

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

**REFORMAS AL CÓDIGO PENAL CON RELACIÓN AL ROBO, EXTRAVÍO  
O DESTRUCCIÓN DE LOS ELEMENTOS DE FISCALIZACIÓN A QUE  
SE REFIERE EL CÓDIGO TRIBUTARIO, POR VIOLAR PRINCIPIOS  
TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES**

**RODIMIRO LORENZO PEREZ**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2015**

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

**REFORMAS AL CÓDIGO PENAL CON RELACIÓN AL ROBO, EXTRAVÍO O  
DESTRUCCIÓN DE LOS ELEMENTOS DE FISCALIZACIÓN A QUE SE REFIERE EL  
CÓDIGO TRIBUTARIO, POR VIOLAR PRINCIPIOS TRIBUTARIOS  
CONSTITUCIONALES**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**RODIMIRO LORENZO PEREZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, agosto de 2015

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

DECANO:	MSc.	Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V:	Br.	Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic.	Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Licda.	Bélgica Anabella Derás Román
Vocal:	Licda.	Gloria Isabel Lima
Secretario:	Lic.	Raúl Antonio Castillo Hernández

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic.	Cristóbal Gregorio Sandoval García
Vocal:	Lic.	Ernesto Rolando Corzantes Cruz
Secretario:	Lic.	José Dolores Bor Sequen

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas en la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



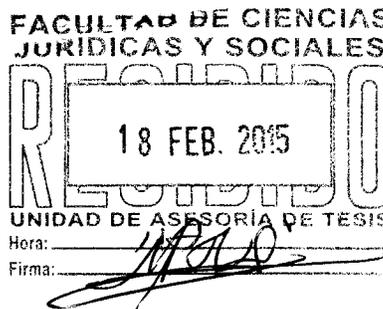
# LUIS FELIPE LEE LÓPEZ

## ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 12 de enero de 2015

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



Apreciable doctor:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis del bachiller RODIMIRO LORENZO PEREZ, la cual se intitula **REFORMAS AL CÓDIGO PENAL CON RELACIÓN AL ROBO, EXTRAVÍO O DESTRUCCIÓN DE LOS ELEMENTOS DE FISCALIZACIÓN A QUE SE REFIERE EL CÓDIGO TRIBUTARIO, POR VIOLAR PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES**; declarando expresamente que no soy pariente del bachiller dentro de los grados de ley; por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad; ya que trata sobre la necesidad de reformar el tipo penal de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, con relación al robo, extravío o destrucción de los elementos de fiscalización a que se refiere el Código Tributario, por violar principios tributarios constitucionales.
- b) Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis, la inducción, la deducción y la síntesis; mediante los cuales el bachiller no sólo logró comprobar la hipótesis sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con la necesidad de reformar el tipo penal relacionado, cuando ha existido robo, extravío o destrucción de los elementos de fiscalización a que se refiere el Código Tributario. La técnica bibliográfica permitió recolectar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

*Luis Felipe Lee López*  
ABOGADO Y NOTARIO

**20 Calle 8-52, zona 1, Oficina No. 1.**  
**Teléfono: 5588-9325. Guatemala, C. A.**

# LUIS FELIPE LEE LÓPEZ

## ABOGADO Y NOTARIO



- c) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo el bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- d) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca, puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado tan específicamente y con las peculiaridades que se aportan. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
- e) En la conclusión discursiva, el bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez recomienda reformar el tipo penal de Resistencia a la Acción Fiscalizadora regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, con el objeto de evitar que la Superintendencia de Administración Tributaria continúe vulnerando principios tributarios constitucionales en materia tributaria.
- f) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.
- g) El bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

Lic. Luis Felipe Lee López  
Asesor de Tesis  
Colegiado No.3994

Lic. Luis Felipe Lee López  
ABOGADO Y NOTARIO

---

**20 Calle 8-52, zona 1, Oficina No. 1.**  
**Teléfono: 5588-9325. Guatemala, C. A.**



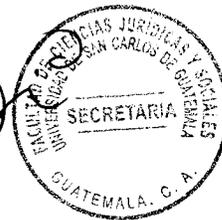
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala

B

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 28 de abril de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante RODIMÍRO LORENZO PEREZ, titulado REFORMAS AL CÓDIGO PENAL CON RELACIÓN AL ROBO, EXTRAVÍO O DESTRUCCIÓN DE LOS ELEMENTOS DE FISCALIZACIÓN A QUE SE REFIERE EL CÓDIGO TRIBUTARIO, POR VIOLAR PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/darao.



Lic. Avidán Ortíz Orellana  
**DECANO**





## DEDICATORIA

**A DIOS:** Padre celestial todopoderoso, dador de vida y fuente de sabiduría inagotable. Gracias mi señor, por darme fortaleza para alcanzar otra meta más en mi vida.

**A:** El Pueblo de Guatemala porque con sus contribuciones coadyuva a que la gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala cumpla con sus fines.

**A MI MADRE:** María Francisca Perez Alvarado (Q. P. D.), por haberme dado la vida; por sus ejemplos de honradez, perseverancia y responsabilidad; y por haber sido madre y padre a la vez. Gracias eternamente por su amor y apoyo incondicional a través del tiempo.

**A MIS HERMANOS:** Ernesto (Q. P. D.), José Antonio, Dora Lidia y Julio César; por su apoyo incondicional en el transcurso de mi vida estudiantil y profesional.

**A MIS HIJAS:** Dianne Sofía y María Jimena, por ser fuente de mi inspiración y aliciente de vida.



**A MIS AMIGOS:** Por sus muestras de cariño hacia mí persona y su apoyo incondicional. Y a mi padre terrenal.

**A:** La Gloriosa y Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrirme sus puertas y con ello brindarme la oportunidad de cumplir un sueño más en mi vida; y superarme académica y profesionalmente. En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que con la ayuda de sus catedráticos y su instrucción y colaboración, me permitieron la culminación de mi carrera y ampliar mis conocimientos profesionales.

**A:** Usted apreciable lector.



## PRESENTACIÓN

El tema del presente trabajo de tesis se refiere a la necesidad de reformar el tipo penal de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, con relación al robo, extravío o destrucción de los elementos de fiscalización a que se refiere el Código Tributario, por violar los principios tributarios constitucionales de igualdad y justicia tributaria.

La investigación realizada fue de tipo cualitativa, utilizada comúnmente en las ciencias sociales para obtener de los sujetos consultados los conocimientos necesarios para interpretarlos y analizarlos, desde el punto de vista del derecho penal. El trabajo de investigación comprendió el espacio territorial de la República de Guatemala y abarcó un período de cinco años, comprendidos de enero dos mil nueve a diciembre dos mil trece. Asimismo, el objeto de investigación fue el tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria y el sujeto de estudio lo constituyó la Superintendencia de Administración Tributaria como entidad fiscalizadora.

Los conocimientos tributarios especializados y el haber demostrado la necesidad de reformar el tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora, como medida de evitar la constante violación de principios constitucionales en materia tributaria, constituyen el aporte académico de la presente tesis.

## HIPÓTESIS

El tipo penal de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, permite que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- incurra en violación a los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria al no limitar la discrecionalidad que ésta tiene en sancionar administrativamente dicha resistencia o encausarla en la vía penal cuando un contribuyente ha sido víctima de robo, extravío o destrucción de sus medios de fiscalización y le sea imposible rehacer su contabilidad conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados; ante esa circunstancia se considera necesario reformarlo en el sentido de darle una solución viable y legal a los contribuyentes afectados, coadyuvando esto a no saturar los órganos jurisdiccionales con procesos penales tributarios injustos e innecesarios.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La comprobación cualitativa de la hipótesis se basó en el raciocinio lógico de los resultados de la investigación realizada, en ese sentido, pudo comprobarse que el tipo penal de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, tal y como está redactado en la actualidad, permite que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- incurra en violación a los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria, toda vez que no limita la discrecionalidad que esa entidad tiene al sancionar administrativamente un acto de resistencia o encausarlo a la vía penal, cuando un contribuyente ha sido víctima de robo, extravío o destrucción de sus medios de fiscalización y le es imposible rehacer su contabilidad. En ese sentido, se comprobó la necesidad de reformar el tipo penal sujeto a análisis, para dar una solución viable y legal a los contribuyentes afectados.

# ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i

## CAPÍTULO I

1. Obligaciones tributarias.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Características.....	3
1.3. Clasificación.....	4
1.4. Sujetos de la obligación tributaria.....	5
1.5. Principios constitucionales en materia tributaria.....	8

## CAPÍTULO II

2. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.....	15
2.1. Antecedentes.....	15
2.2. Definición.....	16
2.3. Características.....	19
2.4. Causas o acciones de resistencia a la acción fiscalizadora.....	22
2.4.1. Código Tributario.....	22
2.4.2. Código Penal.....	23
2.5. Clasificación.....	24
2.5.1. Infracción tributaria.....	24
2.5.2. Delito tributario.....	25



	<b>Pág.</b>
2.6. Sanciones.....	26
2.6. 1. Sanción administrativa.....	26
2.6.2. Sanción penal.....	27

### **CAPÍTULO III**

3. Análisis de las reformas al tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, con relación al robo, extravío o destrucción de los elementos de fiscalización a que se refiere el Código Tributario, por violar principios tributarios constitucionales.....	29
3.1. El acto de fiscalización y sus procedimientos.....	31
3.1.1. Órgano de fiscalización.....	31
3.1.2. Procedimientos.....	33
3.2. Violación de principios constitucionales por la discrecionalidad en los procedimientos de fiscalización.....	37
3.3. Infracción administrativa de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.....	41



**Pág.**

3.4. Iniciación del proceso penal por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.....	43
3.5. Determinación de la obligación tributaria sobre base cierta o presunta..	45
3.5.1. Determinación de oficio sobre base cierta.....	46
3.5.2. Determinación de oficio sobre base presunta.....	47
3.6. Reformas al tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.....	49
3.6.1. Exégesis del tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.....	49
3.6.2. Propuesta de reforma.....	54
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>61</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>63</b>

## INTRODUCCIÓN

El tema de investigación titulado como reformas al Código Penal con relación al robo, extravío o destrucción de los elementos de fiscalización a que se refiere el Código Tributario, por violar principios tributarios constitucionales, fue seleccionado derivado de la constante violación a los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria en que incurre la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, dentro de sus procedimientos de fiscalización, al decidir discrecionalmente cuando sanciona administrativamente un caso de resistencia o cuando lo encausa a la vía penal, aunque efectivamente no exista resistencia, sino más bien la imposibilidad material de presentar la documentación e información requerida por dicha entidad en su función fiscalizadora.

Los objetivos planteados en la presente tesis dieron como resultado la comprobación de las arbitrariedades en que incurre la administración tributaria derivado de la discrecionalidad que ostenta en su función fiscalizadora y la necesidad de reformar el Artículo 358 "D" del Código Penal, en los casos en que haya pérdida, destrucción o robo de libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos de contribuyentes o responsables.

Asimismo, la hipótesis planteada en el correspondiente plan de investigación referente a que el Artículo 358 "D" del Código Penal permite que la Superintendencia de Administración Tributaria incurra en violación a los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria al no limitar la discrecionalidad que ésta tiene en sancionar



administrativamente dicha resistencia o encausarla en la vía penal cuando un contribuyente o responsable ha sido víctima de robo, extravío o destrucción de sus medios de fiscalización y le sea imposible rehacer su contabilidad, fue comprobada en su contexto, toda vez que es necesario reformar ese tipo penal para darle una solución viable y legal a ese tipo de situaciones, así como, coadyuvar a la desjudicialización de procesos penales injustos e innecesarios.

La presente tesis se encuentra estructurada en tres capítulos: el primero, se refiere a las obligaciones tributarias en general; el segundo, trata sobre la figura jurídica de la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria; y el tercero analiza la reforma Código Penal con relación al robo, extravío o destrucción de los elementos de fiscalización a que se refiere el Código Tributario, por violar principios constitucionales. Los métodos utilizados fueron: científico, deductivo, inductivo, analítico y sintético. La técnica empleada fueron: bibliográficas, observación y entrevistas.

Finalmente, se considera que en la función de fiscalización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes o responsables, la administración tributaria debe respetar, observar y aplicar los principios tributarios constitucionales para no lesionar las garantías de los fiscalizados y no transgredir el Estado de Derecho; siendo de esta forma de incentivar y promover la conciencia tributaria en la población guatemalteca, sin que se quede por un lado, el adecuado uso de los tributos recaudados.



## CAPÍTULO I

### 1. Obligaciones tributarias

Las obligaciones tributarias son todos aquellos deberes que tienen las personas obligadas, denominadas Contribuyentes, consistentes en dar, hacer o no hacer alguna cosa en el ámbito de los tributos.

#### 1.1. Definición

“El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo



principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse recursos pecuniarios”.<sup>1</sup>

Por su parte, el Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 14, define a la obligación tributaria como un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella; tiene por objeto la prestación de un tributo y surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

De estos preceptos se desprende que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de naturaleza personalísima entre el contribuyente y el Estado, representado en nuestro sistema fiscal por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, consistente en pagar tributos (impuestos, tasas y contribuciones) o hacer determinados actos que coadyuven en las labores de control, recaudación, fiscalización y administración de los recursos obtenidos por la Administración Tributaria.

---

<sup>1</sup> Giuliani Funrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Volumen I, Pág. 349.



## **1.2. Características**

Las características de la obligación tributaria son:

- a) Constituye un vínculo jurídico: Esta característica consiste en que de la obligación tributaria surgen derechos y obligaciones recíprocos, entre el sujeto pasivo (obligado o deudor) y la administración tributaria (acreedor).
- b) Se origina de una fuente: Se sabe que la única fuente de la obligación tributaria la constituye la ley, esa es una de sus principales características.
- c) Surge de un hecho generador: Característica también conocida como hecho gravado y consiste en el hecho descrito en la propia ley tributaria, consistente en un hecho económico, un acto jurídico o un hecho material que tiene connotación económica.
- d) Existen dos sujetos: Producto de la obligación tributaria surgen derechos y obligaciones, lo cual implica que existan un sujeto pasivo o deudor que tiene la obligación de pagar una prestación pecuniaria y un sujeto activo o acreedor que tiene derecho a exigir ese pago; en ese sentido, el sujeto pasivo es el contribuyente y el sujeto activo que es el Estado.
- e) Tiene un objeto: La obligación tributaria tiene como objeto el pagar una determinada cantidad de dinero, aunque en otros casos el objeto consiste en



un hacer, que no tiene como finalidad el pago de impuestos sino coadyuvar en la mejor fiscalización del sujeto pasivo o contribuyente.

### **1.3. Clasificación**

De manera general las obligaciones tributarias se clasifican en dos grandes grupos a saber: Obligaciones sustanciales o materiales y obligaciones formales.

#### **a) Obligaciones sustanciales o materiales**

Éstas son obligaciones principales y consisten en pagar una determinada cantidad de dinero, o en muy pocos casos bienes, cuando se ha verificado la existencia del hecho generador de la obligación tributaria. Verbigracia, se obtiene una ganancia o superávit y se debe pagar el Impuesto Sobre la Renta, o bien cuando, se obtiene un ingreso por venta de bienes o servicios y el contribuyente que obtiene dicho ingreso debe cobrar el Impuesto al Valor Agregado al consumidor final para luego reintegrarlo en las cajas fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria.

#### **b) Obligaciones formales**

A éstas también se les denomina deberes formales. Son obligaciones accesorias consistentes en un hacer, un tolerar o permitir o un informar. Su finalidad es coadyuvar en la mejor fiscalización y control del contribuyente. Verbigracia: emitir

factura en la venta de bienes y servicios; presentar declaraciones de impuestos; someterse, permitir o tolerar el acto de fiscalización por parte de la administración tributaria; llevar libros contables y los exigidos por las leyes tributarias específicas; concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida; presentar informes establecidos en las leyes tributarias específicas, etc. El referido Código Tributario, en su Artículo 94, enumera varias obligaciones formales.

Para fines de la presente investigación, tiene mayor connotación las obligaciones formales o deberes formales, toda vez que el incumplimiento del deber formal de permitir o someterse a la labor de fiscalización generalmente tiene como consecuencia la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, la cual puede ser sancionada administrativamente o encausarse en la vía penal como delito.

#### **1.4. Sujetos de la obligación tributaria**

Los sujetos de la obligación tributaria se pueden clasificar en dos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

##### **a) Sujeto activo**

“Es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en todos los tributos, siendo que la



ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el Poder Tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley”.<sup>2</sup>

El citado Código Tributario, en su Artículo 17, establece lo siguiente: “Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

Asimismo, el Artículo 3, literal a), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades (como el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles).

En ese sentido, queda claro que el Estado es el sujeto activo de la obligación tributaria y a través de la Superintendencia de Administración Tributaria tiene el derecho a exigir de los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sustantivas y formales.

---

<sup>2</sup> Alvarado Sandoval, José Alejandro y López Cruz, Ottoniel. **Derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 168.

## b) Sujeto pasivo

“Se dice en términos generales que es la persona que, por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y que comúnmente se le denomina contribuyente; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley los obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto Sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco”.<sup>3</sup>

El mencionado Código Tributario, define al sujeto pasivo de la forma siguiente:

“Artículo 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona que tiene la responsabilidad legal y el deber de cumplir con las obligaciones tributarias sustanciales y formales reguladas en las leyes tributarias específicas y generales.

---

<sup>3</sup> Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Publicaciones. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 136.



## **1.5. Principios constitucionales en materia tributaria**

Para contar con una perspectiva amplia sobre lo que se debe entender como principios constitucionales en materia tributaria, es necesario invocar una definición del término: principio. En ese sentido, el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE) lo define de la forma siguiente: “de derecho. Der. Norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales.” (Tomo II, vigésima primera edición, pág. 1667).

Manuel Ossorio, en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, define dicho término, entre otras acepciones, como: “Fundamento de algo”.

En tal virtud, los principios constitucionales en materia tributaria consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, son aquellas nociones básicas o fundamentales que inspiran y orientan la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias, las cuales necesariamente deben observarse al impartir justicia tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en todo su articulado, consagra varios principios relacionados con la materia tributaria, entre los más importantes tenemos los siguientes:

- Principio de seguridad jurídica, Artículo 2º;



- Principio de igualdad, Artículo 4º;
- Principio de libertad de acción, Artículo 5º;
- Principio de derecho de defensa, Artículo 12;
- Principio de presunción de inocencia, Artículo 14;
- Principio de irretroactividad de la ley, Artículo 15;
- Principio de derecho de petición, Artículo 28;
- Principio de juridicidad, Artículo 221;
- Principio solve et repete –no previo pago-, Artículo 221;
- Principio de legalidad, Artículo 239;
- Principio de justicia, Artículo 243;
- Principio de equidad, Artículo 243;
- Principio de capacidad de pago, Artículo 243;
- Principio de no confiscatoriedad, Artículo 243;
- Principio de prohibición de doble o múltiple tributación interna, Artículo 243.

En ese sentido, para el presente trabajo de investigación relacionado con las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, respecto al tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, interesan los principios de igualdad y de justicia tributaria por considerar que éstos son vulnerados en esas actuaciones. Dichos principios, se explican seguidamente:

a) Principio de igualdad

El Artículo 4º de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece lo siguiente: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”.

Congruente con la norma constitucional transcrita, la Corte de Constitucionalidad al referirse al principio de igualdad ha manifestado lo siguiente:

“Esta Corte ha analizado que el principio de igualdad, consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 4º, hace imperativo que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma, lo cual impone que todos los ciudadanos queden sujetos de la misma manera a las disposiciones legales, sin clasificarlos, ni distinguirlos, ya que tal extremo implicaría un tratamiento diverso, opuesto al sentido de igualdad preconizado por el texto supremo; sin embargo, para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias.”  
(Gaceta No. 80. Expediente 2243-2005. Fecha de sentencia: 01/06/2006).

En resumen, el principio constitucional de igualdad obliga a que circunstancias, acciones u omisiones iguales, sean tratadas del mismo modo sin importar clases sociales, ideologías, estatus económicos, etc., de las personas involucradas, lo que constrañe a que todos los habitantes de la República queden sujetos de la misma manera a las disposiciones de la ley, sin clasificarlos ni distinguirlos, toda vez que ese extremo implicaría un tratamiento diverso, lo cual es opuesto al sentido de igualdad establecido en nuestra Constitución Política.

b) Principio de justicia

Manuel Ossorio, en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, define el vocablo justicia como: "Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde. // En sentido jurídico equivale a lo que es conforme al derecho".

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española –DRAE-, lo define de la forma siguiente: "(Del lat. Iustitia). Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclinan a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece."

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece imperativamente que: "El sistema tributario debe ser justo y equitativo". Debiéndose entender como sistema tributario al conjunto de normas jurídicas, principios, doctrinas, procedimientos e instituciones estatales que intervienen en la aplicación de la justicia en materia tributaria.



La doctrina menciona que: “La justicia es el fin del Derecho. Los hombres han creado las normas positivas (escritas) que deben fundarse en el Derecho Natural (cierto, inequívoco, no escrito y justo) para aplicar la equidad, que es la aplicación de la justicia en los casos concretos a resolver. La justicia es un principio de tanta universalidad, que más que un principio es un valor, ya que muchos otros principios se derivan de este valor fundamental. Platón en la búsqueda de un concepto de justicia escogió “dar a cada cual lo que le corresponde” y también fue uno de los principios fundamentales consagrados por el jurisconsulto romano Ulpiano, que la definió de igual modo “Es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo que le corresponde”. Constante y perpetua pues no debe ser ni por un tiempo ni para algunos.”<sup>4</sup>

El Doctor Eduardo Mendoza, al escribir sobre los principios constitucionales del tributo, ha expresado lo siguiente: “Analizada la justicia como el poder de dar a cada quien lo que corresponde o pertenece, se interpreta que este principio articula a todos los demás principios tributarios, por lo que la violación de uno de los principios enunciados a través de una ley tributaria contraviene nuestra Carta Magna, lo que representará enjuiciar la norma a través de acciones de inconstitucionalidad de la ley de carácter general o en caso concreto. La justicia es un principio tributario que se juridificó de la doctrina a nuestra Carta Magna, que pocas constituciones lo reconocen”.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> <http://derecho.laguia2000.com/parte-general/principio-de-justicia>

<sup>5</sup> [http://www.prensalibre.com/economia/Alerta-fiscal-legal\\_0\\_910708929.html](http://www.prensalibre.com/economia/Alerta-fiscal-legal_0_910708929.html)



En ese orden de ideas, el principio o garantía de justicia no se circunscribe exclusivamente a considerar la capacidad económica expresada en términos cuantitativos de los obligados o contribuyentes al momento de emitir una ley tributaria, sino también se refiere a la forma justa de obrar de la administración tributaria, los tribunales de justicia y del Ministerio Público, en la interpretación, aplicación y sanción de la justicia tributaria.





## CAPÍTULO II

### **2. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria**

De manera general, la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria es el acto mediante el cual un contribuyente o responsable imposibilita la labor de fiscalización de la Administración Tributaria, con la finalidad de ocultar su verdadera situación económica y tributaria.

#### **2. 1. Antecedentes**

“La figura de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, se originó con la entrada en vigencia del Código Tributario, Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 6-91, a partir del 2 de octubre del año 1991, teniendo el carácter de una infracción típicamente administrativa, consistente en multa de cien a mil quetzales”.<sup>6</sup>

Posteriormente, 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 al Código Tributario, y lograr así, la congruencia del orden jurídico, aprobó el 5 de noviembre de 1996, el Decreto número 106-96, por

---

<sup>6</sup> Lorenzo Pérez, Rodimiro. 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. Pág. 13.

medio del cual se introdujo reformas al Código Penal y al Código Procesal Penal.

El decreto número 106-96, fue publicado en el Diario de Centro América el 4 de diciembre de 1996 y entró en vigencia el 3 de enero de 1997; y entre las reformas al Código Penal, se regularon como delitos tributarios las figuras de defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora.

Finalmente, el 1 de octubre de 2001, entró en vigencia el Decreto número 30-2001, del Congreso de la República de Guatemala (Publicado en el Diario de Centro América el 2 de agosto de 2001), el cual vino a reformar, entre otros, el tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, y hasta la fecha, este tipo penal no ha tenido reformas.

## **2. 2. Definición**

Para contar con una concepción clara y amplia de la figura jurídica de la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, es necesario definir qué se debe entender como: resistencia. Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española –DRAE-, define la expresión resistencia, entre varias acepciones, como: “Resistencia. (Del lat. Resistentía) f. Acción y efecto de resistir o resistirse. // 2. Capacidad para resistir.”. De la misma manera, define el término resistir así: Resistir. (Del lat. resistére) intr. Oponerse un cuerpo o una fuerza a la acción o violencia de otra. 3. Repugnar, contrariar, rechazar, contradecir 4. tr. Tolerar, aguantar, o sufrir.

Tomando en cuenta esas acepciones puede decirse que resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria es el acto de oponerse o rechazar la labor de fiscalización que realiza el ente fiscalizador en su función de recaudación de los tributos, con la finalidad de obstaculizar o no permitir la revisión del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Código Tributario, Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 6-91, en su Artículo 93, nos da una definición legal de la figura de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, así:

“Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos



en que la administración tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de alteración o destrucción de evidencias.”

Por su parte, la doctrina define a la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, de la forma siguiente: “Esta infracción la comete el sujeto pasivo que, mediante la realización de cualquier acto o acción, obstaculice la función fiscalizadora de la administración tributaria, después que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quien practicará la fiscalización (un auditor fiscal)”.<sup>7</sup>

Asimismo, el Código Penal, Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 358 “D”, estatuye el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, 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.”

---

<sup>7</sup> Alvarado Sandoval y López Cruz. **Ob. Cit.** Pág. 273.

Entonces, existen dos regulaciones legales del acto de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, una establecida en el Código Tributario, que podría considerarse como una sanción pecuniaria administrativa, y otra en el Código Penal, que somete al contribuyente a un proceso largo, engorroso y sanción penal. La primera la conoce e impone la administración tributaria dentro del procedimiento administrativo; y la segunda, la promueve la administración tributaria a través de su Intendencia de Asuntos Jurídicos por medio de providencias de urgencia que plantea ante un juez de lo económico coactivo, quien luego de diligenciar el expediente, generalmente certifica lo conducente a un juzgado del orden penal, convirtiéndose en competencia de órganos jurisdiccionales en materia penal.

### **2. 3. Características**

La figura jurídica de la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, tiene las características siguientes:

- a) Está sujeta a dos tipos de sanciones. Esta característica se explica porque la administración tributaria está facultada para imponer una sanción administrativa, o bien, encausar un acto de resistencia a la vía penal.
- b) Discrecionalidad o diversidad de criterios. Es la discreción que ostenta la administración tributaria, al imponer una sanción administrativa o encausar un

acto de resistencia a la vía judicial en el ámbito del derecho penal; concurriendo diversidad de criterios.

- c) Susceptible de incurrir en injusticias e ilegalidades. Esta característica se percibe cuando un contribuyente no se resiste al acto de fiscalización, sino que tiene imposibilidad material de presentar algunos documentos, registros u otros elementos de fiscalización que le son requeridos y que por diversas causas no presentó denuncia por deterioro, robo o extravío u otro motivo justificable, antes de ser requerido por la administración tributaria.

Así también, cuando al contribuyente le es difícil o imposible rehacer sus registros contables u obtener documentación que le ha sido robada, extraviada o destruida, o cuando la administración tributaria solicita documentación e información que no es obligatoria para el contribuyente llevar, de conformidad con las leyes tributarias específicas (como el caso de integraciones de cuentas contables, análisis de costos y gastos, integración de ingresos con sus respectivos costos, registros contables únicamente en formato excel, etc.).

- d) Susceptible de abuso de poder. Puede producirse cuando la administración tributaria injusta y arbitrariamente decide que un acto de resistencia sea conocido en la vía penal, por simple criterio, por error o por práctica y en el peor de los casos, por decisiones políticas erróneas. Así también cuando por favorecer a determinado contribuyente con una sanción menos leve, solo lo somete a un tratamiento administrativo. También sucede cuando auditores

tributarios obligan al contribuyente a realizar actividades propias de una auditoría tributaria (como elaborar cédulas de auditoría), cuando por normas de auditoría generalmente aceptadas, es deber de dichos auditores hacerlo, de lo contrario si no lo hacen, lo consideran como acto de resistencia a la acción fiscalizadora.

- e) Provoca desigualdad. Esta característica se demuestra cuando la administración tributaria es desigual o preferencial en sus disposiciones frente a los contribuyentes, sancionado a unos administrativamente y a otros les remite a la vía judicial que ya implica privación de libertad del infractor, así cómo, al sometimiento a un trámite injusto, engorroso y oneroso.
- f) Sujeción a criterios subjetivos e ilícitos. Esta característica se configura cuando el tratamiento de los actos de resistencia está subordinado a criterios personales de auditores tributarios, que en su mayoría, no son profesionales del derecho, y a veces, ni de las Ciencias Económicas, o bien, se rigen por consignas o instrucciones arbitrarias e ilegales de sus superiores.
- g) Su regulación es insuficiente. Existen presupuestos no previstos en el Código Tributario y Código Penal. Verbigracia: No se tipifica la resistencia parcial que pudiera darse cuando un contribuyente se somete y acata de buena fe los requerimientos de la administración tributaria, sin embargo, por razones ajenas a su buena voluntad incumple con proporcionar algunos documentos e informaciones.



## **2.4. Causas o acciones de resistencia a la acción fiscalizadora**

Las causas o acciones de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria se encuentran reguladas en dos cuerpos normativos a saber: el Código Tributario y en el Código Penal.

### **2.4.1. Código Tributario**

Conforme al Artículo 93, del referido Código Tributario, son causas de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria las siguientes:

- a) Obstaculizar la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la administración tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de alteración o destrucción de evidencias.
- b) Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la administración tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
- c) Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.

- d) Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.
- e) No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el Código Tributario (tres meses, numeral 4, Artículo 112 "A"), en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

#### **2.4.2. Código Penal**

Conforme al Artículo 358 "D", del referido Código Penal, son causas de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, después de haber sido requerido por dicha administración con intervención de juez competente, las siguientes.

- a) Impedir las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de la obligación tributaria.
- b) Negarse (el contribuyente) a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos.
- c) Impedir el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

Como puede analizarse, tanto en el Código Tributario como en el Código Penal, de manera general coinciden los actos, acciones u omisiones consideradas como resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, siendo la diferencia sustancial que para constituir delito es necesario que a solicitud de la administración tributaria, los elementos de fiscalización sean requeridos con intervención de juez competente (en la práctica es un Juez de lo Económico Activo). De tal forma que si no son presentados al juez competente, éste certifica lo conducente a un juez del ramo penal por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

## **2.5. Clasificación**

La figura jurídica de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, puede clasificarse como una infracción tributaria o como delito tributario, como se expondrá seguidamente.

### **2.5.1. Infracción tributaria**

La resistencia a la acción fiscalizadora como infracción tributaria, está regulada en el Artículo 93 del citado Código Tributario, la cual se configura después de vencido el plazo improrrogable de tres días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

En tal virtud, al cuarto día de notificado el requerimiento, si el contribuyente no presenta la documentación e información requerida, a los auditores tributarios nombrados, éstos suscriben acta administrativa al tenor del Artículo 151 del mencionado Código Tributario, haciendo constar el hecho que constituye infracción en materia administrativa. Seguidamente, la Administración Tributaria procede a formular la multa y a darla en audiencia para que el contribuyente manifieste su conformidad o inconformidad, dentro del procedimiento administrativo.

### **2.5.2. Delito tributario**

La figura jurídica de resistencia a la acción fiscalizadora como delito, está regulada en el Artículo 358 "D", del referido Código Penal.

En la práctica, el procedimiento para la jurisdicción penal después de vencido el plazo de diez días hábiles que otorga el Juez de lo Económico Coactivo al contribuyente (con fundamento en el Artículo 170 "A" del Código Tributario), y éste no presenta la documentación e información que le fue requerida, se inicia certificando lo conducente a un juez del ramo penal por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria. Luego de diligenciada la resolución ante el juez del ramo penal, éste remite el expediente al Ministerio Público para dar inicio a la fase de investigación.

En este caso, ni el Código Tributario ni el Código Penal, establecen cuando y en qué casos se debe encausar un acto de resistencia a la acción fiscalizadora a la vía penal

o a la administrativa, por lo que queda a discreción de la administración tributaria, por medio de sus auditores tributarios, iniciar el procedimiento de sanción, ya sea administrativa o judicialmente.

## **2.6. Sanciones**

El acto de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, puede tener como consecuencia, una sanción administrativa o una sanción penal, como se explica a continuación.

### **2.6.1. Sanción Administrativa**

Esta sanción está normada en el Artículo 93, del Código Tributario, Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 6-91 y sus reformas.

La sanción administrativa por la infracción de resistencia a la acción fiscalizadora, consiste en multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto que se va a fiscalizar (Verbigracia: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta o Impuesto de Solidaridad).

Sin embargo, cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, como la de negarse a proporcionar información e impedir el acceso

inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, la sanción se duplica.

En ese sentido, se considera que ésta sería la sanción que debería aplicarse, pues es la primera que se materializa en el procedimiento de la auditoría tributaria al suscribirse la correspondiente acta administrativa; es en ese momento donde se da la infracción administrativa, por lo que tramitar la providencia de urgencia para solicitar al juez competente su intervención, sin sancionar administrativamente la infracción ya cometida, es una omisión jurídicamente improcedente en que incurre la Superintendencia de Administración Tributaria, toda vez que la norma tributaria no indica en qué casos se deben iniciar las diligencias para convertir la infracción administrativa en delito, existiendo en este caso una laguna de ley.

Al respecto, el Código Tributario solo indica que si para el cumplimiento de lo requerido es necesaria la intervención de juez competente, se aplicara lo dispuesto en el Código Penal, sin embargo, dicho cuerpo legal tampoco especifica en qué casos se debe solicitar la intervención para requerir a los contribuyentes o responsables la documentación e información no fue proporcionada dentro del plazo otorgado administrativamente.

### **2.6.2. Sanción Penal**

Esta sanción está regulada en el Artículo 358 "D", del Código penal, Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 17-73 y sus reformas.

La sanción por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, consiste en prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Asimismo, si el delito es atribuible a una persona jurídica, se sanciona a ésta con una multa equivalente al monto del impuesto omitido; si hay reincidencia se sanciona a dicha persona con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Adicionalmente, si el delito fuere cometido por persona extranjera, se le impone, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, la cual se ejecutará inmediatamente que haya cumplido las sanciones impuestas.

### CAPÍTULO III

#### **3. Análisis de las reformas al tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, con relación al robo, extravío o destrucción de los elementos de fiscalización a que se refiere el Código Tributario, por violar principios tributarios constitucionales.**

Constantemente sucede que por diversas causas ajenas a la buena voluntad de algunos contribuyentes y aunque tengan el debido cuidado que la situación amerita, éstos son víctimas de robo, extravío o destrucción de sus elementos de fiscalización, es decir, de los libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos. Algunos contribuyentes cuando tienen conocimiento de cualquiera de esos extremos presentan denuncia ante autoridad competente oportunamente y otros lo hacen hasta que tienen conocimiento del hecho por aviso de sus contadores, empleados o familiares, que por lo general, es después de haber sido requeridos por la administración tributaria.

La problemática surge cuando la Superintendencia de Administración Tributaria, en su labor de fiscalización, solicita a los contribuyentes la documentación e información necesaria para establecer el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, notificando el o los requerimientos de información pertinentes y los contribuyentes no tienen parte o la totalidad de la documentación e información; y sin embargo, no se resisten a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, sino que tiene la imposibilidad material de presentar parte o la totalidad de la documentación e información exigida.

Ante esa circunstancia, la Superintendencia de Administración Tributaria, vencido el plazo legal de tres días otorgado para presentar la documentación e información requerida, en algunos casos, discrecionalmente sanciona administrativamente el acto de resistencia a la acción fiscalizadora y en otros procede a solicitar la intervención de juez competente para exigir lo solicitado y de no haber un cumplimiento, dicho juez certifica lo conducente ante un juez del ramo penal por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria regulado en el Artículo 358 "D" del referido Código Penal.

Esa realidad, evidentemente transgrede los principios constitucionales de igualdad y de justicia tributaria, primero, porque se da un trato desigual a contribuyentes que incumplen con no presentar la documentación e información solicitada, y segundo, porque al encausar arbitraria, ilegal o discrecionalmente algunos casos a la vía penal, la administración tributaria comete un acto de injusticia tributaria, toda vez que no es lo mismo enfrentar una sanción administrativa, que enfrentar un proceso penal por la comisión de un delito.

En ese sentido, en la presente investigación y específicamente en el contenido este capítulo, se aporta una alternativa legal viable ante esa problemática, toda vez que la misma legislación tributaria cuenta con la normativa necesaria para evitar la vulneración de los principios constitucionales mencionados y la innecesaria tendencia a encarcelar a contribuyentes bajo la premisa de sentar un precedente que coadyuve a incentivar la conciencia tributaria en los guatemaltecos y por lo mismo incrementar la recaudación

impositiva, criterio que han ostentado las autoridades de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La alternativa legal viable planteada, se justifica, además, porque una de las características esenciales del Derecho Penal es que éste es subsidiario y de intervención mínima -última ratio-, de tal forma que este derecho sea utilizado como último recurso, exclusivamente para cuando se trate de bienes jurídicos que no puedan ser resguardados mediante el derecho civil o el derecho administrativo, situación que no se da en materia tributaria.

### **3.1. El acto de fiscalización y sus procedimientos**

El acto de fiscalización que realiza la administración tributaria, es realizado por medio de profesionales especializados en materia tributaria y de acuerdo con procedimientos preestablecidos.

#### **3.1.1. Órgano de fiscalización**

De conformidad con lo establecido en el Artículo 33, de la citada Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales de los contribuyentes.

En ese sentido, la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria:

“Es la responsable de coordinar y controlar la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización, planificar y programar en el ámbito nacional el control y fiscalización de los tributos, incluyendo los que gravan las operaciones relacionadas con el comercio exterior; de la misma forma analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resuelve en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Artículo 98 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente”.<sup>8</sup>

Se puede afirmar entonces, que por ministerio de ley, la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, es la dependencia encargada de analizar, diseñar y programar las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia, es decir, la supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

---

<sup>8</sup> Pineda Vicente, Susana Elizabeth. **La garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relacionados con impuestos de comercio exterior.** Pág. 3.

### 3.1.2. Procedimientos

De manera general, el procedimiento para fiscalizar a un contribuyente y determinar, si existe o no, algún acto de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, se realiza de la forma siguiente:

- a) Programación de auditoría tributaria: El departamento de Programación de la Fiscalización, de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a sus planes operativos anuales o de acuerdo a circunstancias especiales, programa la auditoría tributaria en forma selectiva, que se practicará a determinado contribuyente.
- b) Emisión de nombramiento: Se emite el nombramiento de auditoría tributaria y es entregado al o los auditores tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria que practicarán el trabajo de auditoría tributaria, quienes proceden a elaborar el requerimiento de información conforme al alcance del nombramiento.
- c) Notificación del Requerimiento de Información: El o los auditores tributarios proceden a notificar al contribuyente el requerimiento de información, otorgando el plazo improrrogable de tres días hábiles para que presente la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero; ello de conformidad con lo establecido en el Artículo 93 del Código Tributario.
- d) Trabajo de revisión: Transcurrido el plazo improrrogable de tres días se inicia el acto de revisión, ya sea en el domicilio fiscal del contribuyente o en las oficinas de

la administración tributaria. Si el contribuyente entrega en forma completa y en tiempo la documentación, se procede a analizar y examinar la documentación para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si a su criterio la documentación e información no es entregada en su totalidad o es proporcionada parcialmente, se suscribe acta administrativa para dejar constancia documentada de ese hecho.

- e) Decisión en el ámbito administrativo: En caso un contribuyente no cumpla con entregar la documentación e información requerida, ya sea total o parcialmente, la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la discrecionalidad de emitir sanción administrativa por la infracción incurrida, o bien, enviar el expediente a la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que ésta dependencia gestione la providencia de urgencia ante juez competente, para que éste requiera al contribuyente o responsable, la documentación que no fue proporcionada a la entidad fiscalizadora.

Como se puede apreciar en el capítulo anterior de la presente tesis, el marco jurídico aplicable a la figura jurídica de la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, regulado en el Código Tributario y el Código Penal, no tipifica en forma expresa qué casos constituyen infracción administrativa y cuales se deben encausar a la vía penal, por lo que queda a discreción de auditores tributarios, supervisores tributarios y empleados o funcionarios que los dirigen o supervisan, adoptar la decisión que a su juicio consideren procedente, lo que desemboca en la subjetividad de la misma.

En el caso de que el contribuyente haya presentado denuncia ante autoridad competente en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o robo de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, aun antes de ser requerido por la administración tributaria, si no rehace sus registros contables en el plazo de tres meses, se considera acción de resistencia a la acción fiscalizadora. También esta situación queda a discreción de la administración tributaria, el sancionarla administrativamente o encausarla a la vía penal, aún cuando sea difícil o materialmente imposible rehacer la contabilidad adecuadamente por falta de documentación e información suficiente que lo permita, ya que todo registro contable debe tener respaldo documental o al menos electrónico o informático.

- f) Solicitud de providencia de urgencia: La Intendencia de Asuntos Jurídicos, de la Superintendencia de Administración Tributaria, oficiosamente, sin mayor análisis jurídico y tomando como únicos elementos de prueba o evidencia el acta administrativa correspondiente y el informe suscrito por el o los auditores tributarios, avalado por su supervisor tributario o jefe inmediato, elabora memorial de providencia de urgencia dirigido al Juez de lo Económico Coactivo, para que proceda a solicitar al contribuyente la documentación e información que no fue presentada para su revisión al auditor tributario nombrado.
- g) Nombramiento de Ministro Ejecutor: El juzgado de lo Económico Coactivo competente le da trámite a la solicitud y procede a nombrar al ministro ejecutor para que en unión con el o los auditores tributarios, requieran la documentación e información al contribuyente infractor, otorgando un plazo de diez días hábiles para

que la documentación sea presentada para su revisión y apercibiendo que de no presentar lo solicitado se certificará lo conducente a un juez del ramo penal por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. El ministro ejecutor suscribe acta haciendo contar el resultado de la diligencia judicial.

- h) Certificación de lo conducente: En caso de que el contribuyente obligado no presente la documentación e información requerida, el Juez de lo Económico Coactivo al emitir resolución procede certificar la conducente a un juez del ramo penal por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, constituyendo esta actuación judicial un acto introductorio del proceso penal, que inicia la fase preparatoria.

En virtud de la investigación realizada, se puede concluir que si algún contribuyente no presenta la totalidad o parte de la documentación que le es requerida por la entidad fiscalizadora, prácticamente incurre en una infracción administrativa que amerita una sanción pecuniaria, y si por el contrario, a criterio de los auditores tributarios y demás funcionarios administrativos, el caso debe encausarse en la vía penal, entonces tendría que enfrentar un proceso penal por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

La situación se agudiza aun más cuando un contribuyente ha extraviado, deteriorado o ha sido víctima de robo de los elementos de fiscalización y por razones ajenas a su buena voluntad no le fue posible presentar la denuncia correspondiente, ya sea ante la

Policía Nacional Civil o al Ministerio Público, antes de ser requerido por la administración tributaria. Además cuando le es humanamente imposible rehacer su contabilidad al no contar en su totalidad con la documentación soporte de sus operaciones financieras (verbigracia: facturas de ventas, facturas de compras, planillas de sueldos, libro de compras, libro de ventas o registros informáticos, etc.).

### **3.2. Violación de principios constitucionales por la discrecionalidad en los procedimientos de fiscalización**

En la labor de fiscalización que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria y se encausa un caso de resistencia a la acción fiscalizadora a la vía penal, en los casos de robo, extravío o destrucción de los elementos de fiscalización, se vulneran los principios constitucionales de Igualdad y Justicia Tributaria.

#### **a) Vulneración del principio de igualdad**

Derivado de la investigación realizada, pudo determinarse que la Superintendencia de Administración Tributaria, dada la discrecionalidad que ostenta, en algunos casos decide sancionar administrativamente a contribuyentes que no han presentado parte o la totalidad de la documentación e información requerida, y en otros, decide encausarlos a la vía penal promoviendo una providencia de urgencia ante un Juez de lo Económico Coactivo, quien certifica lo conducente a un juez del ramo penal en caso no le proporcionen la documentación requerida.

Esa discrecionalidad o mala práctica administrativa que ostenta la Superintendencia de Administración Tributaria, permite que a unos contribuyentes se les dé un trato distinto que a otros, lo cual resulta violatorio del Principio de Igualdad consagrado en el artículo 4º de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que en Guatemala todos los seres humanos son iguales en dignidad y derechos.

Obviamente, si un contribuyente es sancionado administrativamente, se le favorece, pues únicamente tendría que dirimir su situación en la vía administrativa o en todo caso judicial civil, mientras que si el acto de resistencia se encausa a la vía penal, el contribuyente tendría que enfrentar un proceso penal largo, engorroso, oneroso, medidas cautelares de arraigo, embargo y otras, aparte podría implicar la privación de su libertad y sanción pecuniaria en caso resulte condenado; lo cual resulta totalmente injusto y desigual.

En ese sentido, conforme al principio de igualdad resulta imperativo que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma, y el acto de resistencia total o parcial a la acción fiscalizadora no es la excepción, por lo tanto, es indispensable que todos los contribuyentes queden sujetos de la misma manera a las disposiciones legales, sin clasificarlos, ni distinguirlos, ya que tal extremo implicaría un tratamiento diverso, opuesto al sentido de igualdad establecido por la Constitución Política de la República de Guatemala; principio o garantía que viene siendo reclamado desde épocas coloniales o antes, y en todos los países democráticos del mundo.

## b) Vulneración del Principio de justicia tributaria

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece imperativamente que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, debiéndose entender que el sistema tributario lo constituye el conjunto de normas jurídicas, principios, doctrinas, procedimientos e instituciones estatales que intervienen en la aplicación de la justicia en materia tributaria.

Hemos visto que la justicia es el fin del derecho y es un principio de tanta universalidad que más que un principio es un valor, y que muchos otros principios constitucionales en materia tributaria, se derivan de este valor fundamental: dar a cada quien lo que le corresponde (garantía que por siglos la humanidad ha reclamado y logrado realizar). En ese sentido, la justicia apreciada como el poder de dar a cada quien lo que le corresponde, obviamente está articulada en todos los demás principios tributarios, por lo que la violación de uno de los principios constitucionales enunciados, a través de una ley tributaria o de cualquier actuación, contraviene a la Constitución Política de la República de Guatemala.

En tal virtud, la locución justicia no se circunscribe, entonces, exclusivamente a considerar la capacidad económica expresada en términos cuantitativos de los obligados o contribuyentes al momento de emitir una ley tributaria, sino también se refiere a la forma justa de obrar en las actuaciones de la administración tributaria, de los tribunales de justicia y del Ministerio Público, en la aplicación de la justicia tributaria.

En ese sentido, promover providencias de urgencia ante Juez de lo Económico Coactivo para requerir a contribuyentes documentación e información que ha sido objeto de robo, extravío o destrucción, constituye una clara violación al principio constitucional de justicia tributaria, toda vez que esa actuación tiene como consecuencia la iniciación de una persecución penal injusta e ilegal en contra de contribuyentes que en ningún momento se están resistiendo a la acción fiscalizadora, sino más bien tienen la imposibilidad material de presentar lo que les fue requerido.

Queda evidenciado entonces, que la Superintendencia de Administración Tributaria incurre en violación al principio de equidad y justicia tributaria consagrado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, toda vez que es injusto que un contribuyente sea perseguido penalmente por no contar con los medios de fiscalización que han sido objeto de robo, extravío o destrucción, sobretodo porque es obligación del Estado garantizar a los habitantes la libertad, la justicia, la paz y la seguridad jurídica.

Tomando en consideración lo expuesto respecto a la violación a los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria, se justifica la implementación de soluciones a las injusticias que se están dando con contribuyentes que nunca se han resistido a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, sino que han tenido la imposibilidad material de presentar los documentos e información requerida para su revisión, existiendo la alternativa legal en los Artículos del 107 al 109 del Código Tributario.

En tal virtud, para no vulnerar los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria y ante la imposibilidad de contar con la documentación e información requerida, la administración tributaria puede determinar la obligación tributaria de oficio, ya sea sobre una base cierta, o sobre una base presunta, cuando no existan los elementos de fiscalización y sea imposible rehacer los registros contables que permitan establecer la verdadera situación tributaria de los contribuyentes.

### **3.3. Infracción administrativa de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria**

El Artículo 93 del citado Código Tributario, que regula la infracción específica de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, establece que constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres días contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

En ese sentido, si algún contribuyente no presenta parte o la totalidad de la documentación o información que le fuera requerida y si a criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria el acto de resistencia constituye una infracción administrativa, la entidad fiscalizadora procede a emitir la multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar.



La multa es dada a conocer al contribuyente mediante audiencia otorgándose el plazo de diez días hábiles, para que el contribuyente manifieste su conformidad o inconformidad. En caso haya conformidad se procede a pagar la multa impuesta y en caso se manifieste inconformidad se continúa con el procedimiento administrativo conforme al Código Tributario hasta agotar la vía administrativa. Agotada ésta vía sin desvanecer la multa, se recurre al Proceso Contencioso Administrativo en la vía judicial, cuya sentencia es impugnabile por medio del recurso de casación. Y por último, si continúa la inconformidad por parte del contribuyente, se tiene la acción de amparo como última instancia de defensa.

No obstante, si no prospera favorablemente para el contribuyente ninguna de las instancias mencionadas, y éste no paga la multa, la administración tributaria, con base en los Artículos del 171 al 178 del Código Tributario, procede conforme al procedimiento económico coactivo a cobrar en forma ejecutiva el adeudo tributario. La consecuencia de éste procedimiento la constituye el embargo de bienes del contribuyente, ordenándose hacer trance o remate, si el juez así lo declara.

En resumen, cuando la administración tributaria decide sancionar la resistencia a la acción fiscalizadora en la vía administrativa como una infracción específica, el contribuyente cuenta con una serie de mecanismos o recursos procesales de defensa si considera que la multa es injusta o improcedente, asimismo, no está en riesgo su libertad como sucede en un proceso penal, toda vez que conforme al Artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, no hay prisión por deuda.

### **3.4. Iniciación del proceso penal por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria**

El Artículo 358 "D" del referido Código Penal, regula que 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.

En la práctica la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora, primeramente notifica el requerimiento de información a los contribuyentes, administrativamente. Luego, si algún contribuyente no presenta la totalidad o parte de la documentación o información requerida y a su criterio procede solicitar la información con intervención de juez competente, inicia las diligencias necesarias para encausar el acto de resistencia a la vía penal. Ello no obstante, que ya se cometió la infracción administrativa y ésta no es sancionada administrativamente como legalmente corresponde.

La Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, una vez no le presenten la totalidad o parte de la información requerida, procede a emitir un informe de auditoría donde se hace constar el acto de resistencia y recomienda trasladar el expediente a la Intendencia de Asuntos Jurídicos para que ésta

dependencia proceda a elaborar y presentar el memorial de solicitud de providencia de urgencia ante el Juez de lo Económico Coactivo –que es el juez competente-.

El Juez de lo Económico Coactivo con base al memorial presentado por la Superintendencia de Administración Tributaria y a la documentación adjunta al mismo, resuelve solicitar la información requerida inicialmente por la entidad fiscalizadora nombrando a un Ministro Ejecutor, para que conjuntamente con los auditores tributarios requiera al contribuyente infractor la información o documentación que no presentó, concediendo un plazo de diez días hábiles para el efecto, además apercibiendo que de no presentar lo solicitado se certificará lo conducente a un juez del ramo penal por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

En caso el contribuyente infractor no proporcione la información o documentación requerida al Ministro Ejecutor y a los auditores tributarios, dicho Ministro suscribe un acta haciendo constar ese extremo. El Juez de lo Económico Coactivo con base en esas actuaciones, resuelve certificar lo conducente a un juez del ramo penal por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora, constituyendo esa resolución un acto introductorio del proceso penal.

Las consecuencias jurídicas derivadas del proceso penal por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, una vez haya sido condenado el contribuyente infractor, consisten en: privación de libertad; multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos del contribuyente durante el periodo mensual, trimestral o

anual que se revise; si es persona jurídica multa equivalente al monto del impuesto omitido y si hay reincidencia la cancelación definitiva de la patente de comercio; si el delito fuere cometido por persona extranjera la pena de expulsión del país.

En conclusión, el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria se configura en el momento de que el contribuyente infractor no presenta la información o documentación requerida por el Ministro Ejecutor y a los auditores tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, dando origen al proceso penal, aunque en la realidad el contribuyente sindicado no se haya resistido a la acción fiscalizadora ni haya impedido las actuaciones y diligencias de la administración tributaria. Es decir, que si existe o no delito, es un hecho u omisión que debe dilucidarse dentro del proceso penal.

### **3.5. Determinación de la obligación tributaria sobre base cierta o presunta**

Con la finalidad de aportar una solución jurídica viable en el caso específico de pérdida, destrucción o robo de libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos de los contribuyentes, dentro de la presente investigación se consideró necesario establecer los procedimientos legales con que cuenta la administración tributaria para la determinación de la obligación tributaria cuando no cuenta con los elementos de fiscalización a que se refiere el Artículo 100 del Código Tributario (libros, documentos, archivos, sistemas de contabilidad, etc.).

Sobre todo porque la determinación de la obligación tributaria, conforme el Artículo 103



del Código Tributario, es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

### **3.5.1. Determinación de oficio sobre base cierta**

El Artículo 107 del relacionado Código Tributario, establece que en los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la administración tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar. Y, previo a la determinación de oficio se deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez días hábiles, y si transcurrido ese plazo no se presentaren las declaraciones, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta.

Asimismo, el artículo 108 del mismo cuerpo legal, establece que vencido el plazo de diez días hábiles sin que el contribuyente o responsable cumpla con la presentación de las declaraciones, o no proporcione la información requerida, la administración tributaria efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros, documentación contable del contribuyente y cualquier información pertinente recabada de terceros. Admitiéndose contra esa determinación prueba en contrario y procediendo todos los recursos establecidos en el Código Tributario; todo ello para garantizar el derecho de defensa y el debido proceso de los contribuyentes.

Como puede inferirse de lo expuesto, si un contribuyente no proporciona sus declaraciones o la información requerida por la administración tributaria, ésta puede efectuar de oficio la determinación de la obligación, con base en libros, registros, documentación contable e información obtenida de terceras personas. Es decir, que la misma ley proporciona una solución viable en caso no se cumpla con presentar las declaraciones, libros y demás información solicitada, además, existe diversidad de medios probatorios administrativos al alcance de los auditores tributarios.

### **3.5.2. Determinación de oficio sobre base presunta**

El Artículo 109 del referido Código Tributario establece que en casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la administración tributaria determinará la obligación sobre base presunta. Siendo permitido tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad.

También, la administración tributaria puede utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones. En tal virtud, la determinación que en esa forma se haga, debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los

indicios tomados en cuenta; además, contra esta determinación se admite prueba en contrario y proceden los recursos previstos en el Código Tributario.

Complementa esta facultad de la administración tributaria, el numeral 8, del Artículo 98, del citado Código Tributario, el cual establece que para verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias la administración tributaria podrá establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.

Conforme a las normas jurídicas tributarias relacionadas, queda establecido que tanto el Artículo 108 como el 109 del relacionado Código Tributario, establecen que cuando un contribuyente no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria o en los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la administración tributaria está facultada legalmente para determinar la obligación *tributaria sobre una base cierta o sobre una base presunta*.

Puede concluirse entonces, que existe una alternativa legal viable en el caso de que un contribuyente haya sido víctima de robo, extravío o destrucción de libros, registros u otros documentos contables necesarios, para establecer la base imponible de los tributos, sobre todo cuando un contribuyente o responsable no se esté resistiendo a la

acción fiscalizadora de la administración tributaria sino que más bien tiene la imposibilidad material de presentar parte o la totalidad de la documentación e información solicitada y le sea imposible rehacer su contabilidad conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados como lo exige el Artículo 368 del Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70, del Congreso de la República de Guatemala.

### **3.6. Reformas al tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria**

Derivado de la investigación realizada, en este apartado se hace un análisis crítico constructivo sobre el tipo penal en cuestión y la necesidad de su reforma, incluyéndose una propuesta para reformar el citado Artículo 358 "D" del Código Penal.

#### **3.6.1. Exégesis del tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria**

Actualmente el tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria está redactado de la forma siguiente:

"Artículo 358 "D". 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.

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

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

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”.

Conforme a la norma jurídica transcrita, se pueden identificar los verbos rectores siguientes: impida, se niegue e impida. En el primer caso se regula quien impida las actuaciones y diligencias de la administración tributaria, en el segundo se refiere a quien se niegue a proporcionar libros, registros o documentos contables y en el tercero quien impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo a operaciones contables.

Es decir, que si un contribuyente no tiene libros, registros o documentos contables para establecer la base imponible de los tributos que está obligado a pagar, porque le han sido robados, extraviados o destruidos y le es imposible rehacer su contabilidad, entonces no estaría en la capacidad de impedir las actuaciones y diligencias fiscalizadoras de la administración tributaria, sino más bien tendría la imposibilidad material de presentar lo solicitado, como consecuencia de ello, no encuadraría su conducta en el tipo penal relacionado.

Asimismo, este tipo penal en ninguno de sus articulados regula en qué casos la administración tributaria debe solicitar la intervención de juez competente para requerir a los contribuyentes la documentación e información necesaria para establecer la base imponible de los tributos, es decir, no lo tipifica de esa manera. Tampoco lo regula el Código Tributario, pues éste solo indica que si para el cumplimiento de lo requerido por la administración tributaria, es necesaria la intervención de juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal (Párrafo final del Artículo 93, del Código Tributario).

Por otra parte, al analizar el tipo penal transcrito, se colige que no está regulada la figura de: resistencia parcial a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, es decir, cuando un contribuyente solo presenta una parte de la documentación e información requerida necesaria para establecer la base imponible de los tributos. De allí deviene una injusticia e ilegalidad cuando la administración tributaria encausa el acto de resistencia a la vía penal, aunque el contribuyente no se resista al acto de

fiscalización y tenga la imposibilidad de presentar parte de lo requerido por la entidad fiscalizadora.

Eso permite o facilita que la administración tributaria tenga facultades discrecionales y arbitrariamente, por error o negligencia decida cuándo sanciona administrativamente o cuando remite a la vía penal el acto de resistencia aunque realmente no lo hubiere, lo que da lugar a la violación de los principios constitucionales de igualdad, al no dar el mismo trato a todos los contribuyentes, y de justicia tributaria, al perjudicar penalmente al contribuyente que nunca se ha resistido a la acción fiscalizadora; quebrantándose colateralmente las demás garantías constitucionales y procesales.

Uno de los parámetros que la Superintendencia de Administración Tributaria toma en consideración para sancionar administrativamente el acto de resistencia a la acción fiscalizadora, o bien, enviarlo a la vía penal, se da cuando un contribuyente no presenta denuncia o no justifica por otro medio legal sobre la destrucción, pérdida o robo de los elementos de fiscalización antes de ser notificado del requerimiento de información.

Para la entidad fiscalizadora la denuncia presentada después de haberse hecho la notificación del requerimiento de información, no tiene validez y no es aceptada, aunque para dicho rechazo no exista fundamento en el Código Penal ni en el Código Tributario; además no se toma en consideración que presentar denuncia después de que un contribuyente sea requerido, no está prohibido por la ley y es contrario al precepto que señala que nadie está obligado a hacer lo que la ley no prohíbe, además, prejuzga

sobre la validez de tal denuncia, lo que también es ilegal, pues solo un juez competente puede decidir sobre la validez o nulidad del mismo.

En ese sentido, es injusto e ilegal cuando la Superintendencia de Administración Tributaria, no acepta que el contribuyente argumente que antes de haber sido requerido no estaba enterado de la pérdida, destrucción o robo de la documentación e información solicitada, ya sea porque su contabilidad es llevada por Contador externo, o bien, porque su administrador o su contador interno o de planta no detectaron oportunamente cualquiera de esos extremos. Sobre todo porque no es lógico ni aceptable presentar denuncia ante autoridad competente cuando no se tiene conocimiento del hecho denunciado.

Al respecto, el numeral 4, del Artículo 112 "A", del Código Tributario, al referirse a la obligación de rehacer los registros contables en caso de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio de los elementos de fiscalización, establece que cualquiera de esas circunstancias deberá ser acreditada. Sin embargo, no se indica cómo se debe acreditar esos extremos, tampoco se regula si es válido el acreditamiento hecho antes o después de que el contribuyente sea notificado del requerimiento de información; lógicamente se acredita documentalmente y solo un juez competente puede anular o no valorar tal acreditación.

En conclusión, el tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, contiene pasajes oscuros o lagunas legales que permiten que la administración tributaria en forma discrecional, arbitraria e ilegal, encause actos de

resistencia a la vía penal, aun cuando los contribuyentes no tengan la intención -animus necandi- de resistirse a la acción fiscalizadora y de defraudar al Estado para causar detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

### **3.6.2. Propuesta de reforma**

Con el presente trabajo de investigación se pretende, no solo aportar una solución legal viable a la vulneración de los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria que se ha venido dando, sino evitar la saturación de procesos penales por resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, como una medida tendiente a la desjudicialización de procesos en materia penal, lo cual permitirá una justicia más dinámica, pronta y cumplida para los demás procesos, evitando asimismo, el desgaste de las instituciones del Estado que intervienen en los procesos penales y del patrimonio de los contribuyentes, en aras de la pronta administración de justicia y de la economía procesal.

En ese orden de ideas, la doctrina establece que el Derecho Penal es subsidiario y de intervención mínima. "Se dice que es subsidiario porque se debe utilizar únicamente en caso de que los demás medios de control social no hayan servido para neutralizar las conductas antisociales; es decir, el Derecho Penal debe ser un último recurso del Estado contra la agresión delictiva; la sociedad debe renunciar a la utilización del

control penal si los demás medios pueden neutralizar la problemática de la conducta criminal.”<sup>9</sup>

En tal virtud, para minimizar la aplicación del Derecho Penal en los casos donde los contribuyentes han sido víctimas de pérdida, destrucción o robo de los libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, se plantea la reforma del Artículo 358 “D”, del Código Penal, agregando dos párrafos seguidos del primero, de la forma siguiente:

Artículo 1. Se reforma el Artículo 358 “D” del Código Penal, Decreto Número 17-73 del Congreso de la República y sus reformas, adicionando el segundo y tercero párrafos, el cual queda así:

Artículo 358 D. 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.

---

<sup>9</sup> De Mata Vela, José Francisco / De León Velasco, Héctor Aníbal. **Derecho penal guatemalteco**. Pág. 13.

La administración tributaria únicamente podrá solicitar la intervención de juez competente para requerir información a los contribuyentes o responsables, cuando no haya sido posible notificar el requerimiento de información por negativa, violencia o intimidación, o cuando se deba requerir el acceso inmediato a libros, documentos y archivos, sistemas informáticos, locales, establecimientos comerciales o industriales, oficinas de depósitos, contenedores, sistemas electrónicos de facturación y medios de transporte, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.

En los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio, total o parcialmente, de libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, y que no exista negativa del contribuyente o responsable a ser fiscalizado, la administración tributaria deberá determinar la obligación tributaria sobre una base cierta o sobre una base presunta o ambas simultáneamente, de conformidad con lo establecido en los Artículos 98, numeral 8 y del 107 al 109 del Código Tributario. La destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio antes indicados, deberá acreditarse mediante denuncia ante autoridad competente según corresponda o declaración jurada ante Notario en caso no se haya denunciado antes de que se notifique el requerimiento de información o por otros medios legales permitidos por la ley.

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

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

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

La propuesta de reforma planteada en el segundo párrafo de la disposición anterior, persigue limitar a la administración tributaria la facultad discrecional, arbitraria e ilegal de solicitar la intervención de juez competente en cualquier circunstancia cuando no le sean presentados, a su juicio, la totalidad o parte de los libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, dejándolo solamente en casos haya violencia, intimidación o negativa de accesos inmediatos a determinados elementos de fiscalización, siempre que no haya sido posible notificar el requerimiento de información administrativamente.

Lo que se persigue, también, es evitar que la administración tributaria incumpla con sancionar administrativamente en los casos donde sí logra notificar el requerimiento de información y suscribe acta administrativa haciendo constar que el contribuyente o responsable no cumplió con presentar parte o la totalidad de la documentación e

información requerida. Es decir, cuando se materializa la infracción administrativa, no se multa administrativamente y se decide encausar el caso a la vía penal.

Asimismo, la reforma planteada en el tercer párrafo de la disposición relacionada, persigue evitar injusticias e ilegalidades cuando un contribuyente o responsable ha sido víctima de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio, total o parcialmente, de libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos y no existe negativa por parte de él a ser fiscalizado, asimismo, cuando por circunstancias ajenas a la buena voluntad (desconocimiento del hecho, enfermedad grave, casos fortuitos o de fuerza mayor), no se ha presentado denuncia antes de ser notificado del requerimiento de información por parte de la administración tributaria.

Por esas razones, se considera acorde al principio de justicia tributaria, que en lugar de encausar el acto de resistencia a la vía penal y pretender condenar penalmente a un contribuyente por no contar con los elementos de fiscalización, bajo la falsa premisa de sentar un precedente, sería legal y justo determinarle la obligación tributaria administrativamente, sobre una base cierta o sobre una base presunta o ambas formas a la vez, teniéndose las alternativas de pagar lo determinado u oponerse mediante los recursos previstos en el Código Tributario. Obviamente que la determinación que haga la administración tributaria, deberá ser consecuencia directa, precisa y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta.

En ese sentido, la reforma propuesta coincide y está en armonía con lo regulado en el último párrafo del Artículo 93, del Código Tributario, el cual establece lo siguiente: “si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal”. Ello en atención a los principios generales del derecho, las garantías constitucionales y la doctrina que contempla la hermenéutica jurídica.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El tipo penal de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria regulado en el Artículo 358 "D", del Código Penal, Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala, como está redactado en la actualidad, permite que la Superintendencia de Administración Tributaria al interpretarlo y aplicarlo, incurra en violación a los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria, al no limitar la discrecionalidad que ésta institución tiene en sancionar administrativamente dicho acto de resistencia, o encausarlo en la vía penal.

En ese sentido, para evitar que se sigan vulnerando principios constitucionales en materia tributaria y penal, es necesario reformar ese tipo penal en el sentido de darle una solución viable, practica y legal a los contribuyentes afectados, sin perturbar o desvirtuar la labor de fiscalización y de recaudación impositiva que realiza la administración tributaria, y al mismo tiempo, coadyuvar a que los órganos jurisdiccionales no estén saturados con procesos penales injustos e innecesarios, en favor de la economía procesal y una cumplida administración de justicia.

En resumen, se persigue limitar la facultad discrecional que tiene la administración tributaria de solicitar la intervención de juez competente en cualquier circunstancia que no le sean presentados la totalidad o parte de los elementos de fiscalización, sobre todo cuando los contribuyentes no se están resistiendo a la acción fiscalizadora.





## BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO SANDOVAL, José Alejandro / Ottoniel López Cruz. **Derecho tributario y legislación fiscal**. Edición 2014, Guatemala, Guatemala, Ed. Serviprensa, S. A.

DE MATA VELA, José Francisco / Héctor Aníbal de León Velasco. **Derecho penal guatemalteco, parte general y parte especial**. Vigésima segunda edición, Guatemala. 2012. Ed. Magna Terra editores, S. A.

GIULLIANI FUNROUGE, Carlos M.. **Derecho Financiero**. Volumen I, Tercer Edición. Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1976.

<http://derecho.laguia2000.com/parte-general/principio-de-justicia>. (Consultado, 14 de abril de 2010).

[http://www.prensalibre.com/economia/Alerta-fiscal-legal\\_0\\_910708929.html](http://www.prensalibre.com/economia/Alerta-fiscal-legal_0_910708929.html). (Consultado, 30 de abril de 2013).

LORENZO PEREZ, Rodimiro. **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**. Guatemala, octubre 2005.

PINEDA VICENTE, Susana Elizabeth. **La garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relacionados con impuestos de comercio exterior**. Guatemala, mayo 2006.

Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Publicaciones. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala, marzo de 2000.

### Legislación:

**Constitución Política de la Republica de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.



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

**Código Penal**, Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala, 1973.

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

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

**Código Civil**. Decreto Ley 106 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Enrique Peralta Azurdia, 1963.

**Código de Comercio de Guatemala**. Decreto número 2-70, del Congreso de la República de Guatemala, 1970.