaria debe entenderse que quien representa una cosa irreal u oculta una verdadera, utilizando algún artificio hábilmente

diseñado para hacerlo, está encuadrando su actitud delictiva con uno de los elementos de la hipótesis penal tributaria, anteriormente transcrita; verbigracia:

- Simular eventos económicos irreales, tales como: costos y gastos, mediante la elaboración o utilización de documentación falsa o de dudosa procedencia;
- Simular ingresos inferiores a los reales para obtener algún beneficio establecido o aplicar a alguna figura beneficiosa (caso de los que se inscriben como pequeños contribuyentes en el régimen del Impuesto al Valor Agregado, sin cumplir con las condiciones establecidas en la ley);
- Simular operaciones de exportación mediante la falsificación de pólizas para declarar ingresos exentos del Impuesto al Valor Agregado, y así, no declarar el débito fiscal sobre ventas realmente hechas internamente.
- Ocultar o no declarar ingresos o hechos generadores, cuando se elaboran y presentan declaraciones, con el objeto de no pagar o pagar menos impuestos;
- Ocultar o no declarar ingresos, al no emitir facturas por ventas o servicios prestados (omisión de ingresos);
- Ocultar o no declarar ingresos, al emitir facturas por un monto menor al realmente vendido o al valor del servicio prestado.

- Maniobrar la información en declaraciones (juradas o no juradas) al momento de determinar la obligación tributaria, de tal forma que los libros exigidos por las leyes tributarias y los libros de contabilidad, no concuerdan con dichas declaraciones.
  - Ocultar o no declarar costos y gastos reales, para justificar o desvirtuar los ingresos declarados;
  - Realizar cualquier maniobra para falsificar declaraciones y pretender demostrar el pago de obligaciones tributarias;
  - Mediante engaño o ardid, registrar operaciones contables irreales o irregulares, con el objeto de demostrar una situación financiera que no se tiene o que no es;
  - Maniobrar la declaración de ingresos mediante la emisión de facturas después de haber hecho entrega real de los bienes o después de haber percibido la remuneración en el caso de prestación de servicios.
- b) Inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación o pago de la obligación tributaria;

Este otro elemento, se considera de importancia, pues al actuarse con ardid o con cualquier otra forma de engaño, obviamente se induce a que la Administración Tributaria incurra en error cuando el responsable determina y paga la obligación. Generalmente, esto surge por el exceso de confianza que la legislación proporciona a los contribuyentes al dejar bajo su responsabilidad la determinación, declaración y pago de sus obligaciones tributarias, y se prolifera aún

más, por la falta de mecanismos adecuados de control y la falta de fiscalización oportuna por parte de la Administración Tributaria.

- c) Causar o producir detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Quizá este sea el elemento más importante de la definición legal de la figura de Defraudación Tributaria, toda vez que, si de las actuaciones presumiblemente fraudulentas de los contribuyentes, no se causare detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, entonces no se cumpliría con el presupuesto consagrado en la norma penal tributaria, y como consecuencia, existiría la posibilidad de no estar ante un delito del orden tributario, sino más bien, un delito del orden común dependiendo de la naturaleza de los elementos que intervienen en esa posible actitud fraudulenta.

Por esa razón, resulta de singular importancia que al analizarse los posibles hechos fácticos constitutivos de delito, se tome muy en cuenta el perjuicio causado al Estado en la recaudación impositiva, para que dichos hechos encuadren dentro de la norma penal tributaria y no se incurra en error al tipificarse los delitos tributarios.

Obviamente, de existir algún hecho constitutivo de delito y tipificarse como defraudación tributaria, éste no debe de encuadrar dentro de los hechos específicos previstos por la legislación penal como casos especiales de defraudación tributaria.

El ordenamiento jurídico penal tributario guatemalteco establece que el responsable del delito de defraudación tributaria, debe ser sancionado

con prisión de uno a seis años, los cuales serán graduados por el Juez con relación a la gravedad del caso, asimismo, se impondrá una sanción pecuniaria en concepto de multa equivalente al impuesto omitido en el acto de defraudación. Ahora bien, si el delito fuere cometido por persona extranjera procede la pena de expulsión del territorio nacional, que debe ejecutarse **inmediatamente** después de cumplidas las relativas a la privación de libertad y la sanción pecuniaria. **(6:103)**

### **2.3 Casos Especiales de Defraudación Tributaria.**

No obstante que la categoría, “defraudación tributaria”, esta definida en forma genérica por la legislación penal guatemalteca, de tal modo que cualquier simulación, ocultación, maniobra o ardid realizada por parte del contribuyente para evadir dolosamente el pago de sus obligaciones tributarias encuadra en dicha definición, el Código Penal, en su artículo 358 “B”, regula diez casos especiales del delito de defraudación tributaria, los cuales se describen a continuación:

#### **Incorre en delito de Caso Especial de Defraudación Tributaria:**

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

Como ejemplo se puede citar al caso del Régimen de Admisión Temporal, establecido por el Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 29-89, “Ley de Fomento y Desarrollo de la

Actividad Exportadora de Maquila, el cual establece la suspensión temporal del pago de Derechos Arancelarios, Impuestos de Importación e Impuesto al Valor Agregado, sobre las mercancías destinadas a ser exportadas o reexportadas fuera del área centroamericana en el período de un año después de haber sufrido una transformación o ensamble. En ese sentido, si dichas mercancías son importadas al amparo de dicho régimen, para ser vendidas dentro del territorio nacional o centroamericano, es decir, sin cumplir con los fines establecidos en la referida ley, entonces dicha circunstancia se enmarca en lo establecido en la norma penal, y por lo tanto estaríamos ante un hecho constitutivo de delito, tipificado como caso especial de defraudación tributaria.

- b) Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o pago de tributos.

De acuerdo con el código penal, debe entenderse que se actúa en forma clandestina, cuando teniéndose o no, establecimiento abierto al público, se ejercen actividades comerciales y no se tenga patente de comercio; o bien, teniendo dicha patente, no se lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En este caso, el legislador definió expresamente el término clandestinidad, contemplando las premisas siguientes:

- Teniéndose o no, establecimiento abierto al público, se ejerzan actividades comerciales y no se tenga patente de comercio,

- O, teniéndose dicha patente, no se lleven los libros de contabilidad que exige el Código de Comercio y los de compras y ventas que exige la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es decir, que si se dan estos supuestos, según la ley se incurre en delito de caso especial de defraudación tributaria, sin embargo, debe tenerse especial cuidado, porque no en todos los casos en que se carezca de patente de comercio, se puede incurrir en delito, aunque se comercialicen mercaderías (situación que sucede en la economía informal), toda vez que el Código de Comercio, cuando regula quienes están obligados a inscribirse en el Registro Mercantil, indica que para el caso de los comerciantes individuales, éstos tiene la obligación de obtener patente (o inscribirse) cuando su **capital** (activo menos pasivo) es de dos mil quetzales o más. Similar circunstancia sucede, cuando un comerciante individual no está obligado a llevar contabilidad porque su activo total no excede de veinticinco mil quetzales, pero si tiene la obligación de contar con patente de comercio. En ese sentido, debe tenerse especial cuidado al momento de encuadrar hechos con este caso especial de defraudación tributaria regulado por el código penal, sobre todo con los pequeños comerciantes que se encuentran dentro del régimen de Tributación Simplificada que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La falta de patente de comercio y de los libros que exigen el código de comercio y la ley del impuesto al valor agregado, pudiera interpretarse como simples incumplimientos a disposiciones mercantiles y a deberes formales en materia tributaria, es decir, simples infracciones administrativas; sin embargo, no debe perderse de vista que, si un contribuyente no cumple con esos requisitos y está evadiendo el

control fiscal para no efectuar el pago de sus obligaciones tributarias, obviamente esta incurriendo en este caso especial de defraudación tributaria. Ante esta situación, la Administración Tributaria podría proceder a determinar de oficio sobre base presunta las obligaciones tributarias no satisfechas por determinado contribuyente, sobre todo por la falta de bases ciertas, sin embargo, de obtenerse documentos o controles informales no autorizados por autoridad competente, podrían ser considerados para la determinación del monto presumiblemente defraudado.

- c) Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.

Resulta importante indicar, que en cualquiera de estas circunstancias, para que el hecho pueda encuadrar como delito del orden tributario, debe existir un perjuicio a la recaudación impositiva que realiza la Administración Tributaria, porque ante la falta de este elemento esencial, probablemente se podría estar ante un delito no necesariamente tributario, es decir, del orden común.

- d) Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.

Obviamente, debe existir una actitud dolosa, cuyo objeto sea obtener un beneficio que, consecuentemente, cause detrimento o menoscabo a la recaudación impositiva y siempre y cuando, los hechos constitutivos de delito no encuadren en lo establecido por el Decreto

número 58-90, del Congreso de la República de Guatemala, “Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros”.

- e) Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.

El presupuesto contenido en esta norma penal tributaria, se refiere a documentos que son utilizados, sin que previamente se haya solicitado y obtenido su autorización ante la Administración Tributaria y que son empleados para documentar transacciones mercantiles que constituyen hechos generadores de impuestos, pero, por la falta de control al no estar autorizados, éstos no son considerados para la determinación de las obligaciones tributarias, causándose con este proceder, un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Es obvio, que esta figura delictiva debe darse con aquellos documentos que las leyes tributarias específicas exigen que previo a su utilización, deban ser autorizados por la Administración Tributaria, tales como: facturas por la venta de bienes o la prestación de servicios; notas de crédito para documentar devoluciones, anulaciones o descuentos; notas de débito para documentar aumentos de precio o recargos; constancias de exención; etc.

- f) Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.

Esta norma penal tributaria guarda estrecha relación con lo establecido por la ley mercantil que regula la contabilidad (Artículo

375, Decreto 2-70, Código de Comercio), en el sentido que existe prohibición de llevar más de una contabilidad para la misma empresa y en caso de existir, es causa de que ninguna de las contabilidades constituya prueba, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que haya lugar.

En tal virtud, si se determina más de una contabilidad que coincida o no con los datos reportados en declaraciones, dichas contabilidades no deben ser consideradas como prueba dentro del proceso penal tributario, por lo tanto, la Administración Tributaria puede determinar el monto defraudado de oficio sobre una base cierta o sobre una base presunta, toda vez que las contabilidades no tiene validez.

- g) Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.

Esta norma penal tributaria es clara al indicar que se incurre en delito cuando se falsifica en formulario u otro medio que compruebe el pago de **tributos**, los sellos o marcas de las entidades recaudadoras de impuestos; sin embargo, para la tipificación de este caso especial de defraudación tributaria, debe tenerse especial cuidado cuando un contribuyente presenta un formulario u otro documento, únicamente para cumplir con un deber formal y no para comprobar el pago de un tributo. En este caso, dicha circunstancia no encuadraría dentro de la norma, toda vez que no se pretende demostrar el pago de un tributo, sino más bien, el cumplimiento de un deber formal y evitar así, una

sanción pecuniaria.

- h) Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

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

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

Esta norma penal tributaria es singularmente específica para los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, y aplica cuando un contribuyente no declara o declara parcialmente el impuesto cargado a sus clientes (débito fiscal), pero, después de haber restado el crédito fiscal que absorbió en sus transacciones de compras. Es decir, que si un contribuyente en un período impositivo determina impuesto a pagar porque sus débitos son superiores a sus créditos y no lo declara, entonces incurre en este caso especial de defraudación tributaria; sin embargo, si la situación fuese al contrario, es decir, que sus créditos son superiores a sus débitos y dicha circunstancia no es declarada, entonces no se incurre en delito y se estaría ante un simple

incumplimiento de un deber formal por haberse omitido la presentación de la declaración correspondiente.

Este caso especial de defraudación tributaria desvirtúa la creencia relacionada con considerar al contribuyente del Impuesto al Valor Agregado como agente de percepción o retención y vino a reforzar el criterio técnico legalista que lo considera como contribuyente propiamente dicho, toda vez que determina su obligación tributaria en nombre propio y no está expresamente tipificado como agente de percepción o de retención en la propia ley del Impuesto al Valor Agregado, excepto cuando emite una factura especial y retiene los impuestos sobre la renta y al valor agregado.

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

Es decir que se incurre en el delito de caso especial de defraudación tributaria, cuando un contribuyente con el ánimo de fingir la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente o simula su existencia, para demostrar gastos irreales que incrementen su crédito fiscal dentro del régimen del Impuesto al Valor Agregado o bien, para declarar costos o gastos deducibles de su renta bruta que disminuyan la base imponible del Impuesto Sobre la Renta y pagar así menos impuesto, de tal forma que se cause

perjuicio a la recaudación impositiva que realiza la Administración Tributaria.

En igual forma, incurre en este delito el contribuyente que extiende facturas a otro contribuyente para que simule costos o gastos irreales, de tal forma que incidan negativamente en la determinación de las obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta.

El responsable de la comisión del algún delito de caso especial de defraudación tributaria, será sancionado con prisión de uno a seis años, los cuales serán graduados por el Juez con relación a la gravedad del caso, asimismo, se impondrá una multa equivalente al impuesto omitido. Por otra parte, si el delito fuere cometido por persona extranjera procede la pena de expulsión del territorio nacional, que debe ejecutarse **inmediatamente** después de cumplidas las relativas a la privación de libertad y la sanción pecuniaria.

#### **2.4 Apropiación Indevida de Tributos.**

La apropiación indebida es un delito consistente en la intención dolosa de retener como propia una cosa ajena recibida en depósito, comisión, administración u otro título que produzca obligación de entregar o devolver. Constituye una modalidad de la estafa y del abuso de confianza.  
**(21:62)**

Con los elementos de la definición transcrita con anterioridad, se puede definir a la Apropiación Indevida de Tributos como un delito del orden tributario, consistente en la actitud dolosa del agente de retención o de

percepción, de adueñarse de los tributos percibidos o retenidos de conformidad con la ley.

Nuestra legislación penal tributaria define este delito de la forma siguiente:

“Apropiación indebida de tributos. Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.”. (Artículo 358 “C”, del Código Penal, Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 17-73 y sus reformas).

Es decir, que el agente de retención o de percepción que **no enterare** los tributos retenidos o percibidos, dentro del plazo establecido por la ley tributaria específica, o contrato administrativo, para el caso de los agentes de percepción, incurrirá en el delito de apropiación indebida de tributos.

Como ejemplos se pueden citar los siguientes hechos:

- a) Si el agente de **retención** no enterare a las cajas fiscales las retenciones del Impuesto Sobre la Renta realizadas, dentro de los diez días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron los acreditamientos en cuenta o se realizaron los pagos de rentas, de conformidad con el artículo 63 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 26-92);
- b) Sí el agente de **percepción** (ejemplo: Institución Bancaria) no

depositare en la cuenta única de la Tesorería Nacional en el Banco de Guatemala, el importe recaudado o percibido dentro del plazo de acreditación determinado en el correspondiente Convenio de Servicios de Recaudación, de conformidad con el correspondiente Contrato de Servicio de Recaudación de la Administración Tributaria; salvo casos fortuitos o fuerza mayor, o acto de gobierno, que impida total o parcialmente cumplir con la obligación.

La legislación penal guatemalteca, establece las sanciones siguientes:

- El responsable de este delito, se le sancionará con prisión de uno a seis años que debe graduar el Juez con relación a la gravedad del caso, así cómo, multa equivalente al impuesto apropiado.
- En el caso de las personas jurídicas beneficiadas con la apropiación indebida, además de la sanción aplicable al responsable del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado y apercibimiento que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.
- En caso que el delito fuere cometido por persona extranjera, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, se le impondrá la pena de expulsión del territorio nacional, la cual se ejecutará inmediatamente de haber cumplido las relativas a privación de libertad y multa.

## **2.5 Resistencia a la Acción Fiscalizadora**

Este delito tributario se encuentra establecido dentro de la legislación

penal tributaria guatemalteca, de la forma siguiente:

“Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación; se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.” (Artículo 358 “D”, Código Penal, Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 17-73 y sus reformas). **(6:67)**

Este delito se consuma cuando el contribuyente o responsable impide la fiscalización y determinación de sus obligaciones tributarias o se negare a proporcionar a la Administración Tributaria y al Ministro Ejecutor, nombrado por Juez Competente (generalmente un Juez de lo Económico Coactivo), la documentación que le fuera requerida con anterioridad por la misma Administración Tributaria.

Sin embargo, debe tenerse especial cuidado cuando existe una situación especial que impida al contribuyente presentar alguna documentación, como por ejemplo: el robo, extravío o retención indebida por parte del contador o de tercero, porque en esos casos, no se estaría impidiendo la fiscalización y determinación de la obligación tributaria (porque podría hacerse de oficio sobre base presunta), ni se estaría negando a proporcionar documentación; si no mas bien, existe una imposibilidad de presentarla, extremo que no está regulado como resistencia a la acción

fiscalizadora en la norma penal respectiva. Obviamente esa imposibilidad debe demostrarse fehacientemente, mediante denuncia presentada ante la autoridad competente (Ejemplo: Ministerio Público).

Una vez promovida la providencia de urgencia (para la intervención de juez competente) y consumada la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, ésta procede a solicitar ante el Juez que intervino en el requerimiento de la documentación, que se certifique lo conducente a un Juez del orden penal, para iniciar así, la persecución penal por el delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Las sanciones previstas por la legislación penal guatemalteca, para este delito son las siguientes:

- El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años;
- Multa (sanción pecuniaria) equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, correspondiente a los períodos mensuales, trimestrales o anuales que se haya requerido la documentación para su revisión;
- En el caso de las personas jurídicas, además de la sanción aplicable a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido, si se determinare;
- Si se produce reincidencia se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente;

- Si el delito fuere cometido por persona extranjera, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, se le impondrá la pena de expulsión del territorio nacional, la cual se ejecutará inmediatamente de haber cumplido las relativas a privación de libertad y multa.

## 2.6 Delitos Conexos:

Estos tipos de delitos son aquellos que, mediante su comisión, se incurre en delitos del orden tributario; es decir, que para defraudar a la Administración Tributaria, éstos casi siempre se cometen paralelamente a la comisión de un delito tributario, existiendo por lo tanto, más de un delito dentro de un mismo hecho, lo que la doctrina jurídica denomina como concurso de ideal de delitos. Su fin primordial es defraudar al Estado mediante la evasión dolosa del pago de las obligaciones tributarias. Asimismo, puede darse el caso de que un solo responsable cometa dos o más delitos, dando origen a la figura del concurso real de delitos (ver artículos 69 y 70 del Código Penal).

Como ejemplo más común de un concurso de delitos en materia tributaria, se puede citar el caso del contribuyente que para pagar menos impuesto al Valor Agregado y Sobre la Renta, **simula costos y gastos** recurriendo para el efecto, a la falsificación de facturas, las cuales las registra en su libro de compras y servicios adquiridos y en los libros contables, declarándolas bajo juramento (en el caso del Impuesto Sobre la Renta) como costos y gastos reales. En ese sentido, se puede observar que al simularse un costo o gasto inexistente, se comete los delitos siguientes:

- a) Caso especial de defraudación tributaria; al simular adquisición de bienes o servicios con facturas falsificadas e incrementar fraudulentamente su crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.
- b) Defraudación tributaria; al simularse un costo o gasto con el cual se induce a error a la Administración Tributaria en la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta causando detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.
- c) Falsedad de documentos privados; al falsificar las facturas que soportan gastos ficticios.
- d) Estafa mediante informaciones contables; porque la contabilidad estaría reflejando hechos contrarios a la verdad y porque los libros contables y los que exigen las leyes tributarias específicas, son los que sirven de base para elaborar las declaraciones de impuestos.
- e) Perjurio; porque esos gastos ficticios o irreales son declarados como si fueran reales, bajo juramento de decir verdad en las declaraciones juradas y recibos de pagos trimestrales o anuales del Impuesto Sobre la Renta.

Entre los delitos conexos más comunes tenemos:

- **Falsedad Material:** El cual consiste en hacer en todo o en parte, un documento público falso, o alterar uno verdadero, de tal forma que con ese proceder se cause perjuicio.
- **Falsedad Ideológica:** Este delito se comete cuando con motivo de

otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, se insertare o se hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio.

- **Falsificación de Documentos Privados:** Delito que consiste en realizar falsificaciones relativas a falsedad material o ideológica, pero en documentos privados.
- **Uso de Documentos Falsificados:** Consiste en hacer uso de un documento falsificado, a sabiendas de su falsedad y sin haber intervenido en su falsificación.
- **Perjurio:** Este delito lo comete quien, ante autoridad competente, jurare decir verdad y faltare a ella con malicia.
- **Estafa Mediante Informaciones Contables.** Este delito lo cometen las personas que mediante informaciones contables, informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, dictámenes o comunicaciones al público, firman, certifican o consignan datos contrarios a la verdad o a la realidad, o fueren simulados, con el ánimo de defraudar al público o al Estado.
- **Cohecho pasivo:** Delito que comete el funcionario o empleado público, consistente en solicitar o recibir, por sí o por persona intermedia, dádiva o presente, o acepte ofrecimiento o promesa por realizar un acto relativo al ejercicio de su cargo o empleo, o por abstenerse de un acto que debiera practicar.

- **Cohecho activo:** Delito que cometen las personas que con dádivas, presentes, ofrecimientos o promesas, intentan cohechar a funcionarios o empleados públicos.

## ***CAPITULO III***

### **ASPECTOS GENERALES DEL PROCESO PENAL, POR LA COMISIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS, QUE DEBE CONOCER EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR.**

#### **3.1 Concepto**

El proceso penal tributario se conceptualiza como el conjunto de actos realizados por los Jueces, los Fiscales del Ministerio Público, los Defensores, los Imputados de la comisión de un delito del orden tributario, la Administración Tributaria como Querellante Adhesivo y la Procuraduría General de la Nación como actor civil (representante legal del Estado), con la finalidad de demostrar la existencia o inexistencia de hechos que encuadren en las hipótesis establecidas en las normas penales tributarias y establecer la cantidad, calidad y modalidad de las sanciones correspondientes, o bien, la clausura de la persecución penal iniciada por la supuesta comisión de un delito del orden tributario. **(13:192)**

En ese sentido, el proceso penal tributario es una relación jurídica entre personas, cuyos poderes, derechos, obligaciones y facultades, producen efectos jurídicos que deben superar la situación de incertidumbre planteada en la presunción de la comisión de un delito del orden tributario, para lo cual debe fijarse la solución legal prevista en el orden jurídico tributario. En consecuencia, el proceso penal tributario debe ser un sistema de procedimiento criminal que garantice los intereses de la sociedad, en la misma forma que asegure el derecho constitucional de libertad individual para generar seguridad en todos los ciudadanos de buena voluntad, debiendo al mismo tiempo, inspirar temor a todos los enemigos del orden jurídico tributario. **(13:192)**

La finalidad del proceso penal tributario es lograr el equilibrio entre la actividad administrativa de la Administración Tributaria en el cobro y fiscalización de los tributos y la debida protección de los particulares, en contra de la arbitrariedad de la administración pública, por lo tanto, dicho equilibrio no puede estar a cargo de tribunales comunes o civiles ni de jueces comunes o de cultura jurídica general.

### **3.2 Garantías constitucionales y principios del sistema procesal penal, que debe considerar el Contador Público y Auditor en la defensa de los contribuyentes sindicados de delito tributario.**

#### **3.2.1 Garantías constitucionales a observarse en el proceso penal.**

El sistema de justicia penal tributario guatemalteco se desenvuelve dentro de un limite determinado de garantías o principios fundamentales, establecidos por la Constitución Política de la República de Guatemala, la que consagra varios derechos inherentes a la persona, cuya observancia es de carácter coercitivo, para asegurar así, una justicia libre, humana, imparcial y con estricto apego a la dignidad humana. **(13:193)**

En ese sentido, el marco constitucional en que se desenvuelve el proceso penal tributario guatemalteco, responde a los derechos y garantías siguientes:

- Ninguna persona puede ser detenida o privada de su libertad, sino por causa de delito o falta y en virtud de orden librada con apego a la ley por autoridad judicial competente, con la excepción de flagrante delito o falta.

La estructura constitucional del proceso penal tributario guatemalteco se inicia con esta garantía, la cual persigue asegurar que toda detención debe darse bajo

la forma legal establecida.

- Es obligatorio notificar a toda persona detenida, en forma inmediata, verbal y escrita, sobre la causa que motiva su detención.

Esta acción de notificación de la causa de la detención, es otra protección constitucional dirigida en defensa de los derechos individuales de la persona humana, con el propósito de que esté enterada de los ilícitos penales que se le atribuyen.

- La persona detenida debe ser informada inmediatamente de sus derechos; especialmente, que puede proveerse de abogado defensor y que no podrá ser obligado a declarar sino es ante autoridad judicial competente; obviamente, estos derechos son para garantizar la objetividad del proceso penal tributario. En ese sentido, la persona detenida únicamente podrá ser interrogada por autoridad judicial competente y dentro de un plazo que no exceda de veinticuatro horas;
- Por faltas o infracciones a los reglamentos, no deben permanecer detenidas las personas cuya identidad puede establecerse mediante documentación, por testimonio de persona de arraigo o por la propia autoridad;
- La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Asimismo, está prohibido que una persona sea juzgada por tribunales especiales o secretos y por procedimientos que no estén legalmente preestablecidos.

Esta garantía establece el principio del Debido Proceso, asegurando que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables.

- No debe dictarse auto de prisión, sin que proceda información de haberse cometido un delito y sin que concurren motivos racionales suficientes para creer que la persona detenida lo ha cometido o participado en él. También existe la prohibición que autoridades policiales presenten de oficio ante los medios de comunicación social, a ninguna persona que previamente no haya sido indagada por tribunal competente.

Esta disposición esta dirigida al resguardo de la dignidad humana, lo cual implica que el juez tiene la obligación de establecer la existencia previa del hecho punible (acto penado) que es sometido a su consideración y una vez demostrado ese extremo, entonces debe analizar y determinar la existencia de motivos racionales suficientes que indiquen que el sindicado ha cometido el hecho punible que se le atribuye. Y como esa norma es de carácter imperativo, el juzgador debe ser riguroso para proceder contra el sindicado, debiendo asegurarse previamente de la existencia del ilícito penal y después proceder a restringir la libertad del sindicado, siempre que se den las razones suficientes para creer que él lo ha cometido o participado en dicho hecho. En ese sentido, por razón de la protección a los derechos individuales, el texto constitucional y el propio Código Procesal Penal establecen este procedimiento, para limitar o coartar criterios arbitrarios, totalitarios y absolutistas que puedan vincular a personas con hechos punibles inexistentes.

Por otra parte, la prohibición de presentar ante los medios de comunicación social al detenido que no haya sido previamente indagado en un tribunal, persigue evitar abusos que cometen las autoridades policiales en el combate a la delincuencia, pues con ello perjudican la investigación del caso y se desprestigia públicamente al detenido; afectando la credibilidad de la justicia debido a que la opinión pública ya condenó al sindicado y después resulta que los jueces lo dejan en libertad por no haberse demostrado, en juicio, su

participación en un hecho delictivo.

- Existe la garantía procesal de presunción de inocencia, la cual establece que toda persona es inocente, mientras no se demuestre lo contrario en sentencia debidamente ejecutoriada; el detenido y su abogado, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata;

Es decir, que durante todo el curso del proceso penal tributario, el sindicado de algún delito en materia tributaria no puede considerarse como culpable, ya que la ley presume que es inocente, hasta que la actividad probatoria demuestre lo contrario; es por esa circunstancia que la carga de la prueba, le corresponde al acusador (Ministerio Público). En consecuencia, no es constitucional el criterio que pretende que el sindicado o acusado demuestre su inocencia.

- Se tiene la garantía Constitucional de la irretroactividad de la ley, la cual indica que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo;

Resulta indudable que esta garantía constitucional esta dirigida hacia el futuro, no así al pasado, es por eso que los hechos acaecidos antes de la entrada en vigencia de la ley penal tributaria, no pueden ser tutelados (amparados o protegidos) por una nueva ley, ya que lesionaría los derechos adquiridos de los contribuyentes.

Este principio de irretroactividad esta íntimamente concatenado al principio de legalidad, pues si una ley posterior crea nuevos delitos no puede aplicarse a hechos anteriores que antes no lo eran. Es decir, que si un hecho no se ha previsto por la ley penal tributaria como delito, entonces no puede procederse en

contra de su autor desde el punto de vista penal, tampoco puede ser detenido y condenado, debido a que los hechos que se le atribuyen no están tipificados como delito, asimismo, no puede ser condenado a penas diferentes de las establecidas por la ley y la ejecución de las penas únicamente puede realizarse en la forma prescrita por la misma ley.

- Existe el principio de legalidad (Nullum crimen nulla poena sine lege), el cual establece que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penados por ley anterior a su perpetración;

Este principio es sobre el cual gira toda la estructura del derecho penal tributario, toda vez que si un hecho no está determinado como delito tributario por una ley anterior, no puede considerarse como tal, con lo cual se protege a la persona contra la arbitrariedad de los jueces, ya que éstos tienen limitado su campo de acción al circunscribirse a los hechos que la propia ley señala como delitos.

- También, existe la garantía de inviolabilidad de la vivienda, ya que para penetrar en morada ajena se necesita el permiso de quien la habita, excepto por orden escrita de juez competente, diligencia que se debe realizar en presencia del interesado o su mandatario, en un horario establecido de las seis a las dieciocho horas.

Es decir que el domicilio es inviolable y únicamente bajo determinadas condiciones la privacidad de las personas puede verse forzada; similar situación sucede con la inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros.

Todas estas garantías y derechos constituyen una estructura jurídica protectora de la persona humana, frente a la injusticia, el atropello y la vejación, en consecuencia, el proceso penal tributario guatemalteco, no puede salirse de ese

marco constitucional.

### **3.2.2 Principios del sistema procesal penal.**

#### **3.2.2.1 Juicio Previo y Debido Proceso**

Estos principios están establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales establecen 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. Asimismo, se regula que ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. (Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala). **(8:23)**

En tal virtud, para que pueda juzgarse a las personas, es necesaria la existencia de un procedimiento establecido con anterioridad por la ley, de tal forma que la estructura de dicho procedimiento no debe variar, para que nadie pueda ser condenado o sometido a medida de seguridad y corrección sino mediante sentencia firme. Por lo tanto, los tribunales, ni los sujetos procesales (el sindicado, el defensor, el Ministerio Público, el querellante adhesivo y actor civil) pueden variar las formas del proceso, ni la de sus diligencias o incidencias.

En consecuencia, nadie puede ser condenado ni privado de sus derechos sin haber tenido antes un juicio previo, en el cual se observen estrictamente las formalidades y garantías esenciales del mismo, por lo tanto nadie podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los requisitos establecidos en ley, es decir, observándose el debido proceso.

### **3.2.2.2 Principio de Oficialidad.**

El principio de oficialidad se refiere a que el Estado de oficio, tiene la obligación de promover y ejercitar la acción penal, al conocer por cualquier medio, de un hecho delictivo de acción pública. Esto significa que la Policía Nacional Civil y el Ministerio Público deben de actuar de oficio ante la denuncia de la comisión de un delito de naturaleza pública o cuando presencien la comisión del mismo. **(13:202)**

Como la acción pública corresponde ejercitarla a un órgano público, es obligación del Estado proteger los bienes de interés social. En ese sentido, ejercer la acción penal por parte del Estado es obligatoria, por lo tanto es necesario requerir la intervención de un juez para la solución o redefinición de un conflicto penal tributario, mediante sentencia o medida de desjudicialización (medida que extinga la persecución penal).

### **3.2.2.3 Principio de la Verdad Real.**

El principio de la verdad real se refiere a que en el proceso de la investigación, la entidad investigadora (Ministerio Público) tiene la obligación de realizar actos dirigidos a la determinación de la verdad objetiva, real o histórica, con el objeto de obtener los elementos de prueba y de juicio que le permitan sustentar o fundamentar el propósito de una condena, o bien, la clausura de la persecución penal por los medios legales correspondientes.

### **3.2.2.4 Principio de independencia judicial.**

El principio de independencia judicial se refiere a la condición objetiva que deben tener los jueces y magistrados al ejercer la función de juzgar, sin dejarse llevar

por presiones, amenazas, sugerencias e interferencias. En ese sentido, cada juez o magistrado, al conocer y decidir sobre algún caso, reúne y tiene la totalidad del poder judicial otorgado por la Constitución, por lo que la jurisdicción es una facultad que les es propia.

### **3.2.2.5 Principio de imparcialidad judicial.**

El principio de imparcialidad judicial consiste en el atributo subjetivo del juzgador que le debe permitir conocer un caso específico con objetividad o ecuanimidad, precisamente por la falta de vinculación que debe existir con las partes y los intereses en juego. No obstante, el juzgador no es en realidad un sujeto procesal indefinido, toda vez que debe estar del lado de la justicia, la cual debe obtener al tomar sus decisiones dentro del proceso penal.

Este principio establece que debe observarse la garantía de juez natural, principio en virtud del cual ninguna persona puede ser juzgada por comisión, tribunal o juez especialmente nombrado para un caso específico, sino únicamente por órganos jurisdiccionales preestablecidos que tienen la atribución de integrar, interpretar y aplicar las leyes en los casos concretos; es decir, que bajo este principio resulta categórica la prohibición de juzgar fuera del poder judicial.

### **3.2.2.6 Principio de Inocencia.**

Este principio se refiere a que en el transcurso del proceso penal tributario, el sindicado de delito no puede ser considerado ni tratado como culpable, toda vez que constitucionalmente es inocente hasta que una sentencia **firme** demuestre su culpabilidad y le imponga una pena o una medida de seguridad y corrección. Es decir, que una persona es inocente hasta que en sentencia judicial **definitiva**

debidamente ejecutoriada, se demuestre su responsabilidad penal.

### **3.2.2.7 Principio de la inviolabilidad de la defensa.**

Este principio establece que la defensa de la persona es inviolable en el proceso penal. Circunstancia que está garantizada constitucionalmente, por lo tanto, nadie podrá ser condenado sin haber sido citado, oído y vencido en procedimiento preestablecido y ante tribunal competente, en el cual se hayan observado las formalidades y garantías de ley.

En ese sentido, en observancia de la garantía de la inviolabilidad de la defensa, el juzgador debe aplicar todas las normas relativas a la tramitación del juicio y observar los derechos de las partes; por lo tanto, implica que toda persona debe tener la posibilidad de recurrir ante el órgano jurisdiccional competente para obtener justicia y realizar todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, en consecuencia, debe ser oída y dársele la oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, de conformidad con las especificaciones establecidas en las leyes respectivas.

### **3.2.2.8 Principio de non bis in idem.**

Este principio constituye una garantía mediante la cual ninguna persona puede ser juzgada nuevamente por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto mediante una sentencia firme, es decir, nadie puede ser penado dos veces por el mismo hecho delictivo. En consecuencia, al amparo de este principio, no puede ni debe admitirse revisión de una sentencia firme, así como, iniciar una nueva acción penal, excepto cuando se favorezca al condenado.

El principal objetivo que este principio persigue es el de imposibilitar al Estado

en que persista en sentenciar a un individuo que ya fue eximido (absuelto) de la acusación de un delito, subyugándolo a erogaciones, angustias y a una situación de continua incertidumbre o inseguridad.

### **3.3 Sistemas procesales penales y principios, que debe conocer el Contador Público y Auditor.**

El proceso penal tributario se ha estructurado en una serie de sistemas o fases procesales, que han sido aplicados en función de los regímenes de gobierno existentes en distintas épocas y países, de esa cuenta se tienen los siguientes:

#### **3.3.1 Sistema Acusatorio:**

El sistema acusatorio es aquel que consta de varias fases a saber; una de **preparación o instrucción** en donde el sindicado es sujeto de sospecha probable de la comisión de un hecho delictivo; otra **intermedia** donde el imputado es declarado sujeto a la verificación de la sospecha probable del hecho delictivo (auto de procesamiento); una tercera que es la fase de **juicio oral y público** donde el acusado es sometido a juicio penal oral y público por la sospecha del hecho delictivo; y una cuarta fase que es la de **ejecución penal** que se da en los casos de sentencia firme condenatoria para controlar el cumplimiento de las penas impuestas.

El sistema acusatorio obliga al juez a decidir un litigio penal, basado a los resultados de la investigación y acusación pública o privada hecha por el Ministerio Público, así como, en la polémica o debate mantenido con el defensor del sindicado de delito. Este sistema se caracteriza por la marcada protección de los derechos individuales y la libertad de la persona, el cual tiene aplicación en Guatemala.

Los principios que regulan al sistema acusatorio son la **oralidad**, porque a través de juicio oral, el sistema acusatorio se sustancia en sus partes principales de viva voz y ante juez o tribunal que conoce el litigio, **la publicidad** porque se ventila en forma pública y el **contradictorio** debido a que existe controversia entre las partes. **(13:201)**

### **3.3.2 Sistema Inquisitivo:**

Este sistema consiste en que la investigación de un hecho delictivo es secreta, el juzgador dispone de amplias facultades para juzgar y recabar todas las pruebas, asimismo, la acusación no es necesaria; es decir, que al juez pertenece la iniciativa probatoria y la libertad de imponer las sanciones que a su juicio sean procedentes.

El sistema inquisitivo se caracteriza por ser escrito, secreto y no contradictorio, con lo cual no proporciona garantías para el reo, siendo típico de regímenes totalitarios y absolutistas. **(13:201)**

### **3.3.3 Sistema Mixto**

Este sistema consiste en aplicar conjuntamente los sistemas acusatorio e inquisitivo, persiguiendo armonizar las ventajas y desventajas de esos dos sistemas. Para el efecto divide el procedimiento penal en dos etapas, la primera fase consiste en una investigación basada en el sistema inquisitivo (secreta y realizada por el juzgador) y la segunda en el juicio público, de conformidad con los principios del sistema acusatorio (juicio oral, público y contradictorio).

### **3.3.4 Principios de los sistemas o fases procesales:**

A su vez, los sistemas o fases procesales cuentan con principios que regulan su aplicación, la doctrina jurídica establece los siguientes:

#### **3.3.4.1 Oficialidad**

Este principio se refiere a que las autoridades obligadas por la ley (Policía Nacional Civil y Ministerio Público), deben de actuar **de oficio** ante una denuncia sobre la comisión de un delito de naturaleza pública o cuando presencien la perpetración del mismo.

En ese sentido, el ente investigador y acusador (Ministerio Público) actúa sin necesidad de que el afectado de la comisión de un delito promueva la acción penal y por ningún motivo podrá adecuar sus actuaciones a los intereses particulares. En consecuencia, si el hecho atribuible al sindicado no es constitutivo de delito y no se demuestra su participación, entonces no es responsable penalmente, por lo tanto se debe retirar la acusación porque no se puede proceder con acusaciones infundadas, procesalmente débiles o tergiversadas.

#### **3.3.4.2 Contradicción**

Este principio consiste en la contradicción que existe entre la parte acusadora y la defensora, toda vez que el proceso penal constituye una disputa entre las partes que cuentan con derechos y obligaciones; de los resultados de las controversias surgen los criterios que permiten al juzgador formarse su propio convencimiento judicial.

No obstante, la verdadera acción contradictoria se produce en el final de la fase intermedia, cuando el ente acusador (Ministerio Público) plantea su acusación y tanto el procesado como su defensa, pueden señalar los posibles vicios formales en que incurre la acusación, interponiendo excepciones y formulando objeciones, pudiendo hasta pedir, el sobreseimiento, la clausura o el archivo del proceso.

#### **3.3.4.3 Oralidad**

El principio de oralidad consiste en la facultad de exponer ante el juzgador o tribunal de forma verbal los puntos de vista, ideas, conocimientos, vivencias, explicaciones y razonamientos con relación al caso sometido a su conocimiento; por lo tanto la forma hablada constituye un medio de expresión simple y al alcance de todos los ciudadanos porque traduce con mayor fidelidad los hechos que originaron el proceso penal.

Es en la fase del debate, donde cobra su mayor auge la oralidad, pues las partes procesales y el tribunal se manifiestan de manera verbal, trasladando en forma escrita los acontecimientos y hechos narrados, así como las resoluciones del Tribunal, por consiguiente, la forma escrita es únicamente la documentación de lo practicado en el proceso. **(13:203)**

#### **3.3.4.4 Concentración**

Este principio procesal consiste en que la prueba debe ingresar y centralizarse durante el proceso, de la forma más concentrada y en el menor tiempo posible, para evitar la contaminación y deformación de dicha prueba y por consiguiente se alteren o tergiversen los hechos que sirven para establecer la verdad real. **(13:204)**

#### **3.3.4.5 Inmediación**

Este principio del Derecho Procesal consiste en la relación directa de las partes litigantes con el Juez, prescindiendo de la intervención de otras personas, constituyendo el medio idóneo por el cual el magistrado conoce personalmente a las partes y puede apreciar mejor el valor de las pruebas, sobre todo la testifical (de testigos), ya que todas ellas han de realizarse en su presencia. Es decir, que este principio permite al juez recoger directamente y sin intermediarios los hechos, las circunstancias y las evidencias que le servirán para fundamentar su criterio y llegar a conclusiones valederas.

#### **3.3.4.6 Publicidad**

Este principio consiste en que todas las actuaciones procesales deben ser públicas, excepto cuando se afecte el pudor, la vida o la integridad física de una persona o cuando afecte gravemente el orden público y la seguridad del Estado. En ese sentido, la justicia debe ser conocida por los ciudadanos para ser respetada y constituya un medio para que el culpable de la comisión de un delito sienta vergüenza al ser expuesto a la censura pública; asimismo, la publicidad minimiza el riesgo de la arbitrariedad, toda vez que los jueces están sujetos a la crítica pública. **(13:204)**

#### **3.3.4.7 Sana crítica razonada:**

La sana crítica razonada consiste en el sistema de valoración de las pruebas que obliga al juzgador a realizar un razonamiento amplio y preciso al momento de valorar dichas pruebas, basado en razonamientos, la práctica que da la experiencia, la doctrina, la jurisprudencia y la realidad social; por lo tanto este sistema obliga al juzgador a prestar mucha atención al debate y a todas las

cosas que tienen relación con el asunto en litigio. **(13:205)**

Es decir, que la sana crítica razonada deja en absoluta libertad al juzgador para apreciar y valorar las pruebas y le permite formar libremente su convicción jurídica, obligándole a establecer los fundamentos de la misma. En ese sentido, en la **libre convicción jurídica** entra en juego la conciencia en la apreciación de los hechos y en la **sana crítica**, el juicio razonado; por lo tanto el sentido de valor en la sana crítica debe apoyarse en premisas lógicas, correctas y desde luego, fundarse en observaciones de experiencia confirmada por la realidad.

#### **3.3.4.8 Doble instancia**

La doble instancia es una etapa del proceso penal, donde un tribunal superior o de alzada, revisa lo resuelto por el juzgado de primer grado o de primera instancia, con la finalidad de proteger a las partes de una decisión o sentencia injusta derivada de vicios en el proceso.

Generalmente, durante la gestión de un juicio pueden darse dos instancias o etapas a saber: una primera, que va desde su iniciación hasta la primera sentencia que resuelve dicho juicio; y una segunda, que abarca desde la interpretación del Recurso de Apelación hasta la sentencia que en segunda instancia se emita. Durante estas dos instancias se discuten, tanto problemas de hecho, como de derecho; y aunque la sentencia dictada en la apelación sea susceptible de otros recursos (ordinarios o extraordinarios, de inaplicabilidad de la ley o de casación), esta última etapa ya no es susceptible de otra instancia, porque generalmente, en ese trámite no se pueden discutir nada más que aspectos puramente de derecho.

En la doble instancia puede darse dos tipos de apelación, una **genérica** que

implica una revisión amplia que el tribunal de segundo grado puede confirmar, revocar, reformar o adicionar a lo resuelto por el tribunal de primer grado; y otra especial, donde el tribunal de segundo grado tiene limitados sus poderes, toda vez que los principios de concentración y de inmediación (anteriormente vistos) que se aplicaron durante el debate, solo pueden revisar la aplicación de la ley sustantiva y del correcto procedimiento, pues no puede repetir el debate, o sea, que las cuestiones de hecho escapan a su control.

#### **3.3.4.9 Cosa juzgada**

La figura jurídica de cosa juzgada consiste en el poderío y eficacia que adquiere la sentencia judicial que pone fin a un litigio o proceso, que no es susceptible de impugnación, por no proceder contra dicha sentencia ningún recurso, o por no haber sido impugnada a tiempo, convirtiéndola en firme o definitiva. En ese sentido, es peculiaridad de la cosa juzgada, que la misma sea inmutable e irreversible en otro procedimiento judicial posterior. **(21:181)**

La cosa juzgada puede ser: **formal** cuando produce sus consecuencias con relación al proceso en que ha sido emitida y **substancial** cuando sus efectos se producen tanto en el proceso en que ha sido emitida como en cualquiera otro posterior.

La cosa juzgada se fundamenta en la necesidad de dar eficacia a la actividad jurisdiccional y seguridad jurídica a las partes, garantizándoles que una vez concluido el litigio lo resuelto no será modificado por otro fallo, generando estabilidad y certeza en lo decidido, por consiguiente provoca confianza en el ciudadano. Sin embargo, en el proceso penal tal certeza puede verse afectada, si se dan los presupuestos que admiten el recurso de revisión. **(13:205)**

### **3.4 Etapas o fases procesales penales del Procedimiento Común, que debe conocer el Contador Público y Auditor en la defensa fiscal de contribuyentes sindicados de la comisión de delitos tributarios.**

El **procedimiento común** del proceso penal tributario guatemalteco, está constituido por cuatro etapas o fases que son: El procedimiento preparatorio, el procedimiento intermedio, etapa del juicio oral y público y la etapa de ejecución de la sentencia.

#### **3.4.1 Procedimiento Preparatorio**

El procesalista Niceto Alcalá-Zamora y Castillo define al procedimiento preparatorio como **sumario**, el cual tiene por objeto reunir los elementos de convicción indispensables para dilucidar si se puede o no acusar, durante el plenario, a una o más personas determinadas, como culpables de uno o más delitos. Es decir que, constituye las actuaciones encaminadas a preparar el juicio, y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que pueden influir en su calificación y la culpabilidad de los delincuentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarias de los mismos. **(21:729)**

En Guatemala, el procedimiento preparatorio es la fase de **investigación** del proceso penal, actividad que por ley corresponde con exclusividad al Ministerio Público y la cual de conformidad con la legislación procesal penal, debe realizarse en un plazo máximo de tres meses cuando la persona esté detenida y de seis meses cuando se haya dictado una medida sustitutiva, en ambos casos el plazo empieza a contarse a partir del auto de procesamiento (ver glosario de términos).

Como la apertura a juicio no se puede realizar sin la existencia de una acusación debidamente fundada, ésta debe ser elaborada con base en una investigación preliminar del o los hechos constitutivos de delito, con el objeto de obtener información y elementos de prueba que permitan plantear una acusación científicamente soportada. Para el efecto, la investigación y preparación de la acción penal debe realizarse independientemente de la actividad que ejecuta el Juez contralor de la investigación, por lo tanto el planteamiento de hipótesis y conjeturas de culpabilidad no le corresponde al juzgador porque se estaría violando el principio básico de imparcialidad de la jurisdicción.

La fase procesal del procedimiento preparatorio finaliza cuando el Ministerio Público, después de la investigación respectiva, formula su acusación, o bien, solicita el sobreseimiento, la clausura provisional o el archivo del proceso.

### **3.4.2 Procedimiento Intermedio**

El procedimiento intermedio es la fase en la cual el juzgador evalúa y decide judicialmente sobre la existencia o no, de fundamentos que permitan someter a una persona a juicio oral y público, por la posible participación en un hecho delictivo en contra del orden jurídico tributario, o bien, para evaluar y decidir sobre los fundamentos en que se basan las solicitudes de sobreseimiento, clausura provisional o archivo del proceso, presentadas por el Ministerio Público; es decir, esta etapa es de naturaleza crítica sin que ello implique en esa instancia, determinar la culpabilidad o inocencia del sindicado.

Esta fase se inicia cuando el Ministerio Público presenta la solicitud de apertura a juicio y formula la acusación ante el Juez contralor de la investigación, quien seguidamente convoca a las partes a una audiencia oral con el objeto de decidir sobre: la procedencia o improcedencia de la apertura del juicio, el

sobreseimiento, la clausura o el archivo de las actuaciones; debiéndose notificar a las partes y entregar copia de la acusación, quedando las actuaciones en el juzgado para las consultas que consideren pertinentes las partes procesales.

En consecuencia, practicadas las anteriores diligencias, el Juez contralor de la investigación, traslada las actuaciones a la sede del tribunal competente para el juicio (Tribunal de Sentencia), debiendo poner a su disposición, al acusado o acusados.

### **3.4.3 Fase del Juicio Oral y Público**

Esta fase consiste en valorar los hechos y resolver el conflicto penal por parte del Tribunal de Sentencia, por lo tanto constituye la parte principal del proceso penal tributario, toda vez que las partes procesales en presencia del referido tribunal de sentencia, exponen en forma oral sus reflexiones y puntos de vista con relación al hecho constitutivo de delito que se debate, así mismo, se produce y valora la prueba; y no existiendo ninguna razón legal para el sobreseimiento o archivo del proceso, el tribunal dicta sentencia, resolviéndose de esa forma el litigio penal. Sin embargo, dentro de esta fase, de concurrir causas extintivas de la persecución penal, alguna causa de justificación o resultare que el proceso es inimputable, aún puede producirse el sobreseimiento o el archivo del proceso.

Durante la fase del juicio pueden darse dos tipos de defensa, las cuales son: la material y la técnica. La material consiste en la facultad que tiene el sindicado de intervenir y participar en el proceso penal que se instruye en su contra realizando todas las actividades necesarias para oponerse a la imputación, tales como: ser citado y oído, argumentar, rebatir, controlar, producir y valorar la prueba a su cargo, plantear razones encaminadas a su absolución e impugnar

resoluciones judiciales, debiendo ser necesaria la presencia del imputado para que pueda realizarse el proceso penal. La defensa técnica consiste en el derecho que tiene el sindicado de ser asistido técnicamente por un profesional del derecho.

La legislación procesal penal guatemalteca, divide el desarrollo de la fase de juicio oral y público en tres partes que son: Preparación del debate, el debate mismo y la sentencia.

La preparación del debate consiste en la depuración del procedimiento, (donde se puede hacer valer recusaciones o excepciones fundadas en nuevos hechos que pudieran anular o hacer inútil el debate), la integración del tribunal de sentencia y el ofrecimiento de prueba por parte de los sujetos procesales, pudiéndose ordenar de oficio o a petición de parte el anticipo de la prueba para obtener de esa forma, aquellos medios probatorios que no se puedan producir durante el debate.

El debate da inicio el día y hora señalados bajo la dirección del presidente del tribunal quien constata la presencia de las partes, el fiscal, los testigos, los peritos y los intérpretes, en consecuencia, una vez constatados estos extremos, se declara abierto el debate. Seguidamente, se da lectura a la acusación y al auto de apertura a juicio, debiendo el presidente del tribunal preguntar a las partes si tienen cuestiones incidentales que hacer valer para ser tratadas en un solo acto, instancia en la cual se pueden interponer cuestiones incidentales, verbigracia: **a)** Falta de preexistencia del delito; **b)** Nulidad total o parcial de las actuaciones por violación de los principios del debido proceso; **c)** Falta de tipicidad del hecho justificable; **d)** Falta de relación de causalidad entre el hecho y su resultado; o **e)** Falta de autoría y participación del procesado en el delito.

La sentencia se dicta cuando el debate ya ha sido clausurado, en consecuencia, los integrantes del tribunal de sentencia proceden inmediatamente a deliberar en privado sobre lo que han escuchado y presenciado y proceden a valorar la prueba conforme a la sana crítica razonada, emitiendo la sentencia que puede ser condenatoria o absolutoria.

Como ya se indicó, la tercera parte del juicio oral es la sentencia a cargo del tribunal, con la cual se culmina el procedimiento común. En esta etapa, inmediatamente de clausurado el debate, los integrantes del tribunal de sentencia proceden a deliberar en privado (en secreto) sobre los aspectos que han escuchado y presenciado, procediendo a valorar la prueba de conformidad con la regla de la **sana crítica razonada** considerando inclusive, indicios que permitan obtener la convicción judicial para la sentencia. Sin embargo, una vez clausurado el debate, puede suceder que este sea reabierto si el tribunal considera indispensable e imperioso recibir nuevas pruebas o ampliar las ya incorporadas durante el debate.

La legislación guatemalteca establece un orden lógico a seguir en la deliberación de las cuestiones pertinentes al proceso penal tributario, el cual es de la forma siguiente: cuestiones previas, existencia del delito, responsabilidad penal del acusado, calificación legal del delito, pena a imponer, responsabilidad civil, costas judiciales y por último la absolución o condena. En este orden resulta necesario hacer énfasis en lo imprescindible que resulta establecer primero la existencia o inexistencia del delito y posteriormente la responsabilidad del sindicado.

Una vez emitida la sentencia, el tribunal no puede dar por acreditados otros hechos u otras circunstancias más que los descritos en la acusación y en el auto de apertura del juicio o en la ampliación de la acusación si fuera el caso, excepto

cuando se favorezca al acusado.

#### **3.4.4 Ejecución de la Sentencia**

La ejecución de la sentencia es la última fase del proceso común, durante la cual el juez especializado denominado juez de ejecución controla el cumplimiento de la condena impuesta y resuelve todos los incidentes que se promuevan durante su cumplimiento.

En esta fase cuando se formaliza judicialmente el cumplimiento de la pena de prisión se persigue que el condenado en juicio no pase a ser una persona inadvertida sin derechos ni defensa, sino más bien, pueda estar debidamente controlado y protegido por un juez, para coadyuvar a su rehabilitación.

### **3.5 Características de los procesos jurisdiccionales relacionados con delitos tributarios:**

#### **3.5.1 Características.**

- El proceso penal tributario guatemalteco se caracteriza por llevarse bajo el sistema acusatorio, en el cual se observan los principios generales explicados anteriormente, eso sí, con especiales características por la materia especializada que trata. **(13:206)**
- El Estado, por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercita la función fiscalizadora que le corresponde, por lo tanto, determina la existencia de errores e irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, basado en documentación. En ese sentido, **surge otra característica** particular de estos procesos jurisdiccionales tributarios,

relacionada con la escasa o nula preponderancia de otros medios de prueba que no sean los documentales, pues debido al tipo de violación que se persigue, todo debe estar debidamente acreditado en documentos, con el soporte contable correspondiente. **(13:206)**

- La finalidad del proceso penal tributario es lograr el equilibrio entre la actividad administrativa de la Administración Tributaria en el cobro y fiscalización de los tributos y la debida protección de los particulares, en contra de la arbitrariedad de la administración pública, por lo tanto, dicho equilibrio no puede estar a cargo de tribunales comunes o civiles ni de jueces comunes o de cultura jurídica general. **Ello obliga a la formación de procesos especiales, de lo cual el proceso penal tributario no escapa. (13:206)**
- Otra característica de estos procesos, es la determinación de la preexistencia del hecho constitutivo de delito y el perjuicio ocasionado a la recaudación impositiva, ya que en la mayoría de casos, debe realizarse un peritaje o expertaje, **toda vez que el ámbito donde se desenvuelve el delito tributario, es un espacio especializado, es decir, el de la contabilidad, lo financiero y leyes tributarias específicas, cuyas fases y dificultades, solamente pueden ser detectadas por algunos profesionales de las ciencias económicas** (especialmente el Contador Público y Auditor), quienes con precisión y certeza pueden dictaminar aspectos fundamentales de los hechos constitutivos de delito tributario. En ese sentido, se considera de singular importancia que el juzgador, a parte de ser un profesional del derecho experimentado en materia penal y procesal penal, también, de preferencia, pueda ser Contador Público y Auditor o como mínimo acredite especialidad en materia tributaria (tal y como sucede con los magistrados que integran las salas del tribunal de lo contencioso administrativo), ello para que la justicia sea aplicada con profesionalismo y objetividad, minimizando así, el riesgo de cometer injusticias al dictar las

sentencias correspondientes. **(13:206)**

### **3.5.2 Autoría y participación en estos procesos**

En la autoría y participación de los delitos contra el régimen tributario, no solamente el sujeto pasivo (contribuyente) resulta ser el responsable a quien se le imputen los hechos constitutivos de delito; también lo son las personas que participan en la ejecución o materialización de dicho hechos, como sucede en algunas ocasiones con los profesionales o técnicos que elaboran declaraciones de impuestos, firman estados financieros, emiten opiniones o dictámenes, extienden certificaciones o documentos que dan fe de situaciones relacionadas con la materia tributaria, o bien cuando al prestar sus servicios al sujeto pasivo, incumplen sus obligaciones mediante una actitud dolosa. **(13:207)**

La legislación penal guatemalteca, establece que en lo relacionado con las personas jurídicas, se debe tener como responsable de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado (Artículo 38, Código Penal). En ese sentido, al sucederse la comisión de un delito contra el régimen tributario, estas personas responsables pasan a ocupar la categoría de autores, circunstancia que, en algunos casos, dificulta la determinación de la autoría de los hechos, debido a que los representantes legales o altos ejecutivos de las grandes y medianas empresas, en la mayoría de casos, desconocen aspectos técnicos especializados relativos a las materias: contable, fiscal y financiera.

No obstante los problemas que se dan en la determinación de la autoría, el código penal y el código tributario guatemalteco, reconocen que la participación en un delito, no es únicamente del que toma parte directa en la ejecución del

hecho delictivo, sino también del que induce a otro a ejecutarlo y de quien coopera en la realización del hecho, en consecuencia, no sólo los sujetos pasivos de la obligación tributaria, tienen la calidad de autores, sino en un momento determinado y de acuerdo a las investigaciones realizadas, puede deducírsele responsabilidades criminales a profesionales, técnicos y dependientes de un sujeto pasivo, ya sea como autores o como cómplices. (Artículos 35, 36 y 37 del Código Penal; y 79, 80, 81, 82 y 83 del Código Tributario).

La categoría jurídica de **autoría del delito**, ha sido considerada por las nuevas corrientes doctrinarias que sostienen el criterio de que no solamente quien con mano propia ejecuta el hecho delictivo es autor, sino también lo es la persona que participa en su realización como promotor o colaborador o se vale de otra persona para realizarlo, con lo cual prácticamente se auto atribuye la calidad de ejecutor directo; circunstancia que constituye la concepción extensiva del concepto de autor. **(13:208)**

### **3.5.3 Competencia**

La competencia se refiere a la atribución legítima que tiene un juez para el conocimiento o resolución de un litigio; en ese sentido, la Ley del Organismo Judicial guatemalteca, establece que los tribunales sólo podrán ejercer su potestad en los negocios y dentro de la materia y el territorio que se les hubiese asignado, lo cual no impide que en los asuntos que conozcan puedan dictar providencias que hayan de llevarse a efecto en otro territorio (Art. 62, Decreto número 2-89). Asimismo, la referida ley establece que la Corte Suprema de Justicia determinará la sede y distrito que corresponde a cada juez de primera instancia y en donde hubiere más de uno, les fijará su competencia por razón de la materia, de la cuantía y del territorio (Art. 94, de la misma ley) **(13:208)**.

En tal virtud, en un principio, la Corte Suprema de Justicia mediante Acuerdo número 15-95 estableció que para el control jurisdiccional en el departamento de Guatemala, en todos los delitos contra el régimen tributario, se designaba al Juzgado Séptimo de Primera Instancia del Ramo Penal, sin embargo, posteriormente modificó ese acuerdo habiendo permitido que otros juzgados de primera instancia conocieran procesos penales en materia tributaria. Asimismo, en los demás departamentos de la República, esa función corresponde a los juzgados de primera instancia departamental. **(13:208)**

### **3.6 Iniciación, instrucción y terminación de la Acción Penal en materia tributaria, facetas que debe conocer el Contador Público y Auditor para diligenciar la preparación de la defensa fiscal.**

#### **3.6.1 Denuncia**

De conformidad con el Código Tributario, 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 del ramo penal. En consecuencia, cuando se **presuma** la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente. Es decir, que si de la investigación que se realice mediante la función fiscalizadora, aparecieren indicios razonables sobre la comisión de un delito, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna (de iniciar el procedimiento administrativo) y debe proceder a poner el hecho en conocimiento del tribunal competente. (Artículos 70 y 90 del Decreto 6-91 y sus reformas).

En ese sentido, generalmente el proceso penal tributario guatemalteco **da inicio** con la presentación de una denuncia, por parte de la Superintendencia de

Administración Tributaria –SAT- (Entidad denunciante y posteriormente Querellante Adhesivo dentro del proceso), y excepcionalmente, por otra persona natural o jurídica que tenga conocimiento sobre un hecho que reviste características de delito en materia tributaria.

En la mayoría de casos, el criterio que ha prevalecido en la Administración Tributaria, ha sido el de presentar la denuncia ante los Juzgados competentes de Primera Instancia del Ramo Penal del Departamento de Guatemala, para los casos del Departamento de Guatemala; y para los casos de los demás departamentos se han presentado denuncias ante las Fiscalías Distritales del Ministerio Público, según corresponda.

La actitud de presentar las denuncias ante Juez competente, se considera que descansa bajo el criterio de constituir, desde un inicio, al Juez Contralor de la Investigación, circunstancia que no es muy dinámica cuando la denuncia es presentada ante el Ministerio Público. De esa cuenta, el Juzgado una vez se ha declarado competente para conocer el asunto (asignando número de causa), cursa la denuncia al Ministerio Público (ente investigador y acusador) y oficia al Procurador General de la Nación para que intervenga en su calidad de representante legal del Estado (Actor Civil).

Adicionalmente, el Código Procesal Penal establece que cualquier persona deberá comunicar, por escrito u oralmente, a la policía (Policía Nacional Civil), al Ministerio Público o a un tribunal el conocimiento que tuviere acerca de la comisión de un delito de acción pública. Dicha denuncia es obligatoria para los funcionarios y empleados públicos que conozcan de un hecho punible en el ejercicio de sus funciones; para quienes ejercen el arte de curar; y para quienes por disposición de la ley, de la autoridad o por un acto jurídico tengan a su cargo el manejo, administración, cuidado o control de bienes o intereses de una

institución, entidad o persona, respecto de delitos cometidos en su perjuicio, siempre que conozcan del hecho con motivo del ejercicio de sus funciones, a excepción cuando arriesguen su propia persecución, la de su cónyuge, ascendientes, descendientes o hermanos o del conviviente de hecho (Artículos 297 y 298 del Decreto 51-92).

### **3.6.2 Investigación del Ministerio Público**

En virtud de que el sistema procesal penal tributario guatemalteco, es acusatorio, es obligación del Ministerio Público promover la investigación de delitos para los fines del proceso penal, para lo cual debe actuar sometido al principio de legalidad y con estricto apego al **principio de objetividad al investigar y obtener los medios de prueba** que demuestren la existencia del hecho delictivo y la participación del autor de dicho hecho, para poder de esa forma, sustentar la acusación que deberá presentar ante el Juez Contralor de la Investigación.

En consecuencia, en la investigación de hechos constitutivos de delito en materia tributaria, el Ministerio Público debe actuar con plena independencia, esto implica que ninguna autoridad ajena a dicha entidad podrá girar instrucciones al jefe o a sus subordinados en la realización de sus funciones dentro del proceso penal.

### **3.6.3 Impedimentos de la acción penal**

Derivado de las garantías procesales que caracterizan al Sistema Acusatorio, el ejercicio de la acción penal tributaria puede verse afectada o entorpecida por obstáculos que tratan de dilatarla o destruirla en atención a deficiencias procesales anteriores o paralelas al ejercicio de dicha acción; es decir, que no

atacan necesariamente la existencia del hecho o la culpabilidad del sindicado del delito. Estos obstáculos están regulados en el Código Procesal Penal guatemalteco los cuales son: **las cuestiones prejudiciales, el antejuicio y las excepciones** (verbigracia: excepción por falta de mérito), de tal forma que si cualquiera de estos impedimentos es declarado con lugar por el Juez contralor de la investigación, el proceso penal puede ser paralizado, postergado o extinguido. En consecuencia, se puede aseverar que para la finalización del proceso penal tributario, no siempre tiene que arribarse a una sentencia condenatoria o absolutoria.

#### **3.6.4 Medidas de Desjudicialización**

La desjudicialización es una institución jurídica procesal regulada en la legislación procesal penal guatemalteca, la cual generalmente consiste en la **simplificación** de los procesos penales tendiente a la suspensión condicional de la persecución penal, de tal forma que al darse ciertos requisitos establecidos en ley, la acción penal pueda quedar extinguida.

La desjudicialización constituye una institución procesal un tanto compleja, toda vez que obliga al Ministerio Público a conocer lo elemental del hecho constitutivo de delito para determinar la procedencia de una figura de desjudicialización. Para el efecto, se debe examinar cuidadosamente cada caso, establecer el nivel de tipicidad de la conducta, el grado de amenaza o lesión del bien jurídico, la acción y la pena atribuida, el resultado y el grado de culpabilidad del imputado.

Dentro de las medidas de desjudicialización se encuentran las siguientes:

- a) **El Criterio de Oportunidad.** Es una institución procesal fundamental para resolver conflictos penales de forma distinta a la sanción que establece la ley

penal, para lo cual el Ministerio Público esta facultado para abstenerse de la acción penal, siempre y cuando existan ciertas circunstancias y condiciones reguladas por la ley que así lo permitan. En ese sentido, el Ministerio Público puede inhibirse de ejecutar la acción penal si considera que el interés público o la seguridad ciudadana no están gravemente afectada o amenazada, o cuando ha cesado la amenaza al bien jurídico tutelado, eso sí, previo consentimiento del agraviado y la autorización judicial correspondiente; en tal sentido, una vez declarado a lugar el criterio de oportunidad por parte del Juez, se procederá al archivo del proceso por el plazo de un año, al vencimiento del cual se tendrá por extinguida la acción penal, salvo que se pruebe que durante ese lapso hubo fraude, error, dolo, simulación o violencia para su otorgamiento o si surgieren elementos que demuestren que la figura delictiva era más grave y que de haberse conocido no hubieren permitido la aplicación del criterio de oportunidad.

- b) **La Mediación.** Constituye una acción conciliatoria en los delitos en donde procede el criterio de oportunidad (excepto el numeral 6 del artículo 25 del Código Procesal Penal), en los delitos de instancia particular y en los de acción privada, ante lo cual el sindicado de delito y el o los agraviados por un hecho delictivo no grave, pueden obtener la aprobación del Ministerio Público para someter sus conflictos penales al conocimiento de centros de mediación o conciliación para obtener acuerdos; mediación que pueden practicar los jueces, las autoridades reconocidas por la comunidad o centros especializados. (Artículo 25 QUÁTER, del Código Procesal Penal).
  
- c) **La Conversión.** Esta figura procesal consiste en modificar la acción penal pública en acción privada, cuya finalidad es evitar el monopolio de la acción penal que por ley le corresponde al Ministerio Público como entidad acusadora del Estado; para el efecto el sindicado de delito solicita al órgano

acusador que transfiera la acción penal en privada y hace del querellante el titular de la misma.

- d) **Suspensión Condicional de la Persecución Penal.** Consiste en detener el proceso penal en contra del sindicado, con la condición de que éste garantice el respeto del orden jurídico y la resolución del litigio penal.

La suspensión condicional de la persecución penal, aplica como método de sustitución de la suspensión condicional de la pena, otorgándose por razones de economía procesal; no obstante, fundamentalmente procede cuando se considera que no es necesaria la rehabilitación del sindicado de delito y por ende la ejecución de la pena.

En Guatemala, el Ministerio Público, a solicitud del interesado de gozar del beneficio de la suspensión condicional de la persecución penal, la propondrá ante el Juez de Primera Instancia contralor de la investigación, siempre y cuando se demuestre el pago del valor de los impuestos retenidos o defraudados, mas los intereses resarcitorios, multas y recargos, circunstancia que debe estar acreditada por la administración tributaria.

Esta figura procede para los delitos cuya pena máxima no exceda de cinco años de prisión y en los delitos contra el orden jurídico tributario. La suspensión condicional de la persecución penal no será inferior de dos años ni mayor de cinco, tampoco impedirá el progreso de la acción civil derivada del incumplimiento de los acuerdos celebrados entre las partes; y una vez transcurrido el periodo fijado sin que el sindicado cometiere delito doloso, se tendrá por extinguida o finalizada la acción penal. (Artículo 27 del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 y sus reformas).

e) **El Procedimiento Abreviado.** Este procedimiento es aplicable cuando el imputado reconoce y acepta los hechos constitutivos de delito que le son atribuibles, por lo tanto el debate resulta innecesario. En ese sentido, los fiscales del Ministerio Público pueden graduar la solicitud de pena, considerando la aceptación de los hechos por parte del imputado y las peculiaridades del hecho delictivo. **Se considera como medida de desjudicialización porque responde al propósito de simplificación de casos penales.**

Es decir, que si el Ministerio Público estima suficiente la imposición de una pena no mayor de cinco años de privación de libertad o de una pena no privativa de libertad o ambas conjuntamente, podrá solicitar la aplicación del procedimiento abreviado ante el Juez de primera instancia dentro del procedimiento intermedio (Artículo 464 del Código Procesal Penal).

### **3.7 Medios de impugnación procedentes dentro del proceso penal, que debe conocer el Contador Público y Auditor.**

#### **3.7.1 Recurso de Reposición**

De conformidad con el artículo 402, del Decreto número 51-92, Código Procesal Penal, el recurso de reposición procede en contra de las resoluciones dictadas sin audiencia previa, y contra las cuales no proceda el recurso de apelación, con la finalidad de que el propio tribunal que las dictó examine nuevamente la cuestión y dicte la resolución que en derecho corresponda. El recurso se interpone por escrito fundado, dentro del plazo de tres días después de notificada la resolución correspondiente y será resuelto dentro del mismo plazo.

Las resoluciones emitidas durante el trámite del juicio pueden ser recurridas por

las partes procesales tan sólo mediante su reposición. En el debate, el recurso se interpone oralmente y se tramita y resuelve inmediatamente, sin suspenderlo, en lo posible. Asimismo, la reposición durante el juicio equivale a la protesta de anulación a que se refiere la apelación especial para el caso de que el tribunal no decida la cuestión de conformidad con el recurso interpuesto.

### **3.7.2 Recurso de Apelación**

El artículo 404, del Código Procesal Penal, establece que el recurso de apelación procede en contra de los autos dictados por los jueces de primera instancia que resuelvan los aspectos siguientes:

- 1) Los conflictos de competencia.
- 2) Los impedimentos, excusas y recusaciones.
- 3) Los que no admitan, denieguen o declaren abandonada la intervención del querellante adhesivo o del actor civil.
- 4) Los que no admitan o denieguen la intervención del tercero demandado.
- 5) Los que autoricen la abstención del ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público.
- 6) Los que denieguen la práctica de la prueba anticipada.
- 7) Los que declaren la suspensión condicional de la persecución penal.
- 8) Los que declaren el sobreseimiento o clausura del proceso.
- 9) Los que declaren la prisión o imposición de medidas sustitutivas y sus modificaciones.
- 10) Los que denieguen o restrinjan la libertad.
- 11) Los que fijen término al procedimiento preparatorio.
- 12) Los que resuelvan excepciones u obstáculos a la persecución penal y civil.
- 13) Los autos en los cuales se declare la falta de mérito.

También procede el recurso de apelación con efecto suspensivo, en contra de los autos definitivos emitidos por el juez de ejecución y los dictados por los jueces de paz relativos al criterio de oportunidad. Igualmente son apelables las sentencias que emitan los jueces de primera instancia que resuelvan el procedimiento abreviado, mencionado como medida de desjudicialización en este capítulo.

El recurso de apelación se interpone por escrito dentro del término de tres días después de notificada la resolución correspondiente, ante el juez de primera instancia, quien lo remite a la sala de la corte de apelaciones correspondiente. En caso se deniegue este recurso, el que se considere agraviado puede recurrir en queja ante el tribunal de apelación dentro de tres días de notificada la denegatoria, solicitando que se le otorgue el recurso.

### **3.7.3 Recurso de Apelación Especial**

El recurso de apelación especial procede en contra del fallo o sentencia emitida por el tribunal de sentencia, el cual puede ser interpuesto por el Ministerio Público (ente investigador y acusador), el Querellante Adhesivo (Superintendencia de Administración Tributaria), el acusado o su defensor; asimismo, de afectar a sus derechos, también podrá interponerlo la Procuraduría General de la Nación, como actor civil.

De conformidad con la legislación guatemalteca (artículos 415 al 421 del Código Procesal Penal), el Recurso de Apelación Especial se interpone por escrito dentro del plazo de diez días de notificada la resolución correspondiente, ante el tribunal que dictó la sentencia, con expresa separación de los motivos de fondo y de forma por los cuales se recurre. El tribunal que conoce el recurso de apelación especial se le denomina Tribunal de Apelación Especial el cual solamente conoce sobre los puntos expresamente impugnados en el recurso y de admitirlo por

motivos de fondo, prácticamente anulará la sentencia recurrida y dictará la que corresponda. Sin embargo, al admitir el recurso por motivos de forma, también anulará la sentencia y el acto procesal impugnado, ante lo cual envía el expediente al tribunal de sentencia para que éste corrija el o los errores señalados y proceda a dictar nueva sentencia.

El tribunal de apelación se limita a confrontar la aplicación correcta del derecho, pero no puede revisar los hechos del proceso, porque habría que repetir todo el juicio oral en la segunda instancia, para cumplir con los principios procesales de concentración e inmediación, por eso solamente se revisa el derecho sustantivo contenido en la sentencia y el quebrantamiento sustancial del procedimiento.

#### **3.7.4 Recurso de Casación**

Contra las sentencias o autos definitivos dictados por las salas de apelaciones, los sujetos procesales pueden interponer el Recurso de Casación, cuando dichas salas resuelvan los siguientes casos: los recursos de apelación especial de los fallos emitidos por los tribunales de sentencia, o cuando el debate se halla dividido, contra las resoluciones que integran la sentencia; los recursos de apelación especial contra los autos de sobreseimiento dictados por el tribunal de sentencia; los recursos de apelación contra las sentencias emitidas por los jueces de primera instancia, en los casos de procedimiento abreviado; los recursos de apelación contra las resoluciones de los jueces de primera instancia que declaren el sobreseimiento o clausura del proceso; y los que resuelvan excepciones u obstáculos a la persecución penal.

El recurso de casación debe ser interpuesto ante la Corte Suprema de Justicia dentro del plazo de quince días de notificada la resolución que lo motiva, con expresión de los fundamentos legales que lo autorizan. El recurso podrá ser

presentado ante el tribunal que ha emitido la resolución, quien deberá elevarlo de inmediato a la Corte Suprema de Justicia.

### **3.7.5 Recurso de Revisión**

Si posterior a la interposición del recurso de casación, resultaren nuevos hechos o elementos de prueba idóneos para fundar la absolución del condenado o una condena menos grave por aplicación de otro precepto penal distinto al de la condena, procede el recurso de Revisión con el cual se persigue la anulación de la sentencia penal ejecutoriada, cualquiera que sea el tribunal que la haya dictado, aún en casación. Es decir, que la revisión procede únicamente a favor del condenado a cualquiera de las penas previstas para los delitos o de aquel a quien se le hubiere impuesto una medida de seguridad o corrección.

En ese sentido, la revisión podrá ser promovida por el propio condenado o a quien se la hubiere aplicado una medida de seguridad y corrección, por el Ministerio Público y por el Juez de ejecución en el caso de aplicación retroactiva de una ley penal más benigna. La revisión se promueve por escrito ante la Corte Suprema de Justicia, con la referencia concreta de los motivos en que se funda y de las disposiciones legales aplicables y una vez admitida, el tribunal procede a dar instrucciones al Ministerio Público o al condenado, en el sentido de disponer de los medios de prueba que ofreció el recurrente o que crea útiles para la averiguación de la verdad. Es importante considerar que la improcedencia de la revisión no perjudica la facultad de petitionar nuevamente si se cuenta con elementos distintos, pero las costas de una revisión estarán a cargo de quien la interponga, salvo si el Ministerio Público es quien promueve la revisión.

### **3.8 Participación del Contador Público y Auditor en las distintas fases del proceso penal.**

Debido al conocimiento y especialización en las áreas financiera, contable y tributaria, el Contador Público y Auditor, tiene la capacidad de asesorar y aportar sus conocimientos dentro de las fases del proceso penal tributario.

En el procedimiento preparatorio, el Contador Público y Auditor puede establecer la veracidad del hecho señalado como constitutivo de delito, mediante la investigación de los elementos supuestamente constitutivos de delito. Es decir, que por medio del estudio, evaluación y análisis de los medios de convicción (declaraciones, libros facturas, documentos, informes, etc.) utilizados por la Administración Tributaria para fundamentar la denuncia penal, se puede determinar la verdad real de los hechos supuestamente constitutivos de delito y de esa forma, con fundamento en los resultados de la investigación, se pueden desvirtuar los señalamientos hechos en el memorial de denuncia. En esta fase es donde el Contador Público y Auditor juega un papel preponderante, porque al hacer un trabajo objetivo, imparcial y minucioso, ampliando el alcance de la auditoría tributaria (que en la mayoría de casos es limitada), se pueden obtener evidencias suficientes y competentes que puedan ser aceptadas como prueba de descargo por el Ministerio Público y de esa forma solicitar el desistimiento de la denuncia penal a favor del sindicado de delito.

En la fase intermedia o procedimiento intermedio, el juzgador puede ser asesorado o auxiliado por el Contador Público y Auditor, como conocedor de las materias financiera, contable y tributaria, para que dicho juzgador esté con capacidad objetiva para evaluar y decidir sobre la existencia o no de evidencias suficientes y competentes que fundamenten y ameriten la apertura del juicio oral y público, o bien, evalúe o decida sobre los fundamentos en que se basan las

solicitudes de sobreseimiento, clausura provisional o archivo del proceso.

En la fase de juicio oral y público es donde se valoran los hechos y se produce la prueba, por lo tanto el Contador Público y Auditor juega un papel preponderante como perito, toda vez que dada su especialidad en aspectos financieros, técnico-contables y tributarios, esta en la capacidad, mediante sus informes de peritaje o posibles declaraciones, de coadyuvar objetivamente en la determinación de la verdad real de los hechos señalados como constitutivos de delito, y por lo tanto, constituirse en uno de los más importantes apoyos que pueda tener el tribunal de sentencia.

Aún en la fase de ejecución de la sentencia, que es la última fase del procedimiento común, el Contador Público y Auditor, puede aportar sus conocimientos contables y tributarios, en las investigaciones que se realicen tendientes a obtener nuevos hechos o elementos de prueba que puedan resultar idóneos para fundamentar la absolución del condenado, o bien obtener, una condena menos grave.

### **3.9 Ejercicio de la acción civil por daños y perjuicios derivados de posibles denuncias falsas.**

El Código Tributario faculta a la Administración Tributaria para actuar en contra de contribuyentes que cometan delitos o faltas tipificadas como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, debiendo hacer el conocimiento de los mismos a los tribunales competentes del ramo penal. Es decir, que cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente (Artículo 70, del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 6-91).

Sin embargo, sí derivado de la determinación de la verdad real dentro del proceso penal tributario, resulta que el sindicado es absuelto o se desestima la denuncia a su favor o se sobresee o clausura el proceso penal instruido en su contra, en virtud, de que la denuncia resultó ser infundada, simulada o falsa según, el agraviado puede ejercer acción civil por los daños y perjuicios derivados de dicha denuncia de conformidad con el artículo 1645 del Código Civil **(28:5)**; incluso, puede proceder en contra del denunciante o acusador, **siempre y cuando en el sobreseimiento o sentencia absolutoria, se haya declarado calumniosa la acusación o denuncia**, considerando lo establecido por el 170 del Código Penal, respecto a que nadie puede deducir acción de calumnia o injuria causadas en juicio, sin previa autorización de Juez o tribunal competente. Ante esa circunstancia, el contribuyente que fuere sindicado **injustamente** de la comisión de algún delito del orden tributario y se viere seriamente afectado en sus derechos, está en la libertad de solicitar a la autoridad judicial correspondiente, que declare calumniosa la denuncia presentada por la Administración Tributaria, a efecto de ejercer legalmente la acción civil por los daños y perjuicios ocasionados.

El Código Penal guatemalteco, en su artículo 453, regula el delito de acusación y denuncia falsas, estableciendo que incurre en ese delito quien imputare falsamente a alguna persona hechos que no son ciertos, al mismo tiempo advierte, que no podrá procederse contra el denunciante o acusador sino cuando en el sobreseimiento o sentencia absolutoria respectivos, se haya declarado calumniosa la acusación o denuncia. También en sus artículos 454, 455, 459 y 460, regula las figuras de simulación de delito, falsa acusación, perjurio y falso testimonio, respectivamente; constituyendo éste el marco legal específico en el cual podrían verse involucrados los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria, en caso se demuestre la presentación de denuncias falsas.

Obviamente, los contribuyentes sindicados de algún delito o falta del orden

tributario, incurren en gastos para afrontar su defensa, al mismo tiempo que pueden verse afectados física y psíquicamente por el señalamiento. En ese sentido, como ya se indicó, el contribuyente afectado puede ejercer la acción civil por los daños y perjuicios derivados de alguna denuncia falsa, dentro o fuera del proceso penal instruido en su contra, al tenor de lo establecido por el artículo 126 del Código Procesal Penal, el cual establece que las reglas que posibilitan plantear la acción reparadora en el procedimiento penal no impiden su ejercicio ante los tribunales competentes por la vía civil, sin embargo, una vez admitida en el procedimiento penal, no se podrá deducir nuevamente en uno civil independiente, sin desistimiento expreso o declaración de abandono de la instancia penal anterior al comienzo del debate, es decir, planteada por la vía civil, no podrá ser ejercida en el procedimiento penal. **(19:10)**

No obstante, no debe perderse de vista que las denuncias por la comisión de delitos del orden tributario presentadas por la Administración Tributaria, están basadas en la **presunción** de existencia de un delito; presunción que, generalmente, está fundamentada en los resultados de una auditoría tributaria profesionalmente efectuada, además de la obligatoriedad jurídica que tienen los funcionarios o empleados de presentar denuncia cuando tienen el conocimiento de la comisión de un hecho calificado como delito de acción pública, y en caso de no hacerlo, ellos incurren en el delito de omisión de denuncia. En ese sentido, todas estas aristas obstaculizan la determinación de existencia de hechos que revistan características de los delitos de calumnia, injuria o difamación; siempre y cuando dichos funcionarios o empleados no actúen por interés o con ánimo de perjudicar. Por lo tanto, serán las autoridades judiciales correspondientes que evaluarán la posibilidad de declarar injuriosa o calumniosa una denuncia (aspecto que se considera remoto), dependiendo de la gravedad del caso y conforme a la sana crítica razonada de las pruebas que obren dentro del proceso.

## ***CAPITULO IV***

### **CASO PRÁCTICO**

#### **DEFENSA FISCAL EN LA COMISIÓN DE DELITOS DEL ORDEN TRIBUTARIO, REALIZADA POR CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR.**

El presente caso practico está estructurado de forma muy peculiar, toda vez que el tema relacionado con la defensa dentro del proceso penal tributario tiene características y elementos propios, lo cual lo alejan del enfoque tradicional de una auditoría financiera, operacional o administrativa, al mismo tiempo difiere sustancialmente de la defensa tributaria dentro del Procedimiento Administrativo de cobro de los tributos efectuado por la Administración Tributaria. En ese sentido, el tema sobre el rol que puede desempeñar el Contador Público y Auditor como asesor de la empresa privada por la comisión de delitos del orden tributario, constituye un **caso especial**, donde generalmente no se aplican los procedimientos tradicionales de una auditoría financiera.

El caso puede ser de mucha utilidad a defensores (Abogados y Contadores Públicos y Auditores) o sindicados de delito, porque al estudiarse y analizarse los procedimientos utilizados y diligencias realizadas en la verificación de los hechos señalados en las denuncias o querellas penales, así como, en la proposición de medios de investigación sugeridos por el Contador Público y Auditor mediante su informe de confirmación de hechos constitutivos de delito tributario, se comprende fácilmente de manera general, las actuaciones que se pueden realizar para preparar y afrontar la defensa de algún sindicado de delito tributario

(ya sea una persona individual o una jurídica); y a la propia Administración Tributaria para que evalúe y perfeccione sus procedimientos con la finalidad de minimizar los posibles errores cometidos en las auditorías tributarias, en las cuales generalmente se incurre en circunstancias que permiten a los defraudadores evadir la justicia basados en inexactitudes o insuficiencias, producto de, entre otros aspectos, un limitado alcance del trabajo de auditoría, de erróneas apreciaciones e inapropiados procedimientos en la obtención de evidencias.

#### **4.1 ANTECEDENTES DEL CONTRIBUYENTE SINDICADO DE DELITO Y ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA INICIACIÓN DE LA PERSECUCIÓN PENAL.**

##### **4.1.1 Generalidades del Sindicado.**

Para el presente caso práctico, se obtuvo información y documentación sobre un proceso de defensa penal relacionado con un delito del orden tributario, desarrollado en la vida real, consecuentemente, por ser información estrictamente confidencial se cambiaron los datos relacionados con el nombre del contribuyente sindicado de delito, el nombre y la dirección del establecimiento comercial propiedad del contribuyente sindicado, el nombre del proveedor a quien se le realizó la verificación de bienes vendidos al contribuyente sindicado de delito (control cruzado), la naturaleza del bien adquirido que originó el control cruzado con el proveedor, la actividad económica a la que se dedica el contribuyente sindicado, los nombres de todas las personas que intervinieron desde las actuaciones de la Administración Tributaria hasta las actuaciones dentro del proceso penal en el procedimiento preparatorio

(Ver anexo No. 2, Flujograma del proceso penal tributario).

En tal virtud, se consideró una **empresa individual**, dedicada a la compra y venta de bienes muebles, consistentes en escritorios, sillas, gabinetes, mesas, camas, amueblados de sala y de comedor, etc., los que se obtienen en el mercado local. El establecimiento comercial y domicilio fiscal se encuentra ubicado en: veintidós (22) calle, siete guión ochenta y tres (7-83), zona uno, ciudad de Guatemala. El contribuyente sindicado de delito, propietario del establecimiento comercial, es el señor **Juan Pablo Gómez López** y el nombre comercial del establecimiento es “**Muebles Gómez**”.

Esta empresa individual se encuentra debidamente inscrita en el Registro Mercantil General de la República, la actividad principal según la patente de comercio es la compra venta de bienes en general y toda actividad de lícito comercio.

De conformidad con el Registro Tributario Unificado (RTU) de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, **el contribuyente dentro de las fechas del período auditado** (julio 2002 a junio 2003), estaba inscrito dentro del régimen general en el contexto del Impuesto al Valor Agregado; también se encontraba afiliado al régimen del Impuesto Sobre la Renta, siendo su período de imposición del uno de julio de un año al treinta de junio del siguiente. Asimismo, estaba afecto al Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

## 4.1.2 ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

### 4.1.2.1 Auditoría Tributaria

De conformidad con los programas de fiscalización y a los resultados obtenidos en la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente sindicado de delito, el señor Juan Pablo Gómez López, la Administración Tributaria procedió a emitir el respectivo nombramiento de auditoría tributaria, los requerimientos de información, las actas de actuaciones de auditores tributarios y los informes de auditoría. Cabe indicar que en el presente caso se emitieron dos nombramientos, dos requerimientos de información, se suscribieron dos actas de actuaciones de auditores tributarios y emitieron dos informes de auditoría, debido a que se realizó control cruzado con un proveedor del contribuyente auditado. En tal virtud, con la finalidad de ilustrar el caso, se **transcriben textualmente** esos documentos en las páginas siguientes:

**NOMBRAMIENTO**  
**(CONTRIBUYENTE AUDITADO)**

**Número: 2003-2-98**

Guatemala, 5 de agosto de 2003.

Señores:

**MARIA IZABEL CUTUC GUTIERREZ** (Auditor y Notificador Tributario)

**PEDRO PABLO ACSIBINAJ SMITH** (Auditor y Notificador Tributario)

**BERTILA ANTONIA GALVEZ CUX** (Supervisor y Notificador Tributario)

Con base en los artículos 19, 98, 100 y 146 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República; las literales a), f), g), e i) del artículo 3, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 del mismo Organismo y, el artículo 40 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo Número 2-98 de su Directorio, se les nombra para que, conforme el alcance y los procedimientos del respectivo programa de fiscalización, en forma individual o conjunta, verifiquen el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente **JUAN PABLO GÓMEZ LÓPEZ**, con Número de Identificación Tributaria 1411321-4, correspondientes al (los) período (s) de imposición iniciado (s) en cualquier fecha comprendida entre el **1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003**.

Para el efecto podrá (n) tomar como base entre otros, los elementos de fiscalización a que se refieren los artículos 30, 100 y 112 del Código Tributario. Igualmente podrán efectuar notificaciones personales de documentos tales como, requerimientos de información, conferimientos de audiencia, resoluciones, providencias, etc.

De lo actuado deberán rendir informe, acompañando la documentación relativa a los ajustes, sanciones e infracciones sobre el régimen tributario y aduanero que correspondan, incluyendo las que constituyan resistencia a la acción fiscalizadora, conforme lo establece el artículo 93 del Código Tributario. De la misma forma deberán denunciar ante autoridad competente hechos que pudieran constituir faltas o delitos.

Atentamente,

**Lic. Gilberto Antonio Márquez Robles**  
**Departamento de Fiscalización, Coordinación Regional Central**  
**Superintendencia de Administración Tributaria**

**ESTIMADO CONTRIBUYENTE: EN CASO DE DUDA FAVOR COMUNÍQUESE A LOS**  
**TELÉFONOS 3564023 Y 3564024.**

**NOMBRAMIENTO**  
**(PROVEEDOR DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO)**

**Número: 2003-2-99**

Guatemala, 20 de agosto de 2003.

Señores:

**MARIA IZABEL CUTUC GUTIERREZ** (Auditor y Notificador Tributario)

**PEDRO PABLO ACSIBINAJ SMITH** (Auditor y Notificador Tributario)

**BERTILA ANTONIA GALVEZ CUX** (Supervisor y Notificador Tributario)

Con base en los artículos 19, 98, 100 y 146 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República; las literales a), f), g), e i) del artículo 3, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 del mismo Organismo y, el artículo 40 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo Número 2-98 de su Directorio, se les nombra para que, conforme el alcance y los procedimientos del respectivo programa de fiscalización, en forma individual o conjunta, verifiquen el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente **CLAUDIA BEATRIZ ARANA TORRES**, con Número de Identificación Tributaria 856426-7, correspondientes al (los) período (s) de imposición iniciado (s) en cualquier fecha comprendida entre el **1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003**.

Para el efecto podrá (n) tomar como base entre otros, los elementos de fiscalización a que se refieren los artículos 30, 100 y 112 del Código Tributario. Igualmente podrán efectuar notificaciones personales de documentos tales como, requerimientos de información, conferimientos de audiencia, resoluciones, providencias, etc.

De lo actuado deberán rendir informe, acompañando la documentación relativa a los ajustes, sanciones e infracciones sobre el régimen tributario y aduanero que correspondan, incluyendo las que constituyan resistencia a la acción fiscalizadora, conforme lo establece el artículo 93 del Código Tributario. De la misma forma deberán denunciar ante autoridad competente hechos que pudieran constituir faltas o delitos.

Atentamente,

**Lic. Gilberto Antonio Márquez Robles**  
**Departamento de Fiscalización, Coordinación Regional Central**  
**Superintendencia de Administración Tributaria**

**ESTIMADO CONTRIBUYENTE: EN CASO DE DUDA FAVOR COMUNÍQUESE A LOS**  
**TELÉFONOS 3564023 Y 3564024.**

**REQUERIMIENTO DE INFORMACION No. 2003-2-98-1**  
**(CONTRIBUYENTE AUDITADO)**

**CONTRIBUYENTE: JUAN PABLO GOMEZ LOPEZ      NIT: 1411321-4**

Con base en el contenido de los artículos 98, 100, 112 y 146 del Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República y en las facultades conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de los incisos a) e i) del artículo 3 de su Ley Orgánica, Decreto Número 1-98 del mismo Organismo, el (los) auditor (es) nombrado (s) para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por este medio le requiere (n) la documentación siguiente:

1. Documentación original de soporte de compras, importaciones y servicios adquiridos.
2. Documentación soporte de las ventas y servicios prestados.
3. Copia y fotocopia de las declaraciones y recibos de pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.
4. Copia y fotocopia de la (s) declaración (es) jurada (s) anual (es) del Impuesto Sobre la Renta, incluyendo Estados Financieros y demás anexos. En sustitución y en su caso, declaraciones mensuales del impuesto correspondiente al Régimen Especial de Pago de dicho impuesto.
5. Copia y Fotocopia de las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.
6. Libros de Contabilidad y Auxiliares.
7. Libros de Compras y Servicios Recibidos.
8. Libros de Ventas y Servicios Prestados.
9. Original y fotocopia de Patente la de Comercio.
10. Copia y fotocopia del formulario de su inscripción ante la Administración Tributaria y de los formularios de actualización de la misma en caso corresponda.
11. Retenciones mensuales del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Sobre Productos Financieros.
12. Declaraciones Juradas y Recibos de Pagos Trimestrales del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.
13. Cualquier otra información que se requiera por parte de los auditores nombrados.

Dicha documentación deberá referirse al (los) período (s) de imposición iniciado (s) en cualquier fecha comprendida entre el **1 de julio de 2002 y el 30 de junio de 2003**, y presentarse al (los) auditor (es) tributario (s) designado (s) en: **22 CALLE, 7-83, zona 1**, del municipio de **GUATEMALA** del departamento de **GUATEMALA**, dentro de los **tres días hábiles** siguientes al de la notificación del presente requerimiento. Su incumplimiento **CONSTITUIRÁ RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** y derivará la aplicación de lo establecido en los artículos 93 y 170 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República; y en los artículos 358 "D" y 409 del Código Penal y sus reformas, Decreto número 17-73 del mismo organismo.

Guatemala, 5 de agosto de 2003.

**Firma y sello de Auditor Tributario**

**Firma y sello de Supervisor Tributario**

**REQUERIMIENTO DE INFORMACION No. 2003-2-99-1**  
**(PROVEEDOR DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO)**

**CONTRIBUYENTE: CLAUDIA BEATRIZ ARANA TORRES**

**NIT: 856426-7**

Con base en el contenido de los artículos 98, 100, 112 y 146 del Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República y en las facultades conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de los incisos a) e i) del artículo 3 de su Ley Orgánica, Decreto Número 1-98 del mismo Organismo, el (los) auditor (es) nombrado (s) para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por este medio le requiere (n) la documentación siguiente:

1. Documentación original de soporte de compras, importaciones y servicios adquiridos.
2. Documentación soporte de las ventas y servicios prestados.
3. Copia y fotocopia de las declaraciones y recibos de pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.
4. Copia y fotocopia de la (s) declaración (es) jurada (s) anual (es) del Impuesto Sobre la Renta, incluyendo Estados Financieros y demás anexos. En sustitución y en su caso, declaraciones mensuales del impuesto correspondiente al Régimen Especial de Pago de dicho impuesto.
5. Copia y Fotocopia de las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.
6. Libros de Contabilidad y Auxiliares.
7. Libros de Compras y Servicios Recibidos.
8. Libros de Ventas y Servicios Prestados.
9. Original y fotocopia de Patente la de Comercio.
10. Copia y fotocopia del formulario de su inscripción ante la Administración Tributaria y de los formularios de actualización de la misma en caso corresponda.
11. Retenciones mensuales del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Sobre Productos Financieros.
12. Declaraciones Juradas y Recibos de Pagos Trimestrales del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.
13. Cualquier otra información que se requiera por parte de los auditores nombrados.

Dicha documentación deberá referirse al (los) período (s) de imposición iniciado (s) en cualquier fecha comprendida entre el **1 de julio de 2002 y el 30 de junio de 2003**, y presentarse al (los) auditor (es) tributario (s) designado (s) en: **2ª Avenida, 27-35, zona 1**, del municipio de **GUATEMALA** del departamento de **GUATEMALA**, dentro de los **tres días hábiles** siguientes al de la notificación del presente requerimiento. Su incumplimiento **CONSTITUIRÁ RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** y derivará la aplicación de lo establecido en los artículos 93 y 170 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República; y en los artículos 358 "D" y 409 del Código Penal y sus reformas, Decreto número 17-73 del mismo organismo.

Guatemala, 20 de agosto de 2003

**Firma y sello de Auditor Tributario**

**Firma y sello de Supervisor Tributario**

## **ACTA DE ACTUACIONES DE AUDITORES TRIBUTARIOS**

**(SUSCRITA CON EL CONTRIBUYENTE AUDITADO)**

Acta número dos mil quinientos setenta (2570). En el municipio de Guatemala, del Departamento de Guatemala, siendo las doce horas con cinco minutos, del día martes doce de agosto de dos mil tres, reunidos en: veintidós calle, siete guión ochenta y tres, zona uno, ciudad de Guatemala, las siguientes personas: Juan Pablo Gómez López, en calidad de contribuyente; Maria Isabel Cutuc Gutierrez y Pedro Pablo Acsibinaj Smith, como Auditores y Notificadores Tributarios y Bertila Antonia Galvez Cux, como Supervisor y Notificador Tributario, quienes actúan como tal acreditando la calidad con el nombramiento número dos mil tres guión dos guión noventa y ocho de fecha cinco de agosto del año dos mil tres, emitido por el Jefe del Departamento de Fiscalización, de la Coordinación Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria; para dejar constancia de lo siguiente: PRIMERO: El día seis de agosto del año dos mil tres fue notificado legalmente el requerimiento de información número dos mil tres guión dos guión noventa y ocho guión uno, para que la información solicitada fuera proporcionada a los tres días hábiles siguientes al de la notificación de dicho requerimiento. SEGUNDO. El día de hoy doce de agosto nos hicimos presentes en: veintidós calle, siete guión ochenta y tres, zona uno, ciudad de Guatemala, para recibir la documentación solicitada. TERCERO. El contribuyente presentó la documentación siguiente: a) libros de compras y ventas, b) Facturas de compras y servicios recibidos y ventas y servicios prestados, c) Declaraciones y recibos de pago de los impuestos al Valor Agregado, Sobre la Renta y a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias y d) Libros de contabilidad. CUARTO. La documentación que se tuvo a la vista fue devuelta a entera satisfacción. QUINTO. Se pregunta al contribuyente si desea manifestarse con relación a los puntos anteriores, a lo que indica que no. SEXTO. Se da por terminada la presente en el mismo lugar y fecha de su inicio, siendo las doce horas con cuarenta minutos, y bien enterados de su contenido, objeto y validez legal, firmamos los que en ella intervenimos.

**Firma del contribuyente**

**Firma de auditores tributarios**

**Firma del Supervisor Tributario.**

**ACTA DE ACTUACIONES DE AUDITORES TRIBUTARIOS**  
**(SUSCRITA CON EL PROVEEDOR DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO)**

Acta número dos mil quinientos setenta (2572). En el municipio de Guatemala, del Departamento de Guatemala, siendo las doce horas con veinte minutos, del día veinticinco de agosto de dos mil tres, reunidos en: segunda avenida, veintisiete guión treinta y cinco, zona uno, ciudad de Guatemala, las siguientes personas: Claudia Beatriz Arana Torres, en calidad de contribuyente; Maria Isabel Cutuc Gutierrez y Pedro Pablo Acsibinaj Smith, como Auditores y Notificadores Tributarios y Bertila Antonia Galvez Cux, como Supervisor y Notificador Tributario, quienes actúan en representación de la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con el nombramiento número dos mil tres guión dos guión noventa y nueve, de fecha veinte de agosto del año dos mil tres, emitido por el Jefe del Departamento de Fiscalización, de la Coordinación Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria; para dejar constancia de lo siguiente: PRIMERO: Conforme dicho nombramiento, fue realizada verificación relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente citado. SEGUNDO. Se verificó que el contribuyente no presentó ante la Administración Tributaria la Declaración y recibo de pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta correspondiente del uno de julio de dos mil uno al treinta de septiembre de dos mil uno. Además se comprobó que no dio aviso del cambio de domicilio fiscal. TERCERO. En la presente fecha se hace entrega de los registros y los originales de la documentación que proporcionó conforme requerimiento de información número dos mil tres guión dos guión noventa y nueve guión uno. CUARTO. El resultado de la presente auditoría se dará a conocer en su oportunidad. QUINTO. De los puntos suscritos en la presente acta el contribuyente manifiesta lo siguiente: Con referencia al punto segundo de esta acta el contribuyente manifiesta que desconoce el procedimiento debido a que estaba a cargo del contador. SEXTO. Se da por terminada la presente en el mismo lugar y fecha de su inicio, siendo las doce horas con cincuenta minutos, y bien enterados de su contenido, objeto y validez legal, firmamos los que en ella intervenimos.

**Firma del contribuyente**

**Firma de auditores tributarios**

**Firma del Supervisor Tributario**

**INFORME DE AUDITORÍA TRIBUTARIA**  
(CONTRIBUYENTE AUDITADO)

Guatemala 04 de septiembre de 2003

**INFORME No. 2003-2-98**

**Lic. Gilberto Antonio Márquez Robles**  
**Departamento de Fiscalización**  
**Coordinación Regional Central.**

Licenciado Márquez:

En atención al nombramiento número **2003-2-98**, de fecha 5 de agosto de 2003, relativo a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Contribuyente, **JUAN PABLO GÓMEZ LÓPEZ, NIT 1411321-4**, correspondiente a los períodos de imposición iniciados en cualquier fecha comprendida entre el 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003, se expone lo siguiente:

**INFORME GENERAL DE AUDITORIA**

**I. ANTECEDENTES DEL CONTRIBUYENTE:**

1. El contribuyente en mención se encuentra inscrito en el Registro Tributario Unificado como contribuyente normal, con un negocio denominado "MUEBLES GOMEZ", el cual se encuentra ubicado en **22 CALLE, 7-83, zona 1**, del municipio de **GUATEMALA** del departamento de **GUATEMALA**. Así también se encuentra inscrito en el Registro Mercantil, bajo el número de registro 64345, folio 176, libro 66, categoría única, con número de expediente 4956-87, la clase del establecimiento es individual, desde el 28 de abril de 1996.
  
2. La actividad principal del contribuyente según la patente de comercio es: compra venta de bienes en general y toda actividad de lícito comercio.

**II. ALCANCE DE LA AUDITORÍA**

El trabajo de auditoría realizado al contribuyente Juan Pablo Gómez López comprende la

siguiente información:

- Impuesto al Valor Agregado, obligaciones formales y sustantivas, correspondientes a los períodos impositivos mensuales de Julio de 2002 al 30 de junio de 2003.
- Revisión de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta comprendido en el período del 01 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003.
- Revisión de las obligaciones tributarias del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias comprendidas en el período del 01 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003.
- Además se nos proporcionó Memorando de Solicitud de Cruces de Información con objeto de verificar que el valor de las facturas de los proveedores del contribuyente Juan Pablo Gómez López, coincidieran con las registradas por el mismo. Siendo su proveedor principal el siguiente: **CLAUDIA BEATRIZ ARANA TORRES**, con Número de Identificación Tributaria 856426-7, propietaria del establecimiento comercial denominado “FÁBRICA DE MUEBLES LA MEJOR”, a quien se le realizó el control cruzado correspondiente.

### **III. TRABAJO REALIZADO**

#### **1. PROCEDIMIENTOS APLICADOS**

- El 06 de agosto de 2003, fue notificado al contribuyente Juan Pablo Gómez López, el nombramiento número 2003-2-98 y el Requerimiento de Información número 2003-2-98-1, siendo recibido por el propio contribuyente.
- El 12 de agosto de 2003 nos constituimos en el domicilio fiscal del contribuyente para proceder a la recepción de la documentación requerida de la cual se nos proporcionó la siguiente: a) Libros de Ventas y Servicios Prestados, b) Libros de compras y Servicios Recibidos, c) Documentos de Soporte de Ventas y Servicios Prestados, d) Documentación de soporte de Compras y Servicios Recibidos.
- Se procedió a cotejar la información requerida al contribuyente en el plazo establecido según el requerimiento de información número 2003-02-98-1, de fecha 5 de agosto de

2003.

- Se revisaron las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado, si cumplían con los requisitos mínimos que establece la ley específica.
- Se revisó la Declaración del Impuesto Sobre la Renta Anual, para verificar si su saldo y acreditamiento de impuestos eran correctos.
- Se revisaron las facturas emitidas por el contribuyente para soportar sus ventas y/o servicios prestados.
- Se procedió a revisar la documentación de soporte del crédito fiscal, si cumplía con los requisitos mínimos que establece el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## **2. OTROS PROCEDIMIENTOS APLICADOS**

- Respecto a la contribuyente **CLAUDIA BEATRIZ ARANA TORRES**, con Número de Identificación Tributaria **856426-7**, propietaria del establecimiento comercial denominado “FÁBRICA DE MUEBLES LA MEJOR”, (proveedor del contribuyente auditado), se emitió el Requerimiento de información número 2003-2-99-1, de fecha 20 de agosto de 2003, el cual fue notificado el día 21 de agosto de 2003 con el objeto de solicitar específicamente las facturas que fueron objeto de verificación de extremos.
- El día 28 de agosto de 2003 fue proporcionada la totalidad de la documentación solicitada a través de requerimiento, por parte del contador de la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres.
- En acta número 2572 de fecha 25 de agosto de 2003, se dejó constancia de las actuaciones realizadas.

## **3. RESULTADOS OBTENIDOS**

- Como resultado de la verificación de la documentación soporte de las compras

realizadas por el contribuyente Juan Pablo Gómez López, se determinó que dos (2) facturas emitidas por el establecimiento comercial denominado “Fábrica de Muebles La Mejor”, propiedad de la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres, quien es proveedor del contribuyente auditado, NO coinciden con sus duplicados, existiendo diferencias en cuanto al monto, nombre del comprador y la forma de emisión de las facturas, ya que los duplicados se encuentran llenados en forma manuscrita y los originales están llenados a máquina, lo cual permite presumir que los originales de esas facturas son falsas o de dudosa procedencia. Las diferencias se describen seguidamente:

- **Factura número 325:** El original está emitido por Q.200,000.00, a nombre del contribuyente Juan Pablo Gómez López, con fecha 5 de mayo de 2003, por compra de 50 escritorios ejecutivos; mientras que el duplicado está emitido por Q.1,000.00, a nombre de Juan Antonio Araujo Palma consumidor final, con fecha 5 de mayo de 2003, por la venta de una silla secretarial.
  - **Factura número 351:** El original está emitido por Q.400,000.00, a nombre de Juan Pablo Gómez López, con fecha 21 de mayo de 2003, en la compra de 90 sillas ejecutivas tipo A; mientras que el duplicado está emitido por Q.100.00, a nombre de Maria Cristina Ovando, consumidor final, de fecha 21 de mayo de 2003, en la venta de un pupitre de madera.
- Se constató que las facturas originales (números 325 y 351) que posee el contribuyente Juan Pablo Gómez López, fueron registradas en la contabilidad y en su libro de compras y servicios recibidos, al mismo tiempo que fueron declaradas como soporte del crédito fiscal correspondiente al período impositivo de mayo 2003, lo cual tiene el efecto siguiente:
    - a) **Crédito Fiscal en el Impuesto al Valor Agregado:**

Se determinó que el crédito fiscal declarado por el contribuyente, se presume que no es correcto debido a que las dos facturas de compras registradas (objeto de cruce de información), no coinciden con los duplicados que están en poder de su emisor, por lo que se presume defraudación tributaria por **Q.64,286.00**.

**b) Impuesto Sobre la Renta:**

No se determinaron ajustes al Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, se presume

defraudación tributaria por **Q.166,071.43**, derivado de las facturas que se presumen falsas o de dudosa procedencia.

#### **IV. CONCLUSIONES**

1. En el cruce de información efectuado con la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres, proveedor del contribuyente Juan Pablo Gómez López, se determinaron diferencias en las facturas objeto de verificación con respecto al nombre, los bienes vendidos y los valores, así como, a la forma de emisión.
2. Se verificó que las facturas objeto de cruce de información y que se presumen falsas o de dudosa procedencia, fueron declaradas por el contribuyente Juan Pablo Gómez López, para reclamar crédito fiscal y fueron utilizadas para la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta por el período liquidado al 30 de junio de 2003.
3. Se determinó que las facturas emitidas por la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres, fueron declaradas como parte de su débito fiscal con los valores que reflejan los duplicados de dichas facturas.

#### **V. RECOMENDACIONES**

Trasladar el presente expediente a la Dirección de Asuntos Jurídicos para que evalúe el inicio de trámite por presumirse defraudación tributaria.

Atentamente,

**MARIA IZABEL CUTUC GUTIERREZ**

Auditor y Notificador Tributario

**PEDRO PABLO ACSIBINAJ SMITH**

Auditor y Notificador Tributario

**BERTILA ANTONIA GALVEZ CUX**

Supervisor y Notificador Tributario

**INFORME DE RESULTADOS DEL CRUCE DE INFORMACIÓN No. 2003-2-99  
(PROVEEDOR DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO)**

Guatemala, 04 de septiembre de 2003

**Lic. Gilberto Antonio Márquez Robles**  
**Departamento de Fiscalización**  
**Coordinación Regional Central.**

Licenciado Márquez:

El día 21 de agosto de 2003, se notificó nombramiento y requerimiento de información números: **2003-2-99** y **2003-2-99-1** respectivamente, con el objeto de verificar la facturación emitida y la determinación de los débitos fiscales de IVA facturados por la contribuyente **CLAUDIA BEATRIZ ARANA TORRES**, con Número de Identificación Tributaria **856426-7**, correspondiente a los períodos de imposición mensual iniciados entre el 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003.

**I. ALCANCE DE AUDITORIA**

Verificar la emisión de facturas de ventas de la contribuyente antes mencionada, con relación a las facturas proporcionadas por el contribuyente Juan Pablo Gómez López, por concepto de compra de escritorios y sillas para uso de oficina. Con el objeto de cotejar los valores de las facturas emitidas objeto de verificación de extremos que concuerden con las facturas originales registradas por el contribuyente Juan Pablo Gómez López.

**II. TRABAJO DE AUDITORIA**

- a) El 20 de agosto de 2003 nos constituimos en: 8ª avenida 26-45, zona 1, ciudad de Guatemala, dirección que se encuentra registrada en la Administración Tributaria, en donde se constató que dicho domicilio ya no le pertenece a la contribuyente para recibir notificaciones. Sin embargo, se nos proporcionó una dirección donde la podríamos localizar.
- b) El día 21 de agosto de 2003, nos constituimos en 2ª avenida, 27-35, zona 1, ciudad de Guatemala, dirección que nos fue proporcionada en el anterior domicilio fiscal de la contribuyente, para notificar legalmente el requerimiento de información correspondiente.
- c) El día 28 de agosto de 2003, nos constituimos en la dirección antes mencionada para recibir la documentación que se solicitó a través del requerimiento de información número **2003-2-99-1**, la cual fue proporcionada en su totalidad.

- d) Se revisaron los duplicados de las facturas de ventas y su adecuado registro en el libro de ventas y servicios prestados, así como, la declaración de débitos fiscales en el IVA, habiéndose suscrito el acta número 2572, el día 25 de agosto de 2003.

### **III. RESULTADOS OBTENIDOS**

- a) Se constató en el Registro Tributario Unificado (RTU) que la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres, no ha dado aviso del cambio de domicilio fiscal, toda vez que se constató físicamente que ya no le pertenece.
- b) Se constató que las facturas de ventas emitidas por la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres (números 325 y 351) objeto de verificación de extremos, no coinciden con las facturas originales que posee el contribuyente Juan Pablo Gómez López en relación al valor, nombre del comprador y la forma de emisión, y por las cuales reclamó crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado; así mismo, lo incluyó como gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta. (esta es una transcripción textual del informe de los auditores tributarios).

### **IV. CONCLUSIONES**

Se determinó que existe una posible defraudación tributaria, debido a que las copias de las facturas que tiene en su poder la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres difieren con las facturas originales que tiene en su poder el contribuyente Juan Pablo Gómez López.

### **V. RECOMENDACIONES**

Trasladar el presente expediente a la Dirección de Asuntos Jurídicos para que evalúen el procedimiento a seguir, por presumirse una defraudación tributaria.

Atentamente,

**MARIA IZABEL CUTUC GUTIERREZ**

Auditor y Notificador Tributario

**PEDRO PABLO ACSIBINAJ SMITH**

Auditor y Notificador Tributario

**BERTILA ANTONIA GALVEZ CUX**

Supervisor y Notificador Tributario

Derivado de los resultados obtenidos en la auditoría tributaria y conforme a los procedimientos internos aplicados por la Administración Tributaria, el Departamento de Fiscalización, de la Región Central, de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, procedió a remitir el expediente administrativo conteniendo el informe de auditoría tributaria junto con los papeles de trabajo, a la Dirección de Asuntos Jurídicos de SAT (Ver anexo número 3: cuadro sinóptico de las actuaciones de la Administración Tributaria), para que se iniciara la persecución penal correspondiente de conformidad con lo establecido por los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

#### **4.1.2.2 Acciones Judiciales.**

El expediente fue ingresado a la base de datos de la Dirección de Asuntos Jurídicos y seguidamente trasladado a la Unidad de Asuntos Penales para efectuar el estudio y análisis jurídico de los hechos constitutivos de delito. Luego de ingresarse el expediente a la base de datos, el Jefe de dicha Unidad asignó el caso a un procurador, quien con los términos del informe procedió a redactar el memorial de denuncia.

El memorial de denuncia presentado para **iniciar la correspondiente persecución penal, se transcribe en las páginas siguientes**, no sin antes insistir en que los datos sobre los denunciados, los abogados auxiliares y otros, fueron sustituidos por ser información estrictamente confidencial:

## **MEMORIAL DE DENUNCIA**

### **DENUNCIA NUEVA**

**SEÑOR JUEZ SÉPTIMO DE PRIMERA INSTANCIA PENAL, DEL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA.**

**MARIA IZABEL CUTUC GUTIERREZ**, de treinta y cinco años de edad, soltera, guatemalteca, Contador Público y Auditor y **PEDRO PABLO ACSIBINAJ SMITH**, de treinta y siete años de edad, casado, guatemalteco, Contador Público y Auditor, ambos de este domicilio, como Auditores Notificadores Tributarios de la Intendencia de Fiscalización, de la Coordinación Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria, ante usted respetuosamente comparecemos y

### **EXPONEMOS:**

1. Actuamos en calidad de Auditores y Notificadores Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, (SAT).
2. Señalamos como lugar para recibir notificaciones y citaciones la séptima avenida tres guión setenta y tres, zona 9, de esta ciudad capital, edificio SAT, sexto nivel.
3. Actuamos bajo el auxilio de los Abogados: Amalia Maria Fernández Cano, Rosa Maria Castro Gómez y Juan Francisco Alvarado Campos.

### **OBJETO DE NUESTRA COMPARECENCIA:**

Comparecemos con el objeto de presentar denuncia por hechos, de los cuales tuvimos conocimiento y que tienen características de delito que afectan al Régimen Jurídico Tributario, en contra del contribuyente **JUAN PABLO GÓMEZ LÓPEZ**, quien puede ser notificado en veintidós calle, siete guión ochenta y tres, de la zona uno de esta ciudad de Guatemala, de conformidad con los siguientes:

### **HECHOS:**

ANTECEDENTES: (Trámite Administrativo)

- 1- Con fecha 5 de agosto de 2003 el Licenciado Gilberto Antonio Márquez Robles, en su calidad de Jefe del Departamento de Fiscalización, de la Coordinación Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria, emitió el nombramiento número 2003-2-98, a efecto de efectuarle auditoría de campo al contribuyente **JUAN PABLO GÓMEZ LÓPEZ**, con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, correspondientes al período impositivo del 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003.
- 2- Con fecha 6 de agosto de 2003, nos constituimos en el domicilio fiscal del contribuyente, para notificar el requerimiento de información número 2003-2-98-1 de fecha 5 de agosto de 2003, siendo recibido por Juan Pablo Gómez López.
- 3- El 12 de agosto de 2003, nos presentamos en el domicilio fiscal del contribuyente para proceder a la recepción de la documentación requerida y realizar las verificaciones relacionadas con el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- 4- Como resultado de la auditoría practicada al contribuyente Juan Pablo Gómez López, se procedió a realizar verificación de extremos con su proveedora Claudia Beatriz Arana Torres, propietaria del establecimiento comercial denominado “Fábrica de Muebles La Mejor”, para lo cual se emitió el requerimiento de información número 2003-2-99-1 de fecha 20 de agosto de 2003, con el objeto de solicitar y verificar específicamente los duplicados de las facturas números 325 y 351 del establecimiento Fábrica de Muebles La Mejor, las cuales dieron origen a la verificación de extremos.
- 5- El 20 de agosto de 2003, nos constituimos en la 8ª avenida 26-45, zona 1, ciudad de Guatemala, dirección que se encuentra registrada ante la Administración Tributaria como domicilio fiscal de la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres, en donde se constató que dicho domicilio ya no le pertenece, por lo tanto no fue posible hacerle notificaciones.
- 6- El día 21 de agosto de 2003, nos constituimos en 2ª avenida, 27-35, zona uno, ciudad de Guatemala, dirección que nos fue proporcionada en el anterior domicilio fiscal de la contribuyente, para notificar legalmente el requerimiento de información correspondiente.
- 7- El 28 de agosto de 2003, se nos proporcionó la totalidad de la documentación solicitada a la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres.
- 8- Derivado de la revisión de la documentación presentada por la referida contribuyente se constató que los duplicados de las facturas de ventas números 325 y 351, emitidas a favor del contribuyente Juan Pablo Gómez López, no coinciden con los originales de esas facturas, con relación al valor, nombre del adquirente y producto vendido; sin embargo, esas facturas originales fueron utilizadas por el contribuyente Juan Pablo Gómez López para reclamar crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, así como, las incluyó como gastos deducibles

para la determinación del Impuesto Sobre la Renta (esta es una transcripción textual del informe de los auditores tributarios).

- 9- En relación a las facturas números 325 y 351 emitidas por la proveedora Claudia Beatriz Arana Torres, propietaria del establecimiento denominado Fábrica de Muebles La Mejor, se constató que fueron registradas por el señor Juan Pablo Gómez López como compras y por valores mayores a los que fueron registrados por la referida proveedora. En ese sentido, se concluyó que el Crédito Fiscal declarado por el contribuyente, se presume no es el correcto, debido a que las facturas de compras registradas, al efectuar el cruce de información, no se encontraron a nombre del contribuyente y el valor consignado en los duplicados difieren al de los originales, por lo que se presume **DELITO DE CASO ESPECIAL DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.**

#### **EN RELACIÓN A LO DEFRAUDADO:**

##### **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Por el monto de SESENTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y SEIS QUETZALES **(Q.64,286.00).**

##### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Por el monto de CIENTO SESENTA Y SEIS MIL SETENTA Y UNO QUETZALES CON CUARENTA Y TRES CENTAVOS **(Q.166,071.43).**

#### **DEL HECHO QUE SE CONSIDERA DELITO:**

Derivado de la auditoría efectuada, se constató que el contribuyente declaró un crédito fiscal el cual se presume que no es correcto, ya que las facturas que supuestamente fueron emitidas a su favor por el establecimiento “Fábrica de Muebles La Mejor”, propiedad de la señora Claudia Beatriz Arana Torres en calidad de proveedor del contribuyente, no coinciden con las facturas originales que posee el señor Juan Pablo Gómez López y que son diferentes en cuanto al nombre, el valor y los bienes vendidos, además estas fueron registradas por Claudia Beatriz Arana Torres por un valor menor del declarado por el contribuyente Juan Pablo Gómez López, todo ello hace presumir que el contribuyente a incurrido en el ilícito penal de CASO ESPECIAL DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

#### **ENCUADRAMIENTO DEL HECHO EN EL TIPO PENAL**

Por lo expuesto, se desprende las siguientes **CONCLUSIONES:** Se presume que el contribuyente solicitó Crédito Fiscal amparado en facturas falsas, no solo en cuanto al nombre y producto vendido sino también en cuanto al valor ya que declaró compras de muebles de oficina por valores mayores a los registrados por el Proveedor.

De todo lo anteriormente expuesto las acciones del contribuyente se encuadran en el ilícito de Defraudación Tributaria contenido en el Artículo 358 A del Código Penal, el cual indica:

DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, “Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido”.

Y con fundamento en el artículo 358 B numeral 5 del mismo cuerpo legal que en su tenor literal establece, CASO ESPECIAL DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos. Asimismo se presume que el contribuyente al acaparar la solicitud de Crédito Fiscal en facturas falsas, se ha determinado que el contribuyente encuadro su conducta en el ilícito penal de FALSEDAD MATERIAL, el cual se tipifica en el artículo 321 del Código Penal, estableciendo: “Quien, hiciere en todo o en parte un documento público falso, o alterare uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años”, asimismo en el delito de FALSEDAD IDEOLOGICA regulado por el artículo 322 del Código Penal, el que establece que: “Quien, con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, insertare o hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años. Y por último, en el delito de USO DE DOCUMENTOS FALSIFICADOS tipificado en el artículo 325 del Código Penal el cual regula: “Quien, sin haber intervenido en la falsificación, hiciere uso de un documento falsificado, a sabiendas de su falsedad, será sancionado con igual pena que la que correspondiere al autor de la falsificación”.

#### **FUNDAMENTO DE DERECHO:**

**Artículo 107 del Código Procesal Penal.** El ejercicio de la acción penal corresponde al Ministerio Público como órgano auxiliar de la administración de justicia conforme a las disposiciones de este Código. Tendrá a su cargo el procedimiento preparatorio y la dirección de la Policía Nacional Civil en su función investigativa dentro del proceso penal.

**Artículo 297 del Código Procesal Penal.** Cualquier persona deberá comunicar, por escrito u oralmente, a la policía, al Ministerio Público o a un tribunal el conocimiento que tuviere acerca de la comisión de un delito de acción pública.

**Artículo 298 del Código Procesal Penal.** Deben denunciar el conocimiento que tienen sobre un delito de acción pública, con excepción de los que requieren instancia, denuncia o autorización y sin demora alguna: 1) Los funcionarios o empleados públicos que conozcan el hecho en el ejercicio de sus funciones, salvo el caso que pese sobre ellos el deber de guardar secreto...**Artículo 2 de la Ley Orgánica del Ministerio Público.** Son funciones del Ministerio

Público, sin perjuicio de las que les atribuyen otras leyes, las siguientes: 1) Investigar los delitos de acción pública y promover la persecución penal ante los tribunales, según las facultades que le confieren la Constitución, las leyes de la república y los tratados y convenios internacionales.

**Reglamento Interno de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Artículo 50.** Obligación de Denunciar. Los funcionarios y empleados de la SAT, están obligados a denunciar ante la autoridad competente los hechos ilícitos que fueren de su conocimiento en el ejercicio de los cargos que ocupan, bajo pena de incurrir en las responsabilidades legales correspondientes.

Nuestro ordenamiento jurídico penal desarrolla lo relacionado acerca de la falsificación de documentos, el artículo 321 del Código Penal, establece: **FALSEDAD MATERIAL.** Quien, hiciere en todo o en parte, un documento público falso, o alterare uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.

**El artículo 322 del Código Penal,** establece: **FALSEDAD IDEOLOGICA.** Quien, con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, insertare o hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.

Por último, **el artículo 325 del Código Penal** establece: **USO DE DOCUMENTOS FALSIFICADOS.** Quien, sin haber intervenido en la falsificación, hiciere uso de un documento falsificado, a sabiendas de su falsedad, será sancionado con igual pena que la que correspondiere al autor de la falsificación. **Artículo 358 “A” . Defraudación Tributaria.** Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

#### **ELEMENTOS DE CONVICCIÓN.**

##### **DOCUMENTOS.**

1. Fotocopia simple del nombramiento número 2003-2-98 de fecha 5 de agosto de 2003.
2. Fotocopia simple del requerimiento de información número 2003-2-98-1 de fecha 5 de agosto de 2003.
3. Fotocopia simple de la cédula de notificación número 2003-2-98-1.
4. Fotocopia simple del CORTE DE FORMAS correspondiente al contribuyente Juan Pablo Gómez López.
5. Fotocopia simple de la patente de comercio del establecimiento “Muebles Gómez”.
6. Fotocopia simple del formulario de inscripción, afiliación y actualización para persona

individual en el Registro Tributario Unificado, número 425672.

7. Fotocopia simple del informe número 2003-2-98, de fecha 4 de septiembre de 2003.
8. Fotocopia simple del nombramiento número 2003-2-99, de fecha 20 de agosto de 2003.
9. Fotocopia simple del requerimiento de información número 2003-2-99-1, de fecha 20 de agosto de 2003.
10. Fotocopia simple de la cédula de notificación número 2003-2-99-1.
11. Fotocopia simple del informe de resultado de cruce de información, número 2003-2-99, de fecha 4 de septiembre de 2003.
12. Fotocopia simple de los formularios de inscripción y actualización de información de contribuyente en el Registro Tributario Unificado números 0011 0463246 y 0011 0468567 correspondientes a la contribuyente Claudia Beatriz Arana Torres.
13. Fotocopia simple de los originales de las facturas números 325 y 351 del establecimiento Fábrica de Muebles La Mejor, propiedad de Claudia Beatriz Arana Torres.
14. Fotocopia simple de los duplicados de las facturas número 325 y 351 proporcionados por la señora Claudia Beatriz Arana Torres.

**DECLARACIÓN DEL DENUNCIADO:**

Que deberá prestar el contribuyente JUAN PABLO GOMEZ LOPEZ, quien puede ser citado en: veintidós calle, siete guión ochenta y tres, zona 1, de esta ciudad de **GUATEMALA**.

**DECLARACIÓN TESTIMONIAL:**

Que deberá prestar **BERTILA ANTONIA GALVEZ CUX**, en su calidad de Supervisor y Notificador Tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), quien puede ser citado en la Dirección de Asuntos Jurídicos, Unidad Penal, ubicada en séptima avenida, siete guión setenta y tres, de la zona nueve, Edificio SAT, Sexto nivel, de la ciudad capital.

**PETICIONES:**

- 1) Que se acepte y dé trámite a esta denuncia, iniciándose el expediente respectivo.
- 2) Que se reconozca la calidad con la que actuamos de conformidad con los documentos adjuntos.
- 3) Se tome nota del lugar señalado para efecto de notificaciones y/o citaciones, y del auxilio profesional con el que actuamos.
- 4) Se tenga presentada la denuncia en contra del contribuyente Juan Pablo Gómez López, quien puede ser notificado en veintidós calle, siete guión ochenta y tres, zona 1, de esta ciudad de Guatemala.

5) Se remita el expediente de merito a la Fiscalía Contra la Corrupción, del Ministerio Público, a efecto de que inicie la investigación correspondiente.

6) Se informe a la Procuraduría General de la Nación a efecto de que ejercite la acción civil.

Fundamentamos nuestras peticiones en los artículos citados y además en los siguientes: 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 35, 321, 322, 338, 358 A, 358 B, y 414 del Código Penal; 5, 24, 24bis, 40, 44, 46, 47, 107, 116, 117, 120, 124, 129, 131, 181, 207, 278, 297, 298, 309 y 314 del Código Procesal Penal; 50 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT; 70 y 90 del Código Tributario.

Acompañamos cinco (05) copias de la presente denuncia y documentos adjuntos.

Guatemala, 30 de septiembre de 2003.

**FIRMA: MARIA IZABEL CUTUC GUTIERREZ**

**FIRMA: PEDRO PABLO  
ACSIBINAJ SMITH**

**EN SU AUXILIO:**

**Amalia Maria Fernández Cano  
ABOGADA Y NOTARIA**

Una vez firmado el memorial de denuncia por los auditores tributarios, una abogada de la Unidad de Asuntos Penales lo auxilió y se procedió a presentarlo en el Juzgado Séptimo de Primera Instancia del Ramo Penal del Departamento de Guatemala (Ver anexo número 3: Cuadro sinóptico de las funciones de la Administración Tributaria).

En el Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala se le dio trámite a la denuncia, donde se le asignó el número de causa y oficial encargado: Causa C-9-2003, Oficial Segundo, habiéndose constituido Juez Contralor de la Investigación. Seguidamente se remitió el expediente al Ministerio Público para la iniciación de la investigación correspondiente, notificándose a la Procuraduría General de la Nación como Actor Civil dentro del proceso (ver anexo número 2: Flujograma del proceso penal, procedimiento común). Presentada la denuncia, la Superintendencia de Administración Tributaria solicitó su intervención provisional como Querellante Adhesivo dentro del proceso penal, la cual fue resuelta favorablemente por el Juez.

#### **4.2 DILIGENCIAS REALIZADAS POR EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR PARA OBTENER ELEMENTOS DE ANÁLISIS DEL CASO.**

El contribuyente Juan Pablo Gómez López, preocupado por no tener conocimiento sobre el resultado de la revisión de sus obligaciones tributarias porque aparentemente en la auditoría tributaria no se había obtenido ningún resultado desfavorable, y no teniendo la posibilidad de evaluar ninguna contingencia tributaria, contrató los servicios de un Contador Público y Auditor para que lo asesorara y determinara su situación jurídica respecto a sus obligaciones tributarias correspondientes al período auditado.

#### **4.2.1 DOCUMENTO DE COMPROMISO PARA LA DEFENSA FISCAL.**

Los términos y condiciones en que fue contratado el Contador Público y Auditor para la realización de la asesoría y defensa fiscal, se ilustran en la página siguiente mediante una carta de entendimiento, no sin antes indicar, que existen varias formas para poder contratarse y obligarse, toda vez que puede ser por medio de contrato privado con todas las formalidades de ley, o bien, mediante simples formas preestablecidas o cruce de cartas entre las partes cuyas condiciones deben aceptarse de común acuerdo. Básicamente, las formalidades del documento de compromiso dependen de la materialidad del monto de los servicios y el alcance del trabajo pactado entre las partes.

## **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE** **(CARTA DE ENTENDIMIENTO)**

Guatemala, 17 de noviembre de 2003.

Señor:  
**JUAN PABLO GOMEZ LÓPEZ**  
Presente.

De conformidad con las entrevistas preliminares que hemos tenido y a los acuerdos a que hemos llegado respecto al servicio de defensa fiscal, estimándose la posible existencia de una persecución penal en su contra promovida por la Superintendencia de Administración Tributaria, por este medio formalizaremos los términos y condiciones en que se prestará dicho servicio.

### **I. ALCANCE DEL TRABAJO**

Las diligencias a realizarse incluyen las siguientes:

1. Diligencias en la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, para determinar el resultado de la auditoría tributaria practicada, toda vez que no se sabe con certeza la existencia de algún hecho que pueda constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones, debido a que en el acta de actuaciones de los Auditores Tributarios no quedó constancia de algún hecho de esa naturaleza.
2. De determinarse algún inconveniente con el resultado de la auditoría tributaria, que pudiera implicar la presunción de la comisión de algún delito del orden tributario, se realizarán las diligencias correspondientes ante la Dirección de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, a efecto de obtener información.
3. En caso de existir la presunción de algún delito se estarán realizando las diligencias respectivas en el Organismo Judicial a efecto de obtener la certificación de autos que pudieran obrar dentro del proceso.
4. También, en caso de haberse iniciado proceso penal en su contra, se estarán realizando diligencias ante la Fiscalía del Ministerio Público que conozca el caso.
5. Se confirmarán mediante revisión analítica, los hechos que pudieran constituir delito del orden tributario, sobre lo cual se rendirá el informe correspondiente. **Dicho informe es estrictamente de carácter confidencial y no deberá ser utilizado como medio de prueba**, toda vez que, de existir algún proceso penal instruido en su contra, será la autoridad judicial competente quien decidirá la obtención de algún informe de peritaje en su momento procesal oportuno.
6. En caso de existir proceso penal en su contra, se proporcionará proyecto de memorial para proponer medios de investigación ante el Ministerio Público.
7. Se realizarán todos los procedimientos dirigidos a la determinación de la verdad de los hechos que pudieran señalarse como delito, con el objeto de obtener evidencia

suficiente y competente que pueda servir como medio de descargo a presentarse dentro del procedimiento preparatorio del proceso penal. Cuyo objetivo es conseguir el desistimiento de la denuncia oportunamente, para evitar la fase de juicio oral y público.

8. **Se elaborarán los Papeles de Trabajo que sean necesarios en las circunstancias, con la salvedad de que dichos documentos, de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, son propiedad del Auditor Independiente; y únicamente podrán ser exhibidos mediante orden de Juez competente.**
9. **Asimismo, las resoluciones dictadas por las autoridades judiciales competentes del ramo penal, no son de mi responsabilidad, por lo tanto quedo liberado de cualquier situación en lo civil y penal que se pretenda deducir en mí contra como producto de tales resultados.**

## II. HONORARIOS

1. Como negociamos recientemente, los honorarios por el servicio de defensa fiscal en la vía penal, serán determinados sobre el 12% del monto que supuestamente resulte como defraudado, incluyendo la multa e intereses resarcitorios que procedieran en caso de darse una sentencia condenatoria. Asimismo, la cantidad que resulte de honorarios en ningún caso será inferior a Q.20,000.00.
2. Para poder iniciar las diligencias correspondientes, se debe dar un anticipo del 20% del monto que resulte de Honorarios al momento de tener conocimiento del posible monto defraudado. En el entendido que, de no obtenerse el desistimiento de la denuncia dentro de las fases preparatoria o intermedia, este porcentaje se considera talmente devengado.
3. En caso de obtenerse el desistimiento de la denuncia antes de la fase de juicio oral y público, los honorarios pendientes deberán ser totalmente pagados cuando la resolución que así lo resuelva quede totalmente firme.
4. Si se llegare a la fase de juicio oral y público, para el debate deberá pagar la cantidad de Q.15,000.00, se obtenga o no una sentencia absoluta.
5. Los honorarios de todas las diligencias que pudieran darse después de la fase de juicio oral y público; se pactarán en su oportunidad.

Sin otro particular, atentamente.

### FIRMA DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

FIRMA DE ACEPTACIÓN \_\_\_\_\_

FECHA: \_\_\_\_\_

**Juan Pablo Gómez López.**

**Cédula No. A-1 495036**

#### **4.2.2 DILIGENCIAS ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El Contador Público y Auditor contratado por el contribuyente, procedió a indagar ante la Administración Tributaria sobre el resultado de la auditoría practicada, habiendo obtenido información que el caso se había trasladado a la Dirección de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria. Con base a la fecha de envío del expediente, se procedió a indagar en la referida Dirección, lugar donde informaron que efectivamente el caso había ingresado a esa Dirección y que había sido remitido a la Unidad de Asuntos Penales, del Departamento de Procesos Judiciales, de dicha Dirección, en donde estaba siendo evaluado. En tal virtud, el Contador Público y Auditor junto con el contribuyente auditado, procedieron a consultar el expediente en la citada Unidad de Asuntos Penales, habiendo determinado que existía una denuncia penal presentada en contra de dicho contribuyente, donde se le sindicaba de la comisión de los delitos de: Defraudación Tributaria, Caso Especial de Defraudación Tributaria y otros delitos conexos.

Con base en el memorial de denuncia se procedió a obtener la información relacionada con la fecha de la presentación de la denuncia ante el Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, con el objeto de investigar sobre el estado del proceso penal iniciado por la Administración Tributaria.

#### **4.2.3 DILIGENCIAS EN EL ORGANISMO JUDICIAL**

Con base a la fecha de presentación de la denuncia ante el Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, se procedió a investigar sobre el proceso penal instruido en contra del contribuyente Juan Pablo Gómez López. En esta fase, el Contador Público y Auditor contratado

como asesor, indicó al contribuyente auditado que para realizar diligencias ante las autoridades judiciales y del Ministerio Público, era necesario que se apersonara al proceso mediante memorial debidamente auxiliado por un Abogado, quien debería de actuar en su defensa en las diligencias judiciales.

Una vez obtenidos los datos del número de causa y del oficial encargado del proceso, el contribuyente procedió a apersonarse a dicho proceso y a señalar que actuaba bajo el auxilio de su Abogado defensor, habiendo solicitado y obtenido fotocopia certificada de todos los autos que obraban en el expediente judicial (memorial de denuncia y documentos adjuntos, resolución donde se le daba trámite a la denuncia, memorial donde SAT solicitó la intervención provisional como querellante adhesivo y resolución donde se confería la participación provisional del querellante adhesivo.). También se obtuvo la fecha de envío del expediente al Ministerio Público, para efectos de identificar la fiscalía donde se encontraba el proceso y el auxiliar fiscal encargado de la investigación.

#### **4.2.4 DILIGENCIAS ANTE EL MINISTERIO PUBLICO**

Con base a la fecha en que el Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, remitió el expediente al Ministerio Público, el contribuyente junto con el Contador Público y Auditor contratado como su asesor y el Abogado defensor, procedieron a determinar en la fiscalía contra la corrupción, el número interno y el auxiliar fiscal a quien se la había asignado el proceso, para indagar sobre el criterio que el ente investigador tenía sobre los hechos denunciados por la administración tributaria y sobre las actuaciones de investigación que se habían realizado para el establecimiento de la verdad.

El auxiliar fiscal del ministerio público, proporcionó fotocopia de la denuncia, de los informes de auditoría y de las actas de actuaciones de los auditores tributarios, para que se tuviera conocimiento del hecho señalado y **se presentaran los medios de descargo** que desvirtuaran los señalamientos hechos por la administración tributaria por medio de su memorial de denuncia, y poder así, evaluar la procedencia de continuar con la investigación correspondiente o solicitar al Juez Contralor de la investigación el desistimiento o sobreseimiento de la persecución penal iniciada con la presentación de la denuncia.

Posteriormente, el abogado defensor y el contador público y auditor contratados como asesores, procedieron a recomendar al contribuyente sindicado de delito que se presentara a prestar declaración ante el auxiliar fiscal del ministerio público, debiendo argumentar que él no había realizado los hechos delictivos que la administración tributaria le había imputado y que oportunamente presentaría los medios de descargo competentes, así como, en su momento procesal oportuno, propondría los medios de investigación que considerara convenientes al tenor de lo establecido en el artículo 315 del Código Procesal Penal (Dicho memorial se transcribe más adelante).

#### **4.3 ESTUDIO Y ANÁLISIS DEL CASO.**

Con base en toda la documentación obtenida, tanto en el Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, así como, en la fiscalía contra la corrupción del Ministerio Público, el contador público y auditor, procedió a estudiar y analizar los señalamientos que la administración tributaria había hecho, tanto en los informes de auditoría, como en el memorial de denuncia.

#### **4.3.1 Hecho constitutivo de delito.**

El Contador Público y Auditor, pudo apreciar según lo expuesto en el memorial de denuncia presentada por la Administración Tributaria, que el contribuyente Juan Pablo Gómez López en el período impositivo correspondiente a mayo de 2003, se le sindicaba de haber **solicitado** (termino utilizado por la Administración Tributaria en su memorial de denuncia que no es apropiado) crédito fiscal amparado con facturas falsas, las cuales también utilizó como costo deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta correspondiente al periodo comprendido del 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003.

Ese extremo, según constaba en los informes de auditoría, fue determinado por los auditores tributarios al haber realizado un control cruzado con un proveedor del contribuyente, consistente en confirmar la veracidad de los datos consignados en facturas originales de compras, contra los duplicados en poder del proveedor. En ese sentido, se seleccionaron dos facturas por compras, emitidas por el proveedor denominado “Fábrica de Muebles La Mejor”, propiedad de Claudia Beatriz Arana Torres. Las facturas seleccionadas fueron las siguientes:

**a)** Factura número 325: Emitida a nombre de Juan Pablo Gómez López, NIT 1411321-4, de fecha 5 de mayo de 2003, por un valor total de Q.200,000.00, por compra de 50 escritorios ejecutivos; y

**b)** Factura número 351: Emitida a nombre de Juan Pablo Gómez López, NIT 1411321-4, de fecha 21 de mayo de 2003, por un monto de Q.400,000.00, por compra de 90 sillas ejecutivas.

Sin embargo, al practicar auditoría al proveedor emisor de esas facturas, la administración tributaria determinó que los duplicados de las mismas contenían datos distintos a los que reflejaban las facturas originales, ya que los duplicados contenían los datos siguientes:

**a) Factura número 325:** Emitida a nombre de Juan Antonio Araujo Palma, consumidor final, de fecha 5 de mayo de 2003, por un monto de Q.1,000.00, por venta de una silla secretarial; y

**b) Factura número 351:** Emitida a nombre de Maria Cristina Ovando, consumidor final, de fecha 21 de mayo de 2003, por un monto de Q.100.00 por la venta de 1 pupitre de madera.

Estos datos se encontraron registrados en el libro de ventas y servicios prestados del proveedor y le sirvieron de base para elaborar la declaración y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a mayo de 2003; también fueron utilizadas como soporte de los ingresos afectos al Impuesto Sobre la Renta por el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003.

#### **4.3.2 CONFIRMACIÓN DEL HECHO SEÑALADO**

El Contador Público y Auditor contratado como asesor por el contribuyente auditado y sindicado de delito, procedió al estudio y análisis del caso, habiendo realizado las investigaciones y comprobaciones que se detallan seguidamente:

#### 4.3.2.1 CONFIRMACIONES E INVESTIGACIONES

- **Examen de las facturas que se presumieron falsas.** Se procedió a examinar detenidamente las facturas originales números: 325 de fecha 5 de mayo de 2003 y 351 de fecha 21 de mayo de 2003, emitidas por el proveedor “Fábrica de Muebles La Mejor”, propiedad de la señora Claudia Beatriz Arana Torres, habiéndose determinado que sí cumplían con los requisitos que exige la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Reglamento de dicha Ley. Asimismo, al compararse contra las fotocopias de los duplicados obtenidas por los Auditores Tributarios, se establecieron las diferencias que se describieron en el memorial de denuncia e informe de auditoría, sin embargo, los datos preimpresos eran exactamente iguales.
  
- **Registro contable de las facturas presumiblemente falsas.** Se determinó que las facturas fueron debidamente registradas en el libro de compras y servicios recibidos, tal y como lo exige la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y operadas en libros de contabilidad soportando el asiento contable de las **compras y cuentas por pagar** del mes de mayo de 2003. También se verificó el libro de control auxiliar de ingresos y existencias de bienes para la venta, habiéndose determinado que los 50 escritorios y 90 sillas compradas al proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, según facturas números 325 y 351, sí fueron ingresados a la bodega del contribuyente Juan Pablo Gómez López.
  
- **Obtención de evidencias de pago.** Se determinó que las amortizaciones a cuentas por pagar sobre las compras que amparaban las facturas supuestamente falsas, se efectuaron mediante los siguientes cheques: Número 15246 de fecha 31 de mayo de 2003, por Q.50,000.00; número

15275, de fecha 16 de junio 2003, por Q.75,000.00; número 15293 de fecha 27 de junio de 2003, por Q.75,000.00; número 15302 de fecha 31 de julio de 2003 por Q.125,000.00; número 15371 de fecha 31 de agosto de 2003 por Q.50,000.00; número 15426 de fecha 14 de octubre de 2003 por Q.200,000.00; y número 15523 de fecha 25 de noviembre de 2003 por Q.25,000.00. Los cheques fueron emitidos a nombre de “Fábrica de Muebles La Mejor”, mismos que fueron endosados mediante firma ilegible y con la descripción: “Para depositar en una cuenta número 015-911530-7”, del Banco Industrial, S. A.

- **Comprobación de ventas de los bienes comprados.** Se examinaron las facturas de ventas emitidas por el contribuyente Juan Pablo Gómez López, a partir del 22 de mayo de 2003, con el objeto de identificar ventas de los productos comprados al proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, según las facturas señaladas como falsas, habiéndose determinado que sí se habían realizado varias ventas de los productos comprados (Ver cédula A-2, en el apartado de Papeles de Trabajo).
- **Realización de inventario físico.** Se efectuó inventario físico específicamente de los bienes comprados a Fábrica de Muebles La Mejor, según las facturas objetadas, habiéndose determinado la existencia de 18 escritorios y 38 sillas, los bienes restantes habían sido vendidos (Ver cédula A-3, en el apartado de Papeles de Trabajo).
- **Determinación del monto supuestamente defraudado.** Al examinar la declaración del Impuesto al Valor Agregado del período impositivo de Mayo 2003, se determinó que el contribuyente había declarado crédito fiscal para el siguiente período por un monto de Q.62,526.00, producto de que en ese mes se habían realizado una considerable inversión en

compras que superaron las ventas realizadas de ese período impositivo.

Sin embargo, la Administración Tributaria en forma directa, determinó un monto defraudado en concepto de Impuesto al Valor Agregado de Q.64,286.00, es decir, que únicamente se concretó a calcular el monto del impuesto incluido en las facturas supuestamente falsas ( $Q.600,000.00 / 1.12 * 0.12 = Q.64,286.00$ ), empero, no consideró todo el crédito fiscal declarado por el contribuyente, lo cual evidenciaba un error técnico en la determinación del monto supuestamente defraudado. De haberse realizado en forma técnica y legal el monto supuestamente defraudado en el Impuesto al Valor Agregado, sin tomar en cuenta el crédito fiscal soportado con las facturas supuestamente falsas, el resultado razonable hubiera sido de un monto presumiblemente defraudado de Q. 1,760.00 (Ver cédula A-5, en el apartado de papeles de trabajo) y nunca de Q.64,286.00, como lo aseveró la Administración Tributaria en su memorial de denuncia.

En el Impuesto Sobre la Renta se estableció que el monto presumiblemente defraudado fue determinado por la Administración Tributaria en forma directa, aplicando la tarifa vigente (31%) por el monto de las compras así:  $Q.600,000.00/1.12*0.31$ , obteniéndose un resultado de Q.166,071.43. Empero, no se consideró que por el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003, se había declarado una pérdida neta de Q.295,623.74 y una pérdida fiscal de Q.331,623.74. Asimismo, en ese período de imposición se habían realizado pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta de Q.7,221.93 y se tenía el derecho de acreditar un Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias de Q.6,582.21, situación por la cual se había declarado un pago en exceso de Q.13,804.14; en tal virtud, **no se había causado**

**un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva** (Ver cédula A-6, en el apartado de papeles de trabajo).

#### **4.3.2.2 PAPELES DE TRABAJO:**

Como soporte de los resultados expuestos en el Informe de Confirmación de Hechos, el Contador Público y Auditor elaboró los Papeles de Trabajo que consideró necesarios en las circunstancias de acuerdo con la naturaleza del hecho imputado a su cliente, los cuales se presentan en las páginas siguientes:

## **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE**

### **DETALLE DE PAPELES DE TRABAJO**

<b>Descripción</b>	<b>Papel de trabajo</b>	<b>No. De folio</b>
1- Documentos obtenidos en el Juzgado y el Ministerio Público.....	Varios	Del 1 al 35
2- Integración de facturas de compras supuestamente falsas...	A-1	36
3- Integración de ventas de bienes comprados a “Fábrica de Muebles La Mejor”.....	A-2	37
4- Inventario Específico De Bienes Comprados a “Fábrica de Muebles La Mejor, Referido al: 28 De Noviembre de 2003- ....	A-3	38
5- Determinación del Monto Defraudado Según Denuncia de la Administración Tributaria.....	A-4	39
6- Cédula de verificación de la determinación del IVA.....	A-5	40
7- Cédula de verificación de la determinación del ISR.....	A-6	41
8- Informe de Confirmación de Hechos.....		Del 42 al 47

**SELLO Y FIRMA DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

## CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

PT:..... A - 1 .....

HECHO POR:..R. L. P .....

FECHA...24/11/03.....

### INTEGRACIÓN DE FACTURAS DE COMPRAS SUPUESTAMENTE FALSAS (ORIGINALES)

Número De Factura	Fecha de Factura	Descripción del Bien Comprado	Monto de la Factura	Ref.
325	05/05/03	50 Escritorios Ejecutivos	Q.200,000.00	1,2,3,4
351	21/05/03	90 Sillas Ejecutivas	<u>Q.400,000.00</u>	1,2,4,5
<b>Monto total.....</b>			<b>Q.600,000.00</b>	

=====

#### Referencias:

- 1 = Factura registrada en libros contables y libro de Compras.
- 2 = Factura que cumple con los requisitos legales y reglamentarios.
- 3 = Factura pagada con cheques: 15246, 15275 y 15293 del Banco de Comercio, S.A.
- 4 = Bienes ingresados a bodegas.
- 5 = Factura pagada con cheques números: 15302, 15371, 15246 y 15523 del Banco del Comercio, S.A.

#### CONCLUSIÓN:

Existen pruebas suficientes y competentes para demostrar la autenticidad de la transacción de compra realizada al proveedor "Fábrica de Muebles La Mejor", propiedad de Claudia Beatriz Arana Torres; por lo tanto la presunción de falsedad de las facturas realizada por la Administración Tributaria, no está bien fundamentada derivado del limitado alcance de la auditoría tributaria. Puede inferirse que el emisor de las facturas consignó otros datos en sus duplicados con el objeto de no declarar el monto real de sus ingresos.

**Sello y Firma Auditor Independiente.**

## **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE**

PT:..... **A - 2**.....

Hecho por:..... **R. L. P.**.....

Fecha:.....**24/11/03**.....

### **INTEGRACIÓN DE VENTAS DE LOS BIENES COMPRADOS A FÁBRICA DE MUEBLES LA MEJOR**

<b>Número de Factura</b>	<b>Fecha de Factura</b>	<b>Nombre del Cliente</b>	<b>Cantidad y Bien Vendido</b>	<b>Monto Total</b>	<b>Ref.</b>
1532	03/06/03	Muebles Finos, S. A.	15 Escritorios	Q.120,000.00	<b>6, 7</b>
1560	12/06/03	Casa Hogar, S. A.	6 sillas	Q. 33,600.00	<b>6, 7</b>
1568	27/06/03	Muebles y Mas, S. A.	12 Escritorios	Q. 96,000.00	<b>6, 7</b>
1573	10/07/03	Jorge Palma Ríos	2 Sillas	Q. 11,200.00	<b>6, 7</b>
1579	21/08/03	Alta Calidad, S. A.	24 Sillas	Q.120,000.00	<b>6, 7</b>
1582	28/08/03	Demetrio Flores	2 Sillas	Q. 11,000.00	<b>6, 7</b>
1590	09/09/03	Muebles Finos, S. A.	10 Sillas	Q. 55,000.00	<b>6, 7</b>
1596	26/09/03	Casa Hogar, S. A.	8 Sillas	Q. 44,800.00	<b>6, 7</b>
1613	14/10/03	Muebles y Mas, S. A.	5 escritorios	<u>Q. 40,000.00</u>	<b>6, 7</b>
<b>Totales.....</b>				<b>Q.531,600.00</b>	

=====

#### **Referencias:**

**6** = Facturas registradas en libro de ventas y libros de contabilidad.

**7** = Facturas declaradas como soporte de Débito Fiscal en el IVA y debidamente contabilizadas.

#### **CONCLUSIÓN:**

Estas ventas demuestran fehacientemente que los bienes comprados al proveedor "Fábrica de Muebles La Mejor", fueron legítimamente comprados y posteriormente vendidos, en consecuencia, al haberse declarado estos ingresos, no se causó ningún detrimento o menoscabo en la recaudación de los impuestos: Al Valor Agregado y Sobre la Renta, tal y como lo asevera la Administración Tributaria en su memorial de denuncia.

**FIRMA DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE**

PT:..... **A- 3**.....

Hecho por:.... **R. L. P.** ....

Fecha:.....**25/11/03**...

**INVENTARIO ESPECÍFICO DE BIENES COMPRADOS**  
**A: "FÁBRICA DE MUEBLES LA MEJOR".**  
**-REFERIDO AL: 24 DE NOVIEMBRE DE 2003-**

<b>Existencia</b>		<b>Costo</b>	<b>Costo</b>	
<b>Física</b>	<b>Descripción del Bien</b>	<b>Unitario</b>	<b>Total</b>	<b>Ref.</b>
18 <b>K</b>	Escritorios Ejecutivos	Q.3,571.43	Q. 64,285.74	<b>F</b>
38 <b>K1</b>	Sillas Ejecutivas	Q.3,968.25	<u>Q.150,793.35</u>	<b>F</b>
<b>Total</b> .....			<b>Q.215,079.09</b>	
			=====	

**Referencias:**

**F** = Bienes observados físicamente.

**K** = Existencia según Kardex, tarjeta No. 30.

**K1** = Existencia según Kardex, tarjeta No. 31

**CONCLUSIÓN:**

El resultado del inventario físico y específico practicado, se considera satisfactorio toda vez que los muebles adquiridos con el proveedor "Fabrica de Muebles La Mejor" y que aún no se han vendido, se encuentran físicamente en bodegas del contribuyente al 25 de noviembre de 2003; situación que sirve de evidencia sobre la compra realizada.

**FIRMA DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE**

PT:..... **A - 4** .....

Hecho por:.... **R. L. P.** .....

Fecha:..... **26/11/03** .....

**DETERMINACIÓN DEL MONTO DEFRAUDADO  
SEGÚN DENUNCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**A) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:**

**Facturas emitidas por el proveedor "Fábrica de Muebles La Mejor":**

Monto de la Factura número 325.....	Q.200,000.00
Monto de la Factura número 351.....	<u>Q.400,000.00</u>
Total.....	Q.600,000.00
Monto sin IVA (600,000.00/1.12).....	Q.535,714.28

**Impuesto al Valor Agregado supuestamente**

<b>Defraudado (535,714.28 * 0.12).....</b>	<b>Q. 64,286.00</b>
	=====

**B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Monto total de las facturas, sin incluir el IVA.....	Q.535,714.28
--	--------------

**Monto del Impuesto Sobre la Renta supuestamente**

<b>Defraudado (535,714.28 * 0.31).....</b>	<b>Q.166,071.43</b>
	=====

**CONCLUSIÓN:**

Los montos supuestamente defraudados en concepto de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta determinados por la Administración Tributaria, **no son razonables** de conformidad con las leyes específicas, toda vez que no se consideraron todos los créditos fiscales y costos declarados por el contribuyente, es decir, que al hacer los cálculos de forma directa en relación al monto de las facturas de compras supuestamente falsas, no se tomo en cuenta la relación de débitos contra créditos en el IVA; y de ingresos menos costos y gastos deducibles en el ISR, al mismo tiempo que se determinó el impuesto sobre compras y no sobre una renta imponible tal y como lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo tanto, el monto supuestamente defraudado consignado en el memorial de denuncia, no es real, ni determinado conforme a derecho.

**FIRMA Y SELLO DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

## **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE**

PT:.... **A- 5** .....

Hecho por:.....**R...L...P...**

Fecha:....**26/11/2003**.....

**CEDULA DE VERIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN  
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
PERIODO IMPOSITIVO: MAYO 2003  
(SEGÚN FORMULARIO No. SAT-2012-0117124)**

<u>Concepto</u>		<u>Ref.</u>
Débito Fiscal Declarado.....	Q. 86,527.00	<b>X</b>
( - ) Crédito Fiscal Declarado.....	<u>Q.149,053.00</u>	<b>XX</b>
Crédito Fiscal para el siguiente período impositivo (junio 2003).....	Q. 62,526.00	
( - ) Crédito Fiscal objetado por supuestas facturas falsas.....	<u>Q. 64,286.00</u>	
Monto razonable defraudado, por supuestas facturas falsas.....	Q. 1,760.00	
	=====	

**Referencias:**

**X** = Dato confrontado contra libro de Ventas y Servicios Prestados y Libro Diario, según folio 62.

**XX** = Dato confrontado contra libro de Compras y Servicios Recibidos y Libro Diario, según folio 63.

**CONCLUSIÓN:**

De conformidad con la documentación soporte y a los libros de ventas y compras y libros de contabilidad, la determinación del Impuesto al Valor Agregado por el período impositivo de Mayo 2003, realizada por el contribuyente sindicado, es razonable; en consecuencia, el monto supuestamente defraudado determinado por la Administración tributaria, técnica y jurídicamente es improcedente.

**FIRMA Y SELLO DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

## CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

PT:.....A- 6.....

Hecho por:....R.L.P.....

Fecha:.....26/11/03.....

**CEDULA DE VERIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
PERÍODO DE IMPOSICIÓN: 1 DE JULIO 2002 AL 30 DE JUNIO 2003  
(SEGÚN FORMULARIO SAT-1012-0759225)**

Concepto

Referencia:

Renta bruta declarada.....	Q.1,031,219.74	<b>Y</b>
( - ) Costos y Gastos.....	<u>Q.1,326,843.48</u>	<b>Y1</b>
Pérdida Neta.....	(Q. 295,623.74)	
( + ) Dedución única.....	<u>(Q. 36,000.00)</u>	
Pérdida fiscal.....	(Q. 331,623.74)	
Impuesto determinado.....	Q. 0.00	
Pagos Trimestrales.....	Q. 7,221.93	<b>Y2</b>
IEMA pagado (acreditado).....	<u>Q. 6,582.21</u>	<b>Y3</b>
<b>Pago en exceso declarado.....</b>	<b>Q. 13,804.14</b>	
	=====	

**Referencias:**

**Y** = Dato confrontado contra libro mayor, folio 26.

**Y1** = Dato confrontado contra libro mayor, folios 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22.

**Y2** = Dato confrontado contra libro mayor, folio 12.

**Y3** = Dato confrontado contra libro mayor, folio 12.

**CONCLUSIÓN:**

De conformidad con la documentación soporte y los libros de contabilidad, la determinación del Impuesto Sobre la Renta realizada por el contribuyente sindicado, es razonable; en consecuencia, el monto supuestamente defraudado determinado por la Administración tributaria en forma directa con relación a las facturas de compras supuestamente falsas, técnica y jurídicamente es improcedente, toda vez que no se consideraron todos los costos y gastos del período, al mismo tiempo que se calculó el impuesto sobre compras y no sobre una renta imponible obtenida, aspecto que no es congruente con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**FIRMA Y SELLO DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

#### **4.3.2.3 INFORME SOBRE CONFIRMACIÓN DE LOS HECHOS SEÑALADOS COMO CONSTITUTIVOS DE DELITO.**

De conformidad con los resultados obtenidos en la confirmación de los hechos señalados por la Administración Tributaria en su memorial de denuncia, el Contador Público y Auditor, procedió a emitir el Informe de Confirmación de Hechos constitutivos de delito, al cual adjuntó como anexos, los papeles de trabajo elaborados en su investigación; el referido informe se transcribe seguidamente:

# CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

## INFORME DE VERIFICACIÓN DE HECHOS

### CONSTITUTIVOS DE DELITO

Guatemala, 2 de diciembre de 2003

Señor:  
Juan Pablo Gómez López  
Presente:

Derivado del análisis y verificación de hechos que se endilgaron a su persona por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, tanto en el informe de los Auditores Tributarios como en el memorial de denuncia, lo cual dio origen a la persecución penal de que es objeto, se obtuvo los resultados siguientes:

#### I. RESULTADOS

##### 1. Presunta defraudación en Impuesto al Valor Agregado.

- a) En la auditoría practicada por la Administración Tributaria, respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y sustantivas correspondientes a los periodos impositivos de julio 2002 a junio 2003, se estableció mediante control cruzado que dos de las facturas que soportan las compras del mes de mayo 2003, no coinciden los originales con los duplicados que están en los archivos del proveedor emisor, habiéndose presumido que se habían utilizado facturas falsas para declarar crédito fiscal de más al que realmente correspondía; por lo tanto, dicha circunstancia encuadraba en la hipótesis establecida en el numeral 10, del artículo 358 "B", del Código Penal, como Caso especial de Defraudación Tributaria, delito que tiene como sanción para el responsable, prisión de uno a seis años que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido. El monto presumiblemente defraudado, según la Administración Tributaria, es de Q.64,286.00.
- b) Las discrepancias determinadas en las dos facturas objeto de control cruzado se describen a continuación:
  - **Factura número 325:** La original emitida por Q.200,000.00, a nombre de Juan Pablo Gómez López, con NIT 1411321-4, de fecha 5 de mayo de 2003, por compra de 50 escritorios ejecutivos; mientras que el duplicado según consta en autos proporcionados por el Juzgado Séptimo de Primera Instancia del Ramo Penal del Departamento de Guatemala, está emitido por Q.1,000.00, a nombre de Juan Antonio Araujo Palma consumidor final, con fecha 5 de mayo de 2003, por la venta de una silla secretarial.

- **Factura número 351:** La original emitida por Q.400,000.00, a nombre de Juan Pablo Gómez López, con NIT 1411321.4, de fecha 21 de mayo de 2003, por la compra de 90 sillas ejecutivas tipo A; mientras que, según consta en autos, el duplicado está emitido por Q.100.00, a nombre de Maria Cristina Ovando, consumidor final, de fecha 21 de mayo de 2003, en la venta de un pupitre de madera.
- c) Se procedió a determinar el monto presumiblemente defraudado consignado en el memorial de denuncia, el cual según la Administración Tributaria asciende a un total de Q.64,286.00, sin embargo, para mi sorpresa, dicho monto fue determinado en una forma directa, es decir, que únicamente se concretaron a obtener el impuesto incluido en las facturas supuestamente falsas, de la forma siguiente:  $Q.600,000.00 * 0.1071428 = Q.64,286.00$ . Es decir, que para determinar el monto supuestamente defraudado, en ningún momento se compensaron los créditos contra los débitos declarados en el período impositivo de mayo 2003.
- d) Al examinarse la declaración y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo impositivo de mayo 2003, se pudo observar que no se había pagado impuesto, debido a que se reportó crédito fiscal superior a los débitos fiscales generados en ese período, habiendo quedado un remanente de crédito fiscal para el siguiente período de Q.62,526.00. No obstante, la Administración Tributaria no tomó en cuenta la totalidad de crédito fiscal declarado en ese período, tampoco lo objetó, por lo tanto la determinación del monto presumiblemente defraudado de Q.64,286.00, es arbitraria e ilegal, porque no fue hecha con base a lo establecido por el Decreto Legislativo número 27-92 y sus reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Es decir, que de haberse hecho una determinación conforme a Derecho, el monto razonable supuestamente defraudado hubiera ascendido a Q.1,760.00, por lo tanto, el monto consignado en el informe de los Auditores Tributarios y el memorial de denuncia NO ES REAL, al mismo tiempo que es ilegal. **En tal sentido, al demostrarse que los datos consignados en el memorial de denuncia no son reales, y de llegarse a la apertura del Debate (Etapa de Juicio Oral), como defensa podría manejarse la hipótesis de que la Administración Tributaria insertó declaraciones o datos falsos en el referido memorial de denuncia lo cual encuadra en lo establecido por el artículo 322 del Código Penal que regula el delito de Falsedad Ideológica; también, como existen suficientes documentos de descargo para desvirtuar los señalamientos hechos por SAT en su contra, como medio de defensa podría manejarse la figura de Denuncia Falsa regulada por el artículo 453 del mismo cuerpo legal.**
- e) Al hacer un análisis del caso, se realizaron investigaciones encaminadas a obtener medios de descargo del señalamiento realizado por la Administración Tributaria; habiéndose obtenido evidencia suficiente y competente relacionados con la compra de los bienes que amparan las facturas que se presumen falsas, los cuales se detallan a continuación:
- Se examinaron las facturas originales supuestamente falsas, habiéndose determinado que sí cumplen con los requisitos que exige el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; también se

determinó que las facturas cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 18, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece la procedencia del crédito fiscal.

- **Se obtuvieron los cheques por medio de los cuales se hicieron efectivos los pagos de las facturas señaladas como falsas por la Administración Tributaria.** Los cheques emitidos son de la cuenta número 3-055-0333-6, que se tiene en el Banco de Comercio, S. A., a nombre de “Muebles Gómez”, los cuales se describen seguidamente: Número 15246 de fecha 31 de mayo de 2003, por Q.50,000.00; número 15275, de fecha 16 de junio 2003, por Q.75,000.00; número 15293 de fecha 27 de junio de 2003, por Q.75,000.00; número 15302 de fecha 31 de julio de 2003 por Q.125,000.00; número 15371 de fecha 31 de agosto de 2003 por Q.50,000.00; número 15426 de fecha 14 de octubre de 2003 por Q.200,000.00; y número 15523 de fecha 25 de noviembre de 2003 por Q.25,000.00. Los cheques fueron emitidos a nombre de “Fábrica de Muebles La Mejor”, mismos que fueron endosados mediante firma ilegible y sello del proveedor, con la descripción: “Para depositar en una cuenta número 015-911530-7”. **Todos estos cheques constituyen medios de descargo que deben presentarse ante el Auxiliar Fiscal del Ministerio Público encargado de la investigación, a efecto de solicitar el desistimiento de la persecución penal iniciada en su contra por la Administración Tributaria.**
  
- **Se determinaron las ventas de algunos productos comprados mediante las facturas señaladas como falsas por la Administración Tributaria.** Se examinaron las facturas de ventas (números 1532, 1560, 1568, 1573, 1579, 1582, 1590, 1596 y 1613) emitidas por Muebles Gómez y/o Juan Pablo Gómez López, a partir del 22 de mayo de 2003, con el objeto de identificar ventas de los productos facturados por el proveedor “Fábrica de Muebles La Mejor”, según facturas señaladas como falsas, habiéndose determinado que se habían vendido 32 escritorios y 52 sillas, cuyo monto total ascendió a Q.531,600.00, cantidad que fue debidamente declarada en el Impuesto al Valor Agregado y registrada contablemente. **Estas facturas y las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado, deben presentarse como medio de descargo ante el Auxiliar Fiscal del Ministerio Público encargado de la investigación, a efecto de solicitar el desistimiento de la persecución penal iniciada en su contra.**
  
- **Se realizó un inventario físico, dirigido específicamente a la localización de los bienes adquiridos con el proveedor “Fábrica de Muebles la Mejor”** y que están soportados con las facturas objetadas por SAT, habiéndose establecido la existencia de 18 escritorios y 38 sillas, registradas a un costo de Q.215,079.09. Estas existencias mas los bienes vendidos, coinciden o cuadran con las cantidades compradas originalmente según las facturas señaladas como falsas. **Sobre estas existencias el contador de la empresa puede emitir una certificación que sirva como medio de descargo, el cual debe presentarse ante el Auxiliar Fiscal del Ministerio**

**Público encargado de la investigación, a efecto de solicitar el desistimiento de la persecución penal iniciada en su contra.**

- f) Se hizo una visita al proveedor “Fábrica de Muebles La Mejor”, con el objeto de examinar los duplicados de las facturas números 325 y 351 señaladas como falsas por la Administración Tributaria, no obstante, la señora Claudia Beatriz Arana Torres consultó con sus asesores, quienes le indicaron que no nos proporcionarían ninguna información. Es decir, que no fue posible confirmar discrepancias entre los originales y los duplicados originales de esas facturas; sin embargo, se cuenta con fotocopias de los duplicados que proporcionó el proveedor a los auditores de la SAT, las cuales obran en autos (expediente del organismo judicial).

**2. Presunta Defraudación en el Impuesto Sobre la Renta.**

- a) Se determinó que la defraudación dentro del contexto del Impuesto Sobre la Renta señalada por la Administración Tributaria, se refiere a la supuesta simulación de compras (costos) soportadas con facturas falsas. Las facturas que se presumen falsas son las mismas que se describieron con anterioridad, es decir, las dos emitidas por el proveedor “Fábrica de Muebles La Mejor”, propiedad de Claudia Beatriz Arana Torres, las cuales suman un total de Q.600,000.00.
- b) La Administración Tributaria presume que con la utilización de facturas falsas se simularon costos, con lo cual la indujo a error en la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al periodo de imposición comprendido del 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003; circunstancia que encuadra en lo establecido por el artículo 358 “A”, del Código Penal, el cual establece que comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva; este delito tiene como sanción para el responsable prisión de uno a seis años que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido o defraudado.
- c) En similar circunstancia a la sucedida con la determinación del Impuesto al Valor Agregado, la Administración Tributaria determinó el monto defraudado en forma directa, es decir, que al monto total de las facturas supuestamente falsas le restó el IVA incluido en las mismas, aplicando la tarifa del Impuesto Sobre la Renta, así:  $Q.600,000.00/1.12 = Q.535,714.29 * 0.31 = Q.166,071.43$ . Sin embargo, en una actitud arbitraria e ilegal, no se tomó en cuenta que para el período de imposición se obtuvo una pérdida neta de Q.295,623.74 y al hacer la declaración correspondiente se determinó una pérdida fiscal de Q.331,623.74, al mismo tiempo que no se consideró que se tenía un saldo de pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta de Q.7,221.93 y de Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias de Q.6,582.21, todo lo cual generó un pago en exceso de Q.13,804.21; es decir, que aunque las facturas fueran falsas de todos modos no existe detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. Lo grave del caso es que la Administración Tributaria determinó el detrimento en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta tomando como base costos de

compras realizadas, cuando la Ley específica (Decreto No. 26-92 y sus reformas), establece que se debe determinar sobre una renta imponible, la cual se determina restando los costos y gastos a las rentas brutas obtenidas.

## II. CONCLUSIONES

1. De conformidad con las investigaciones realizadas y a las pruebas obtenidas, se concluye que las dos facturas señaladas como falsas por la Administración Tributaria, **SON AUTÉNTICAS O REALES**, toda vez que soportan transacciones de compras efectivamente realizadas al proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, propiedad de la señora Claudia Beatriz Arana Torres; es decir, que existen suficientes pruebas de descargo para desvirtuar el señalamiento hecho por SAT en su memorial de denuncia.
2. La **autenticidad** de las compras realizadas al proveedor “Fábrica de Muebles La Mejor” soportadas con las dos facturas supuestamente falsas, se demuestra suficiente y competentemente con los cheques de pago de dichas facturas; asimismo, con las facturas de ventas de los bienes adquiridos y con la existencia física en bodega de algunos bienes adquiridos a ese proveedor, según el libro de control auxiliar de ingresos y existencias de bienes para la venta.
3. El alcance de la auditoría tributaria realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria fue muy limitado en las circunstancias, toda vez que solo se concretó al establecimientos de discrepancias en el control cruzado realizado, pero no se aplicaron procedimientos de auditoría tendientes a determinar la autenticidad de la compra realizada al proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, por lo tanto la denuncia presentada por SAT es totalmente festinada.
4. La determinación del supuesto monto defraudado en concepto de Impuesto al Valor Agregado realizado por la Administración Tributaria, al haberse hecho en forma directa en función de las facturas supuestamente falsas, es arbitrario e ilegal, toda vez que no se hizo una compensación de débitos contra créditos declarados en el período impositivo de mayo de 2003. Es decir, que de haberse hecho una liquidación de conformidad con lo establecido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el resultado hubiera sido menor al que se reclama, claro que en el supuesto de que las facturas objetadas resultaran falsas. En tal sentido, la determinación de la obligación tributaria realizada por Muebles Gómez, es razonable de conformidad con los registros de compras y ventas, la contabilidad, la documentación soporte y la ley específica.
5. Asimismo, la determinación del monto supuestamente defraudado en concepto de Impuesto Sobre la Renta, también es arbitraria y sin fundamento jurídico, ya que el cálculo se hizo en forma directa tomando como base imponible las compras soportadas con las facturas objetadas, extremo que no está regulado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, no se tomó en cuenta la pérdida fiscal y los pagos en exceso declarados. En ese sentido, la determinación de las obligaciones tributarias de Muebles Gómez, es razonable de conformidad con sus registros contables, la documentación soporte y la ley específica.
6. Derivado a que los montos supuestamente defraudados fueron determinados en forma ilegal por parte de la Administración Tributaria, puede colegirse que dichos montos son falsos o irreales, argumento que puede utilizarse en su defensa dentro del proceso penal, de llegarse a la apertura del debate.

### III. RECOMENDACIONES

1. En esta fase del procedimiento preparatorio, donde el Ministerio Público debe realizar las diligencias de investigación para determinar: la existencia del hecho punible, los partícipes del hecho y el daño causado, para el establecimiento de la verdad tal y como lo indica el artículo 309 del Código Procesal Penal, **se recomienda prestar declaración ante el Ministerio Público declarándose inocente de los hechos que se le endilgan y aportando los medios de descargo que se describen a continuación:**
  - a) Originales de las facturas números 325 y 351 emitidas por el proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, empresa propiedad de Claudia Beatriz Arana Torres, para comprobar la veracidad de las compras realizadas.
  - b) Originales de los cheques que comprueban los pagos de las facturas números 325 y 351, realizados al proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, los cuales están identificados en el presente informe.
  - c) Fotocopia legalizada del folio del libro de compras donde aparecen debidamente registradas las facturas números 325 y 351 (mayo de 2003) emitidas por el proveedor Fábrica de Muebles La Mejor.
  - d) Original de la declaración y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período impositivo de mayo 2003, para demostrar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ese impuesto.
  - e) Original de la Declaración Jurada y Recibo de Pago Anual del Impuesto Sobre la Renta por el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003, para demostrar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ese impuesto y la declaración de pérdida fiscal y pagos en exceso.
  - f) Original de los duplicados de las facturas de ventas donde se demuestran algunas ventas o realización de bienes comprados al proveedor "Fábrica de Muebles La Mejor", facturas que se identifican en el presente informe. Asimismo, fotocopia legalizada de los folios del libro de ventas donde aparecen registradas dichas facturas y de las declaraciones y recibos de pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado de los períodos impositivos de junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2003, para demostrar que esas ventas fueron debidamente registradas y declaradas.
  - g) Certificación emitida por el contador de la empresa Muebles Gómez, donde se haga constar la existencia en bodega de algunos de los bienes comprados el proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, que aún no se han vendido.
  - h) Original del libro de control auxiliar de ingresos y existencias de bienes para la venta, en donde se puede apreciar los ingresos, egresos y existencia de los bienes comprados a Fábrica de Muebles La Mejor.
2. Una vez de haber prestado declaración (ante el Ministerio Público) y presentado los medios de descargo que se sugirieron, se debe presentar memorial ante el Ministerio Público proponiendo y solicitando lo siguiente:

- a) Al amparo del artículo 315 del Código Procesal Penal, se deben proponer medios de investigación para que el Ministerio Público los lleve a cabo por considerarlos pertinentes y útiles. Dichos medios de investigación se describen en el proyecto de memorial que se adjunta al presente informe, el cual al presentarse debe ser auxiliado por el Abogado defensor.
- b) Al tenor de lo establecido por el artículo 310 del Código Procesal Penal, **se debe solicitar el desistimiento de la denuncia penal presentada en contra del sindicado Juan Pablo Gómez López**, en virtud de que es manifiesto que el hecho constitutivo de delito imputado al sindicado no es atribuible al mismo y que por lo tanto no se puede proceder en su contra.
- c) Se debe hacer énfasis en la forma arbitraria e ilegal de las actuaciones de la Administración Tributaria al determinar los montos presumiblemente defraudados en concepto del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta, así como, del limitado alcance de la auditoría tributaria, debiéndose utilizar razonablemente las figuras de los delitos de falsedad material y denuncia falsa contempladas en nuestra legislación penal, como estrategia de defensa, en virtud que las determinaciones de los montos supuestamente defraudados no fueron elaboradas conforme a las leyes tributarias específicas, lo que los hace inexactos o posiblemente falsos.

Sin otro particular, atentamente,

**FIRMA Y SELLO DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

#### **4.3.2.4 MEMORIAL DE PROPOSICIÓN DE MEDIOS DE INVESTIGACIÓN.**

Una vez finalizado el Informe de Verificación de Hechos Constitutivos de Delito, el Contador Público y Auditor lo presentó a su cliente, adjuntando al mismo el proyecto de memorial de proposición de medios de investigación, en donde se aprovechó para aportar los medios de descargo que se consideraron necesarios en las circunstancias, recomendándose que dicho memorial debía ingresarse al Ministerio Público debidamente auxiliado por el Abogado Defensor; el referido memorial se transcribe en la página siguiente:

## **MEMORIAL DE PROPOSICIÓN DE MEDIOS DE INVESTIGACIÓN**

**CAUSA No. 9-2003**

**OFICIAL: 2do**

**SEÑOR JEFE DE LA FISCALÍA DE SECCIÓN CONTRA LA CORRUPCIÓN, MINISTERIO PÚBLICO.**

**JUAN PABLO GÓMEZ LÓPEZ**, de datos de identificación personal conocidos en el proceso ut supra identificado, comparezco ante usted, a proponer medios de investigación y, para el efecto,

### **EXPONGO:**

Hallándose el procedimiento penal instruido en mi contra, en su fase de investigación y con el propósito de coadyuvar en la misma, me permito proponer los MEDIOS DE INVESTIGACIÓN siguientes:

#### **I. DECLARACIONES:**

1. Que deberá prestar la señora **CLAUDIA BEATRIZ ARANA TORRES**, ante los **oficios del Fiscal a cargo de la investigación**, en su calidad de propietaria del establecimiento comercial denominado: “Fábrica de Muebles La Mejor”, quien deberá declarar sobre los aspectos siguientes: a) Si la empresa de su propiedad efectuó ventas al establecimiento comercial “Muebles Gómez” (de mi propiedad), habiendo emitido las facturas números 325 y 351 por la compra de 50 escritorios ejecutivos y 90 sillas ejecutivas, por montos de Q.200,000.00 y Q.400,000.00, respectivamente; b) Si su empresa declaró esos ingresos, tanto en el Impuesto al Valor Agregado, como en el Impuesto Sobre la Renta; c) Que destino le dio a los fondos provenientes de los cheques emitidos por la empresa Muebles Gómez a su favor, en pago de las facturas antes indicadas; d) Que explique las causas de las discrepancias existentes entre los originales y duplicados de las facturas de ventas números 325 y 351, antes referidas. Ello dirigido a comprobar la hipótesis relacionada con la posible defraudación tributaria cometida por ella u otras personas de su confianza. Dicha persona puede ser habida en 2ª Avenida, 27-35, zona 1, ciudad de Guatemala.
2. Que deberá prestar el señor **ALBERTICO ALVARADO CUX**, ante los oficios del Fiscal a cargo de la investigación, quien es el contador de mi empresa denominada “Muebles Gómez” y tiene conocimiento sobre los hechos siguientes: a) La emisión de los cheques por medio de los cuales pague a la señora Claudia Beatriz Arana Torres

las facturas números 325 y 351 emitidas por el establecimiento comercial Fábrica de Muebles La Mejor; b) Las ventas de algunos bienes comprados a Fábrica de Muebles La Mejor, sus correspondientes facturas y la correcta declaración y registro contable de esos ingresos; c) La existencia en bodega de algunos bienes comprados a Fábrica de Muebles La Mejor, según facturas números 325 y 351, que aún no se han vendido. Ello para demostrar que mi empresa, ni mi persona, no ha realizado ninguna irregularidad que implique defraudación tributaria, tal y como lo ha señalado la Administración Tributaria en su memorial de denuncia.

## II. DE INVESTIGACIÓN

1. Que se solicite al Juez Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, se autorice el allanamiento en: 2ª Avenida 27-35, zona 1, Ciudad de Guatemala, lugar donde funcionan las instalaciones de la empresa Fábrica de Muebles La Mejor, a efecto de secuestrar los documentos siguientes: **a)** Originales de los duplicados de las facturas de ventas números 325 y 351, de fechas 5 y 21 de mayo de 2003, por los montos de Q.200,000.00 y Q.400,000.00, respectivamente; **b)** Libro de Ventas y Servicios Prestados en donde consten los registros del mes de mayo del año 2003; **c)** Libros de Contabilidad (Diario, Mayor y Estados Financieros) donde consten los registros del mes de mayo de 2003; **d)** Declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de mayo de 2003; **e)** Declaración del Impuesto Sobre la Renta, por el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003. Esta documentación servirá en la investigación como medio de prueba para establecer la posible defraudación cometida por la empresa Fábrica de Muebles La Mejor.
2. Que el auxiliar fiscal encargado del presente proceso, haga una observación física de los bienes que compré a Fábrica de Muebles La Mejor y que aún no se han vendido, a efecto de comprobar su existencia y la veracidad de la transacción mercantil amparada con las facturas emitidas por esa empresa, la investigación debe realizarse en: 22 Calle 7-83, zona 1, ciudad de Guatemala.
3. Que se solicite a la Superintendencia de Administración Tributaria, examine y emita opinión, sobre los **medios de descargo, que en mi defensa, formalmente presento** y describo a continuación: **a)** Originales de las facturas números 325 y 351 emitidas por el proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, empresa propiedad de Claudia Beatriz Arana Torres, que comprueban las compras realizadas; **b)** Originales de los cheques por medio de los cuales cancelé las compras realizadas a Fábrica de Muebles La Mejor, los que describo a continuación: Número 15246 de fecha 31 de

mayo de 2003, por Q.50,000.00; número 15275, de fecha 16 de junio 2003, por Q.75,000.00; número 15293 de fecha 27 de junio de 2003, por Q.75,000.00; número 15302 de fecha 31 de julio de 2003 por Q.125,000.00; número 15371 de fecha 31 de agosto de 2003 por Q.50,000.00; número 15426 de fecha 14 de octubre de 2003 por Q.200,000.00; y número 15523 de fecha 25 de noviembre de 2003 por Q.25,000.00. Estos cheques comprueban suficiente y competentemente los pagos de las facturas números 325 y 351, realizados al proveedor Fábrica de Muebles La Mejor; **c)** Fotocopia legalizada del folio del libro de compras donde aparecen debidamente registradas las facturas números 325 y 351 (mayo de 2003) emitidas por el proveedor Fábrica de Muebles La Mejor; **d)** Original de la declaración y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período impositivo de mayo 2003, para demostrar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ese impuesto; **e)** Original de la Declaración Jurada y Recibo de Pago Anual del Impuesto Sobre la Renta por el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003, para demostrar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ese impuesto y la declaración de pérdida fiscal y pagos en exceso; **f)** Original de los duplicados de las facturas de ventas números: 1532, 1560, 1568, 1573, 1579, 1582, 1590, 1596 y 1613, emitidas por mi establecimiento denominado “Muebles Gómez”, por medio de las cuales se demuestran algunas ventas o realización de bienes comprados al proveedor “Fábrica de Muebles La Mejor”; **g)** Fotocopias legalizadas de los folios del libro de ventas donde aparecen registradas esas facturas y de las declaraciones y recibos de pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado de los períodos impositivos de junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2003, documentos que demuestran fehacientemente que las ventas de bienes originalmente comprados a Fábrica de Muebles La Mejor, fueron debidamente registradas y declaradas; **h)** Certificación emitida por el señor Albertico Alvarado Cux, contador de mi empresa denominada “Muebles Gómez”, donde se hace constar la existencia en bodega de algunos de los bienes comprados el proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, que aún no se han vendido; e **i)** Libro de control auxiliar de ingresos y existencias de bienes para la venta.

#### **FUNDAMENTO DE DERECHO**

El artículo 315 del Decreto número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, Código Procesal Penal, establece lo siguiente: “El imputado, las personas a quienes se les haya dado intervención en el procedimiento, sus defensores y los mandatarios podrán proponer medios de investigación en cualquier momento del procedimiento

preparatorio. El Ministerio Público los llevará a cabo si los considera pertinentes y útiles, debiendo dejar constancia de su opinión contraria, a los efectos que ulteriormente correspondan. En caso de negativa el interesado podrá acudir al juez de paz o de primera instancia respectivo, para que valore la necesidad de la práctica del medio de investigación propuesto.

En ese sentido, con base a lo expuesto y a la norma legal citada y al tenor del artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, atentamente formulo las siguientes:

**PETICIONES:**

1. Se admita y dé trámite a este memorial, adjuntándolo oportunamente a sus antecedentes.
2. Se tenga como propuestos los medios de investigación relacionados en el apartado expositivo de este memorial, por considerarlos pertinentes y útiles en la investigación de merito.
3. Se practiquen, dentro de la fase de investigación de este procedimiento, las diligencias propuestas, citándose previamente a las partes involucradas en las mismas.
4. Luego de analizar los medios de descargo presentados, se proceda a solicitar al Juez Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, el desistimiento de la denuncia a mi favor, por no existir pruebas fehacientes sobre la comisión de algún delito del orden tributario.

**CITA DE LEYES:** Normas citadas y los artículos: 3, 7, 9, 11, 21, 37, 45, 47, 79, 107, 108, 160, 161, 163, 165, 166, 167, 177, 177 y 178 del Decreto número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Acompaño cuatro copias de este memorial y de los documentos adjuntos.

Guatemala, 5 de diciembre de 2003.

**F. JUAN PABLO GOMEZ LOPEZ**

**EN SU AUXILIO:**

(Firma y sello del abogado defensor)

### **4.3.3 ACTUACIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO**

#### **4.3.3.1 Evaluación de los medios de descargo presentados:**

El Auxiliar Fiscal asignado al proceso, procedió a realizar un estudio y análisis de la documentación presentada como descargo del señalamiento realizado por la Administración Tributaria en contra del sindicado Juan Pablo Gómez López, habiendo procedido a solicitar opinión a la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre la suficiencia y competencia de los documentos.

El Contador Público y Auditor junto con el sindicado y su Abogado defensor, realizaron diligencias en el Ministerio público a efecto de rendir explicaciones y aclaraciones y de orientar al Auxiliar Fiscal encargado del proceso, sobre los documentos de descargo aportados, habiendo aclarado dudas y obtenido una resultado favorable en el sentido de persuadir al ente investigador sobre la improcedencia de los delitos imputados al sindicado.

La Administración Tributaria consideró razonables los documentos de descargo presentados por el sindicado, sin embargo, insistió en que se ampliaran las investigaciones y se solicitara al Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, la primera declaración del señor Juan Pablo Gómez López, con el objeto de ligarlo al proceso, mediante Auto de Procesamiento. Extremo que no fue solicitado por el ente investigador por considerarlo inapropiado, toda vez que, los documentos de descargo evidenciaban que no existían indicios razonables sobre la comisión de los delitos que se le imputaban al

sindicado y no existía peligro de fuga.

#### **4.3.3.2 Diligencias de investigación realizadas.**

En procuración efectuada en la Fiscalía de Sección Contra la Corrupción del Ministerio Público, pudo determinarse en el expediente, que el Fiscal Auxiliar encargado del proceso, accedió a realizar los medios de investigación propuestos por el sindicado, habiendo obtenido los resultados siguientes:

- a) La señora Claudia Beatriz Arana Torres fue citada a prestar declaración ante el Ministerio Público, habiendo indicado que desconocía sobre el tratamiento de sus obligaciones tributarias porque era su contador y el personal administrativo quienes se encargaban de emitir facturas y de la declaración de impuestos. Se negó a proporcionar mayor información, argumentando que no contaba con Abogado y que lo haría ante Juez competente.
- b) En la declaración prestada por el señor Albertico Alvarado Cux, contador del sindicado, se confirmó la forma en que se hicieron los pagos de las facturas emitidas por el proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, que soportaban las compras de bienes realizadas por el imputado, hecho que confirmaba la autenticidad de la compra amparada con las facturas señaladas como falsas por la Administración Tributaria; declaración que quedó en forma escrita.
- c) En la observación física de la existencia de algunos bienes

comprados a Fábrica de Muebles La Mejor, soportados con las facturas señaladas de falsas por la Administración Tributaria, se obtuvo un resultado razonable, toda vez que el Auxiliar Fiscal del Ministerio Público, tomó un inventario escrito sobre las existencias, el cual coincidió con la certificación emitida por el contador del sindicato y presentada como medio de descargo.

- d) Se practicó allanamiento en las oficinas administrativas del proveedor Fábrica de Muebles La Mejor, propiedad de la señora Claudia Beatriz Arana Torres, habiéndose secuestrado la documentación que se sugirió por parte del sindicato. Según el acta suscrita en el acto de allanamiento, la documentación quedó en poder del Ministerio Público para su custodia correspondiente.

#### **4.3.3.3 Desistimiento de la denuncia.**

El Ministerio Público luego de las diligencias de investigación realizadas concluyó, basado en su investigación y a la documentación obtenida, que no se contaba con fundamento serio para el enjuiciamiento público del señor Juan Pablo Gómez López imputado dentro del proceso, por lo tanto procedió a requerir al Juez Contralor de la investigación, que se dictara el desistimiento de la persecución penal, toda vez que dentro del procedimiento preparatorio se pudo establecer que la investigación no había proporcionado fundamento serio para el enjuiciamiento público del sindicato, por lo que la apertura a juicio oral era totalmente improcedente.

#### **4.4 EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN DONDE SE DECLARA EL DESISTIMIENTO DE LA PERSECUCIÓN PENAL.**

El Juez Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, como contralor de la investigación, después de evaluar los argumentos y pruebas documentales presentadas por el Ministerio Público, estuvo de acuerdo en desestimar la denuncia a favor del imputado Juan Pablo Gómez López, debido a que no se podía proceder en su contra, habiendo dictado la resolución por medio de la cual desestimó el proceso, bajo los argumentos siguientes:

- a) Que dentro de las investigaciones realizadas por el Ministerio Público, no se habían obtenido elementos y pruebas que permitiera fundamentar la continuación del proceso penal en contra de Juan Pablo Gómez López, toda vez que no se contaba con evidencia que relacionara al mismo en la comisión de los delitos endilgados en su contra por la Superintendencia de Administración Tributaria, en consecuencia, no se podía proceder en su contra.
- b) Que entre las evidencias obtenidas por el Ministerio Público en la investigación realizada, no existía ninguna que pudiera vincular o comprometer directamente al sindicado Juan Pablo Gómez López en la realización del hecho punible denunciado, porque estaba claramente demostrada la autenticidad de la transacción mercantil realizada con su proveedor, toda vez que, se contaba con la prueba necesaria para el efecto, por lo tanto el hecho constitutivo de delito del orden tributario, no le era atribuible al imputado.
- c) Por lo tanto se procedía a desestimar la denuncia a favor de Juan

Pablo Gómez López, ordenándose al Ministerio Público continuar con la investigación del hecho denunciado por la Administración Tributaria, en contra de la señora Claudia Beatriz Arana Torres, por existir indicios racionales de la comisión de un hecho que reviste las características de delito del orden tributario.

Respecto al auto que dictó el Juez mediante la resolución en donde se resolvió la desestimación del proceso penal instruido con contra del contribuyente sindicado Juan Pablo Gómez López, no fue impugnado por parte del querellante adhesivo (la Superintendencia de Administración Tributaria), ni por el actor civil (la Procuraduría General de la Nación), estimándose que ambas parte procesales estuvieron de acuerdo con lo resuelto.

Finalmente, en las procuraciones realizadas en el Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, se obtuvo copia de la resolución por medio de la cual el Juez había resuelto el desistimiento de la denuncia a favor del contribuyente Juan Pablo Gómez López, y no habiendo ninguna oposición, se dio por concluido en caso, considerándolo bajo la figura de cosa juzgada.

#### **4.5 Resultados (Comprobación de la Hipótesis).**

Como se ha demostrado en el presente trabajo de investigación, el papel que puede desempeñar el Contador Público y Auditor dentro de un proceso penal tributario es determinante en la defensa penal del contribuyente sindicado de delito, debido a que es el profesional idóneo conocedor de la naturaleza intrínseca de los hechos generadores de los impuestos y de los elementos contables, financieros y fiscales que

intervienen en la determinación de las obligaciones tributarias. Con sus habilidades y conocimientos, tiene la capacidad de establecer la veracidad de los hechos que revisten características de delito del orden tributario, así como identificar con precisión los elementos suficientes y competentes que permiten establecer la veracidad de un hecho delictivo en materia tributaria.

De esa forma, al participar dentro del proceso penal tributario, el Contador Público y Auditor, aporta con sus conocimientos los elementos necesarios para coadyuvar a una investigación objetiva, profesional y especializada, que debe caracterizar a la investigación de la verdad en un proceso penal tributario, tal y como ocurrió en el ejemplo del caso práctico, porque la Administración Tributaria presumió la comisión de delitos tributarios, **sin embargo, obviamente se señaló a un partícipe erróneo y de no ser por la eficiente labor de investigación, la preparación de medios de prueba y la adecuada orientación sobre las diligencias a realizar, el caso no se hubiera resuelto dentro del procedimiento preparatorio y el proceso penal hubiera continuado su trámite, con los correspondientes costos procesales que eso conlleva.**

Como pudo demostrarse, el Contador Público y Auditor determinó que las facturas señaladas de falsas correspondían a transacciones de compras reales efectuadas por su cliente, lo cual fue demostrado mediante los cheques de pago, las facturas que evidenciaban algunas ventas de bienes comprados y el inventario de los productos comprados que no se habían vendido. Asimismo, se demostró el adecuado registro de las operaciones de compras y su correcta declaración en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta. **Obviamente, de no haberse accionado en la fase preparatoria, se tenía el riesgo de la privación**

**de libertad del sindicado, toda vez que la Administración Tributaria había solicitado su primera declaración con el objeto de ligarlo al proceso, pudiendo haberse llegado a la etapa de juicio oral y público, y de no obtenerse una defensa eficaz, hasta podría correr el riesgo de que se emitiera una sentencia condenatoria.**

En ese sentido, si bien es cierto que los Abogados son los profesionales facultados por ley para defender a un sindicado de delito tributario, también lo es que la participación y asesoría del Contador Público y Auditor se considera necesaria dentro del proceso penal tributario para que la defensa penal de un contribuyente sea eficaz y coadyuve en la determinación de la verdad que debe realizar el ente investigador, dada la naturaleza especializada inherente a proceso penal tributario.

En tal virtud, resulta de singular importancia que nuestra legislación guatemalteca regule la participación directa del Contador Público y Auditor dentro del proceso penal tributario, de preferencia por cada una de las partes procesales, con facultades legales que le permitan tener acceso a las actuaciones e investigaciones realizadas por el Ministerio Público, con la finalidad de que la justicia se imparta con objetividad y profesionalismo y se coadyuve al establecimiento de la verdad.

## **CONCLUSIONES**

1. El comerciante individual dentro del ejercicio habitual de sus actividades mercantiles, tiene obligaciones profesionales relacionadas con el Derecho Mercantil y el Derecho Tributario, por lo tanto debe cumplir honestamente con la legislación a efecto de no incurrir en errores e irregularidades que pudieran provocarle serios problemas de índole mercantil o tributaria, sobre todo, de incurrir en delitos del orden tributario. En ese sentido, dicho comerciante en su actividad profesional o al verse involucrado en algún señalamiento sobre la comisión de algún delito del orden tributario, debe estar debidamente asesorado de un Contador Público y Auditor conocedor de las materias tributaria, financiera y contable, para que la defensa que realice (material o técnica) sea eficaz y minimice las contingencias de verse privado de su libertad y de resultar con pérdidas financieras para su empresa en concepto de pago de montos defraudados, multas e intereses resarcitorios.
2. Los delitos tributarios son actos violatorios a las leyes impositivas, debidamente regulados por la legislación penal, mediante los cuales los contribuyentes evaden en forma dolosa el pago de los tributos, de tal forma que causan un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva que realiza la Administración Tributaria, privando al Estado de la obtención de recursos para la persecución de sus fines en detrimento de la población en general. En tal virtud, los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades mercantiles, deben estar debidamente asesorados por Contadores Públicos y Auditores que conocen y dominan la naturaleza intrínseca de los hechos generadores de impuestos, lo cual facilita detectar oportunamente alguna actividad que se enmarque dentro

de las distintas figuras delictivas tipificadas como delito en nuestra legislación penal

3. El proceso penal tributario guatemalteco esta estructurado basado en el sistema acusatorio, por lo tanto es el conjunto de actos efectuados por los Jueces, los Fiscales del Ministerio Público, los defensores, el sindicato de la comisión de delito tributario, la Administración Tributaria como Querellante Adhesivo y la Procuraduría General de la Nación como Actor Civil, tendientes a demostrar la existencia o inexistencia de hechos que se enmarquen en los preceptos establecidos en las normas penales tributarias, sobre todo, para determinar la naturaleza de las sanciones que procedieran conforme a la ley o la clausura de la persecución penal iniciada por la supuesta comisión de un delito del orden tributario. Sin embargo, dentro del proceso penal tributario, los actos para determinar la existencia o inexistencia de hechos delictivos es realizada en su mayoría por Abogados, quienes dada su formación académica no tienen especialidad en las materias tributaria, financiera y contable, lo cual constituye un obstáculo en la determinación de la verdad real dentro de los procesos, toda vez que dada la especialidad de la materia tributaria, ello obliga a la formación de un proceso especial por no tratarse de un delito del orden común.
4. El Contador Público y Auditor es el profesional idóneo que conoce los aspectos sustanciales relacionados con los hechos constitutivos de delito en el orden tributario, consecuentemente sin su participación, el proceso penal instruido por la comisión de delitos tributarios, no estaría adecuadamente encaminado hacia la determinación de la verdad de los hechos, situación que de darse, puede ocasionar injusticias al emitir sentencias que pudieran afectar al Estado o al imputado, toda vez que,

gran parte de los Abogados que participan dentro del proceso en representación de las partes procesales (Ministerio Público, Actor Civil, Defensor, Querellante Adhesivo), en la mayoría de casos no cuentan con conocimientos especializados en materia financiera, contable y tributaria, extremo que incrementa el riesgo de alejar al proceso penal tributario de la objetividad y especialización que debe caracterizarlo.

5. Se considera razonable que dentro del proceso penal instruido por la comisión de delitos del orden tributario, la legislación procesal penal guatemalteca contemple la participación del Contador Público y Auditor, de preferencia, por cada una de las partes procesales y dentro de todas las fases del proceso penal; ello con la finalidad de que dentro de dicho proceso los sujetos procesales estén debidamente asesorados y por lo tanto capacitados para ejercer su derecho de defensa en forma objetiva, profesional y especializada.
6. Dentro de los procesos penales tributarios, por ser la materia tributaria un área especializada, se obliga a la formación de **procesos especiales** que no pueden estar a cargo de jueces comunes o de cultura jurídica general, por lo tanto, resulta conveniente para la administración de la justicia, que los jueces que intervienen en las etapas del proceso penal, a parte de ser profesionales del derecho, acrediten especialidad en materia tributaria preferentemente; ello para estar en la capacidad de juzgar correctamente los asuntos penales tributarios, y así, obtener la convicción judicial que les permita objetivamente emitir las sentencia correspondientes, minimizando el riesgo de afectar a los imputados de delito o al propio Estado de Guatemala en la obtención de recursos para la persecución de sus fines.

7. En los procesos penales tributarios cuando se declara calumniosa o injuriosa una acusación o denuncia en el sobreseimiento o sentencia absolutoria (hecho que se considera remoto), el contribuyente sindicado injustamente de delito, puede ejercer la acción civil por los daños y perjuicios ocasionados; incluso, proceder penalmente en contra del denunciante o acusador. Sin embargo, dentro del caso práctico desarrollado en esta tesis, **la denuncia** presentada por la Administración Tributaria, fue desestimada a favor del sindicado dentro del procedimiento preparatorio y sin haberse declarado como calumniosa en la resolución correspondiente, por lo tanto, jurídicamente no procedía ejercitar la acción civil por daños y perjuicios, a pesar de haberse demostrado que el alcance de la auditoría tributaria fue muy limitado en las circunstancias.
  
8. Los procedimientos y las diligencias relacionadas con la defensa fiscal dentro del proceso penal tributario que contiene el caso práctico del presente trabajo de investigación, tiene aplicación, tanto para la defensa de una empresa de naturaleza individual, como para una empresa jurídica.

## ***RECOMENDACIONES***

1. Que los comerciantes tanto individuales como sociales o jurídicos, adquieran pleno conocimiento de sus derechos y obligaciones tributarias en el desarrollo habitual de sus actividades mercantiles, tratando de cumplir honestamente con la legislación tributaria para no incurrir en errores e irregularidades que pudieran constituir delitos del orden tributario, evitando así, afrontar problemas de índole moral, ético, económicos y de privación de libertad. En ese sentido, en su actividad profesional y de verse involucrado en algún señalamiento por la comisión de algún delito tributario, es recomendable que a parte de contar con la defensa de un profesional del Derecho, también busque la asesoría del Contador Público y Auditor quien es el profesional que conoce y domina las materias tributaria, financiera y contable.
2. Que los comerciantes contraten a Contadores Público y Auditores, profesionales responsables y especializados en las materias tributaria, financiera y contable, para que los asesoren sobre el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias y respecto a los actos violatorios a las leyes impositivas que constituyen delitos regulados por la legislación penal, evitando de esa forma, incurrir en delito y evadir inconscientemente o en forma dolosa el pago de sus obligaciones tributarias, situación que posteriormente pudiera representar serias contingencias para su persona y empresa.
3. Que el proceso penal tributario guatemalteco, el cual está basado en el sistema acusatorio y que obliga a la formación de un proceso especial, sea fortalecido en toda su magnitud contando con la participación del

Contador Público y Auditor en la determinación de la verdad real, garantizando de esa forma un sistema justo y equitativo con la observancia de garantías procesales dirigidas a la protección de los derechos constitucionales. Por lo tanto, es recomendable que los Jueces, los Fiscales del Ministerio Público, los Defensores, la Administración Tributaria como Querellante Adhesivo y la Procuraduría General de la Nación como Actor Civil y representante legal del Estado, encaminen sus acciones tendientes a obtener la verdad real de los hechos contando para ello con la participación y asesoría del Contador Público y Auditor.

4. Derivado a que el Contador Público y Auditor es el profesional idóneo que conoce los aspectos sustanciales relacionados con los hechos constitutivos de delito en el orden tributario, resulta razonable que dentro del Ministerio Público, Procuraduría General de la Nación, Organismo Judicial y la Superintendencia de Administración Tributaria, se cuente con este tipo de profesionales para que intervengan en el tratamiento de los procesos penales que son de su conocimiento, ello con la finalidad de determinar técnica y profesionalmente la verdad de los hechos y minimizar el riesgo de incurrir en injusticias que puedan afectar al propio Estado o al sindicado de delito tributario.
5. Que las entidades que constitucionalmente tienen iniciativa de ley, evalúen la conveniencia y posibilidad real, de que nuestra legislación procesal penal, contemple la participación obligatoria del Contador Público y Auditor, dentro de los procesos penales instruidos por la comisión de delitos del orden tributario.
6. El proceso penal tributario por ser un área que requiere especialización y que obliga a la formación de **procesos especiales**, resulta razonable

sugerir una iniciativa de ley, para que nuestra legislación procesal penal, contemple que los jueces que intervienen dentro de los procesos penales instruidos por la comisión de delitos del orden tributario, a parte de ser profesionales del Derecho, estén especializados en materia tributaria **preferentemente** (similar a lo requerido a los Magistrados del Tribunal de lo Contencioso Administrativo), para que al impartir justicia no se cometan actos alejados de la verdad real que pudieran afectar a los imputados de delito o al propio Estado de Guatemala.

7. Si en los sobreseimientos o sentencias absolutorias se declara calumniosa o injuriosa una denuncia presentada por la Administración Tributaria, circunstancia que se considera remota, es jurídicamente recomendable el ejercicio de la acción civil por los daños y perjuicios ocasionados a los contribuyentes injustamente sindicados de la comisión de delitos tributarios; aunque los procesos civiles de esa naturaleza conllevan considerables costas procesales y demasiado tiempo para su resolución final, lo cual implica que la mayoría de contribuyentes no ejerciten dicha acción civil.
8. Los procedimientos, diligencias y marco teórico general que contiene el presente trabajo de investigación, son recomendables para la defensa de casos que puedan existir, tanto para empresas individuales como para empresas jurídicas.

## BIBLIOGRAFIA

1. Barrientos Pellecer, Cesar exposición de motivos; “CÓDIGO PROCESAL PENAL”, Impreso en Guatemala por F & G Editores, Séptima Edición, febrero de 2001, 272 páginas.
2. Cafferata Nores; José I. “LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL”; Ediciones Depalma; Buenos Aires Argentina 1998; 208 páginas.
3. Carballo Castro, Laura / Durán Ortiz, Gerardo; “EL DELITO TRIBUTARIO”; Ministerio de Hacienda Dirección General de Tributación División de Fiscalización, Foro de 2001; San José Costa Rica, Abril 2002; 51 páginas
4. Carnelutti, Francisco traducido por Santiago Sentis Melendo. “DERECHO PROCESAL CIVIL Y PENAL”. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1971, tomo I, 487 páginas; tomo II, 476 páginas.
5. Chicas Hernández, Raúl Antonio “APUNTES DE DERECHO TRIBUTARIO Y LEGISLACIÓN FISCAL”, Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Segunda Edición Junio 1998. 206 páginas.
6. Código Penal, Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 17-73 y sus reformas; Guatemala, C. A., Ayala Jiménez Sucesores; Nueva Edición; 104 páginas

7. Código Procesal Penal; Raúl Figueroa Sarti; Guatemala 2001; F.G. Editores Cholsmaj; Séptima Edición Actualizada; 272 páginas.
8. Constitución Política de la República de Guatemala; su interpretación por la Corte de Constitucionalidad; Guatemala 2002; Editorial Serviprensa, S. A., septiembre 2002; 235 páginas.
9. De León Velasco, Héctor Anibal / De Mata Vela, José Francisco. “DERECHO PENAL GUATEMALTECO”, Parte General y Parte Especial, Impreso en Guatemala. Décimo segunda edición Corregida y actualizada 2000.
10. “DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, REAL ACADEMIA ESPAÑOLA”; Vigésima Primera Edición; 1992; Editoriales Espasa Calpe, S. A.; Tomo I, 1077 páginas; Tomo II, 2133 páginas.
11. “DOGMA TICA PENAL: LIMITE Y CONTROL AL EJERCICIO DEL IUS PUNIENDI”; Programa de Justicia, Una iniciativa bilateral entre Guatemala y los Estados Unidos de América; USAID; Modulo Instruccional Parte I; Guatemala, enero de 2000; 95 páginas.
12. Ferrigno Roberto / Myra Muralles “JUSTICIA Y MULTICULTURALIDAD- MODULO INSTRUCCIONAL; Programa de Justicia; USAID; Guatemala enero de 2000; Iniciativa bilateral entre Guatemala y los Estados Unidos; 56 páginas.

13. ILICITO TRIBUTARIO; Dirección en Internet: [www.PactoFiscal.org.gt](http://www.PactoFiscal.org.gt) / download / parteb.doc.; páginas de la 108 a la 226.
14. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 27-92 y sus reformas; Guatemala, C. A. 2003; Edición Actualizada; 78 páginas.
15. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 26-92 y sus reformas; Guatemala, C.A. 2001; Librería Jurídica; 123 páginas.
16. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 1-98; Guatemala C. A.; Superintendencia de Administración Tributaria; 20 páginas.
17. Ley del Organismo Judicial, Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 2-89 y sus reformas; Jiménez & Ayala Editores; 57 páginas.
18. López M. Mario R., “LA PRACTICA PROCESAL PENAL EN EL DEBATE”, Guatemala noviembre de 2000; Tercera Edición, Librería Jurídica; 84 páginas.
19. Maza Castellanos, Benito Mariano; “EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN CIVIL EN EL PROCESO PENAL GUATEMALTECO”; Guatemala, septiembre 2000; Universidad Mariano Gálvez de Guatemala; 86 páginas.

20. Ordeig Orero, José “EL DELITO DE ACUSACIÓN Y DENUNCIAS FALSAS”; Barcelona España; 2000, Ediciones Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A.; 239 páginas.
21. Osorio, Manuel “DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS Y SOCIALES”; Buenos Aires, República de Argentina; Editorial Heliasta S.R.L. 1999; 797 páginas.
22. Paz Alvarez, Roberto “TEORÍA ELEMENTAL DEL DERECHO MERCANTIL GUATEMALTECO”; Guatemala, mayo 1998; Primera Edición; Imprenta Aries; 165 páginas.
23. Pereira O. A.; “INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO I”; Segunda Edición, Guatemala 2002; Ediciones EDP de Pereira; 246 páginas.
24. Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria número 2-98; Guatemala, C. A.; Superintendencia de Administración Tributaria; 28 páginas.
25. Rodríguez Lobato, Raúl “DERECHO FISCAL”, México Distrito Federal. Lito Offset California, Segunda Edición, 1986; 309 páginas.
26. Texto ordenado del Código de Comercio, Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 2-70 y sus reformas; publicado en el Diario Oficial de Guatemala el 28 de junio de 2000; 69 páginas.

27. Texto Ordenado del Código Tributario, Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 6-91 y sus reformas; publicado en el Diario Oficial de Guatemala el 25 de septiembre de 2001; 17 páginas.
28. Vásques Martínez; Edmundo “INSTITUCIONES DE DERECHO MERCANTIL”; Guatemala, C. A. 1978; Serviprensa Centroamericana; 769 páginas.

# ANEXOS

## ANEXO 1

### 1. GLOSARIO DE TÉRMINOS.

- **Actor Civil.** Persona que ejercita la acción civil en un proceso judicial. En Guatemala el Actor Civil dentro de un proceso penal tributario es la Procuraduría General de la Nación (PGN), quien es el representante legal del Estado principal agraviado en delitos tributarios.
- **Acción Penal o Pública.** La que se ejercita para establecer la responsabilidad criminal y, en su caso, la civil, ocasionada por la comisión de un delito o falta.
- **Antejuicio.** Trámite previo, para garantía de jueces y magistrados y algunos funcionarios públicos, y contra litigantes despachados o ciudadanos por demás impulsivos, en que se resuelve si ha lugar, o no, a proceder criminalmente contra tales funcionarios judiciales por razón de su cargo, sin decidir sobre el fondo de la acusación.
- **Auto.** En el lenguaje procesal se refiere a la clase especial de resoluciones judiciales intermedia entre la providencia y la sentencia. En general se puede decir que, mientras la providencia afecta a cuestiones de mero trámite y la sentencia pone fin a la instancia o al juicio criminal, el auto resuelve cuestiones de fondo que se plantean antes de la sentencia.
- **Autos.** Conjunto de documentos y piezas de que se compone una causa o litigio. En algunos países a los autos se les denomina expedientes, que suele preferirse, no obstante, para lo administrativo y sus actuaciones escritas.
- **Auto de Procesamiento.** Se denomina así a la resolución judicial por la cual se declara procesado al presunto culpable de un delito, teniendo en cuenta los indicios racionales de criminalidad contra él. Es decir, que mediante ese auto, se liga o sujeta al sindicado al proceso penal.

- **Bien Jurídico.** El que se encuentra amparado dentro de todos los aspectos del Derecho.
- **Bien Jurídico Tutelado.** Bien debidamente protegido por ley. Concepto que presenta particular importancia en el ámbito del Derecho Penal, porque cada uno de los delitos se entiende que atentan contra el bien que la legislación protege.
- **Bien Mueble.** El que por sí propio o mediante una fuerza externa es movable o transportable de un lado a otro, siempre que el ordenamiento jurídico no le haya conferido carácter de inmueble por accesión.
- **Causa.** En orden al Derecho Procesal, la palabra causa equivale a proceso, litigio o pleito. Proceso criminal que se instruye de oficio o a instancia de parte.
- **Clausura provisional.** Acto solemne con que se terminan o suspenden en forma temporal las deliberaciones de un congreso, un tribunal, etc. En la legislación procesal penal guatemalteca es el auto mediante el cual a petición del Ministerio Público, se ordena la conclusión del procedimiento y cesa toda medida de coerción para el imputado, si no corresponde sobreseer y los elementos de prueba resultaren insuficientes para requerir la apertura a juicio, debiéndose mencionar concretamente los elementos de prueba que se espera incorporar.
- **Cuestión Prejudicial.** La cuestión prejudicial es una oposición que se plantea ante el tribunal que conoce de un caso, a efecto de que éste resuelva la cuestión principal sometida a juicio, en un proceso independiente, es decir, en forma de incidente. En materia penal tributaria, generalmente se plantea cuando el caso constitutivo de delito, esta siendo tratado paralelamente por otra autoridad distinta al Juzgado contralor de la investigación. Verbigracia: Cuando se ha iniciado el procedimiento administrativo de cobro de tributos y posteriormente se

presenta denuncia por presumirse la comisión de un delito del orden tributario considerando el mismo hecho que se esta dirimiendo en la vía administrativa.

- **Desistimiento.** En materia procesal, es el acto de abandonar la instancia, la acción o cualquier otro trámite del procedimiento. En Guatemala procede cuando el Ministerio Público solicita al juez de primera instancia el archivo de la denuncia, la querrela o la prevención policial, cuando es manifiesto que el hecho no es punible o cuando no se puede proceder.
  
- **Dolo.** Palabra derivada del latín dolus, o del griego doloa, que significa comúnmente mentira, engaño o simulación; elemento de imputabilidad en el incumplimiento de obligaciones. Voluntad maliciosa de engañar a otro o de incumplir obligación contraída.
  
- **Entidad Acusadora.** Institución que por mandato de ley formula la acusación del imputado basada en su investigación. En Guatemala como el sistema procesal penal es acusatorio, corresponde al Ministerio Público formular dicha acusación.
  
- **Excepción.** En sentido amplio equivale a la oposición del demandado frente a la demanda. Es la contrapartida de la acción. En sentido restringido constituye la oposición que, sin negar el fundamento de la demanda, trata de impedir la prosecución del juicio paralizándolo momentáneamente o extinguiéndolo definitivamente, según se trate de excepciones dilatorias o perentorias.
  
- **Excepción Dilatoria.** Es la que tiende a postergar la contestación sobre el mérito de la demanda, en razón de carecer ésta de los requisitos necesarios para su admisibilidad y andamiento; así como también incidente de previo y especial pronunciamiento que promueve el demandado, pidiendo se le dispense de contestar la demanda hasta que se cumplan determinados requisitos necesarios para su admisión y andamiento (Couture). La que no tiene por objeto destruir la acción del actor y sí sólo retardar la entrada en el juicio (Ramírez Gronda). Son

excepciones dilatorias la incompetencia de jurisdicción, la de defecto legal en la forma de proponer la demanda, la de litispendencia y la de falta de personalidad en el demandante, el demandado o sus apoderados.

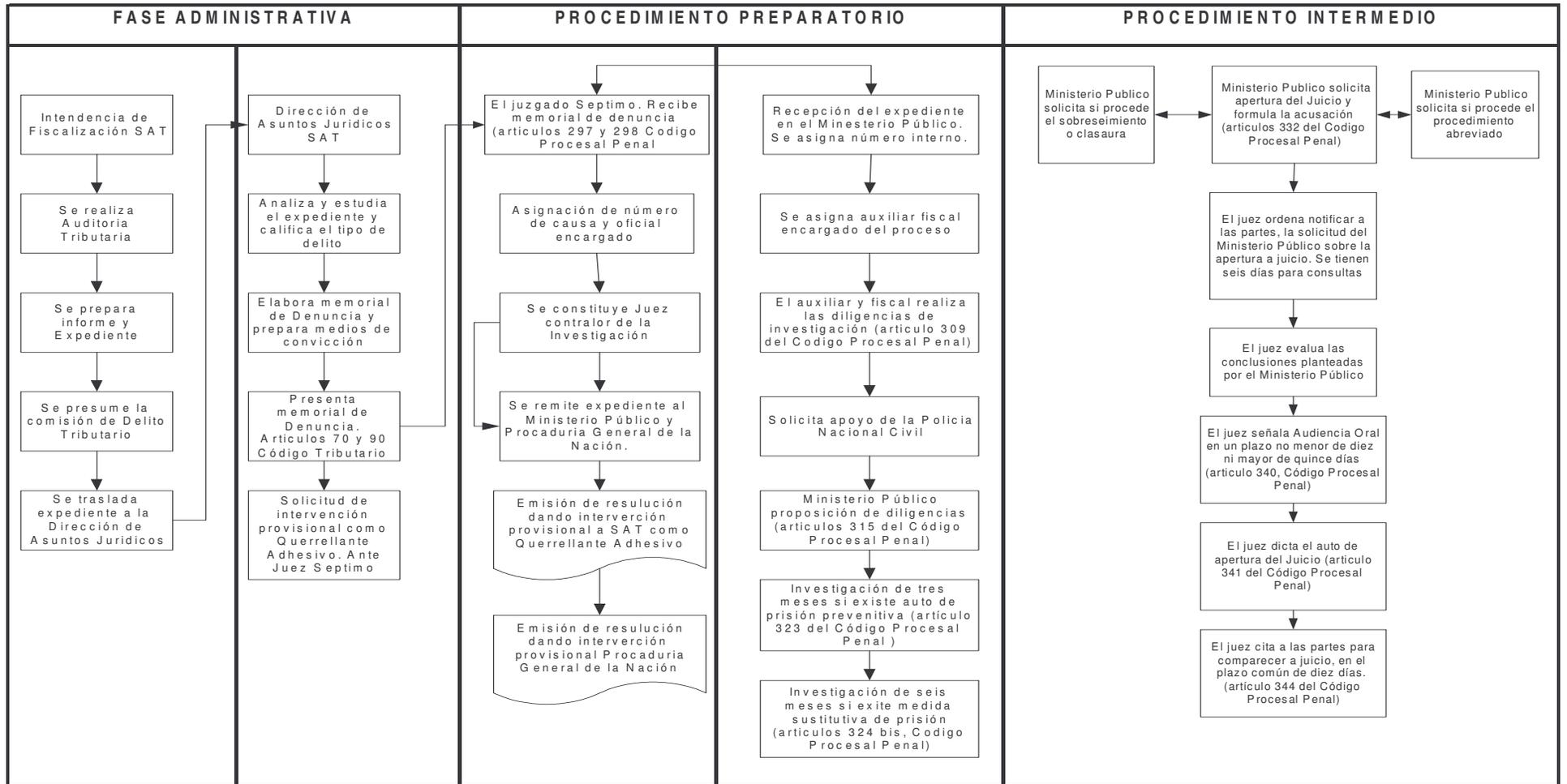
- **Excepción Perentoria.** Defensa mediante la cual el demandado se opone a la pretensión del actor por razones inherentes al contenido de la misma (Couture). La que extingue el derecho del actor o la que destruye o enerva la acción principal poniendo fin al litigio (Ramírez Gronda). Son excepciones perentorias la cosa juzgada, la prescripción y la transacción.
- **Fáctico.** Del latín factum, hecho. Pertenece o relativo a hechos. Basado en hechos o limitado a ellos, en oposición a teórico o imaginario.
- **Incidente.** Cuestión distinta del principal asunto del juicio, pero con él relacionada, que se ventila y decide por separado, suspendiendo a veces el curso de aquel, y denominándose entonces de previo y especial pronunciamiento. Litigio accesorio suscitado con ocasión de un juicio, normalmente sobre circunstancias de orden procesal, y que se decide mediante una sentencia interlocutoria (Couture).
- **Imputado.** Persona a la que se le atribuye haber incurrido en una infracción penal sancionable.
- **Partes Procesales.** Las personas físicas o jurídicas que intervienen en un proceso en defensa de un interés o de un derecho que les afecta; ya lo hagan como demandante, demandado, querellante, querellado, acusado o acusador. En el proceso penal tributario guatemalteco, las partes procesales son: El Ministerio Público como ente investigador y acusador, la Procuraduría General de la Nación (actor civil), la Superintendencia de Administración Tributaria como querellante adhesivo y el sindicato.

- **Punible.** Que merece castigo. Acción u omisión. Proceder al que la ley señala una pena, El que ha incurrido en acto penado.
  
- **Querellante.** El que inicia y sostiene una querrela, como parte acusadora en el proceso penal.
  
- **Querellante Adhesivo.** Persona que se vincula o incorpora a la persecución penal. De conformidad con la legislación procesal penal guatemalteca, en materia tributaria, el querellante adhesivo de un proceso penal tributario es la Administración Tributaria en materia de su competencia, la que puede provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público. Colabora y coadyuva con los fiscales del Ministerio Público en la investigación de los hechos e interviene solamente en las fases del proceso hasta la sentencia, es decir, está excluido del procedimiento para la ejecución penal.
  
- **Sobreseer.** Desistir. // Abandonar un propósito. // Suspender la instrucción sumarial. // Cesar el Procedimiento.
  
- **Sobreseimiento.** Acción y efecto de sobreseer, de cesar en una instrucción sumarial; y, por extensión, dejar sin curso ulterior un procedimiento. // Resolución judicial en forma de auto, que produce la suspensión indefinida del procedimiento penal, o que pone fin al proceso, impidiendo en ambos casos, mientras subsista, la apertura del plenario o que en él se pronuncie sentencia; de donde se deduce que, mientras el sobreseimiento **provisional** pertenece a la paralización del procedimiento, el **definitivo** corresponde a la conclusión del proceso (Niceto Alcalá-Zamora y Castillo). En Guatemala procede el sobreseimiento: a) Cuando resulte evidente la falta de alguna de las condiciones para la imposición de una pena, salvo que correspondiere proseguir el procedimiento para decidir exclusivamente sobre la aplicación de una medida de seguridad y corrección, y b) Cuando, a pesar de la falta de certeza, no existiere, razonablemente, la

posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba y fuere imposible requerir fundadamente la apertura al juicio.

- **Sentencia Interlocutoria.** La que, dentro del juicio, y sin prejuzgar el fondo del problema debatido, resuelve cuestiones incidentales.
- **Sindicado.** Acusado. // Delatado. // Sospechoso de la comisión de un delito. Se presume inocente hasta que es declarado culpable en sentencia condenatoria debidamente ejecutoriada

**ANEXO 2**  
**FLUJOGRAMA DEL PROCESO PENAL TRIBUTARIO GUATEMALTECO,**  
**PROCEDIMIENTO COMUN.**



**ANEXO 2 A**  
**CONTINUACION DEL FLUJOGRAMA DEL PROCESO PENAL TRIBUTARIO GUATEMALTECO,**  
**PROCEDIMIENTO COMUN.**

