





**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

**LAS INCONSISTENCIAS PROCESALES CUANDO SE CRIMINALIZAN LAS  
INFRACCIONES TRIBUTARIAS**



**TESIS DOCTORAL**

Presentanda a la Dirección del Doctorado

en Derecho Tributario y Derecho Mercantil

de la

Escuela de Estudios de Posgrado

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**M.Sc. SANTOS OCTAVIO FLORES SARMIENTO**

TUTOR

**DR. EDGAR ORLANDO MENDOZA GARCÍA**

Previo a conferírsele el grado académico de

**DOCTOR EN DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL**

Guatemala, noviembre de 2015



**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACTULTAD 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:	M.A. Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

DECANO:	MSc. Avidán Ortiz Orellana
DIRECTOR:	MSc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr. René Arturo Villegas Lara
VOCAL:	Dr. Luis Felipe Sáenz Juárez
VOCAL:	MSc. Ronaldo Porta España

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EXAMEN DE TESIS**

PRESIDENTE: Dr. Horacio Alais  
SECRETARIO: Dr. Joaquín Medina Bermejo  
VOCAL: Dra. Ana Isabel Blanco

Razón: "El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis Sustentada". (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de estudios de posgrado).





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

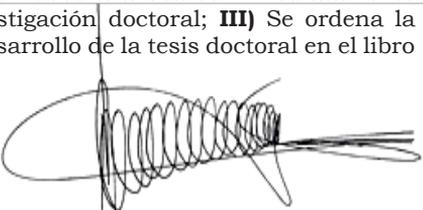
## **POSGRADOS INTERNACIONALES**

Escuela de Estudios de Posgrados  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

**Do. Santos Octavilo Flores Sarmiento**  
**Doctorado en Derecho Tributario y**  
**Derecho Mercantil**

**Referencia:** Proyecto Tesis Doctoral y  
Nombramiento de Tutor. Tema: "**LAS**  
**INCONSISTENCIAS PROCESALES CUANDO SE**  
**CRIMINALIZAN LAS INFRACCIONES**  
**TRIBUTARIAS"**

Guatemala, diez de octubre de dos mil trece-----  
Visto el petitorio instado por el Doctorando **Santos Octavilo Flores Sarmiento**, en relación al proyecto de tesis doctoral y designación de tutor, el Comité Académico en uso de las atribuciones contenidas en el Manual Específico para la Elaboración de Tesis Doctoral del Programa de Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil. **ACUERDA: I) Autorizar el proyecto de tesis** doctoral intitulado: "**LAS INCONSISTENCIAS PROCESALES CUANDO SE CRIMINALIZAN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS**". Propuesto por el Doctorando: **Santos Octavilo Flores Sarmiento**, debiendo tenerse en cuenta los plazos establecidos para su tramitación y lectura de las disposiciones vigentes y las normas reglamentarias. **II) Nombra como tutor de tesis a: Dr. Edgar Orlando Mendoza García (Guatemala)**, con quien deberá avocarse inmediatamente para dar inicio al desarrollo de su investigación doctoral; **III)** Se ordena la inscripción del tema propuesto para el desarrollo de la tesis doctoral en el libro respectivo; **IV.** Notifíquese.



**POR EL COMITÉ ACADÉMICO**





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

POSGRADOS INTERNACIONALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

REF. NOMBRAMIENTO DE TUTOR DE TESIS DOCTORAL

Guatemala, 28 de octubre de 2013.

**Doctor**

**Edgar Orlando Mendoza García**

**TUTOR**

**Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil**

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

De manera atenta me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que esta Coordinación, en uso de las facultades que le confiere el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral dentro del Programa de **Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil**, lo **NOMBRA TUTOR** DE TESIS DOCTORAL, del doctorando:

**Do. Santos Octavilo Flores Sarmiento. Carne: 100009754**

Cuyo punto de tesis doctoral es:

**“LAS INCONSISTENCIAS PROCESALES CUANDO SE CRIMINALIZAN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS”**

Para los efectos del desarrollo del proceso de revisión, el interesado deberá contactarse con usted por la vía del correo electrónico o bien mediante el programa de citas presenciales el cual deberá ser autorizado por su persona.

En representación de nuestra casa de estudios y de nuestro programa de doctorado en particular, agradezco a usted la gentileza de su esfuerzo en cooperar con este proceso cuyo propósito va dirigido a fortalecer la formación profesional y la investigación, para obtener que los profesionales que lo cursan, puedan encarar los retos y desafíos que supone la realidad en que vivimos.

Agradeciendo la atención que se sirva prestar a la presente comunicación, me suscribo como su atento servidor.

**“DID Y ENSEÑAD A TODOS”**

**POR COMITÉ ACADÉMICO**

Coordinación Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil





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

Guatemala, 02 de junio del 2015.

**DOCTOR:**  
**CÉSAR LANDELINO FRANCO LÓPEZ**  
**DIRECTOR ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**DOCTORADO EN DERECHO TRIBUTARIO Y MERCANTIL**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**  
**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Estimado Doctor Franco López:

Respetuosamente me dirijo a usted para manifestarle que fui nombrado como Tutor de la tesis de Doctorado del maestro SANTOS OCTAVILO FLORES SARMIENTO, denominada **"LAS INCONSISTENCIAS PROCESALES CUANDO SE CRIMINALIZAN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS"**

Después de analizar el trabajo de tesis del maestro Flores Sarmiento, pude establecer en su contenido que realiza una interesante exposición sobre las inconsistencias y falencias que adolecen ciertos procesos penales cuando se criminalizan las infracciones tributarias ante los órganos jurisdiccionales, en los cuales se discrimina la legislación tributaria por falta de conocimiento de las instituciones del Derecho Tributario, por parte de los integrantes de los Tribunales de Sentencia Unipersonales del Ramo Penal.

El trabajo de investigación fue estructurado en forma cronológica y congruente de tal manera que hace una inducción adecuada para que el lector conozca desde su inicio el tema que se trata y como consecuencia se interese por el mismo; dicho trabajo fue estructurado de la siguiente manera:

En el capítulo I, realiza una descripción amplia y exhaustiva sobre la Relación Jurídica Tributaria, resaltando los elementos más importantes que la integran, adicionando a la misma los aspectos y elementos más importantes que integran la relación jurídica aduanera.

Posteriormente en el capítulo II, el maestro Flores Sarmiento, expone en forma amplia lo que se relaciona con el Derecho Penal y su Relación con el Derecho Tributario, enfocándose hacia la ubicación del ilícito tributario en el Derecho Penal, las características del Delito Tributario, las instituciones del Derecho Penal y la conexidad del Derecho Penal con el Derecho Tributario.

En el capítulo III, de su trabajo de tesis, expone algunas consideraciones particulares sobre el ilícito tributario, en el cual define ampliamente lo que se refiere a las infracciones tributarias, sanciones tributarias, sobre las características de las sanciones tributarias; así como los elementos del delito tributario, extendiéndose sobre el concepto del Delito Tributario.



En el capítulo IV, el maestro Flores Sarmiento, realiza una amplia y adecuada descripción de los Aspectos Esenciales del Proceso Penal Guatemalteco; haciendo énfasis en las garantías procesales en materia procesal penal; nos ofrece un amplio concepto del proceso penal y por último hace una descripción de la forma que está estructurado el proceso penal guatemalteco.

En el capítulo V, el cual constituye el aporte principal del maestro Santos Octavilo Flores Sarmiento, en su trabajo de tesis, expone en forma clara y contundente los efectos legales y perjudiciales para el contribuyente, cuando es procesado por la comisión de un delito tributario, en virtud que existe inobservancia e inaplicación de la legislación tributaria por parte de los Tribunales de Sentencia Unipersonales del Ramo Penal, por desconocimiento de esta materia.

El autor de esta tesis, en forma categórica asevera que constantemente en los procesos penales cuando se juzgan delitos tributarios, se violan garantías constitucionales con relación a la persona procesada, fundamentalmente el Debido Proceso, por un desconocimiento profundo de las instituciones del Derecho Tributario, por parte de los jueces miembros de los Tribunales de Sentencia Pluripersonales del Ramo Penal, lo que a su vez hace que los procesos penales sustanciados de esta manera, sean inconsistentes y carentes de cohesión.

En conclusión el trabajo de tesis doctoral del maestro Santos Octavilo Flores Sarmiento, constituye un aporte valioso en materia procesal penal y su aporte científico consiste en señalar y denunciar las inconsistencias procesales que actualmente adolecen los procesos penales, cuando se criminalizan las infracciones tributarias por partes de los órganos jurisdiccionales designados, por un extremo desconocimiento de la legislación e instituciones del Derecho Tributario, por parte de los Tribunales de Sentencia Unipersonales del Ramo Penal de Guatemala; lo cual dejó plasmado en forma clara y contundente el maestro Santos Octavilo Flores Sarmiento, en la formulación de conclusiones de su trabajo de tesis.

Por lo anteriormente expuesto, me permito otorgar mi aprobación para el trabajo de investigación realizado por el maestro Santos Octavilo Flores Sarmiento, haciendo la salvedad que por no ser mi especialidad lo relativo a temas concerniente a aduanas, al Derecho Penal y Procesal Penal, me auxilié de profesionales expertos sobre estas materias, quienes me acreditaron por escrito, que los capítulos que contienen dichos temas reúnen los requisitos y exigencias normativas que se exige en una investigación de este tipo; por lo anterior considero que el mismo pueda ser objeto de defensa en el examen de tesis correspondiente conforme al normativo de Tesis Doctoral de la Honorable Escuela de Estudios de Postgrado.

Atentamente,

  
Doctor Edgar Orlando Mendoza García  
Abogado y Notario  
Colegiado número 4,425





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

POSGRADOS INTERNACIONALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

REF. NOMBRAMIENTO DE REVISOR DE TESIS DOCTORAL

Guatemala, 29 de junio de 2015

**DOCTOR**

**Vicente Julio Arranz Castillero**

**NOMBRAMIENTO REVISOR**

**Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil**

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

De manera atenta me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que esta Coordinación, en uso de las facultades que le confiere el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral dentro del Programa de **Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil**, lo **NOMBRA REVISOR DE TESIS DOCTORAL**, del doctorando:

**Santos Octavilo Flores Sarmiento. Carne: 100009754**

Cuyo punto de tesis doctoral es:

**“LAS INCONSISTENCIAS PROCESALES CUANDO SE CRIMINALIZAN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS ”**

Para los efectos del desarrollo del proceso de revisión, el interesado deberá contactarse con usted por la vía del correo electrónico o bien mediante el programa de citas presenciales el cual deberá ser autorizado por su persona.

En representación de nuestra casa de estudios y de nuestro programa de doctorado en particular, agradezco a usted la gentileza de su esfuerzo en cooperar con este proceso cuyo propósito va dirigido a fortalecer la formación profesional y la investigación, para obtener que los profesionales que lo cursan, puedan encarar los retos y desafíos que supone la realidad en que vivimos.

Agradeciendo la atención que se sirva prestar a la presente comunicación, me suscribo como su atento servidor.

**“DID Y ENSEÑAD A TODOS”**

**POR COMITÉ ACADÉMICO**

Coordinación Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil





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

La Habana, 02 de octubre de 2015.

**Señor**

**Coordinador**

**Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil**

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Me dirijo a usted en relación al nombramiento como **REVISOR DE TESIS DOCTORAL**, que oportunamente fuera comunicado a mi persona por esa Coordinación Doctoral, en el que se dispuso nombrarme como Revisor de Tesis Doctoral del doctorando: **SANTOS OCTAVIO FLORES SARMIENTO**.

Al respecto he procedido a Revisar el trabajo de Tesis Doctoral intitulado: **“Las inconsistencias procesales cuando se criminalizan las infracciones tributarias”**, y concluido el proceso de revisión en relación vengo a presentar el siguiente:

**DICTAMEN:**

**Del área de investigación optada por el estudiante en el tema de investigación**

El área de investigación abordada es la del derecho penal tributario y en consecuencia la persecución penal de las infracciones tributarias.

**De la metodología utilizada para el desarrollo de la investigación doctoral**

El postulante integró las fuentes primarias y secundarias de la investigación y dentro de la metodología utilizó métodos idóneos para el desarrollo de la investigación.

La instrumentalización metodológica fue la que permitió al postulante obtener los resultados y conclusiones expuestos en el contenido de la tesis doctoral.

**De la observancia de los requisitos impuestos por el Manual específico para la elaboración de la tesis doctoral y el instructivo para la elaboración y desarrollo de la tesis doctoral**

Luego del examen producto de esta revisión y del cotejo con el contenido del Manual y el Instructivo para la elaboración y desarrollo de la Tesis Doctoral dentro del programa de Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, se establece que el postulante cumplió a cabalidad con todos y cada uno de los requisitos impuestos por estas disposiciones para la elaboración y desarrollo de su trabajo de Tesis Doctoral.

### **Del probable alcance de la investigación realizada**

Se advierte que el alcance de la investigación pretende ser el de demostrar las vulneraciones en las que se incurre en aquellos procesos penales que se instauran contra los presuntos infractores tributarios, destacándose dentro de estas vulneraciones las que se dan en contra de las más importantes garantías fundamentales y procesales de las que gozan los sujetos a quienes se les imputa la comisión de infracciones tributarias, con lo cual se busca evidenciar que la persecución penal contra los infractores tributarios que vulneran las garantías relacionadas y principios tributarios, lo que expone una persecución tributaria que adolece de vicios, que en todo caso la hacen improsperable.

### **De la incidencia social que se estima pueda tener la investigación doctoral**

Tomando en consideración que la incidencia social que pueda tener la investigación que se hace dentro de los estudios doctorales depende de la profundidad de la investigación sobre el tema y la problemática propuesta para la investigación por parte del postulante, se aprecia que la incidencia de la investigación es la de comprobar las vulneraciones y vicios en que se incurre en la práctica en la persecución penal de los infractores tributarios, lo que permite destacar que la incidencia social será la de orientar la plena observancia de las garantías y principios que a favor de los contribuyentes establece la legislación aplicable al derecho tributario.

Concluido el proceso de Revisión de la Tesis Doctoral y habiendo establecido que la investigación responde a las exigencias de la investigación doctoral y al nivel de excelencia que se requiere en los estudios de Doctorado, me permito opinar que el trabajo presentado debe ser discutido en acto público de defensa de tesis doctoral, previa orden de su impresión, con mi **DICTAMEN FAVORABLE**.

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**



**Dr. VICENTE JULIO ARRANZ CASTILLERO**  
**REVISOR DE TESIS DOCTORAL**



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

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO  
POSGRADOS INTERNACIONALES

**REF.** RESOLUCIÓN COORDINACIÓN DEL DOCTORADO ORDENANDO IMPRESIÓN DE TESIS DOCTORAL DEL DOCTORADO EN DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL

**COORDINACIÓN PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL.** Guatemala, cinco de noviembre de 2015. Se tiene a la vista para resolver la solicitud de orden de impresión de tesis doctoral, presentada por el doctorando:

**Santos Octavilo Flores Sarmiento Carné: 100009754**

Y

**CONSIDERANDO:** Que el trabajo de tesis doctoral intitulado:

**“LAS INCONSISTENCIAS PROCESALES CUANDO SE CRIMINALIZAN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS”**

Ha cumplido con los requisitos establecidos en el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral y en el Instructivo para la Elaboración de la Tesis Doctoral, además de presentar los dictámenes suscritos por el Tutor y el Revisor de la tesis doctoral;

**CONSIDERANDO:** Que es competencia de la coordinación del Doctorado, pronunciarse en relación a la solicitud, sobre la **ORDEN DE IMPRESIÓN DE LA TESIS DOCTORAL**, es procedente resolver conforme la ley;

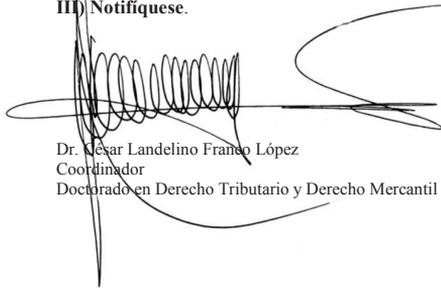
**POR TANTO:** La coordinación del Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, con base en las facultades que le confiere el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral,

**RESUELVE: I)** Ordenar la impresión de la Tesis Doctoral intitulada:

**“LAS INCONSISTENCIAS PROCESALES CUANDO SE CRIMINALIZAN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS”**

**II)** El Interesado deberá cumplir con la impresión del número de ejemplares que exige la normativa correspondiente y entregarlo a la coordinación, previo a solicitar se le señale día y hora para el acto de defensa de tesis doctoral;

**III) Notifíquese.**



Dr. César Landelino Franco López  
Coordinador  
Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil





## **DEDICATORIA**

**A DIOS:** Porque cada día experimento su amor, ayuda, a Él sea toda la gloria y la honra por todos los Siglos.

**A MIS PADRES:** Santos Octavilo Flores Galdámez y Berta Eneldina Sarmiento de Flores (D.E.P.) por sus sabias enseñanzas.

**A MI ESPOSA:** Doroty González de Flores, con amor eterno y por su apoyo total.

**A MIS HIJOS:** Jairo Fernando, Juan Carlos, Heberth Leonel y Vivian Gabriela, con mucho amor, y para que este pequeño logro sea ejemplo en sus profesiones.

**A MI FAMILIA:** Hermanos y sobrinos y demás parientes.

### **AL CENTRO DE ESTUDIOS**

**TRIBUTARIOS:** Por ser fuente de conocimiento y disfrute de amistad con sus integrantes.

### **A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:**

Por considerarlo el centro sagrado de la enseñanza superior.

**A IGLESIA DE CRISTO**

**“ELIM CENTRAL”:** Por tener el privilegio de ser miembro y la casa donde Dios me ha bendecido.

**AL MINISTERIO DE  
ABOGADOS**

**CRISTIANOS EMANUEL:** Por ser de bendición e instrumento de Dios para difundir El evangelio de Jesucristo.

**A MIS AMIGOS  
EN GENERAL:**

Por su amistad y solidaridad.



## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	I
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Estructura de la relación jurídica tributaria .....	1
1.1. Configuración jurídica del tributo .....	2
1.1.1. El tributo como relación de poder.....	4
1.1.2. El tributo como relación jurídica obligatoria .....	6
1.2. La tesis del procedimiento de imposición.....	7
1.3. La obligación en el derecho tributario .....	8
1.4. La obligación tributaria y los deberes instrumentales.....	12
1.5. El hecho generador de la obligación tributaria .....	13
1.5.1. Concepto y función .....	13
1.5.2. Naturaleza jurídica del hecho generador.....	17
1.5.3. Objeto del tributo y hecho imponible .....	18
1.5.4. Estructura del hecho generador .....	19
1.6. La base imponible como elemento de cuantificación de la obligación tributaria.....	28
1.6.1. Concepto y clases de base imponible.....	28
1.6.2. Los métodos de determinación de la base imponible .....	31
1.6.3. Los tipos de gravamen .....	32
1.6.4. La cuota tributaria .....	33
1.7. La exención tributaria .....	34
1.8. Los sujetos tributarios .....	37
1.9. La determinación de la obligación tributaria .....	41
1.10. Extinción de la obligación tributaria .....	43



## CAPÍTULO II

2. Estructura de la relación jurídica tributaria aduanera .....	51
2.1. La relación jurídica aduanera .....	51
2.2. Elementos de la relación jurídica aduanera .....	52
2.3. Características de la relación jurídica aduanera .....	54
2.4. Contenido de la relación jurídica aduanera .....	55
2.5. La obligación tributaria aduanera .....	56
2.5.1. Concepto y definición.....	56
2.5.2. Características .....	57
2.6. Fuentes de la obligación tributaria aduanera .....	58
2.7. El nacimiento de la obligación tributaria aduanera.....	58
2.8. Los presupuestos del hecho generador .....	61
2.9. Elementos del hecho generador .....	62
2.10. Determinación de la obligación tributaria .....	67
2.11. Naturaleza jurídica del acto de la determinación.....	71
2.12. El aforo aduanero, concepto y definición .....	73
2.13. El aforo aduanero en el marco del Convenio de Kyoto .....	76
2.14. Base imponible de la obligación aduanera.....	77
2.15. Extinción de la obligación tributaria aduanera.....	78

## CAPÍTULO III

3. El derecho penal y su conexión con el derecho tributario.....	80
3.1. Derecho penal subjetivo y objetivo.....	80
3.2. Los elementos del derecho penal.....	83
3.3. Los presupuestos del delito.....	88
3.4. Elementos del delito.....	91
3.5. Ubicación del delito tributario y su conexidad con el derecho penal .....	92



## CAPÍTULO IV

4. El ilícito tributario en particular .....	97
4.1. Del concepto del ilícito tributario .....	97
4.2. De las infracciones tributarias .....	100
4.3. Clasificación de las infracciones tributarias .....	105
4.4. Las sanciones tributarias.....	111
4.4.1. Clases de sanciones tributarias .....	113
4.5. El delito tributario .....	116
4.5.1. Defraudación tributaria .....	117
4.5.2. Casos especiales de defraudación tributaria .....	128
4.5.3. Delito de apropiación de tributos .....	130
4.5.4. Delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria .....	132
4.5.5. Cierre temporal de establecimientos comerciales .....	133
4.6. Delitos tributarios en materia de aduanas .....	135
4.6.1. Delito de contrabando .....	136

## CAPÍTULO V

5. Aspectos esenciales del proceso penal guatemalteco.....	141
5.1. Consideraciones acerca del proceso penal.....	141
5.2. Garantías procesales en materia procesal penal.....	142
5.3. Concepto de proceso penal .....	149
5.4. Estructura del proceso penal guatemalteco .....	150
5.4.1. Procedimiento preparatorio.....	152
5.4.2. Procedimiento intermedio .....	156
5.4.3. Etapa de juicio oral.....	158
5.5. Impugnaciones, recurso de apelación, casación y amparo .....	161
5.6. Incidencias dentro del proceso penal .....	163



## CAPÍTULO VI

6. Las inconsistencias procesales cuando se criminalizan las infracciones	
Tributarias .....	171
6.1. Aspectos esenciales constitutivos del delito de defraudación tributaria .....	175
6.2 Principales inconsistencias encontradas en las sentencias indicadas e individualizadas.....	186
6.3. Principios y garantías constitucionales inobservadas por parte del Tribunal de Sentencia .....	186
6.3.1. Violación al principio del debido proceso .....	186
6.3.2. Violación al principio de certeza jurídica .....	189
6.3.3. Violación de garantías constitucionales procesales.....	189
6.4. Falta de delimitación de conceptos tributarios y errónea aplicación de la ley penal y tributaria .....	192
6.5 Errónea aplicación del Artículo 13 del Código Penal por parte del Tribunal Sentenciador .....	194
6.6 Inobservancia del Artículo 47 y 50 (Prescripción) del Código Tributario por parte del Tribunal Sentenciador.....	199
6.7 Falta de imputación del hecho por parte del Tribunal de sentencia penal.....	202
6.8 Falta de delimitación de conceptos en materia tributaria por parte del Tribunal sentenciador.....	204
6.9 Imprecisiones en cuanto a las obligaciones formales y materiales del sujeto pasivo de la obligación tributaria y el sujeto obligado por representación.....	206
6.10 Falta de delimitación del concepto objeto social con el giro normal del negocio de una persona jurídica .....	207



6.11 Inobservancia del Tribunal Sentenciador del acto de determinación de la obligación tributaria .....	208
6.12 Errónea interpretación de ley por parte del Tribunal Sentenciador .....	210
6.13 Errónea interpretación de procedimiento para el cálculo del monto defraudado por parte del Tribunal Sentenciador .....	211
6.14 Aplicación indebida de la analogía por parte del Tribunal Sentenciador .....	212
6.15 Declaración contradictoria de peritos propuestos por el querellante adhesivo inobservada por el Tribunal Sentenciador .....	214
6.16 Contaminación de la prueba inobservada por el Tribunal Sentenciador .....	217
6.17 Falta de idoneidad de los peritos .....	220
6.18 Errónea aplicación del artículo 70 del Código Penal por parte del Tribunal Sentenciador .....	222
6.19 Errónea interpretación y aplicación indebida de la ley por parte del Tribunal Sentenciador .....	224
6.20. Inconsistencias procesales en las infracciones sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios .....	225
6.21. Criterios jurisprudenciales en materia penal, Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia, fuente: Centro Nacional de Análisis y Documentación Judicial .....	240
6.21.1. DELITOS – DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA .....	241
6.21.2. Casación número 100-2010, Sentencia del 12 de mayo 2011..	241
6.21.3. Casación Número 240-2011, Sentencia del 23 de agosto 2011 .....	242
6.21.4. Casaciones números 419-2011 y 606-2011, Sentencia del 8 septiembre 2011 .....	242
6.21.5. Casaciones número 47-2011 y 57-2011, Sentencia del 07 julio 2011 .....	243



<b>CONCLUSIONES</b> .....	
<b>PROPUESTA DOCTORAL</b> .....	256
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	259



## INTRODUCCIÓN

El objeto de la presente investigación, es evidenciar las reiteradas irregularidades, vicios e inconsistencias, que se incurren en determinados procesos penales, particularmente en la fase oral y pública, cuando se incrimina a contribuyentes por la comisión de ilícitos tributarios, siendo característica común en ciertos debates orales y públicos, la violación de principios y garantías constitucionales, como el debido proceso y de legalidad por parte del ente responsable de accionar en la vía penal y procesal penal y a los que corresponde la administración de justicia.

En cuanto las inconsistencias procesales continúen ocurriendo cuando se criminalizan las infracciones tributarias en los procesos penales sustanciados en los tribunales unipersonales y pluripersonales de sentencia penal, de esa manera el procesamiento de las personas sindicadas de estos hechos, será de una manera incierta y no apegada estrictamente a lo establecido en la normativa penal y tributaria; en virtud que las sanciones serán aplicadas de manera desproporcionada con relación a lo realmente acontecido y probado en juicio.

En ciertos procesos penales y particularmente, los que se analizan en este trabajo de tesis doctoral denominada: “Las inconsistencias procesales cuando se criminalizan las infracciones tributarias”, es manifiesto que los jueces que integran los tribunales de sentencia por desconocimiento de la legislación en materia tributaria, la aplican e interpretan erróneamente en la sentencia y como consecuencia imponen sanciones pecuniarias que adolecen de fundamento o base para ser calculadas o en otros casos toman de base determinadas cifras cuya cuantificación se ha hecho con relación a los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente sindicado lo cual contraviene las disposiciones contenidas en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Es contradictorio, y de suma preocupación para el contribuyente o responsable tributario que resulte incriminado, en un proceso penal se tome como referencia y



argumento principal para dictar la sentencia condenatoria, el informe rendido por los auditores y notificadores tributarios, quienes a la vez son los denunciantes, si dicho informe carece de tecnicismo y reviste incongruencias por la falta de conocimiento de la ley y de las instituciones del derecho tributario, con el agravante que no son profesionales con una especialidad en materia tributaria.

Otro aspecto digno de señalar como una inconsistencia en el proceso penal tributario, es la contaminación de los medios de prueba, en el caso de los peritos que se proponen por parte del Ministerio Público y la querellante adhesiva, en este caso, la Superintendencia de Administración Tributaria, donde se pone en tela de duda la idoneidad y la imparcialidad, en virtud que la mayoría de los mismos son empleados de los sujetos procesales antes mencionados, a quien deben sumisión y obediencia.

Otro aspecto que se determinó en la presente investigación, es el hecho que en los informes rendidos por los auditores tributarios y denunciantes a la vez, consignan los supuestos montos defraudados o adeudos tributarios, sobre ingresos brutos, es decir, cuando lo correcto y legal es que los mismos se calculen observando la depuración de la base imponible, es decir, que se determine la obligación tributaria como lo establece la ley y por ende no se violen los derechos del contribuyente sindicado.

Después de citar algunas de las inconsistencias procesales que adolecen los procesos penales tributarios, se puede inferir, que los mencionados procesos penales en donde se criminalizan las infracciones tributarias, se caracterizan por tener la calidad de procesos faltos de cohesión y ausencia de justicia para los inculcados.

Para llevar a cabo este trabajo de tesis doctoral, se utilizó los métodos inductivo, deductivos, lógico y analítico, y las técnicas como las entrevistas a jueces integrantes de tribunales de sentencia del ramo penal, hasta comprobar las hipótesis formuladas, relacionadas con las inconsistencias procesales cuando se criminalizan las infracciones tributarias. Para darle más consistencia y orden en su desarrollo se utilizó



el método deductivo, el método lógico y analítico, ya que se hizo necesario determinar y relacionar aspectos propios del tema.

Este trabajo de investigación está integrado por seis capítulos: el primero se refiere a la Estructura de la Relación Jurídica Tributaria, se inicia con la definición de la relación jurídica tributaria en general, qué elementos la configuran, sus características, el contenido de esa relación, el nacimiento de la obligación tributaria, también se aborda en forma amplia lo relativo al hecho generador o hecho imponible y sus elementos, la extinción de la obligación tributaria.

El segundo capítulo por tratarse un tema muy relacionado al principal, se aborda en forma amplia la estructura de la relación jurídica aduanera; sus elementos que la integran como el hecho generador, los sujetos que intervienen en esa relación, la determinación de la obligación tributaria aduanera, el procedimiento para internar las mercancías, etc.

El capítulo tercero, se refiere a la relación del derecho penal con el derecho tributario; este capítulo tiene por objeto, ubicar de alguna manera al derecho tributario dentro del derecho penal propiamente dicho, las características del delito tributario, los principios que se aplican en el derecho penal ordinario, y la conexidad que existe entre el derecho penal con el derecho tributario.

El capítulo cuarto, está dedicado a describir de una manera comprensible lo relativo al ilícito tributario en particular, cuyos temas centrales son las infracciones y sanciones, lo concerniente a los delitos tributarios, los sujetos del delito tributario, como autores y partícipes del mismo y las clases de delitos regulados en la ley penal guatemalteca.

En el capítulo quinto, se exponen los aspectos esenciales del proceso penal guatemalteco, haciendo énfasis en las garantías procesales constitucionales, el concepto de proceso penal guatemalteco, y por último la estructura en términos generales de un proceso penal en Guatemala.

En el capítulo sexto, se desarrolla en forma amplia y fundamentada el tema principal de este trabajo de investigación de tesis doctoral, en el cual se hace un análisis jurídico de los delitos tributarios y como consecuencia se individualizan y describen en forma





## CAPÍTULO I

### 1. Estructura de la relación jurídica tributaria

La “relación jurídica tributaria”, se ha definido como la relación integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este, por una parte y a los contribuyentes y terceros por otra.<sup>1</sup>

El Código Tributario de Guatemala, al referirse a la relación jurídica tributaria, remite a lo preceptuado en el Artículo 1, que claramente establece que las normas de este Código son derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

El Artículo 14 del Código Tributario de Guatemala, conceptualiza la obligación tributaria como el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Sobre la conceptualización que hace el Artículo 14 del Código Tributario, es oportuno indicar que abarca dos conceptos a saber: la relación jurídica tributaria, así como la obligación tributaria; pero la obligación tributaria sustantiva, no necesariamente nace siempre, ya que hay contribuyentes en su mayoría personas jurídicas que reportan pérdidas al inicio de la relación jurídica tributaria. Y en otros casos, para que se

---

<sup>1</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 314



establezca la relación jurídica tributaria, el elemento domicilio fiscal, es un requisito necesario para que se configure la relación jurídico-tributaria.

El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial exigir de los particulares el pago de las sumas de dinero o de cantidades de cosas si los tributos fueren en especie, lo que ha inducido a una parte de la doctrina a considerar esa obligación como el centro del derecho tributario, relegando a segundo plano otras exigencias que reconocen el mismo origen.<sup>2</sup>

De alguna manera, la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado; otro sector, en cambio, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio de la relación jurídica tributaria de modo tal que esta vendría a ser el género y aquella la especie.<sup>3</sup>

Para Hensel, la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que esta vendría a constituir el sople vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria.<sup>4</sup>

### 1.1. Configuración jurídica del tributo

El tributo, es uno de los mecanismos técnicos específicos que componen la actividad financiera del Estado, por eso antes que nada, es un instrumento de la Constitución (española) y una técnica sustentada en la teoría de la justicia que le subyace. Por tal

---

<sup>2</sup> Berliri Pincipi. **Curso Istituzionale di Diritto Tributario**.

<sup>3</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Op. Cit.** Pág. 421

<sup>4</sup> Hensel. **Diritto Tributario**. Págs. 71, 72, 152, 155, 194 y 298



razón, el punto de partida metodológico del derecho tributario debe ser una definición constitucional del tributo, que refleje en sus términos la situación histórica-política del constitucionalismo. En este sentido, se ofrece la siguiente definición de tributo y se dice que es una norma, unilateralmente creada por el Estado, de rango legal y acorde al sistema de los derechos fundamentales, que establece la obligación de derecho público de dar una suma de dinero como consecuencia de la realización de un hecho antecedente también tipificado en la ley.<sup>5</sup>

El tributo es una norma y va de suyo, ella es la de carácter jurídico. Es sabido que a lo largo del siglo XX, se ha propuesto diversas formas de definir y entender las normas jurídicas, donde hay formulaciones de gran complejidad y otras más sencillas pero que multiplican los tipos de normas. En el caso del tributo, la acción es de dar una suma de dinero y el operador normativo es la obligación.

En la legislación guatemalteca, el Artículo 9 del Código Tributario ofrece el concepto de tributo estableciendo que son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines; asimismo, en el Artículo 10 regula las clases de tributos, e indica que son los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Por su lado, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

En ese sentido la honorable Corte de Constitucionalidad, se ha pronunciado al respecto y considera que “la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear,

---

<sup>5</sup> Corti, Horacio. **Metodología penal. Análisis del tributo**, Tomo I; Marcial Pons. **El tributo y su aplicación**. Pág. 46



modificar, suprimir o exonerar tributos y así mismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado Constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el Artículo 239 del texto supremo.

A pesar de lo expuesto en los párrafos inmediatos anteriores, la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que vean además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación.”<sup>6</sup>

Para ahondar e ilustrar la temática sobre la configuración jurídica del tributo, vale la pena sintetizar la evolución o desarrollo que ello ha tenido en más de un siglo, de las cuales tres posiciones o tendencias, las que a continuación se describe:

### **1.1.1. El tributo como relación de poder**

Hace casi dos siglos, varios autores sobre la materia del derecho administrativo, entre ellos sobresalió Otto Mayer, dedicó un buen tiempo con el objeto de describir y configurar el instituto jurídico del tributo como parte integrante del derecho público. Dichos autores y el mismo Mayer, consideraron dos aspectos relevantes, a saber: a) consideraron que el tributo no alberga ni responde a ningún ideal de justicia, es que es la potestad de imperio del Estado, el único fundamento en que pueden apoyarse las normas tributarias. Como consecuencia de ello, no son en plenitud normas jurídicas, ni dan lugar a relaciones de carácter jurídico, sino que son meros mandados disciplinados de la actuación de los entes públicos, con naturaleza y funciones puramente organizadoras, análogas a las de las normas de policía.<sup>7</sup> b) Al tratarse de

---

<sup>6</sup> Gaceta número 93. Expediente 3785-2008.

<sup>7</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Op. Cit.** Pág. 421



normas reguladoras de acción y no de relaciones, tampoco la que se establece particular y ente público con motivo del tributo puede ser considerada como relación jurídica. En ella, al contrario, aparece el Estado dotado de supremacía, revestido de diversas potestades administrativas para la obtención del ingreso y frente a ellas el sujeto privado ocupa una posición de sujeción a dichas potestades. Se trata en sí, de una relación de poder o de supremacía entre ambos, ajena a la noción de igualdad entre hombres libres que subyacen en las relaciones jurídicas de derecho privado.<sup>8</sup>

Por su lado, el autor Héctor Belisario Villegas asevera que la prestación que configura el tributo se exige mediante la coacción, o sea, la facultad de “compeler” el pago de la exacción requerida. La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo. La “bilateralidad” de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad” en cuanto al nacimiento de la obligación. Para que el Estado pueda exigir contribuciones a las personas que se hallan en su jurisdicción, se le dota del llamado “poder tributario”. Este poder es de naturaleza política, es expresión de soberanía; es un poder inherente al de gobernar, porque no hay gobierno sin tributos, y su contrapartida es el deber ético político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado.

No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa limitar formalmente la coacción y respetar el principio de legalidad. La potestad tributaria consiste en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos, normas como todas las que establecen obligaciones, son reglas hipotéticas cuyo mandato se concreta cuando ocurren las circunstancias previstas en ellas.<sup>9</sup>

### **1.1.2. El tributo como relación jurídica obligacional**

En lo que se refiere al tributo como relación jurídica obligacional, autores alemanes como Hensel y Nawiasky, e italianos, principalmente Giannini y Griziotti, atendiendo al

---

<sup>8</sup> Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y coautores. **Curso de derecho financiero y tributario**. Pág. 253

<sup>9</sup> Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y coautores. **Op. Cit.** Pág. 253



contenido pecuniario del tributo, determinan al mismo como un elemento definido por la existencia de una obligación tributaria como un medio jurídico para efectuar la prestación económica del particular. La ley que lo establece, para el caso de Guatemala, confiere al Estado un derecho de crédito fiscal, al que corresponde una deuda por parte del sujeto pasivo, y cuyo contenido viene predeterminado por la propia ley.

En el caso del tributo, afirma el autor Horacio Corti, la acción es la de dar una suma de dinero y el operador normativo es la obligación. De ahí que la formulación más escueta del tributo como norma sea simplemente, decir que se trata de una obligación por las características singulares de la historia del derecho europeo, en el ámbito paradigmático de construcción y debate del concepto de obligación. La ventaja es clara a fin de analizar los aspectos formales del tributo como norma que establece una obligación, todo el saber acumulado por la tradición civilista. El riesgo también lo es perder de vista que se está ante una obligación de derecho público, que forma parte de los mecanismos técnicos de la constitución financiera del Estado.<sup>10</sup>

En este aspecto, la situación del derecho tributario es afín a las restantes ramas del derecho público, así como del derecho administrativo, que han experimentado el doble efecto de la ventaja y el riesgo, como lo muestra con claridad la historia para conceptualizar el acto administrativo, el patrimonio público o la responsabilidad del Estado.

La metodología del derecho tributario debe seguir aquí el camino de recorrer cada uno de los elementos y vicisitudes del tributo en cuanto a la obligación, entre ellos:

- a) El objeto de la obligación: la conducta declarada obligatoria o la prestación.
- b) Los sujetos de la obligación: acreedor y deudor, así como otros sujetos que devienen típicos por las características técnicas del propio tributo.

---

<sup>10</sup> Corti, Horacio. **Op. Cit.**, Pág. 47



- c) El sistema de responsabilidad.
- d) Las formas de extinción de la obligación tributaria.<sup>11</sup>

## 1.2. La tesis del procedimiento de imposición

Esta tesis es defendida por varios autores españoles, quienes entienden y definen al tributo como la existencia de un procedimiento de imposición, concebido como serie de actos y de situaciones no correspondientes entre sí, que se unifican por su fin típico que es la obtención del ingreso. En el curso de dicho procedimiento pueden surgir obligaciones, sean tributarias u otras, deberes formales, ejercicio de potestades administrativas, y en fin, una pluralidad de situaciones e incluso de sujetos que varían de un tributo a otro e incluso dentro de cada uno de ellos.

En este sentido, la Administración Tributaria se presenta como titular de un poder-deber de obtener recursos de quien constitucionalmente está designada para ello, o en otras palabras, tiene la función y atribución de hacer efectiva la contribución de los particulares al sostenimiento de los gastos del Estado, según los criterios constitucionales.

La obligación tributaria es considerada como el núcleo del tributo, que pasa a explicarse como desarrollo de una función tributaria o como ejercicio de la potestad de imposición por parte del Estado, o más ampliamente como un procedimiento de estructura diversa y eventual; para el sistema tributario guatemalteco, se debe entender que el tributo es la esencia de la función impositiva del Estado. En Guatemala, esa facultad impositiva del Estado, además de estar fundamentada en lo regulado en el Artículo 239 constitucional, también lo está en el Artículo 135, inciso d), como un deber que cada ciudadano guatemalteco, debe cumplir en contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en las leyes ordinarias tributarias.

---

<sup>11</sup> Corti. **Op. Cit.** Pág. 47



### 1.3. La obligación en el derecho tributario

El concepto de relación jurídica tributaria, se encuentra relacionada al concepto de derecho positivo tributario, el cual a su vez, consiste en el complejo de normas jurídicas válidas que se refieren, directa o indirectamente, al ejercicio de la tributación, establecimiento, control y recaudación tributaria. Esta conceptualización, remite nuevamente en forma imperativa, a la definición de relación jurídica tributaria establecido en el Artículo 14 del Código Tributario de Guatemala, el cual conceptualiza la obligación tributaria como el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

La prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. En los ordenamientos jurídicos y en particular el tributario, consideran que toda obligación es un concepto relacional, de manera que cuando se refiere a la obligación en el derecho tributario, es sinónimo de relación jurídica tributaria de carácter obligacional. Es interesante confrontar la definición anterior, con lo expresado por el tratadista Raúl Rodríguez Lobato, que indica que para él, los autores que consideran que la relación jurídica tributaria es sinónimo de obligación tributaria, están confundidos, ya que son dos conceptos distintos, ya que puede darse que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.<sup>12</sup>

La obligación tributaria, en cuanto a la relación jurídica, es de corte patrimonial (que envuelve a un sujeto activo, titular del derecho subjetivo de exigir la prestación, y un sujeto pasivo, con el deber de cumplirla), es nexa lógico que se instala a partir de un enunciado fáctico, situado en el consecuente de una norma individual y concreta, junto con la constitución del hecho jurídico tributario descrito en el supuesto de la misma

---

<sup>12</sup> Hensel. **Dritito Tributario**. Págs. 71, 72, 152, 155, 194 y 298



norma. La edición de esa regla, como norma válida en el sistema positivo, tiene la virtud de introducir en el ordenamiento dos hechos: el hecho jurídico tributario (hecho generador) y el hecho relacional que se conoce como relación jurídica tributaria.<sup>13</sup>

Al respecto y con respeto a lo expuesto por el autor referenciado, en lo que concierne a lo consecuente de una norma individual y concreta, se entiende que las normas son de carácter general y los hechos son los concretos, lo que al parecer existe cierta incompatibilidad con la doctrina general de derecho tributario.

De este modo, se observa que la relación jurídica tributaria y obligación tributaria son conceptos interrelacionados de tal forma que el segundo no existe sin el primero, pero el primero existe independientemente si existe el segundo. El análisis de las estructuras profundas del instituto ahora en análisis, en el derecho tributario, es el método por excelencia que instrumentaliza la Ciencia del Derecho para localizar y relacionar la “obligación tributaria” con figuras de derecho afines, tales como el deber instrumental, hecho jurídico Tributario, crédito y débito.<sup>14</sup>

Son tres los elementos que integran internamente el vínculo obligacional tributario, el sujeto activo, el sujeto pasivo y el objeto, entendiendo este último como el crédito o débito fiscal, lo que implica que si uno de estos elementos falta, no se perfecciona la existencia de la relación jurídica tributaria obligacional. Como está establecido en ordenamiento jurídico guatemalteco, el sujeto activo es el Estado que tiene el derecho subjetivo de exigir la prestación pecuniaria, y el sujeto pasivo tiene la obligación de cumplirla, pero toda vez se cumpla con la obligación tributaria, esta se extingue, sujeta a ser verificada dentro de un cierto período de prescripción, por ello es un acto declarativo, porque permite que mientras no prescriba la liquidación de la obligación tributaria es un acto sujeto a ser modificado.

---

<sup>13</sup> Corti, Horacio. **Metodología penal análisis del tributo**, Tomo I; Marcial Pons. **El tributo y su aplicación**. Pág. 46

<sup>14</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Curso de fianzas, derecho financiero y tributario**. (s.p.)



En ese orden de ideas, es importante recalcar que aunque el contribuyente responsable cumpla totalmente con las obligaciones tributarias materiales y formales, dentro de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias, dichas determinaciones están sujetas a la verificación por parte de la Administración Tributaria, de conformidad con lo prescrito en el Artículo 98 del Código Tributario, el cual regula que la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias.

El Artículo 17 del Código Tributario, en forma taxativa regula que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo; por su lado, el Artículo 18 del mismo cuerpo legal, regula que el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se establecen los elementos esenciales de la obligación tributaria, los que se encuentran dentro del precepto que se refiere al principio de legalidad, contenido en el Artículo 239. Dentro de este precepto constitucional gira todo lo relativo a los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los responsables o sujetos que harán efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria.

Es el Congreso de la República el órgano designado por la misma Constitución como ente exclusivo para crear los tributos, tasas y arbitrios, así como indicar en cada normativa en particular dependiendo el impuesto que se trate, quién es el sujeto pasivo, ya que tenga participación directa o indirecta o personal con la actualización del hecho generador, denominado en otras legislaciones como ocurrencia objetiva, al que posteriormente se le llama contribuyente o responsable y le hace formar parte de la relación obligacional, en calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Al ordenamiento jurídico guatemalteco en materia tributaria, particularmente cuando se refiere al sujeto pasivo de la obligación tributaria, puede denominársele de distintas



maneras, dependiendo de la posición jurídica que ostente cuando el hecho generador se actualice; este tema será ampliamente abordado cuando se describa lo relativo a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en particular.

Retomando al tema de la obligación tributaria, y en lo que concierne al derecho subjetivo del que está investido el sujeto activo (Estado), de exigir el crédito fiscal y en contraposición al deber jurídico (también denominado deber subjetivo), que a él se le contrapone, de prestar el objeto, se tiene como consecuencia que no se puede afirmar la existencia de la obligación tributaria, si no existe los sujetos de los cuales a uno le corresponde el derecho subjetivo de exigir y al otro el deber subjetivo de prestar el objeto o cumplir con el requerimiento que se le hace por parte del Estado, en este caso el crédito fiscal. Es así como estos elementos del hecho generador se conjugan con los demás, y se relacionan en forma coordinada para establecer el vínculo que le da la categoría de obligación tributaria.

Es importante mencionar, y con el propósito de complementar lo relativo a la obligación tributaria, que se puede definir al crédito fiscal, como el derecho subjetivo del que es portador el sujeto activo de la obligación tributaria, del que está facultado para exigir el objeto de la prestación, materializado por una cantidad de dinero.

El crédito fiscal es una forma de ver el vínculo obligacional, visto desde los dos puntos de vista, quien ostenta el derecho subjetivo del que está investido el acreedor de la deuda tributaria, a quien se le contrapone el deber tributario, que consiste en el deber jurídico atribuido al sujeto pasivo de la relación. Dicho vínculo, en su integridad, presupone la inclusión de crédito fiscal, sin apartarse del concepto de obligación tributaria y su respectiva relación jurídica tributaria, cuyo fundamento es el tributo.

La obligación tributaria principal se encuentra inmersa en la relación jurídica tributaria, siendo así en la mayoría de legislaciones como el caso de la guatemalteca, y tiene por objeto el pago de la deuda tributaria o la sanción por incumplimiento de tal obligación.



#### 1.4. La obligación tributaria y los deberes instrumentales

En el derecho tributario, nacen dos tipos de obligaciones, la primera se trata de las obligaciones de sustancia patrimonial y la segunda que trata las obligaciones formales o accesorias.

La obligación de sustancia patrimonial se conoce como “obligación tributaria” que tiene por objeto la prestación de una cantidad de dinero, por parte del sujeto pasivo según en la calidad con que actúe, de acuerdo con lo establece el Artículo 14 del Código Tributario ya transcrito en este capítulo.

La segunda obligación, es decir la formal o accesorias, está integrada por variadas actitudes que determinan ciertos comportamientos positivos en cuanto a su cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea que se trate de una obligación formal o material, de lo que dependerá el cálculo, el control y recaudación de los impuestos.

Es necesario señalar que las obligaciones instrumentales cumplen un papel relevante en la implantación del tributo, porque de su observancia depende la documentación en leguaje de todo lo que se refiere a la pretensión impositiva. Por otros derroteros, el conjunto de actuaciones que las leyes tributarias imponen a los sujetos pasivos, y que se denominan “deberes instrumentales” o “deberes formales”, tiene como objetivo precípua relatar en lenguaje los eventos del mundo social sobre lo que el Derecho actúa, en el sentido de alterar las conductas interhumanas para lograr sus propósitos ordinativos. Tales deberes asumen, por eso mismo, una importancia decisiva para la aparición de hechos tributarios, que, sin ellos, muchas veces no podrán constituirse con una forma jurídica propia.<sup>15</sup>

Como una observación a lo expuesto en el párrafo anterior, es necesario decir que las obligaciones instrumentales solo se consignan en los contratos en general, como

---

<sup>15</sup> De Barrios Carvallo. **Op. Cit.** Pág. 82



consecuencia de ello deben denominarse, de acuerdo con el ordenamiento jurídico guatemalteco, obligaciones formales o accesorias.

Es extremadamente significativa la participación de los deberes instrumentales en la composición de la plataforma de datos que ofrecen condiciones para constituir el hecho jurídico tributario, pues la prestación atinente a los deberes formales es la base sobre la que la formación del hecho se sostendrá. Conceptualmente, una cosa es el acto de emisión de la norma individual y concreta, y otra es el documento que resultó de ese acto. El primero, como señalan Anscombe y Ducrot, es del orden de acontecimiento y, como tal, no se reproduce nunca dos veces idéntica a sí misma. El segundo, por oposición al primero, debe concebirse como el estado que de ese acto deriva.

Pues bien, para que exista el hecho jurídico tributario y la relación entre sujetos de derecho que de él se irradia, se hace también indispensable la existencia de ese lenguaje, resultado del acto de enunciación normativa: lenguaje que relate el evento acontecido en el mundo de la experiencia, y lenguaje que relate el vínculo jurídico que se instala entre dos o más personas.<sup>16</sup>

## **1.5. El hecho generador de la obligación tributaria**

### **1.5.1. Concepto y función**

Se puede denominar como “hecho generador” o “hecho imponible”, al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento, que una vez ocurrido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y por consiguiente se tipifica el impuesto que será pretendido por el Estado.

---

<sup>16</sup> **Ibid.** Pág 75



Como cualquier otra norma jurídica, la reguladora de obligaciones que instituye un tributo, presenta una estructura lógica basada en un supuesto de hecho al que asocia determinados efectos en caso de configurarse tal hecho en la realidad.

En términos generales la literatura alemana y suiza han denominado al hecho imponible con el nombre de *Steuer-tatbestand*, en cambio los autores brasileños se inclinan generalmente por el término de “hecho generador”, otros como “hecho tributario”. No obstante, la denominación que con más fuerza se ha opuesto a la de “hecho imponible” es la de “presupuesto de hecho”, que aceptan connotados autores como Valdés Costa.<sup>17</sup>

El modelo de Código Tributario, y la generalidad de códigos que lo tomaron como fuente, optaron por la denominación “presupuesto de hecho”; en ese sentido, el Artículo 18 del Modelo establece: “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”<sup>18</sup>

El Artículo 31 del Código Tributario de Guatemala, ofrece el concepto de “hecho generador de la obligación tributaria” y al respecto regula que “hecho generador” o “hecho imponible”, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El Artículo 32 del mismo Código, regula: se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos: 1. en los casos en que al presupuesto legal está constituido solo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden: y 2. en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que

---

<sup>17</sup> Valdés Costa. **Curso de derecho tributario**. Pág. 304

<sup>18</sup> De Barrios Carvallo. **Op. Cit.** Pág. 82



estén perfeccionados o constituidos, respectivamente, de conformidad con el Decreto 10 que les es aplicable.

En la legislación guatemalteca, el hecho generador como un elemento de la relación jurídica tributaria, se le puede denominar indistintamente hecho generador, hecho imponible o presupuesto de hecho establecido en la ley propiamente dicha; el hecho generador está integrado por cuatro elementos, los cuales al armonizarse y realizarse entre sí, producen el hecho material originando los efectos que corresponden al nacimiento de la obligación tributaria; por eso se dice que al actualizarse el hecho generador o hecho imponible se configura el tributo, porque nace la obligación la tributaria.

Para ilustrar y ejemplificar la actualización del hecho generador en el Impuesto Sobre la Renta, que actualmente está contenido en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República y sus reformas, dicho impuesto tiene tres hechos generadores principales y un hecho generador que se puede denominar cédular. Los hechos generadores principales o globales, están contenidos en los Artículos 10, 68 y 83 de la Ley de Actualización Tributaria, que se refieren en el orden que fueron citados los Artículos, al hecho generador de las Rentas de Actividades Lucrativas, Renta del Trabajo en Relación de Dependencia y Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital, respectivamente; dichos hechos generadores se actualizan cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria recibe, percibe o devenga una renta en el territorio nacional o en el extranjero si la misma es de fuente guatemalteca.

En lo que respecta al hecho generador cédular, se encuentra en el Artículo 97 de la Ley de Actualización Tributaria, regula lo relativo a la Renta de no Residentes, se le denomina hecho cédular en virtud que está dentro de la misma ley de Actualización Tributaria, donde el factor no residente es determinante, a ello se debe la aplicación de un procedimiento distinto a las personas domiciliadas en el país, en cuanto a la percepción de rentas gravadas por parte de personas no residentes en Guatemala.



El tributarista brasileño Ataliba, llama hipótesis de incidencia a la descripción hipotética del hecho y, en cambio, denomina hecho imponible al acontecimiento efectivamente sucedido en determinado lugar y tiempo, y que se amolda a la hipótesis de incidencia;<sup>19</sup> al respecto este autor ha recibido muchas críticas, especial del tratadista García Máynez, quien afirma que la terminología usual fomenta la confusión, como el supuesto de hecho, como hipótesis contenida en una norma, y la realización de tal hipótesis.<sup>20</sup>

Después de describir los diferentes puntos de vista de ciertos autores con relación al hecho generador o hecho imponible, es oportuno mencionar aspectos que algunos autores han tomado en cuenta, por ejemplo, que el concepto hecho generador no es exclusivo de la relación jurídica tributaria como tal, haciendo referencia a los impuestos creados por el Estado directamente; el concepto de hecho generador se puede aplicar a una actividad relacionado con el obligado, en este caso se refiere a las tasas, o bien cuando el sujeto pasivo recibe un beneficio por parte del Estado, es decir, una contraprestación como en caso de las contribuciones especiales.

Pero en términos precisos la actualización del hecho generador o hecho imponible, es la producción real de la imagen abstracta contenida en la norma legal, como elemento esencial en toda normativa de carácter tributario, y tiene como principal consecuencia la obligación del sujeto pasivo o contribuyente de pagar una suma de dinero en concepto de tributo al Estado.

En la normativa tributaria guatemalteca y en cada tributo en particular, contiene todas las actividades o hechos materiales que están afectas o dentro del campo de aplicación del tributo, sin embargo en el apartado del hecho generador no aparecen como presupuesto de hecho o hipótesis legal, como le llama el autor Héctor Belisario Villegas, el hecho imponible debe estar descrito por la norma en forma completa, para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales

---

<sup>19</sup> Ataliba, Geraldo. **Hipótesis de incidencia tributaria**. Pág. 48 y ss.

<sup>20</sup> García Maynez, Eduardo, **Inducción al Estudio Derecho**, Pag. 54



obligaciones tributarias sustanciales.<sup>21</sup> Esta descripción completa es tipificadora del tributo, es decir, permite diferenciar a los tributos *in genere* (impuestos de tasas y de contribuciones especiales), y también *in especie* (diversos impuestos entre sí, o tasas entre sí, o contribuciones especiales entre sí).

En el proceso legislativo formal de creación de las normas tributarias, el legislador debería tener la capacidad de estructurar la norma tributaria, considerando los principios constitucionales y las garantías individuales contenidas en la Constitución, para evitar inconstitucionalidades por la matización de leyes confiscatorias, cuando en la creación normativa de un tributo no está descrita taxativamente de ciertos elementos como la descripción objetiva de un hecho integrado por el aspecto material, los datos exactos que identifiquen a la persona en calidad de elemento subjetivo, el momento en que debe configurarse o se tiene por actualizado el presupuesto de hecho y el lugar donde se llevó a cabo dicha realización.

### **1.5.2. Naturaleza jurídica del hecho generador**

El hecho generador, también denominado por el Código Tributario como presupuesto de hecho establecido en la norma tributaria, al actualizarse origina el nacimiento de la obligación tributaria, su naturaleza no puede ser otra que jurídica, ya que la creación de la norma tributaria conlleva un procedimiento legislativo establecido en los Artículos 176, 177 y 178 de la Constitución Política de la República de Guatemala. También es cierto que sin su actualización no se le puede denominar hecho generador, sino hasta que se actualiza y se tipifica por la norma del tributo que se trate produce el efecto o imposición por el cual se creó dentro de la norma tributaria, para que a su vez surja a la vida normativa la obligación tributaria.

Con lo expuesto en el párrafo que antecede, se descarta que el hecho generador tenga distinta naturaleza a la jurídica, se dice ello porque algunos tratadistas consideran que

---

<sup>21</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Op. Cit.** Página 352



la naturaleza del hecho generador es económica, tomando en cuenta que se actualiza dentro de la norma que lo tipifica y produce la imposición, este va a generar un pago, un costo, un gasto, sin embargo, ello no significa que su naturaleza sea económica, aun cuando tenga relación con la Economía, sigue siendo jurídica su naturaleza, en virtud de que en su ausencia, no se puede tipificar el nacimiento de la obligación tributaria como un elemento propio de la relación jurídica tributaria entre el Estado y el sujeto pasivo de dicha relación, y que internamente se relacionan con los demás elementos de la obligación, los cuales se armonizan dentro de la norma y no fuera de ella.

### 1.5.3. Objeto del tributo y hecho imponible

Con el término de “objeto del tributo”, se hace referencia a la manifestación concreta de capacidad económica que soporta el tributo. Es, por lo tanto, la renta, el patrimonio o el gasto (o en su caso, el bien, la actividad, operación o rendimiento concreto) sobre el que se hace recaer la carga tributaria. Se trata pues, como la propia capacidad económica, de un fenómeno o aspecto de la realidad preexistente a la intervención normativa, un elemento fáctico expresivo de riqueza, que constituye la materia imponible, sobre la que el legislador acotará el hecho imponible, que es ya el presupuesto normativo configurador del tributo y por cuya realización surgirá la obligación tributaria.<sup>22</sup>

En la mayoría de ordenamientos jurídicos y particularmente en lo que respecta al tributario, es normal que el objeto del tributo aparece recogido o descrito por el elemento objetivo del hecho imponible, pero no siempre el paralelismo es tan evidente, pudiendo dicho objeto quedar fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho del tributo, e incluso completamente ajeno a toda estructura de este. Así ocurre, por ejemplo en la Ley de Actualización Tributaria, contenido en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Libro I, que contiene la Ley del Impuesto sobre la

---

<sup>22</sup> Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José Manuel Tejenzo Ollero. **Op. Cit.** Pág. 261



Renta, en los Artículos 1 y 4, donde se menciona el objeto del Impuesto sobre la Renta al referirse a Rentas de fuente guatemalteca, estableciendo las siguientes: Rentas de Actividades Lucrativas, Renta del Trabajo en Relación de Dependencia y Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital, en las cuales y en cada una de ellas se describe con amplitud el objeto de dichos impuestos, lo que a su vez contiene hechos generadores cedulares.

#### **1.5.4. Estructura del hecho generador**

El hecho generador, hecho imponible o supuesto de hecho, está integrado por cuatro elementos o aspectos que deben de configurarse en los distintos tributos que forman parte del ordenamiento legal tributario guatemalteco, y para que se dé el nacimiento de la obligación tributaria, deben activarse correctamente como condición para que su configuración haga imperativo el surgimiento de la obligación material del tributo y pago, en su caso.

Cuando se alude a los elementos integrantes del hecho generador, se debe diferenciar los elementos que constituyen la relación jurídica tributaria, en virtud que uno de los elementos integrantes de dicha relación es el hecho generador, del cual se abordará internamente para establecer los conceptos básicos de los cuatro elementos, a saber el material (objetivo), personal, espacial y temporal.

##### **A) Elemento material u objetivo del hecho generador**

Para algunos autores, el elemento objetivo del hecho generador consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza, o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos confunden este aspecto con el propio hecho imponible. El aspecto material del hecho imponible es el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan los restantes elementos (personal, espacial y temporal). Este elemento siempre presupone un verbo, es un hacer, no hacer, dar, transferir,



entregar, recibir, ser, estar; estos verbos pueden referirse a bienes físicos, combustibles, alcoholes, automotores, residencias etc.<sup>23</sup>

A manera de ilustración, el autor Sáinz de Bujanda, en su obra *Lecciones de Derecho Financiero*, refiriéndose a hechos o situaciones que pueden constituirse en aspectos materiales u objetivos del hecho generador, propone el siguiente esquema:

- a) Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias y transformadas, consiguientemente en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- b) Un acto o un negocio jurídico, tipificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- c) El estado, situación o cualidad de una persona.
- d) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de un accionar específicamente jurídico.
- e) La mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.<sup>24</sup>

El tratadista Juan Martín Queralt, y coautores, indican a manera de conclusión, que el aspecto material del hecho imponible es el acto, hecho, conjunto de hechos, negocio, estado, o situación que se grava, que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los países desarrollados, consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como una renta, como patrimonio o como gasto.<sup>25</sup>

Conviene mencionar la coincidencia de opinión de ciertos autores que consideran al elemento material u objetivo del hecho generador como el núcleo o parte principal de

<sup>23</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 353

<sup>24</sup> Bujanda, Saniz de, **Lecciones de Derecho Financiero**, Pág. 172

<sup>25</sup> Queralt; et. al. **Op. Cit.** Pág. 262



este elemento de la relación jurídica tributaria, en el sentido que es el elemento objetivo que define la naturaleza del tributo, por ejemplo en el caso del impuesto sobre la renta, el núcleo o parte principal del elemento objetivo del hecho generador, será el acto de percibir o devengar una renta, utilidad o beneficio que venga a incrementar el patrimonio del sujeto pasivo.

No se comparte el criterio de algunos tratadistas que consideran que el elemento objetivo del hecho generador lo confundan con el objeto del tributo, tal y como se indicó en el apartado del objeto del tributo, hacerlo es muy arriesgado, en virtud de que en el ordenamiento jurídico guatemalteco, y en particular en materia tributaria, el objeto o materia del tributo es amplia; sin embargo, cuando se trata de definir el elemento objetivo del hecho generador, tiene una incidencia especial en cuanto considerar la capacidad de pago o contributiva del contribuyente y no siempre, todo el objeto del tributo, el legislador considerará como materia o elemento objetivo del hecho generador, es decir, muchos actos, situaciones, posiciones consideradas en el objeto del tributo, quedan fuera del elemento objetivo del hecho generador.

Se puede sintetizar lo anteriormente expuesto, en tratar de diferenciar el objeto del impuesto y el elemento objetivo del hecho generador, en lo siguiente el objeto del impuesto, lo constituyen los actos o hechos que el impuesto puede gravar, enlista los elementos que conforman la materia del impuesto, en cambio, en el elemento objetivo del hecho generador, se describe con suma claridad, el alcance que tiene el impuesto sobre dicha materia, tomando como base, el principio de capacidad de pago del contribuyente.

## **B. Elemento subjetivo del hecho generador**

Resulta necesario que el legislador incluya en la fórmula, a un sujeto que se relacione con el elemento objetivo, de modo que la ocurrencia de este, determine que dicho sujeto resulte obligado al pago del tributo, dispuesto por la ley.





de la relación jurídica tributaria principal, al que se ha hecho referencia, al aspecto personal del hecho generador.

El Artículo 18 del Código Tributario, establece que sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable, en la forma y oportunidad establecida en la ley; quienes pueden ser deudores en nombre propio o en nombre o representación de una entidad.

Pero los estudios sobre la sujeción pasiva no se refieren a ningún tributo en particular, ni consecuentemente a persona concreta respecto de la cual se actualiza el hecho generador o hecho imponible, sino que se centra en todas aquellas personas capaces de ubicarse, en el polo negativo de la relación jurídica tributaria obligacional.<sup>30</sup>

Es entonces el elemento subjetivo, o elemento personal del hecho generador, aquel que realiza el hecho generador o bien su conducta se tipifica en la situación que constituye el elemento objetivo del hecho generador.

Para individualizar e identificar al elemento subjetivo del hecho generador, como elemento personal, de la forma en que lo denominan algunos autores en esta materia, tiene una importante connotación jurídica, tomando en cuenta las distintas modalidades de tributos personales o subjetivos, hacen referencia al elemento subjetivo del hecho generador o hecho imponible, y no directamente al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

### **C. Elemento espacial del hecho generador**

Este elemento del hecho generador o hecho imponible, indica el lugar en el cual la persona se actualiza, el hecho generador de la obligación tributaria o el territorio en que la ley claramente regula, que en dicho espacio territorial, se tiene por realizado el hecho generador o la situación que este produzca.

---

<sup>30</sup> Medrano Cornejo. **Op. Cit.** Pág. 109



El autor Héctor Villegas, sostiene que para efectos del elemento espacial del hecho generador, es necesario tener en cuenta los denominados “criterios de atribución de potestad tributaria” los cuales son determinables, según tres tipos de pertenencia: política, social y económica.<sup>31</sup>

Pueden quedar obligados a tributar, todos aquellos que hayan nacido en el país, (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él). En este caso, se habrá tenido en cuenta, para atribuir potestad tributaria, la pertenencia política (principio de la nacionalidad), y no interesará el lugar donde acaeció el hecho imponible. También pueden quedar sujetas a tributación, aquellas personas que se domicilien o que residan dentro o fuera del país, en este caso, se tiene en cuenta la pertenencia social (principio del domicilio o de residencia).

Si se adopta en un impuesto el principio de la residencia, respecto de ese tributo se está utilizando el criterio llamado de la “renta mundial” y en tal caso, pierde relevancia el lugar de verificación del hecho generador, en virtud que el sujeto pasivo, cumplirá la obligación tributaria donde se encuentre y no donde se actualizó el hecho generador.

Debe tenerse en cuenta la pertenencia económica cuando se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria, la circunstancia de que se posean bienes y obtengan rentas o se realicen actos o hechos dentro o fuera del territorio del ente impositor (principio de la fuente o de radicación). En este último supuesto, el elemento espacial del hecho generador es el lugar donde acaeció, es decir, donde se desarrollan actividades, se obtienen rentas, o se poseen bienes constitutivos de un patrimonio.<sup>32</sup>

En el caso del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala, contenido en el libro I de la Ley de Actualización Tributaria, tienen especial importancia elementos como la residencia de la persona, la fuente productora de renta y dónde se utilizan los egresos,

---

<sup>31</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 359

<sup>32</sup> Medrano Cornejo. **Op. Cit.** Pág. 108



en virtud de que grava toda renta que obtengan personas individuales, jurídicas o patrimonios, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

Como complemento a lo expuesto, en relación con el elemento espacial del hecho generador, cuando se trata de transacciones hechas por medios electrónicos o tecnológicos, resulta un tanto extremo determinar la ubicación exacta de la fuente productora de la renta, cuando se comercializan bienes muebles, por ejemplo se adquiere una mercancía en Estados Unidos de América, de una persona que la compra desde Guatemala, y el servidor se encuentra en África; para estas interrogantes, ya en muchas legislaciones, se ha iniciado la regulación del llamado comercio electrónico, en el caso de Guatemala, ya se principió con ello mediante la emisión de la ley Para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, contenido en el Decreto número 47-2008 del Congreso de la República. Este ejemplo es concreto y coadyuva al sistema aduanero para ejercer determinado control, ya que se está hablando de una importación de bienes. Entre alguno de los casos que se consideran difíciles del comercio electrónico, se tiene que es la compraventa de servicios o *software*.

Se considera que el antecedente legal antes indicado, no resuelve en definitiva la problemática de transacciones electrónicas, sin embargo, es un avance sobre el tema; algunos tratadistas como Humberto Medrano Cornejo, considera que es probable que el legislador se vea precisado a considerar, como fuente nacional, determinadas rentas percibidas por sujetos residentes en el extranjero, pero que reciben pagos de entidades domiciliadas en el país, como ocurre con los dominados servicios digitales, que son los que se ponen a disposición de usuarios mediante aplicación de tecnología utilizada por internet o cualquier otra red, donde los servicios se prestan, mediante accesos en línea y que se caracterizan por ser esencialmente automáticos, y no viables en ausencia de la tecnología de la información.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Medrano Cornejo, Humberto, **Op. Cit.**, Pág. 109



Los legisladores habrán de tener especial cuidado al describir el aspecto espacial personal de servicios tales como el mantenimiento del *software*, que incluye las actualizaciones de los programas adquiridos y la asistencia técnica en red, aun cuando en la actualidad, se puede hacer en forma remota, es decir, sin presencia física en el país en que se domicilia el usuario. No resulta complicado concluir que ante las dificultades que la tecnología ofrezca, para precisar el aspecto espacial del hecho generador o hecho imponible, el legislador podrá optar por el sencillo expediente de privilegiar el elemento subjetivo y considerar como contribuyente o responsable, respectivamente, al receptor y al pagador de la renta generada por el comercio electrónico.

De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, conocida por sus siglas como –OCDE–, existen diferentes opciones que podrían llevar a constatar la ubicación del consumidor, tales como: país de residencia declarado por el consumidor en el acto de compra; país de residencia que proviene la información contenida en la tarjeta de crédito; país de residencia contenido en el documento de identidad tributaria que sería suministrado por el consumidor al proveedor del servicio y país al que pertenece el servidor o el proveedor de servicio de internet; sin embargo, es oportuno mencionar, que dicha organización (OCDE), es de la opinión que no se grave el comercio electrónico, en el caso de los servicios.<sup>34</sup>

#### **D. Elemento temporal del hecho generador**

El elemento temporal del hecho generador o hecho imponible, indica el momento en que se actualiza, o bien cuando el legislador tiene por configurada la descripción del elemento objetivo o materia del hecho imponible.

La actualización del hecho generador o imponible, puede ser de verificación instantánea, es decir, que la circunstancia u objeto del tributo, se configure en un preciso momento, un ejemplo cuando se practican las retenciones a cuenta del

---

<sup>34</sup> Medrano Cornejo. **Op. Cit.** Pág. 411



Impuesto Sobre la Renta o bien cuando se pagan dividendos. Siempre en el ámbito del Impuesto Sobre la Renta, como antes se indicó tiene tres hechos generadores principales, que se actualizan en forma instantánea, y un hecho generador cedular, que se verifican o se actualizan en forma periódica, por ello, se entiende que dicha circunstancia, deba ocurrir a lo largo de una sucesión de hechos producidos en distintos momentos, es decir, que no se actualiza en un solo momento del cual, surgiría la obligación tributaria.

En la ley ordinaria, que regula el tributo que se trate, está claramente regulado en qué momento se actualiza el hecho generador o hecho imponible para hacer surgir la obligación tributaria, constituyendo este, el fundamento para aplicar la ley y la exigibilidad del cumplimiento por parte del elemento subjetivo del hecho generador, así como también sirve de parámetro, para computar el plazo de la prescripción en algunos casos.

En el Impuesto al Valor Agregado, el período impositivo es de un mes calendario, y los contribuyentes deberán presentar dentro del mes siguiente al del vencimiento de cada período, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, de conformidad con lo regulado en el Artículo 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.

Para efectos de computar la prescripción ordinaria, se toma de base la fecha de presentación de la declaración y pago del impuesto. En lo que se refiere al Impuesto Sobre la Renta, el hecho generador principal o global es instantáneo, es decir, que en el momento de percibir la renta o ingreso afecto, se actualiza el hecho generador y surge la obligación tributaria, la que se cumple por pagos parciales trimestrales, pero el período de liquidación, sigue siendo anual y debe efectuarse en el mes de diciembre de cada año, aún cuando la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta debe presentarse dentro de los tres meses siguientes al período vencido, es decir, a finales del mes de marzo de cada año.



Para efectos del computo del período de la prescripción ordinaria, en materia de impuesto sobre la renta, se debe a partir de la fecha de la presentación de la declaración jurada que contiene la liquidación anual del impuesto, y si esta declaración es objeto de rectificación, el plazo de la prescripción ordinaria se computará a partir de la fecha de dicha rectificación, es decir, se inicia un nuevo plazo, sin tomar en cuenta el ya iniciado cuando se presentó por primera vez la declaración jurada del impuesto.

## **1.6. La base imponible como elemento de cuantificación de la obligación tributaria**

### **1.6.1. Concepto y clases de base imponible**

EL Código Tributario de Guatemala, no ofrece en forma taxativa lo relativo a la base imponible, ni tampoco ofrece un concepto de ella, sin embargo, en el Artículo 39 refiriéndose a los pagos a cuenta, sí contempla lo relativo a la base imponible para el cálculo de los mismos y en otros casos, serán las leyes específicas que establecerán los requisitos, base y forma de determinación que que establezca la ley del impuesto que se trate.

Otro precepto que viene a complementar lo relacionado con la base imponible, es el Artículo 103 de la misma normativa, el cual establece, refiriéndose a la determinación de la obligación tributaria, la determinación de la obligación tributaria, que 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.

En ciertas legislaciones, como la española, denominan tanto a la base imponible como a la tarifa del impuesto, con denominaciones distintas a la legislación guatemalteca, en ese sentido, la ley española en materia tributaria define que el importe tributario es



variable, es decir, que la cuantía del tributo no está directamente especificada en el mandato de pago de la norma.

Para la determinación de la obligación tributaria y particularmente la cuantificación de la misma, se debe acudir al concepto de base imponible, la que se caracteriza por ser el objeto general pecuniario, y es precisamente, que sobre la base imponible se debe aplicar la tarifa impositiva. La base imponible, surge después de haberse hecho las deducciones, descuentos o reducciones que por ley, proceden con el objeto de depurar la renta bruta o base imponible, propiamente dicha.

En la legislación guatemalteca, solo en el caso de rentas del trabajo en relación de dependencia, la base imponible (renta imponible) se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican, conforme lo establece el Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria.

El Artículo 88 de la Ley de Actualización Tributaria, establece la base imponible de las rentas de capital, para las rentas de capital inmobiliario está constituida por la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos las rentas de capital exentas. El Artículo 89 del mismo cuerpo legal, regula lo relativo a la base imponible para ganancias y pérdidas de capital, y establece que es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien registrado en los libros contables.

En la mayoría de los casos, la base imponible se expresa en valores monetarios; por ejemplo, para calcular la base imponible en el caso de bienes inmuebles, para la primera venta o permuta de bienes inmuebles o para los otros casos de transferencia de bienes inmuebles, la base del impuesto la constituye el precio de venta consignado en la factura, escritura pública o el que consta en la matrícula fiscal, el que sea mayor. Si el vendedor es contribuyente registrado de este impuesto y su actividad es la construcción o la venta de bienes inmuebles, incluyendo terrenos con o sin





objetivas o subjetivas, por estímulos fiscales o por exigencias de capacidad económica, establece la ley.<sup>36</sup>

Una segunda clasificación con reflejo en el ordenamiento (español) es la que distingue entre bases monetarias y no monetarias. Su importancia reside en que, a tenor su formulación, se aplicarán una especie u otra de tipos de gravamen, ya que, debiendo obtenerse en todo caso una suma de dinero, como cuota de tributo, la base monetaria permite aplicar directamente sobre ella, los porcentajes establecidos por la ley, mientras que las no monetarias, deberán gravarse por aplicación de cantidades monetarias sobre las unidades físicas o de otro tipo que expresen (euros por litro, etc.).<sup>37</sup>

En fin, puede distinguirse entre bases imponibles alternativas, subsidiarias o complementarias, cuando la propia ley del tributo prevea más de una base imponible normativa, no por los métodos para obtenerla, sino como expresivas de magnitudes diferentes. Lo relevante en tales casos, será determinar con exactitud si la relación entre una y otra definición de la base es subsidiaria, o puede acudirse alternativamente a alguna de ellas, como opción del sujeto o de la administración.<sup>38</sup>

### **1.6.2 Los métodos de determinación de la base imponible**

Consisten en los medios e instrumentos para medir, en cada caso, el hecho real llevado a cabo por un sujeto y subsumible en el hecho imponible del tributo. Su importancia deriva de que en función de ellos se obtendrá la base imponible legalmente definida o, si no son correctos, una magnitud diferente a la legal y ajena al sistema tributario. Según la legislación española, existen tres métodos para determinar la base imponible, ellos son a saber:

---

<sup>36</sup> **Ibid.** Pág. 267

<sup>37</sup> **Ibid.** Pág. 266

<sup>38</sup> **Ibid.** Pág. 267



\*La estimación directa: la base imponible se determinará con base en las declaraciones y documentos presentados con la misma, así como toda la información asentada en los libros y registros que puedan ser objeto de verificación por parte de la Administración Tributaria. Lo importante de este método es que se funda en datos reales, y es con ello que se puede determinar con alguna facilidad la capacidad contributiva del contribuyente.

\*La estimación objetiva: para determinar la base imponible bajo este método, se deben utilizar índices o coeficientes de carácter objetivo establecido por las normas del tributo. Esta estimación es voluntaria y puede ser objeto de renuncia por parte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

\*La estimación indirecta: sus caracteres fundamentales son el tratarse de un régimen subsidiario, de los métodos anteriores, cuando se producen las circunstancias que lo permiten, y el basarse en datos e índices generales y objetivos, sin perjuicio de poder utilizar datos reales del sujeto cuando se conozcan; es un método alternativo que utiliza la Administración Tributaria, cuando no la puede determinar con los métodos anteriores.<sup>39</sup>

### 1.6.3 Los tipos de gravamen

La legislación de España, define en el Artículo 55 de la Ley General Tributaria, el tipo de gravamen, como la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra. Se trata en suma, de elementos de cuantificación que expresan la porción de la capacidad económica media, por la base que se reserva el ente público, y de cuya aplicación sobre ella se obtendrá la cuantía a ingresar en concepto de cuota tributaria. Por ello, al igual que la base imponible, los tipos de gravamen se sujetan a las exigencias constitucionales de justicia y de reserva de ley, conforme ha venido reiterando el tribunal constitucional.

---

<sup>39</sup> *Ibid.* Pág. 268



En cuanto a las clases de tipos de gravamen, la primera distinción atiende a la vengencia expresada la base imponible, pues si esta se fija en magnitudes no monetarias, se aplicarán tipos de gravamen consistentes en cantidades de dinero por unidad de base imponible, mientras que a las bases imponibles monetarias se aplicarán tipos de gravamen expresados en porcentajes, denominándose alícuotas.

Por otro lado, los tipos pueden ser únicos para cualquier magnitud de la base, liquidables o variables, aplicándose a cada tramo o componente de la base, tipos diferentes, según determine la ley del tributo. El conjunto de tipos aplicable a la base liquidable se denomina tarifa.

Los tipos pueden ser proporcionales y progresivos. Los proporcionales, son los que no varían a medida que lo hace la base imponible, manteniéndose como un tipo constante sea cual sea la cuantía de aquella. En sentido contrario, los progresivos aumentan el tipo a medida que lo hace la base imponible, de manera que a mayor base corresponderá un porcentaje mayor como alícuota. Dicha progresividad, asimismo, puede ser continua o por escalones. La primera, es la que aplica el porcentaje correspondiente al nivel de base imponible a toda ella. La progresividad por escalones, supone que a cada tramo de base imponible, es el que aplica el porcentaje correspondiente, por lo que solo al tramo superior se le aplicará la alícuota más alta determinada por ese nivel de la base imponible.<sup>40</sup>

#### **1.6.4. La cuota tributaria**

La cuota tributaria íntegra, es el resultado de aplicar los tipos de gravamen a la base liquidable. Pero si ello es cierto para los tributos variables, también puede obtenerse según cantidad fija señalada al efecto. Así ocurre en los tributos no susceptibles de medición de su hecho imponible, en cuyo caso la ley prescinde de los elementos de

---

<sup>40</sup> Queralt, Juan Martín; Carmelo Lozano Serrano, Francisco; Poveda, Blanco. **Derecho Tributario**. Pág. 164





que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.

Para el autor Héctor Belisario Villegas, en su obra Derecho Tributario parte General, en la hipótesis legal denominada “hecho imponible” están descritos hechos o situaciones que, realizados o producidos por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo. Pero existen otros hechos o situaciones descriptos hipotéticamente en otras normas, y que acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo.<sup>42</sup>

Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios Tributarios”. El autor citado sigue afirmando, que estas exenciones tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia. Cuando se configuran las exenciones, la realización del hecho generador o hecho imponible, ya no se traduce en la exigencia de pagar el tributo originariamente previsto en la norma; con lo cual las exenciones constituyen límites al principio constitucional de la generalidad, y sus fundamentos o motivos deben buscarse en la política fiscal.<sup>43</sup>

Un criterio que ha prevalecido, refiere que la exención tributaria no impide que el hecho generador se actualice, pero sin embargo, por disposición de la misma norma tributaria, no surge la obligación tributaria o deuda tributaria, en virtud que hay una desconexión total entre la hipótesis y el mandato.

---

<sup>42</sup> Villegas, Hector Belisario, **Op. Cit. Pág.** 366.

<sup>43</sup> Villegas, Hector Belisario, **Op. Cit. Pág.** 366.



Hay variadas clasificaciones de las exenciones, pero con el propósito de ser extensiva esta explicación, es conveniente concretarse en aquella que las clasifica como exenciones subjetivas y objetivas.

Las exenciones subjetivas, son aquellas que la situación neutralizante es un hecho que se refiere directamente a la persona sea individual o jurídica del destinatario legal Tributario, como ejemplo se puede citar a las entidades gremiales, científicas, religiosas, culturales y otros entes que tienen ese beneficio dado por la propia ley.

Las exenciones objetivas, son aquellas en que la circunstancia enervante, está relacionada directamente con los bienes o servicios que forman la materia imponible, sin influir de ningún modo en persona individual o jurídica como destinatario legal tributario.

En el caso de Guatemala, existen exenciones objetivas, por ejemplo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), según lo regula el Artículo 7 del Decreto número 27-92 del Congreso de la República y sus reformas, que establece las exenciones generales, las importaciones de bienes muebles efectuadas por entidades legalmente constituidas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital; la transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes: fusiones de sociedades, herencias legados y donaciones por causa de muerte, la aportación de bienes muebles a sociedades y la aportación de inmuebles a sociedades, etc.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, en el régimen de actividades lucrativas, están exentas las herencias legados y donaciones por causa de muerte, gravados por el Decreto 431 del Congreso de la República.

Dentro del contexto y régimen de las exenciones, se pueden mencionar que existen beneficios tributarios cuando la actualización del hecho generador es parcial, y dependiendo de la legislación y país, a estos beneficios se le otorgan distintos



nombres, por ejemplo las desgravaciones, amortizaciones aceleradas, forestales.

En otros casos, se produce una neutralización cuantitativa parcial del efecto normal que conlleva la realización del hecho generador, esto implica que el sujeto pasivo de la obligación tributaria paga el impuesto en menor cantidad a la que el legislador previó como originariamente está regulado, en este caso, se está ante una reducción, por ejemplo el Artículo 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece en su segundo párrafo serán deducibles de la renta neta gravada por el Impuesto Sobre la Renta las donaciones que se otorguen a favor de las universidades, entidades culturales o científicas; aun cuando este precepto constitucional es antitécnico y no realizable, en virtud que no se puede deducir gasto o costo alguno de la renta neta, sino únicamente de la renta bruta, de la cual sí procede deducir todos los costos y gastos como un mecanismo de depuración de la renta bruta por una consecuencia normativa.

### **1.8. Los sujetos tributarios**

El Artículo 17 del Código Tributario define quién es sujeto activo, y establece que sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

El Artículo 18 del mismo cuerpo legal define que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. Asimismo, el Artículo 21 del Código Tributario establece que son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

El Código Tributario en su Artículo 23 regula que los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales



impuestos por este Código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le corresponda.

Asimismo, el Artículo 25 del Código Tributario, define como responsable u obligado por deuda ajena, y regula que es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es así mismo responsable toda persona sujeta por la ley, al cumplimiento de obligaciones formales, ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

En la legislación española, se considera contribuyente quien resulta obligado ante la Hacienda Pública precisamente por haber realizado el hecho generador, quedando vinculado por ello, al pago de la obligación tributaria principal y al cumplimiento de las obligaciones formales; es decir, que es el titular de la capacidad de pago contenida en el hecho generador. Por otro lado, la situación o posición de contribuyente es por una consecuencia normativa, y nadie podrá ocupar esa posición si la misma ley no lo establece de esa manera.

En Guatemala, el Código Tributario no distingue las categorías de la subjetividad tributaria; existen sujetos de gravamen que no están denominados como tales, como en otras legislaciones, que no solo están denominados, sino que la ley en forma clara define sus funciones y atribuciones como tales. Para el legislador guatemalteco dentro del contexto del Código Tributario, solo existe el sujeto pasivo, no obstante, existe el agente retenedor, el sujeto pasivo sustituto, aunque este último sí aparece regulado en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República Libro I del Impuesto sobre la Renta.



Es importante y oportuno, citar algunas consideraciones hechas por la doctora Ester Machancoses García, en el trabajo de investigación denominado *Categorías de la Subjetividad Tributaria en el Código Tributario Guatemalteco*, indica que la aplicación del tributo no origina simplemente una obligación de pago del tributo, consecuencia de la realización del hecho imponible. En función del tributo en concreto, el legislador también regula otras obligaciones materiales como, por ejemplo, la obligación de anticipar el tributo por el agente de retención.<sup>44</sup>

Esta obligación nace, por un presupuesto de hecho distinto al hecho generador de la obligación tributaria principal y, en consecuencia, el deudor frente al fisco (el retenedor) es el deudor principal de una obligación tributaria, que no es la obligación tributaria principal, cuyo titular, es el realizador del hecho imponible. Además, la retención se produce en el contexto de una obligación entre particulares de naturaleza tributaria en la que intervienen el obligado a retener y el obligado a soportar la retención.<sup>45</sup>

La doctora Ester Machancoses, en su trabajo de investigación, sostiene que con ocasión del mecanismo de la anticipación por la vía de retención, el tributo despliega como mínimo tres tipos de obligaciones con sujetos y regímenes distintos: la obligación tributaria principal, que consistente en el pago del tributo por el sujeto realizador del hecho imponible a la Administración Tributaria; la obligación de pago a cuenta, consistente en la declaración e ingreso ante el fisco de las retenciones efectuadas por el retenedor y, por último la obligación de retención del tributo entre particulares, en la que interviene el retenedor y el retenido. En otro aspecto, en la obligación de pago del tributo, el sujeto que realiza el hecho imponible no siempre va coincidir con el sujeto que efectivamente, soporta el gravamen del tributo<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> García Machancoses, Ester, **Categorías de la Subjetividad Tributaria en el Código Tributario Guatemalteco**, Pág. 3

<sup>45</sup> García Machancoses, Ester, **Categorías de la Subjetividad Tributaria en el Código Tributario Guatemalteco**, Pág. 3

<sup>46</sup> García Machancoses, Ester, **Categorías de la Subjetividad Tributaria en el Código Tributario Guatemalteco**, Pág. 3



De lo analizado por la doctora Machancoses García en su trabajo de investigación, es importante al considerar que es necesario concretar las diversas categorías subjetivas del deudor del tributo, con el objeto de delimitar cuál es el régimen jurídico que le corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que varían en función de la categoría subjetiva que ocupan.

Para ampliar lo relativo al sujeto pasivo sustituto, se puede definir que el sustituto es una modalidad de sujeto pasivo (deudor de la obligación tributaria frente al Estado) que por imposición de la Ley, desplaza al contribuyente (realizador del hecho generador de la obligación tributaria) en el cumplimiento de la obligación tributaria principal, así como en las obligaciones formales inherentes a la misma, sin perjuicio del derecho del reembolso, ya que no es titular de la capacidad económica que ha de soportar efectivamente el gravamen del tributo.

Los caracteres del sustituto que lo diferencian del resto de categorías subjetivas y que le atribuyen una naturaleza y un régimen jurídico distinto, son los siguientes:

\*Como **sujeto pasivo**, que desplaza al contribuyente en la obligación tributaria, la jurisprudencia española ha señalado tres características propias del sustituto, que son extrapolables perfectamente al derecho guatemalteco:

- **Tiene las mismas obligaciones que el contribuyente.** Es un obligado al cumplimiento de la obligación tributaria y de las obligaciones formales inherentes a la misma.
- **Es el único sujeto vinculado ante el Estado**, en el cumplimiento de dichas obligaciones. El sustituto “sustituye” al contribuyente, desplazándolo y colocándose en su lugar, en consecuencia, el fisco no puede reclamar del contribuyente el pago del tributo sino del sustituto al que la Ley coloca en su lugar.



- **El sustituto lo es por imposición de la Ley.** De acuerdo con el principio de indisponibilidad de los elementos de las obligaciones tributarias, conforme lo estipula el Artículo 15 del Código Tributario (preeminencia de la obligación legal sobre contractual) el deudor del tributo frente al fisco no puede establecerse por acuerdo entre particulares (Artículo 17 numeral 4 del Código Tributario). El sustituto no realiza el hecho generador del tributo, sino el presupuesto de hecho de la sustitución, que generalmente guarda relación con aquel y, que origina el nacimiento de la sustitución.<sup>47</sup>

\*En la relación del sustituto frente al contribuyente sustituido. El sustituto tiene una acción de regreso frente al sustituido, salvo que la Ley establezca otra cosa. Esto es lógico, ya que el sustituido es el contribuyente titular de la capacidad económica que ha de soportar efectivamente el tributo. En el caso de la sustitución con retención, esta constituye sin duda esta acción de regreso.

\*El presupuesto de hecho de la sustitución es distinto pero dependiente de hecho imponible de la obligación tributaria principal. Para que se ponga en marcha el mecanismo de la sustitución, es necesaria la realización por el sustituto del presupuesto de hecho de sustitución. En este momento, en el que se produce el desplazamiento del contribuyente en la posición pasiva del tributo frente al fisco. En todo caso, el presupuesto de hecho de la sustitución no coincide con el hecho imponible pero es dependiente del mismo.<sup>48</sup>

## 1.9. La determinación de la obligación tributaria

El Código Tributario de Guatemala, en los Artículos del 103 al 105 define la determinación de la obligación tributaria, como el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos

---

<sup>47</sup> García Machancoses, Ester **Categorías de la Subjetividad Tributaria en el Código Tributario Guatemalteco.** Págs. 69-70

<sup>48</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Op. Cit.** Pág. 361



coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexistibilidad de la misma.

Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la administración. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley.

La determinación de la obligación tributaria, se define como el acto resolutorio mediante el cual, el órgano competente de la administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.<sup>49</sup>

Son dos los fines principales a los que atiende el acto de liquidación: el primero, fijar exactamente la cuantía de la prestación que corresponde exigir (o en su caso devolver o admitir en compensación) al obligado tributario; segundo, exigirla (o proceder en su caso, a la devolución o compensación). Atendiendo a la primera de las finalidades indicadas, cabe afirmar que con la liquidación se fija la cuantía exacta del tributo o, más precisamente, de la prestación objeto de la obligación tributaria principal.

Puede definirse, pues, el acto de liquidación de la obligación tributaria, como aquella manifestación unilateral –provisional o definitiva– de la Administración sobre el hecho gravable y el monto de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración Tributaria ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante quien debe realizar el ingreso.

Ante todo, la determinación precisa el importe de la prestación exigible. En el bien entendido de que no siempre ella ha de traducirse en un ingreso a favor del ente

---

<sup>49</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 112



recaudador, sino puede arrojar un importe coincidente con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho de devolución a favor de este último. Al final se trata de determinar el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar.<sup>50</sup>

En Guatemala, regularmente, la determinación de la obligación tributaria la realiza el sujeto pasivo, determinación que posteriormente es verificada por la Administración Tributaria, dentro del plazo de cuatro años que rige para la prescripción.

Cuando el contribuyente o sujeto pasivo no procede a realizar la determinación de la obligación tributaria dentro del plazo legal que lo puede hacer, la Administración Tributaria procede a efectuarla de oficio sobre base cierta o de oficio sobre base presunta, conforme lo establecido en los Artículos 108 y 109 del Código Tributario.

### **1.10. Extinción de la obligación tributaria**

Conforme lo establece el Artículo 35 del Código Tributario, existen cinco formas de extinguir la obligación tributaria sustancial, pero constituyendo la obligación de dar, el medio idóneo para la extinción de la misma es el pago.

**a) El pago:** el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación tributaria. El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o el responsable. El tercero se subrogará solo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos. En estos casos, solo podrán pagarse tributos legalmente exigibles. En el recibo que acredite el pago por terceros, se hará constar quién lo efectuó. (Artículos 36 y 37 del Código Tributario).

---

<sup>50</sup> García Machancoses. **Op. Cit.** Pág. 289



Interpretando los preceptos legales antes indicados, se considera que el pago y el cumplimiento de la prestación, que constituye el objeto de la obligación tributaria principal, la que después de su verificación se establece la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible a favor de la Administración Tributaria.

Para algunos autores, el pago de la obligación tributaria principal, es un acto jurídico, para otros es un hecho jurídico y también es una situación contractual. Para estos efectos, la legislación guatemalteca sostiene que el pago de la obligación tributaria principal es un acto jurídico e imperativo para el contribuyente o responsable de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución Política de Guatemala, que entre otros aspectos establece la obligación de todo ciudadano de contribuir a los gastos del Estado.

El pago de la obligación tributaria principal, está a cargo de los contribuyentes o responsables, pero también admite el pago hecho por terceros, es decir, que alguien que no tenga relación directa con el Estado, efectúe el pago y libere de esa obligación al deudor, quien la misma ley lo faculta para adquirir los derechos, garantías, preferencias y privilegios sustanciales.

Siempre en referencia al pago, este extingue la obligación tributaria principal, siempre que el mismo sea aceptado sin objeción alguna por la Administración Tributaria. Por ejemplo, cuando un contribuyente o responsable paga en un banco del sistema, si bien es cierto, el pago es recibido por dicho banco, no implica que el mismo sea el correcto, ya que el mismo está sujeto a una futura verificación por parte de la Administración Tributaria.

Para que el pago efectuado por el contribuyente o responsable tenga el carácter de cancelado, o extinguida la obligación tributaria, debe ser certificado por la Administración Tributaria, en el que expresamente se indique que el citado pago ingresó legítimamente a las cajas receptoras y tiene la calidad de pago bien hecho.



Es así, que el pago como forma de extinguir la obligación tributaria, se hace CUANDO se presenta la liquidación del tributo de la manera que establece la ley, mediante declaraciones juradas del período de liquidación que corresponda; sin embargo, este pago queda sujeto ha ser verificado posteriormente por la Administración Tributaria dentro del plazo de cuatro años en el cual se consuma la prescripción.

El Código Tributario y sus reformas de Guatemala, tiene previsto que en casos en los que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica como por ejemplo la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el Régimen que corresponda, podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor, podrá realizar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando de referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año.

La determinación definitiva del tributo, se efectuará al vencimiento del respectivo período anual de imposición en la fecha, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación al tributo definitivamente establecido, según el Artículo 39 del Código Tributario.

Al principio y durante la vigencia de la ex Ley del impuesto sobre la renta, (Decreto número 26-92 del Congreso de la República) y con respecto a los pagos a cuenta del impuesto, fueron declarados inconstitucionales por parte de la Corte de Constitucionalidad, por la falta de tecnicismo y creación de la norma; entre otros argumentos, se dijo que antes de que se actualice el hecho generador y ausencia de la determinación definitiva de la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, se ve conminado por el Estado, a desembolsar los pagos a cuenta del impuesto, de ello muchas veces y casi es normal que los contribuyentes acumulen crédito fiscal por la ausencia de cuantía, que pagar en concepto de impuesto.



Sin embargo, ese crédito fiscal acumulado, es complejo obtener su retorno y devolución por parte de la Administración Tributaria, sin embargo, con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, no considera que los pagos trimestrales sean pagos anticipados del impuesto, sino que la Ley establece la modalidad de pagar el impuesto sobre la renta, en pagos trimestrales, y liquidables anualmente.

El Artículo 36 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República, modificó el Código Tributario, establece que el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere. La Administración Tributaria puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de cualquiera de las garantías siguientes: 1. depósito en efectivo; 2. fianza o seguro de caución, y 3. cualquier otro medio establecido en las leyes. Los medios de garantía anteriormente descritos, se constituirán a favor de la Administración Tributaria.

El Artículo 40 del mismo cuerpo legal citado, establece: “La Superintendencia de Administración Tributaria podrá otorgar a los contribuyentes facilidades en el pago del impuesto, hasta por un máximo de dieciocho meses, siempre que así lo soliciten, antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y se justifiquen las causas que impidan el cumplimiento normal de la obligación, facilidad que no podrá otorgarse a los casos establecidos en el Artículo 91 de este Código”.

Se faculta a la Administración Tributaria para conceder las facilidades de pago a las que se refiere este Artículo, aun cuando se trate de adeudos Tributarios que se cobren por la vía económico coactivo. En materia penal, únicamente procederá con autorización de juez competente. En estos casos, no procederá rebaja alguna. Particularmente el Código Tributario, en su Artículo 38, regula la forma de pago bajo protesta y consignación, y regula que el pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique.



El importe de la deuda tributaria puede ser consignado judicialmente por los contribuyentes o responsable, en los siguientes casos: la primera cuando exista negativa a recibir el pago o subordinación de este al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesoria; adicional, no ordenada en una norma tributaria y la segunda cuando exista subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en una norma tributaria. Declarada improcedente la consignación en todo o parte, se cobrará la deuda tributaria, los intereses y las sanciones que procedan.

**b) Compensación:** el Código Tributario en el Artículo 43, regula lo referente a la compensación, como un medio para extinguir la obligación tributaria principal, y establece que se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos Tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.

Del precepto normativo se desprende que la compensación es un medio de extinguir la obligación tributaria, cuando concurren dos personas en este caso el contribuyente y el Estado, cuando cualquiera de los dos puede tener la calidad de deudor y acreedor respectivamente.

Algunos autores como el italiano Tesoro (Principi di diritto Tributario, página 496), citado por el juriconsulto Héctor Belisario Villegas,<sup>51</sup> afirman que la compensación no puede operarse en derecho tributario, porque el Estado necesita recaudar rápidamente los tributos; el crédito del Estado y de los particulares son de distinta naturaleza y que los créditos contra el Estado no son ejecutables. Sin embargo, el ordenamiento jurídico guatemalteco, establece lo contrario y lo más justo, de conformidad con lo regulado en el Artículo 99 del Código Tributario, en el cual en forma taxativa, regula la

---

<sup>51</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Op. Cit.** Pág. 379



procedencia de la compensación entre los créditos y débitos fiscales líquidos exigibles entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

**c) Confusión:** el Artículo 45 del Código Tributario de Guatemala, es la única disposición que se refiere a este medio extintivo de la obligación tributaria, y establece la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación. En otros términos opera esta modalidad de extinción de la obligación tributaria cuando el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, y como pago o adjudicación en pago en un proceso legal de carácter civil, recibe bienes o derechos sujetos a impuestos que no fueron satisfechos por sus propietarios, quedando entonces el Estado en calidad de deudor, lo que deviene la confusión entre deudor y acreedor, extinguiendo la obligación tributaria principal.

Son pocos o escasos los ejemplos que se puedan citar para comprender mejor este medio extintivo de la obligación tributaria principal, se ha citado en actividades docentes más que todo, el ejemplo cuando el Estado recibe una herencia en cuyo pasivo existen deudas tributarias; el otro ejemplo es similar, y se verifica cuando existe un adeudo en concepto de impuesto único sobre un bien inmueble, y este es requerido vía económica coactiva al propietario del citado bien y este no puede pagar el citado adeudo, el Estado procede a su ejecución y dicho inmueble pasa a dominio del Estado, lo que implica que recibe un bien inmueble que tiene un adeudo porque su titular no canceló la obligación tributaria, en el ámbito administrativo y judicial, y es el juez competente quien se lo transfiere con ese adeudo fiscal en concepto de impuesto único sobre Inmuebles, luego el Estado, además de ser sujeto activo en exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, se convierte también en sujeto pasivo, porque adquiere un adeudo, siendo este momento cuando se perfecciona la confusión y por ende se extingue la obligación tributaria.

**d) Condonación o remisión:** el Artículo 46 del Código Tributario, regula que la obligación de pago de tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente



de la República, de conformidad con lo establecido por el Artículo 183, inciso 1, de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Al respecto es oportuno hacer algunas acotaciones sobre este medio extintivo de obligaciones tributarias formales, y es el caso que en Guatemala, y de acuerdo a su ordenamiento jurídico, el presidente de la República puede condonar o remitir, hecho conocido en el país como amnistía tributaria, cuando el presidente del Ejecutivo procede a exonerar del pago de multas y recargos a contribuyentes caídos en mora por falta de pago de los impuestos, para el efecto emite un acuerdo gubernativo en el cual dispone tal condonación.

**e) La prescripción:** el Artículo 36 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República, que modificó el Artículo 47 del Código Tributario, regula refiriéndose a la prescripción, que el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En el mismo plazo, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.

La prescripción como medio de extinguir una obligación, se configura cuando el deudor de la obligación queda liberado por el transcurso del tiempo y por la inacción del acreedor.

En el ámbito administrativo tributario, la prescripción como medio de extinguir la obligación tributaria, se puede interponer de dos formas, como acción o como excepción.



La prescripción como acción, tiene lugar cuando el Estado no acciona a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, para hacer las verificaciones, revisiones e inspecciones en los registros de los contribuyentes para determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro del plazo de cuatro años contados a partir del período que el contribuyente debió determinar la obligación tributaria y presentarla ante la Administración Tributaria, pasado ese plazo y consumada la prescripción, el contribuyente procede a interponer la prescripción como acción; la otra forma es la prescripción como excepción y esta tiene lugar cuando en forma extemporánea, es decir, fuera de los cuatro años que la ley le otorga para hacer las verificaciones del caso, la Administración Tributaria procede a practicar la inspección o auditoría fiscal al contribuyente, en ese momento este interpone la prescripción como excepción.

También es importante mencionar que existe prescripción especial que se consume por el transcurso de ocho años, esto cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria.



## CAPITULO II

### 2. Estructura de la relación jurídica tributaria aduanera

Se adiciona a este capítulo la estructura de la relación jurídica tributaria aduanera, por la relación estrecha que tiene con el tema principal, en virtud que al criminalizarse las infracciones aduaneras, se presentan las mismas falencias que se convierten en inconsistencias procesales, en vista que son los mismos tribunales unipersonales o pluripersonales de sentencia penal que los conocen, dichas inconsistencias son manifiestas desde su inicio, ya sea por parte del Ministerio Público o bien por parte de los órganos jurisdiccionales competentes y particularmente en los tribunales de sentencia del ramo penal, cuando se juzgan hechos tipificados como delitos de defraudación tributaria aduanera, contrabando aduanero y otros delitos de naturaleza aduanera.

En el apartado correspondiente, se hará el análisis jurídico correspondiente de las principales inconsistencias procesales acontecidas en los procesos penales que ahí se individualizarán, que para estos efectos, sería irrelevante repetir dicho análisis sobre las inconsistencias procesales determinadas en procesos penales cuando se juzgan hechos o se criminalizan infracciones de índole aduanera, porque en las mismas etapas o fases procesales se presentan las mismas inconsistencias procesales que en los ilícitos tributarios per se, particularmente en los delitos de defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria y otros delitos tributarios.

#### 2.1. La relación jurídica aduanera

El vínculo se da entre el Estado, detentador del *ius imperium*, y la persona que interviene en un tráfico internacional de mercancías, objeto de una operación de



comercio exterior, la relación jurídica adquiere una connotación aduanera (paso de mercancías por las fronteras aduaneras) se denomina relación jurídica aduanera.<sup>52</sup>

De inmediato se advierte que la relación aduanera solo se ha catalogado de jurídica ya que en materia aduanera la existencia de un tributo, especialmente el impuesto, no es vital para que exista dicha relación entre el Estado y la persona que interviene en el tráfico internacional. En efecto, en el ingreso de mercancías en regímenes suspensivos o liberatorios de impuestos hay una serie de derechos y obligaciones entre el Estado y el transportista que no implican el pago de tributos aduaneros.<sup>53</sup>

## 2.2. Elementos de la relación jurídica aduanera

En todo vínculo jurídico entre personas físicas y jurídicas, la relación aduanera no es la excepción y tiene sus elementos típicos que a continuación se analizarán someramente, de la siguiente manera:

### a) Sujetos

Al referirse a una relación, se dice por lo menos de dos sujetos vinculados entre sí, como es el Estado, por una parte, como titular de los derechos que ejerce con base en el *ius imperium*, y los particulares, que a su vez, se relacionan con la mercancía cuyo cruce por las fronteras aduaneras origina generalmente la relación jurídica aduanera. Otros autores se refieren en la relación aduanera a sujeto activo y pasivo; pero ello es más propio para la obligación tributaria, donde siempre habrá un acreedor y un deudor.<sup>54</sup>

<sup>52</sup> García Machancoses. **Op. Cit.** Pág. 346

<sup>53</sup> De Barrios Carvalho, Paulo. **Obligación Tributaria, Definición, Aceptaciones Estructura Interna y Límites Conceptuales. El Tributo y su aplicación perspectiva para el Siglo XXI**, Tomo I. Pág. 74

<sup>54</sup> Queralt. **Op. Cit.** Pág. 165



En cambio, en la relación aduanera, ambas partes, Estado y particular, pueden hacer a ser activos y pasivos a la vez, puesto que en dicha relación nacen recíprocos derechos y obligaciones.

### **b) Objeto**

El objeto de la relación aduanera no es otro que las mercancías que cruzan las fronteras aduaneras como parte de un tráfico internacional. Se debe de enfatizar en la afirmación de que no constituye objeto de la relación aduanera cualquier mercancía que cruza la frontera, sino la mercancía objeto del tráfico internacional.

Al referirse al tráfico internacional, se dice de embarcadores, transportistas, consignantes, consignatarios. Se excluye toda mercancía que cruza la frontera por fuerza mayor o caso fortuito, ya que no persigue una finalidad de comercio exterior. La mercadería deberá tener una naturaleza jurídica especial, según sea el tráfico internacional de que se trate. Así en la importación, el objeto de la realización aduanera será la mercancía procedente del exterior que cruza la frontera, y en la exportación, por ejemplo, el objeto lo será la mercancía nacional o nacionalizada que cruza la frontera con destino exterior.<sup>55</sup>

### **c) Causa**

El profesor Idelfonso Sánchez, autor antes citado, expuso que la causa en la relación aduanera está constituida por el cambio de la situación jurídica de la mercancía, a raíz de su utilización de un territorio diferente al que se encontraba.

### **d) Norma**

Las disposiciones que rigen la relación aduanera, están constituidas por todas las leyes y reglamentos que legislan sobre el tráfico internacional de mercancías, principalmente los Códigos aduaneros y el arancel o tarifa aduanera, lo que no excluye evidentemente otras formas que tienen relación con la administración, la política y las técnicas aduaneras.

---

<sup>55</sup> Witker Jorge. **Op. Cit.** Pág. 67



Una característica de estas normas es su universalidad, ya que la mayoría de ellas emanan de organismos internacionales de los cuales forman parte una gran cantidad de países, por ejemplo convenios internacionales sobre el valor, el sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, la Organización Mundial del Comercio (OMC) el Convenio Kyoto sobre Regímenes Aduaneros, etc.<sup>56</sup>

### **2.3. Características de la relación jurídica aduanera**

Las características más importantes de la relación jurídica aduanera son las siguientes:

#### **a) Es de derecho público**

En esta relación jurídica participa el Estado como sujeto activo de esta relación jurídica aduanera, y su participación la hace en calidad de poseedor de *ius imperium*, es decir, con la potestad de exigir el tributo.

#### **b) Es una relación doblemente real**

La internación y exportación de las mercancías y todo acto relacionado realizado en el territorio aduanero originan los derechos y obligaciones recíprocas con ocasión de la entrada o salida de la mercancía del territorio aduanero.

#### **c) Sus situaciones son inmutables y universales**

Las mercancías con ocasión de su paso por las fronteras aduaneras y su respectiva nacionalización, les confieren una naturaleza inmutable en el sentido que la mercancía que se nacionaliza adquiere esta calidad de permanentemente, y la que se envía al exterior se desnacionaliza, por así decirlo, permanentemente. La naturaleza jurídica de una mercancía nacional o extranjera lo es para todo el mundo y el ingreso o salida

---

<sup>56</sup> **Ibid.** Pág. 69



de la mercancía debe someterse, en todos los países, a las tramitaciones necesarias para el despacho aduanero de ese tipo de mercancías.

Lo expuesto en el párrafo que antecede, tiene mucha importancia en los grupos de integración aduanera, tales como Unión Aduanera, el Mercado Común, donde las mercancías de la región tendrán una misma naturaleza jurídica aunque pasen de un país a otro, y las mercancías de terceros países serán mercancías extranjeras para todos los países miembros del grupo regional.

## **2.4. Contenido de la relación aduanera**

### **a) Derechos**

Están los derechos de introducir o a extraer definitivamente, para ser consumidas las mercancías en, o del territorio aduanero. El derecho a introducirlos o extraerlos de una zona de tratamiento aduanero especial.

### **b) Obligaciones**

Dentro de las obligaciones en la relación jurídica aduanera está la de presentar la mercancía en la aduana la que se puede denominar como una obligación positiva. Otra obligación es la de no realizar las operaciones aduaneras por las aduanas que no estén habilitadas, así como no mover la mercancía del recinto aduanero sin permiso de la aduana, conocidas también como una obligación negativas. La obligación de pagar los derechos arancelarios, es una obligación de dar.

### **c) Facultades**

Las facultades, de hecho son varias, y es imperativo decir que antes que facultades son derechos que acompañan accesoriamente a determinadas obligaciones, para citar ejemplos se tiene, la facultad de elegir un destino aduanero, la de pedir el despacho de las mercancías en el momento que más convenga al importador dentro del plazo



que permanece en el recinto aduanero, la de elegir entre pago de los derechos de reexportación en el caso de ciertas mercancías importadas temporalmente y, por último, la de elegir entre el pago de los derechos o el abandono de la mercancía.

#### **d) Cargas**

Como resultado de la relación aduanera, surgen o bien se generan cargas, es decir, deberes que acompañan de modo accesorio el ejercicio de un derecho por parte del sujeto; para ejemplificar, se cita la obligación de importar o exportar las mercancías por las aduanas habilitadas, la obligación de solicitar a la aduana un cambio de régimen aduanero dentro del plazo hábil y por procedimiento establecido, etc.

En todas las legislaciones aduaneras surgen derechos, obligaciones, cargas y facultades para una misma mercancía y un mismo territorio, y ellas no solo estarán a cargo del importador o exportador, sino a cargo de una gran variedad de personas que el único punto en común que tienen es la cosa.

En el tráfico internacional de mercancías, las obligaciones y derechos se generan en el momento mismo en que las mercancías cruzan la frontera aduanera, puesto que en ese momento, se produce la vinculación entre los sujetos de la relación aduanera que de este acto emana.

### **2.5. La obligación tributaria aduanera**

#### **2.5.1. Concepto y definición**

La relación jurídica que surge con el cruce de mercancías a través de las fronteras aduaneras puede eventualmente transformarse en tributaria cuando entre las obligaciones emergentes de dicha relación existe la de pagar los tributos aduaneros.



La obligación tributaria aduanera, se puede definir como aquella que obliga al importador a entregar al Estado una suma de dinero en concepto de impuesto por haber asumido la calidad de deudor de dicho tributo al actualizarse el hecho generador previsto en la ley para el nacimiento de esta obligación.

### 2.5.2. Características

Como características básicas de la obligación tributaria aduanera, se pueden señalar las siguientes:

- a) Como obligación tributaria es una obligación *ex lege*, esto es, se origina y reconoce como única fuente a la ley.
- b) Es una obligación de dar, puesto que consiste en entregar una suma de dinero.
- c) Es una obligación personal, puesto que impone un deber a la persona (sujeto pasivo) al margen de la cosa. La cosa interviene en el nacimiento y determinación de la deuda, pero una vez que esta ha nacido se independiza de la cosa, hasta el punto de que su destrucción o perecimiento no implica la extinción de la obligación.
- d) Es una obligación ambulatoria, puesto que va pasando a todos aquellos que sucesivamente toman posesión de la mercancía mientras esta se encuentra bajo la potestad de la aduana.
- e) Es una obligación directa, solidaria o subsidiaria, según que el obligado al pago sea el sujeto pasivo, el responsable solidario o el subsidiario.
- f) Es una obligación autónoma, su determinación es única y no puede realizarse conjuntamente con otros tributos.
- g) Nace al actualizarse el hecho generador previsto en la ley para su nacimiento.



## 2.6. Fuentes de la obligación tributaria aduanera

No importando de qué materia se trate, se entiende por fuente de la obligación el acto jurídico o hecho que la origina. En materia derecho civil, reconocen como fuentes de las obligaciones al contrato, al cuasicontrato, delito, cuasidelito y la ley, y los que solo reconocen como única fuente a la ley y al contrato.

En materia tributaria aduanera no existe duda alguna respecto que hay una sola fuente que es la ley. Sin embargo, siendo la ley una regla general y abstracta, esta necesita indicar, además, la situación que debe darse para que su impersonal mandato impacte en un sujeto determinado y lo eleve a la calidad de obligado.

Por su lado, el autor Giuliani Fonrouge, sobre el particular, dice "(...) no creemos dudoso que ello ocurre al producirse la situación o presunto de hecho adoptado por la ley como determinante de la tributación (...)".<sup>57</sup>

De lo expuesto en los párrafos que anteceden de este apartado, se puede inferir que en esta materia, la ley no es suficiente para generar la obligación tributaria, debe, además de crearla *in abstracto*, indicar que debe suceder en la práctica para que la obligación surja válida en determinado lugar, tiempo y afecte a una persona también especialmente determinada.

## 2.7. El nacimiento de la obligación tributaria aduanera

La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de

---

<sup>57</sup> Witker. **Op. Cit.** Pág. 74



mercancías. Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.

Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación y exportación y sus modalidades, o en el momento en que las mercancías causen abandono tácito.

En la fecha de la comisión de la infracción aduanera penal, del comiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión, o en que se descubra la infracción aduanera penal, si no se pueda determinar ninguna de las anteriores y cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías o en la fecha en que se descubra cualquiera de tales circunstancias salvo que estas se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor; de conformidad con lo regulado en los Artículos 45 y 46 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

En materia tributaria la obligación no puede nacer sino previamente de ocurrir lo relativo al hecho generador o hecho imponible como un elemento de la relación jurídica tributaria, en ese sentido, el Artículo 31 del Código Tributario de Guatemala, define que es hecho generador o hecho imponible, y es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

La definición es clara y además, reconoce que la ley no basta por si sola para crear la obligación, es necesario establecer el presupuesto que deberá darse para que la obligación nazca. Se estima entonces, que es importante resaltar, las dos fases que se advierten en todo hecho generador de la obligación tributaria aduanera; la fase abstracta y la fase material. Se le denomina fase abstracta a la definición legal de hecho generador, a la situación descrita y no a la situación producida.

En efecto, en la génesis de la obligación tributaria, el legislador selecciona un hecho, un presupuesto, una hipótesis, una circunstancia que originará al acaecer el



nacimiento de la obligación tributaria. Una vez seleccionado el hecho, este se describe en la norma jurídica tributaria, esta descripción es la fase abstracta, teórica, hipotética, condicional del hecho generador.

La doctrina llama a esta fase presupuesto de hecho, hipótesis de incidencia, y todas las denominaciones que indican su carácter eventual. Luego de esta descripción legal, viene la realización, concreción, materialización del presupuesto de hecho de la circunstancia hipotética en el mundo material y recién entonces nace la obligación tributaria, por lo tanto se debe distinguir entre los indistintamente llamados:

- Presupuesto y hecho práctico.
- Definición abstracta y realización concreta.
- Hipótesis de incidencia y hecho generador.
- Fattispecie abstracta y Fattispecie concreta.
- Descripción legal y materialización.

Estas dos fases del hecho generador de la obligación tributaria, son muy familiares a lo que sucede en el derecho penal cuando su Código describe o tipifica un delito. El legislador penal describe una conducta típica, antijurídica y culpable; como ejemplo se puede mencionar introducir clandestinamente al país mercancía procedente del exterior. Esta descripción no basta para tipificar el delito, debe darse en la práctica la circunstancia descrita por el legislador. En el ejemplo, una persona determinada debe proceder a ingresar clandestinamente las mercancías al país, y recién entonces se configura el delito. Tan similar es esta situación con la tipificación de un delito, que la doctrina alemana no tuvo necesidad de encontrar una denominación especial para el hecho generador, y lo llamó Tatbestand, expresión acuñada por el penalista Ernest Von Beling, padre de la tipicidad en el derecho penal.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero**. Volumen I. Pág. 429



## 2.8. Los presupuestos del hecho generador

La doctrina aduanera, ha sido pródiga en recomendar diferentes manifestaciones del hecho generador. Sin embargo, autores actualizados en esta materia, entre ellos Idelfonso Sánchez y Antonio Márquez y Márquez, han reunido estas teorías en tres grandes grupos:<sup>59</sup>

### A. Teoría del paso o del cruce

Los más fieles representantes de esta teoría son Giannini, Lepri, Fonrouge, Gómez de Souza, Berliri y otros. Esta teoría, selecciona el hecho físico o material del ingreso de las mercancías al territorio aduanero, como generador del impuesto de aduanas.

El sostener la teoría de que el simple cruce de la mercancía por las fronteras aduaneras genera el nacimiento de la obligación tributaria, sin especificar la modalidad del cruce, está considerando también como generadora de la obligación de pagar impuesto las mercaderías que se introducen clandestinamente, es decir, las mercaderías de contrabando, lo que es evidentemente un absurdo, ya que sería inmoral que el Estado gravara con impuesto la comisión de delitos; como bien se sabe, el contrabando es un fenómeno penal y no tributario, y que al producirse escape del instrumental tributario para caer al instrumental del derecho penal.

### B. Teoría de la declaración del consumo

Esta teoría sostiene que una fuente generadora de la obligación tributaria aduanera, lo constituye la presentación de la declaración de importación para el uso o consumo definitivo.

---

<sup>59</sup> Sanchez González, Idelfonso. **La Singularidad del derecho aduanero**, en **Revista de Técnicas aduaneras, Comercio Exterior y transporte**. Págs. 334-335



Esta teoría, es fácil su materialización del hecho generador y es la que más adeptos ha tenido. Su régimen gravado es la introducción de mercancías para su uso y consumo definitivo al territorio aduanero nacional, parece obvio que el hecho generador del impuesto de importación se produzca cuando el importador o su representante, manifiesta expresamente en la declaración su intención de ingresar la mercancía con ese propósito.

### **C. Teoría de la nacionalización**

Los que sostienen esta teoría, expresan que si lo gravado es la importación, y esta es la introducción legal de mercancías procedentes del exterior para uso y consumo en el país que se trate; el hecho generador de la obligación tributaria, se actualiza por alguna circunstancia o situación, que permita ese uso y consumo definitivo, porque esa es la finalidad de la importación y esa posibilidad de uso o consumo definitivo, es precisamente lo gravado.

### **2.9. Elementos del hecho generador**

La descripción legal del hecho generador debe señalar los elementos necesarios que indiquen cuándo y dónde nació la obligación tributaria aduanera y quién es el deudor y cuánto adeuda, estos elementos son los siguientes:

**Elemento Objetivo:** Para algunos autores especialistas en Derecho Aduanero, el elemento objetivo del hecho generador consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos confunden este aspecto con el propio hecho imponible.



El aspecto material del hecho imponible es el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan los restantes elementos (personal, espacial y temporal). Este elemento siempre presupone un verbo, es un hacer, no hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar. la obligación tributaria es una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones.

**Elemento subjetivo:** la obligación tributaria es una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones.

El sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado, de conformidad con lo establecido en el Artículo 48 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Hay situaciones excepcionales en que el Estado crea ciertos organismos o dependencias de la Administración Pública centralizada o descentralizada, los dota de recursos financieros y a la vez les concede la facultad de exigir directamente el pago de los tributos aduaneros, en el caso de Guatemala, el Congreso de la República delega la potestad de crear los tributos aduaneros en el Ministro de Economía y quien los percibe directamente es la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Intendencia de Aduanas.

El sujeto pasivo es el declarante y quienes resulten legalmente responsables del pago de la misma, según lo establecido en el Artículo 48 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).

Algunos tratadistas sobre el derecho aduanero, refiriéndose al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria aduanera, se debe distinguir el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto de la obligación tributaria.



Existe una correlación existente entre tributo y obligación tributaria, es decir, hay una vinculación entre el sujeto pasivo del tributo, que puede ser una persona física o una persona jurídica sometida al poder tributario del Estado y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien debe cumplir la prestación fijada por la ley. En términos generales, se debe entender que el sujeto del tributo es el contribuyente, y el sujeto de la obligación a otras personas que no forzosamente se trata del contribuyente, como se evidencia en la siguiente clasificación:

**-Sujeto pasivo por deuda propia**, se constituye como el elemento subjetivo del hecho generador, aunque en ciertas situaciones se habla de deudores y de responsables que viene a ser terceras personas extrañas a la relación tributaria aduanera.

**- El sujeto pasivo por deuda ajena**, surge por ministerio de la Ley, en este caso es refiriéndose, que el deudor puede ser reemplazado por un tercero (sustituto del impuesto) que asume por disposición legal la condición de deudor originario.

**Elemento temporal:** el elemento temporal del hecho generador en materia de aduanas, es eventual, es decir, surge en el momento que se verifica una importación o exportación, no tiene un período de liquidación definido en la ley.

El elemento temporal del hecho generador, está determinado por vinculación “factor tiempo” en la concurrencia de él y por ende, en el nacimiento de la obligación tributaria. Este factor tiempo incide fundamentalmente en dos grandes aspectos:

\* Fija el momento de ocurrencia del hecho generador y determina el nacimiento de la obligación tributaria. El hecho generador ocurre cuando se han realizado las circunstancias materiales constitutivas de él.

Cuando queda determinado fehacientemente que se ha dado en la realidad física y material la circunstancia hipotética prevista por el legislador, y que esa situación aconteció en un momento y en un lugar específico y sus efectos incidieron en una o



varias personas determinadas. Al darse el presupuesto establecido en la ley que tipificar el tributo se origina de inmediato el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, incluso en los casos de hechos generadores condicionados.

El elemento temporal que ocupa en este momento, es muy importante en cuanto a que se sabrá de manera exacta el día en que nace la obligación tributaria y se transforman los incididos, por sus efectos, en calidad de deudores, acreedores, sujetos pasivos y activos respectivamente.

\* La ley tributaria del país o territorio indicará a que modalidad ha de estar sometida la obligación tributaria. La ley vigente al nacer la obligación, no solo incide en señalar el impuesto a pagar, sino que incide en los trámites necesarios para determinar y recaudar el impuesto.

Este elemento temporal en el campo aduanero, será de fácil determinación o no, según sea la teoría consagrada en la legislación aduanera en cuanto al momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

- **Elemento espacial:** es el área o parte del territorio político, en donde se aplica la legislación aduanera de un país, como en los hechos generadores, tasas, sanciones.

Este elemento, tiene relación con los efectos que se producen, según sea el o los lugares de la obligación. Es evidente, que la obligación tributaria se rija por la ley existente, en el territorio donde ocurrió el hecho generador.

La regla general será, la existencia de un solo territorio donde se aplica los efectos del hecho generador, pero puede darse que un mismo hecho generador, produce sus efectos en dos o más territorios de diferentes países, en los cuales se aplican diferentes legislaciones, en donde puede darse el fenómeno de doble imposición.



En materia aduanera, para identificar el lugar donde se actualiza el hecho generador y nace la obligación tributaria, se debe recurrir a las teorías del hecho generador, conforme a la teoría del paso, el lugar concreto será la zona del territorio nacional tocada por el medio donde se presentó la declaración, que en la práctica será la aduana de destino de la mercancía, y en cuanto a la teoría de la nacionalización el lugar exacto del nacimiento de la obligación tributaria, será donde se encuentre el ente recaudador.

**-Territorio aduanero mayor.** Cuanto existe unión aduanera igual área territorial aduanera de dos o más países que tienen legislación aduanera en común.

**-Territorio aduanero menor.** Lo constituyen las zonas francas, puertos libres, donde se aplican una legislación especial.

**-Clasificación del territorio aduanero.** Existen ciertas zonas dentro del territorio aduanero, ellos a saber zona primaria o de operación aduanera, la zona secundaria o de libre circulación y la zona de vigilancia especial.

**-Zona aduanera primaria:** se denomina zona primaria o de operación aduanera toda área donde se presten o realicen, temporal o permanentemente, servicios, controles u operaciones de carácter aduanero y que se extiende a las porciones del mar territorial donde se ejercen dichos servicios, así como a las dependencias e instalaciones conexas establecidas en las inmediaciones de sus oficinas, bodegas y locales, tales como los muelles, caminos y campos de aterrizaje legalmente habilitado con ese fin, conforme lo regula el Artículo 7 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

**-Zona aduanera secundaria:** se denomina zona secundaria o de libre circulación la parte restante del territorio aduanero.



**-Zona aduanera especial:** se denomina zona de vigilancia especial a los lugares o sitios dentro de la zona secundaria en donde las autoridades aduaneras podrán establecerse, con el objeto de someter a las personas, medios de transporte o mercancías, que por allí circulen, a la revisión, inspección o examen tendientes a garantizar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras.

**-Zona aduanera marítima:** franja del mar territorial, ríos, internacionales, áreas no exceder 20 Kilómetros a partir de la línea de la marea baja.

## 2.10. Determinación de la obligación tributaria

El elemento cuantitativo de la obligación tributaria aduanera, es la cantidad a pagar por concepto de impuesto, lo que resulta de la combinación de la base imponible con la alícuota, a esa operación es la llamada liquidación del impuesto, que es la base última de un proceso mayor llamado determinación, que al decir de Vanoni, es todo proceso encaminado a la fijación de los elementos inciertos de la obligación entre otros, la liquidación.<sup>60</sup>

El tratadista Giuliani Fonrouge, ha definido la determinación como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo posible y el alcance cuantitativo de la obligación.”<sup>61</sup>

Para el juriconsulto Jaime Ross, “la determinación de la obligación tributaria es la actuación que declara la ocurrencia del hecho generador de la obligación; valoriza cuantitativamente el elemento objetivo del hecho generador para transformarlo en base imponible o de cálculo; aplica a la base imponible la alícuota o tipo impositivo que corresponda, para calcular la parte que ha de detrarse a título de tributo de la base

<sup>60</sup> Von Bellin, Ernest. **La doctrina del delito tipo**. Pág. 210

<sup>61</sup> Sánchez González, Idelfonso. **Revistas aduaneras, hecho imponible aduanero**. Número 174.



imponible o de cada una de las unidades en que esta se considera dividida; obtener el cálculo del monto final del tributo debido, e identifica al sujeto pasivo de la obligación.<sup>62</sup>

En derecho aduanero, cuando se hable del aforo aduanero, se refiere a todo el proceso administrativo encaminado a la fijación de los elementos inciertos de la obligación, entre otros la liquidación del impuesto.

### **A. Tipos de determinación de la obligación tributaria**

El tratadista Fonrouge, distingue tres tipos de determinación de la obligación aduanera, así:

- La realizada por el sujeto pasivo sin la intervención de la administración.
- La realización por la administración con la colaboración del sujeto pasivo.
- La realizada por la Administración sin la participación del sujeto pasivo.<sup>63</sup>

#### **- Determinación de la obligación tributaria aduanera por el sujeto pasivo**

En materia de aduana, la determinación de la obligación tributaria aduanera por el sujeto pasivo (importador o agente de aduanas) consistirá en que este, luego de reconocer la mercadería a importar, procede a su clasificación en una determinada y específica posición del arancel aduanero, y conforme a la naturaleza del impuesto allí estipulado procede a valorar y/o medir, pesar, contar para luego combinar la base imponible con respectiva alícuota o tipo impositivo y materializar así la liquidación o cuantificación de los impuestos que gravan la mercancía a importar. Finalmente comunica al sujeto activo (autoridad aduanera) la determinación efectuada y acompaña el comprobante de pago del monto del impuesto liquidado.<sup>64</sup>

Concluido el procedimiento antes descrito, se produce el nacimiento, determinación y extinción de la obligación tributaria aduanera sin intervención de la administración, salvo evidentemente el examen o revisión que la administración realiza a la citada determinación y su consecuente homologación o visto bueno.

<sup>62</sup> Queralt. **Op. Cit.** pág. 166.

<sup>63</sup> Fourouge, Carlos, **Op. Cit.** Pág. 422

<sup>64</sup> Fourouge, Carlos, **Op. Cit.** Pág. 422



### **- Determinación de la obligación tributaria aduanera por la administración, con la colaboración del sujeto pasivo**

A esta determinación de la obligación tributaria aduanera, con la intervención de la administración y el sujeto pasivo, se le llama determinación mixta, es decir, cuando el importador a través de su mandatario o bien el agente aduanero, presentan en nombre del sujeto pasivo las declaraciones esenciales para la liquidación del tributo, la revisión de dichas declaraciones por parte de la administración y su rectificación, cuando procede, y la consecuente determinación de la obligación tributaria aduanera al finalizar el procedimiento, con el consecuente acto de cuantificación o liquidación de la obligación.<sup>65</sup>

Esta determinación mixta, como la autodeterminación revisada y homologada por la administración de aduanas, constituye un acto administrativo de determinación, tipificado dentro del marco de la actividad administrativa del Estado, en este caso, encaminada a la obtención del pago de un tributo adecuado.

Aun cuando es un acto administrativo, los efectos de la determinación mixta pueden llegar a tener carácter controversial, ya que, al hacerse exigible el tributo y no pagarse dentro del plazo indicado por la ley, el documento donde se efectuó la determinación (solicitud o manifiesto de importación) adquiere mérito ejecutivo, y con base en los resultados de dicho aforo se procede a hacer efectiva la prenda aduanera.

### **-Determinación por la administración sin la colaboración del sujeto pasivo (determinación de oficio)**

La determinación de oficio es excepcional y solo procede en tres ocasiones:

- Cuando revisada una autodeterminación se encuentran errores, entonces la administración procede a determinar por su cuenta la obligación.
- En casos de ausencia de las declaraciones exigidas por la ley.

---

<sup>65</sup> Fourouge, Carlos, **Op. Cit.** Pág. 422





aduanero, o glosa de ella si contiene diversas unidades o derechos. La declaración arancelaria contiene una descripción de la naturaleza de la mercancía, de manera que con dicha descripción la aduana puede clasificarla en la nomenclatura que corresponda.<sup>66</sup>

**c) Declaraciones de mera información:** se llaman declaraciones de mera información aquellas informaciones relativas al compareciente, al medio de transporte, a la carga y al depósito de las mercancías, que siendo importantes y necesarias, no son trascendentes para efectos tributarios, ellas son: en lo que al compareciente se refiere, nombres y apellidos calidad con que actúa, importador, representante legal, registro de contribuyentes; con relación al medio de transporte: unidad de transporte, nombre, bandera, matrícula, consignatarios del medio de transporte, procedencia y fecha de llegada; con relación a la carga, número de manifiesto de carga y su fecha, número del conocimiento de embarque y su fecha, número de la factura comercial y su fecha, número de la factura consular y su fecha, lugar de embarque y fecha, marca, números y clase de bultos, país de procedencia y país de origen, y con relación al depósito de las mercancías, calidad del depósito (fiscal o privado) nombre del depósito y su ubicación, fecha de recepción de las mercancías, y cantidad de bultos depositados y su peso bruto.

## **2.11. Naturaleza jurídica del acto de la determinación**

Todavía en la actualidad, existe una discusión respecto a si el acto administrativo de la determinación tiene efecto constitutivo, declaratorio o uno otro con respecto a la obligación tributaria aduanera, al respecto vale la pena examinar las tres corrientes doctrinarias, así:

En relación con la doctrina del efecto declarativo, Giannini sostiene que siendo la obligación tributaria una obligación ex lege, nace al darse los elementos constitutivos

---

<sup>66</sup> Ross Jaime, **Derecho tributario sustantivo**. (s.p.)



de ella (norma legal y hecho generador) y que su posterior determinación se limita a “declarar” la existencia de la obligación, además, por cierto de hacerla líquida y exigible.

En concreto, la determinación no da nacimiento a la obligación tributaria, esta nació al producirse el hecho generador, la determinación se limita a declarar y reconocer la existencia, cuantifica la deuda y la hace exigible. Esta doctrina aparece en la mayoría de legislaciones aduaneras de Latinoamérica.

Con respecto al efecto Constitutivo, el tratadista Allorio, es el más fiel representante de esta doctrina, que postula al acto de determinación como constitutivo de la obligación tributaria aduanera. Sostiene Allorio, como fundamento de su teoría, que tan cierto es que sin determinación no hay obligación, que el sujeto pasivo no puede hacer el pago de los tributos, ello porque no hay obligación.

Por su lado, Berliri sostiene que antes de la determinación, el sujeto activo solo tiene derecho potestativo de crear la obligación a través de la determinación. En concreto, el acto de determinación es un elemento constitutivo de la obligación tributaria aduanera, lo que hace en el acto de determinación y no con el hecho generador, no hay obligación previa a la determinación, esta la origina y la cuantifica.

Por otro lado, es importante adicionar a lo expresado por los autores citados, lo que para el efecto regula el Artículo 77 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento en el cual establece que con la declaración de mercancías se expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone. La declaración de mercancías se entenderá efectuada bajo fe de juramento. La declaración para destinar las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, conforme los procedimientos, según lo contemplado en el Artículo 78 del citado Código.



La Declaración de mercancías, podrá ser presentada anticipadamente al arribo de mercancías al país, bajo el sistema de autodeterminación. (Artículo 80 del CAUCA).

Como puede ser presentada en forma temporal. La declaración de mercancías se entenderá aceptada, cuando se registre en el sistema informático del servicio aduanero u otro sistema autorizado. La realización de este acto no implica avalar el contenido de la declaración, ni limita las facultades de comprobación de la autoridad aduanera. (Artículo 83 del CAUCA).

En los Artículos 49 y 50 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, se encuentra regulado lo relativo a la determinación de la obligación tributaria aduanera, y define que la determinación de la obligación tributaria aduanera, es el acto por cual se fija la cuantía de los tributos exigibles.

Según el Artículo 50 del CAUCA existen dos formas de determinar la obligación tributaria, como regla general corresponde al declarante o a su representante, bajo el sistema de autodeterminación, realizar la determinación tributaria y cumplir con los demás requisitos y formalidades para la aplicación del régimen que corresponda. Excepcionalmente, la autoridad aduanera efectuará la liquidación de los tributos con base en la determinación proporcionada por el declarante.

## **2.12. El aforo aduanero, concepto y definición**

En materia tributaria aduanera, el acto de la determinación de la obligación tributaria asume características muy sui géneris, las que precisamente dan a esta rama del derecho tributario su especificidad o particularismo.

Se debe estar consiente de que en materia de aduana no se aplica en sentido amplio la expresión “determinar” sino “aforar”, por ello se analizará un poco más en detalle el acto en sí, y en qué consiste el término “aforo aduanero”, que es la mezcla de



operaciones materiales e intelectuales, pero que, como se verá más adelante, conforman el acto único del aforo o determinación de la obligación tributaria aduanera.

El aforo de la mercancía se puede definir como el examen y reconocimiento de la mercancía para determinar su posición arancelaria y todo lo que de ella pueda derivar, la clasificación arancelaria, su valor, su peso, el tipo impositivo al que están sujetas las mercancías, las posibles exenciones, y la posibilidad misma de la declaración aduanera como una operación de comercio exterior. Con el aforo, se puede cuantificar la deuda tributaria aduanera.

La definición precedente, como podrá apreciarse, reconoce para el campo aduanero la posibilidad de solo dos tipos de determinación: la efectuada por la autoridad aduanera con participación o colaboración del sujeto pasivo (importador o exportador) llamada por la doctrina “determinación mixta” y la efectuada por el sujeto pasivo, llamada por los tratadistas “autodeterminación” o auto imposición. La tendencia actual es acentuar el papel de la autodeterminación.

#### **- Procedimiento del aforo aduanero**

El aforo es la suma de varias operaciones más o menos prelativas, algunas meramente materiales, otras de carácter intelectual, pero todas ellas constituyen parte del acto de determinación de la obligación tributaria aduanera, acto más conocido con el nombre de “aforo” aduanero y que tradicionalmente corresponde a un acto de determinación mixta.

Las operaciones preparatorias del acto de determinación son:

**A. Exámen de la documentación:** previo a cualquier acto de determinación, la administración o autoridad aduanera debe examinar acuciosamente el formulario de importación, donde constarán las declaraciones aduaneras, y comprobará si estas han sido correctamente formuladas, y si se han acompañado los documentos exigidos por



la ley (conocimiento de embarque, factura comercial, registro previo) si todo conforme a la ley, se continúa con el procedimiento correspondiente a la segunda operación preparatoria.

**B. Designación del funcionario que realizará la operación:** con los sistemas automatizados esta función ha perdido importancia. Una vez aceptada la tramitación el documento de despacho aduanero, por haberse comprobado que cumplía con los requisitos exigidos por la ley, debe designar al funcionario que deberá verificar la determinación practicada por el sujeto pasivo (autodeterminación), o practicar la determinación con base en la información otorgada por el sujeto pasivo y los datos levantados personalmente (determinación mixta).

**C. Indicación de los bultos a examinar:** el vista de aduanas, deberá indicar cuántos y cuáles bultos examinará al practicar su aforo, lo anterior persigue dos finalidades: 1) eximir al vista de aduanas de la obligación de examinar gran cantidad de bultos cuando ellos son de igual contenido, y 2) limitar la responsabilidad del funcionario, exclusivamente a los bultos por él reconocidos.

**D. Cotejo y exámen de los bultos:** puestos los bultos a disposición del vista de aduanas, este deberá determinar si ellos corresponden a los por él solicitados y a los especificados en los documentos del despacho aduanero. Luego de verificada la correspondencia de los bultos presentados con los indicados en los documentos navieros-aduaneros-portuarios, procederá el vista de aduana a practicar un minucioso examen exterior de los bultos, a fin de comprobar que ellos no han sido violentados y se encuentran en condiciones tales que permitan presumir que la mercancía no ha sido robada, cambiada o adulterada.



Si del exámen físico de los bultos se desprende que estos adolecen de irregularidades se suspende el aforo y practica un reconocimiento ante el dueño o consignatario de los bultos, agente de aduanas o mandatario, un representante de la compañía de seguros y el representante del depósito aduanero a fin de certificar las faltas o averías y delimitar responsabilidad.

**E. Pesaje, medición y cuenta:** el impuesto aduanero puede ser *ad valorem*, específico o mixto, y por lo tanto la declaración del importador deberá indicar la cantidad de mercancías a despachar, dato esencial cuando es específico. Como se ha mencionado varias veces, la cantidad está indicada prácticamente en todos los documentos que se presentan junto a la declaración aduanera, y por tanto, deberá cotejarse el peso, medida o cuenta de las mercancías tenidas a la vista con las cifras indicadas en la declaración aduanera y en los documentos que a ella se adjuntaron.

**F. Reconocimiento aleatorio:** esta es una de las operaciones más importantes y delicadas del acto de determinación de la obligación tributaria aduanera o aforo aduanero.

**G. Clasificación:** el arancel aduanero es una tarifa que está conformada por una nomenclatura y la tabla de los impuestos. Teóricamente, la clasificación es un método lógico por el cual de acuerdo con determinados principios especialmente seleccionados, el universo de las mercancías se divide en clases y categorías, que a la vez pueden subdividirse en subclases homogéneas y cada vez más detalladas.

### **2.13. El aforo aduanero en el marco del Convenio de Kyoto**

El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, es un organismo técnico internacional con carácter intergubernamental que estudia y se esfuerza por resolver



los problemas aduaneros desde el punto de vista técnico, y que su principal objeto es mejorar y armonizar el funcionamiento de las aduanas con miras a facilitar el desarrollo del comercio internacional.

Al amparo y bajo los auspicios del Consejo, con fecha 18 de mayo del año 1973 se celebró el llamado Convenio Internacional de Kyoto para la simplificación de los regímenes aduaneros. Esta simplificación, y por ende, agilización de los regímenes aduaneros, la pretende el Convenio a través de sendos anexos relativos a todos los regímenes aduaneros y operaciones aduaneras importantes, que constituyen en la práctica anteproyectos de reglamentos uniformes sobre dichos particulares. El Artículo 2198 del Convenio de Kyoto establece que cada una de las partes contratantes se comprometen a promover la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, y a dichos efectos, atenerse a las normas y prácticas recomendadas, objeto de los anexos del citado convenio.

#### **2.14. Base imponible de la obligación aduanera**

La base imponible para la aplicación de los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), es el valor en aduana de las mercancías, según la definición adoptada por la legislación centroamericana respectiva.

Cuando no es posible aplicar el precio efectivamente pagado o por pagar, la base imponible se determinará conforme los métodos de valoración a que se refiere el acuerdo de valoración de la Organización Mundial del Comercio (Artículos 2,3,5,6, y 7 del citado acuerdo).

La base imponible para la determinación del impuesto al valor agregado, es el valor CIF más los derechos arancelarios a la importación, según lo establece el Artículo 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.



El valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados Parte. Dicho valor, será determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y las del capítulo correspondiente al reglamento. El valor en aduana será aplicable a las mercancías importadas o internadas estén o no afectas al pago de tributos.

### **2.15. Extinción de la obligación tributaria aduanera**

El derecho tributario aduanero, que forma parte del derecho tributario, reconoce como habituales formas de extinción de la obligación tributaria aduanera, el pago, la prescripción, la confusión y la compensación.

Sin perjuicio de lo anterior, y para ahondar en otra de las tipicidades de la rama aduanera del derecho tributario, se reconoce para este especial campo de tributación, modalidades sui géneris de extinción de la obligación tributaria aduanera, siendo ellas el abandono expreso de mercancías y la pérdida o destrucción total de mercaderías; en el ordenamiento jurídico aduanero guatemalteco, está contemplado en el Artículo 58 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y Artículo 225 del Reglamento.

A manera de conclusión, es procedente hacer énfasis en algunos elementos de la obligación tributaria aduanera, ya que al final la obligación es deber cumplir la prestación lo que a su vez constituye el eje principal de la relación jurídica tributaria aduanera y al final es la que instituye el tributo aduanero.

Algunos tratadistas comparten la opinión del jurista Carlos Guilliani Fonrouge, al afirmar que el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente, una obligación de dar sumas de dinero en la generalidad de los casos, dar cantidades de cosas en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar.



Con lo anterior, hace sentido que el vínculo jurídico creado por la obligación tributaria aduanera es de orden personal, ya que se establece entre el Estado, en este caso el servicio aduanero como autoridad aduanera y el sujeto pasivo como es el importador de mercancías al territorio nacional, después de haber agotado todos y cada uno de los requisitos establecidos en la ley.

En resumen, se puede aseverar que la obligación tributaria aduanera, es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto pasivo (deudor-importador) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (Estado-Acreedor), sumas de dinero o cantidades de otros bienes, en el caso del Estado de Guatemala, quien por delega en el Ministro de Economía, su representación ante los Estados Centroamericanos como integrante de la Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO), y este Ministerio delega la gestión aduanera en la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la Intendencia de Aduanas.



## CAPÍTULO III

### 3. El derecho penal y su conexión con el derecho tributario

El presente capítulo, tiene como marco referencial el término “ilícito” que engloba todas las conductas antijurídicas en términos generales, principalmente y para estos efectos en materia tributaria, por ello se entiende que se puede tratar de una infracción a una ley administrativa, a disposiciones establecidas en el Código Tributario, o en otra ley ordinaria tributaria, o bien la comisión de uno o más delitos de los tipificados en el Código Penal, en ambas situaciones son sancionadas con las penas previstas en la ley.

No se trata de encuadrar en forma metodológica el término antijurídico en el ordenamiento guatemalteco, se utiliza indistintamente los vocablos de delitos, infracciones, contravenciones.<sup>67</sup>

#### 3.1. Derecho penal subjetivo y objetivo

Tradicionalmente suele distinguirse el derecho penal en subjetivo y objetivo. El derecho penal en sentido subjetivo es el derecho de castigar (*ius puniendi*), es el derecho del Estado a conminar la ejecución de ciertos hechos (delitos) con penas, y, en el caso de su comisión, a imponerlas y ejecutarlas. En esta noción está contenido el fundamento filosófico del derecho penal.

Así que el derecho penal en su aspecto subjetivo habrá de definirse como el derecho del Estado a definir los delitos y a determinar, imponer y ejecutar las penas y demás medidas de lucha contra la criminalidad.

---

<sup>67</sup> Conversión de Kyoto, 1973, Anexo B-1 Cd. CA de Bruselas, Definición del Término, “Declaración de Mercancías”.



En sentido objetivo, el derecho penal es el conjunto de normas jurídicas, establecidas por el Estado, que determinan los delitos y las penas, este concepto encierra el fundamento del derecho penal positivo.

Solo el Estado es titular del derecho penal. Definir los delitos, determinar las penas y las medidas de corrección y de seguridad, imponerlas y ejecutarlas es exclusiva facultad suya, fuera del Estado no hay verdadero derecho penal. Pero su facultad punitiva no es ilimitada, tiene fronteras infranqueables en los derechos de las personas.<sup>68</sup>

La normativa penal está dirigida a todos los habitantes del Estado que se trate, ya sea nacionales o extranjeros, a quienes se les impone el hacer, o la abstención de determinados hechos, ello incluye aquellos que, por determinadas circunstancias, la ley los considere imputables o inimputables, puesto que el derecho penal no solo se refiere a la imposición de penas, sino que también a medidas de seguridad y de corrección.

El ámbito de aplicación del derecho penal es amplio, y el Estado en sí no se puede excluir, particularmente a los órganos del Estado responsables de la aplicación y ejecución de las penas y las respectivas medidas de seguridad, a los responsables de aplicar y ejecutar de conformidad con lo prescrito en la ley.

La sustancia del derecho penal, es el conjunto de normas establecidas por el Estado, que denominan los delitos, las penas a imponer por la comisión de dichos delitos, y las medidas de seguridad, estos elementos armonizados integran el llamado derecho penal sustantivo.

Para aplicar el derecho sustantivo, los jueces, tribunales deben observar determinados procedimientos o normas formales que establecen la forma de aplicar este derecho. Las citadas normas formales regulan, por ejemplo, las investigaciones y actuaciones

---

<sup>68</sup> Cuello Calon, Eugenio, **Derecho Penal**. Tomo I, Parte General.





se le obliga al pago de la indemnización a la víctima del delito o a sus parientes, el pago de las responsabilidades civiles se convierte en pena.

### 3.2. Los elementos del derecho penal

Referirse al derecho penal, es decir, que toda acción que se cometa en contra de la unidad social tiene una reacción que va encaminada a aniquilar las consecuencias de esa convivencia anormal e irregular. Toda acción ilícita enerva la convivencia social y provoca la anarquía en la sociedad; esto ha llevado al hombre en sí, a reaccionar contra las personas que delinquen, combatiéndolo con la creación de una legislación, que les permita vivir en paz y armonía.

Los actos contrarios al interés social obligan al Estado, que representa a la comunidad organizada, a intervenir reprimiéndolos; pero como el Estado no debe actuar al margen del derecho y su actividad siempre se subordina a la ley, la represión del crimen se rige, necesariamente, por normas jurídicas, cuyo conjunto integra el derecho de castigar.<sup>69</sup>

Por su lado, el jurista Eugenio Cuello Calón define al derecho penal como el conjunto de leyes que determinan los delitos y las penas que el poder social impone al delincuente.

El delito, el delincuente y la pena, son los conceptos que forman la base de la ciencia penal, como toda ciencia se integra por sus elementos esenciales, en el presente caso y para efectos de este trabajo de investigación, se abordará en forma somera los elementos de dicha ciencia, así:

**a) El delito:** se produce dentro de la sociedad; mirándolo objetivamente se presenta como un hecho social dañoso, puesto que destruye la convivencia pacífica de los

---

<sup>69</sup> Cuello Calon. **Op. Cit.** Pág. 8



individuos. La convivencia está más protegida y ordenada por la ley, en consecuencia, el delito, al atacar los vínculos de solidaridad, implica una violación a la propia ley, de ahí que sea un hecho ilícito.

El Artículo 10 del Código Penal se refiere a la relación de causalidad, los hechos previstos en las figuras delictivas serán atribuidos al imputado, cuando fueren consecuencia de una acción u omisión normalmente idónea para producirlos, conforme a la naturaleza del respectivo delito y a las circunstancias concretas del caso o cuando la ley expresamente los establece como consecuencia de determinada conducta.

Si se examina el delito desde el punto de vista del sujeto que lo comete, se encuentra que es un acto culpable, es decir, intencionado, y, en consecuencia, imputable a quien lo comete. Del delito se ha dado múltiples definiciones cuya exposición rebasaría el propósito de este apartado, por lo que se mencionará que el delito es un acto culpable, antisocial e ilícito, sancionado por la ley penal.<sup>70</sup>

El jurisconsulto Jorge Alfonso Palacios Mota, en su obra *Apuntes de Derecho Penal*, ha escrito que el maestro de la escuela clásica, Carmignani, sostuvo que exteriormente el delito es el acto humano sancionado por la ley; Eugenio Cuello Calón opina que el hecho punible es la acción prohibida por la ley bajo la amenaza de una pena; el tratadista alemán Edmond Mezger, considera que el delito es una acción punible entendida como el conjunto de los presupuestos de la pena; Ortolán sostiene que delito es toda infracción de la ley penal “es lo prohibido por la ley”.

La definición material del delito resulta importante para el estudio del derecho penal, porque ofrece un ángulo jurídico total del hecho punible dentro de la ontología del derecho. Desde el punto de vista formal, es delito todo lo que la ley define como tal; no obstante, el delito también se presenta como un hecho jurídico que se identifica a través de notas características y esenciales que lo configuran de manera inobjetable,

---

<sup>70</sup> Moto Salazar, Efraín. **Elementos de Derecho**. Pág. 307



con relación a los demás hechos jurídicos. El delito constituye un conjunto unitario.<sup>71</sup>

En la literatura jurídicopenal se atribuye a los penalistas alemanes Bohemero, Karl Binding y Franz Von Liszt, ser los iniciadores de la orientación técnico-jurídica, principalmente, el primero de ellos, a quien se ha considerado el precursor de dicha orientación, pero el verdadero creador de esta corriente fue Binding, en la cual expuso la Teoría de las Normas, que se ha criticado diciendo que es un intento por conciliar la noción filosófica con las posiciones jurídico-positivas del delito, y que en esencia se contrae a la afirmación de que el delincuente no viola el derecho sino que, al contrario, encuadra su conducta dentro de la norma descrita por la ley penal.<sup>72</sup>

Franz Von Liszt en la definición de delito, lo contrae a cuatro elementos: la acción, la antijuricidad, la culpabilidad y la pena, a continuación, se describirá en forma breve cada uno de ellos:

- La acción se define como un hecho voluntario, según el autor Sebastián Soler. “La acción en sentido amplio consiste en la conducta exterior voluntaria encaminada a la producción de un resultado.” (Eugenio Cuello Calón).
- La antijuricidad, según el autor Jorge Alfonso Palacios Mota, es el juicio valorativo que un juez penal hace sobre una acción típica, en la medida en que esta lesiona o pone en peligro, sin que exista una causa de justificación, el interés o bien jurídicamente tutelado.
- La culpabilidad es un comportamiento consciente de la voluntad que da lugar a un juicio de reproche debido a que el sujeto actúa en forma antijurídica, pudiendo actuar diversamente (Jorge Alfonso Palacios Mota). También se considera que la esencia de la culpabilidad es la mera relación que une al sujeto activo, con el resultado doloso o culposo de su comportamiento. La pena como

---

<sup>71</sup> García Machancoses. **Op. Cit.** Pág. 71

<sup>72</sup> Witker, Jorge. **Derecho tributario aduanero.** Pág. 67



elemento del delito, se refiere a la imposición de una sanción penal a quien ha cometido un delito.

**b) El delincuente**, es el otro elemento del derecho penal, según la época y las tendencias filosóficas califican de una u otra forma al delincuente; para las tendencias modernas en materia de derecho penal, consideran al delincuente como un hombre peligroso, o mujer peligrosa para el vivir social, peligroso en el ejercicio de su libre albedrío, o de su locura, o mala educación, o incapacidad para vivir dentro de un orden social, lo que importa es que representa un peligro para la convivencia social.

La mayor parte de legislaciones en materia penal relacionan la peligrosidad, la temibilidad, la intención de causar daño, la malicia, el dolo, elementos que conforman la base para calificar a una persona que ha delinquirido como delincuente, quien se hace acreedor a la imposición de una pena. La persona que ha ejecutado un acto con dolo y ha tenido la intención de causar un daño a la sociedad, mientras no se compruebe lo contrario se presume que es inocente, esa comprobación se materializa a través de una sentencia o resolución emanada del órgano jurisdiccional, quien la va a declarar formalmente.

Es importante mencionar, que la intención delictuosa se presume cuando se reúnen todos los elementos del delito, y esta presunción no se destruye aunque el acusado pruebe alguna de las circunstancias: que no se propuso ofender a determinada persona, ni tuvo, en general, intención de causar daño.<sup>73</sup>

El Artículo 35 del Código Penal regula que son responsables penalmente del delito, los autores y los cómplices, y el Artículo 36, establece a quiénes la ley considera autores o delincuentes, en primer lugar quienes tomen parte directa en la ejecución de los actos propios del delito; quienes induzcan o fuercen directamente a otro a

---

<sup>73</sup> Cita de la Garza. **Determinación de la obligación tributaria**, en **Revista del Tributo Fiscal de la Federación**, México 4, Número Extraordinario.



ejecutarlo, quienes cooperan a la realización del delito, y quienes habiendo concertado con otro u otros para la ejecución de un delito.

El Artículo 13 del Código Penal regula y define qué es delito consumado, es cuando concurren todos los elementos de su tipificación. El delito consumado es el acto que reúne todos los elementos que la ley señala como integrante de un tipo de delito.

El Artículo 14 también del Código Penal, establece que hay tentativa, cuando con el fin de cometer un delito, se comienza su ejecución por actos exteriores, idóneos y se consuma por causas independientes de la voluntad del agente. En la tentativa, el delito no llega a ejecutarse, pero la intención de ejecutarlo, así como los actos encaminados a dicha ejecución existen; como consecuencia se puede decir, y atendiendo lo preceptuado en el Artículo 14 antes citado, que hay tentativa cuando se realizan hechos encaminados directa e inmediatamente a la ejecución de un delito, si este no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.

**c) La Pena:** El último elemento del derecho penal es la pena, el Artículo 41 del Código Penal, establece las penas principales en el ordenamiento jurídico guatemalteco, son penas principales, la de muerte, la de prisión, el arresto y la multa.

Desde el punto de vista doctrinal, hay dos corrientes con relación a la pena, unos sostienen que la pena debe ser un castigo y la otra que sea una corrección. La pena nace como una reacción de la sociedad cuando se altera el orden social por la comisión de un delito. El Estado es el único facultado para la imposición de las penas; la pena implica intimidación, la expiación en aras del bien común y la necesidad de evitar la venganza privada pero sobre todo por la conservación del orden social.





El bien jurídico consiste en el reconocimiento de valores de carácter social de carácter fundamental, que el Estado a través de sus mecanismos democráticos legales, consagra en leyes o normas penales.

El tipo penal se define comúnmente como la descripción legal de una conducta como delito. El tipo penal encuentra su ubicación funcional y operativa en los presupuestos del delito, como un presupuesto jurídico del mismo, y, concretamente como el presupuesto de la conducta típica, que traduce la fundamental importancia del principio de legalidad. Asimismo, en el tipo se estudian los elementos de esencia del delito en sus aspectos positivos y negativos.

El tipo nació con los trabajos de Ernesto Beling en 1906 con el concepto de Tatbestand (tipo) como “descripción de una conducta como delictiva” por ello es frecuente el uso del término tipo como acepción de ley. Con el tipo se maneja el concepto “tipicidad” que consiste en encuadrar o adecuar la conducta del sujeto a la descripción del tipo, es decir, la acción u omisión que despliega el sujeto debe corresponder con exactitud a la conducta prevista en la ley (en el tipo).<sup>77</sup>

La teoría del tipo materializa el principio *nullum crimen, sine lege, nullum poena, sine lege*, que traducido al español significa: no hay delito, sin ley, no hay pena sin ley, que el Código Penal de Guatemala regula en el Artículo 1, bajo el principio de legalidad, el cual literalmente regula: “Nadie podrá ser penado por hechos que no estén expresamente calificados, como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetuación; ni se impondrán otras penas que no sean las previamente establecidas en la ley.”

La acción, la antijuricidad y la culpabilidad deben ser típicas, es decir, que deben estar descritas en una norma penal la cual define la conducta irregular regulada como punible para que surja el delito al darse determinado comportamiento del hombre, dicho de otra manera, si en el ordenamiento jurídico penal carece de una norma descriptiva, vale decir, típica, no habrá delito. La conducta humana es configurada en

---

<sup>77</sup> Moto Salazar. **Op. Cit.** Pág. 309



forma hipotética por la norma penal, hipótesis que constituye el tipo, que para el maestro español Luis Jiménez de Asúa es la abstracción concreta que ha trazado el legislador descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito.<sup>78</sup>

La pena, es la consecuencia que la ley o la norma consagran como sanción a quien la viole. La pena en abstracto se señala en la ley bajo un esquema de sanción mínima a máxima, parámetro al que el juzgador se encuentra sujeto. La pena en abstracto, o punibilidad, se encuentra íntimamente relacionada a la política criminal, pues la pena resulta ser el ejercicio de *ius puniendi* o derecho de castigar del Estado, y este derecho no puede ser arbitrario, sino que debe ajustarse a los principios fundamentales de un derecho penal democrático.<sup>79</sup>

La imputabilidad es elemento del delito que ha sido estudiado desde la Escuela Clásica, en virtud que Carrara construyó su sistema penal estimando la imputabilidad como base del ordenamiento jurídico penal. En opinión de Carrara, imputar es poner una cosa cualesquiera en la cuenta de alguien; también considera que imputar es atribuir un hecho a un sujeto, esto ocurre cuando se denuncia penalmente a una persona imputándole la comisión de un delito.<sup>80</sup>

El sujeto activo y sujeto pasivo, como presupuestos del delito, en el ordenamiento penal debe entenderse que en todo tipo penal, muestra una acción delictiva que al ser ejecutada por alguna persona, lesiona o pone en peligro un bien jurídico tutelado por la ley penal y del cual otra persona es titular, de lo cual se infiere que en el tipo penal existen dos sujetos personales, el sujeto activo y el sujeto pasivo, también existe un comportamiento o conducta de naturaleza objetivo-descriptiva y un objeto.

La tipicidad describe la conducta humana que encuadra en la norma penal; la conducta es realizada por una persona respecto a otra, y así se tiene que surgen dos sujetos de

<sup>78</sup> Orellana Wiarco. **El delito de defraudación tributaria**. Pág. 64

<sup>79</sup> Orellana Wiarco. **Op. Cit.** Pág. 65

<sup>80</sup> **Ibid.**



la acción típica, el que actúa, el realiza la acción o sea el sujeto activo y aquel respecto del cual acción produce un efecto, o sea el que recibe la acción, sujeto pasivo.

El sujeto activo es el autor, responsable, agente, o sujeto-agente, persona física o individual, persona jurídica que realiza la conducta típica. En sentido jurídicamente formal, el Estado es el sujeto pasivo, pero al lado del sujeto pasivo formal, existe sujeto pasivo material o substancial que es la persona titular del bien jurídico que protege la ley penal, y que resulta lesionada por la conducta o acción delictiva del sujeto activo, es la víctima o la persona sobre la que recae la acción del agente.<sup>81</sup>

### 3.4. Elementos del delito

Para que el delito se cometa se requiere que se presenten la suma total de los elementos esenciales que lo conforman. El delito se integra de ciertos elementos, que al surgir todos en su conjunto, se puede afirmar la existencia del mismo; a continuación se mencionan, así:

- **La tipicidad:** para considerar que la conducta de una persona es delictuosa, es imperativo en todo caso establecer si es o no típica, si se adecúa, y es subsumible en un tipo penal. Luego entonces, se debe entender por tipicidad la cualidad de una acción de identificarse con la prevista en una figura delictiva. Es muy necesario resaltar que la tipicidad de la conducta de una persona, no debe confundirse con la expresión tipo penal o tipo legal, ya que estas se refieren a la descripción concreta de la conducta prohibida. La importancia de la tipicidad radica en el hecho de que constituye un aporte innegable y positivo para entender mejor el delito como fenómeno jurídico.

- **La antijuricidad:** el segundo elemento del delito es la antijuricidad, para comprenderla mejor, se cita la corriente doctrinaria italiana con Antolisei, Rocco, Guarneri, Giuseppe Maggiore y Carnelutti, quienes sostienen la tesis que la

---

<sup>81</sup> **Ibid.**



antijuricidad es la esencia misma del delito; así aseguran que la llamada antijuricidad es o lo contrario al derecho; la antijuricidad es un carácter que circula por todo el delito, es cuando el delito es una violación a la norma penal, y en tal relación pura y simple se agota el delito.<sup>82</sup>

- **La culpabilidad:** como elemento del delito, se refiere a la voluntad del sujeto para realizar la acción delictiva, ya sea a título de dolo o a título de culpa. La culpabilidad es el elemento objetivo del delito y puede manifestarse dolosa o culposamente según que la acción sea intencional o negligente, por imprudencia o por impericia.

- **La imputabilidad:** otro elemento del delito es la imputabilidad. La Escuela Positivista, basa la imputabilidad del delincuente en el determinismo y la responsabilidad social; el agente realiza una actividad psicofísica. Basta que se cometa un hecho considerado como delito y que la conducta del hombre sea producto de su actividad biopsíquica para considerársele como autor imputable.<sup>83</sup>

- **La punibilidad:** para ciertos autores, es considerada como un elemento del delito, mientras que para otros es una consecuencia del mismo. Para estos efectos se considera que la punibilidad es un elemento del delito, en virtud que dentro del proceso penal se le comprueba a una persona cierta conducta delictuosa, la cual es típica, antijurídica y culpable, el juez debe declarar en la sentencia la responsabilidad sobre el hecho e imponerle al responsable una sanción penal.

### 3.5. Ubicación del delito tributario y su conexidad con el derecho penal

La ubicación del delito tributario dentro campo de aplicación del derecho penal, se ha discutido y existen varias tendencias, principalmente las que afirman que las sanciones a las infracciones tributarias pertenecen al derecho administrativo como un derecho

---

<sup>82</sup> **Ibid.** Pág. 36

<sup>83</sup> Palacios Mota, Jorge Alfonso. **Op. Cit.** Pág. 29



penal especial, y otras, que las sanciones tributarias pertenecen al derecho penal ordinario.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, la tendencia que prevalece no obstante el derecho tributario, tiene cierta autonomía o especialidad sobre la normativa ordinaria, es imperativo tomar en cuenta la existencia del factor subjetivo, en donde no se puede apartar el análisis de la subjetividad de la conducta antijurídica tipificada.

Cuál es la fuente para considerar que el factor de la subjetividad es determinante para afirmar que las sanciones a las infracciones tributarias pertenecen al derecho penal ordinario, y que es el vínculo entre el derecho tributario y el derecho penal, son las declaraciones de impuestos que hacen los contribuyentes con carácter de declaración jurada, por medio de las cuales el contribuyente determina la obligación tributaria y es el único medio que existe y a través del mismo el contribuyente puede cometer el ilícito tributario al proceder con ardid, engaño o falsedades en detrimento en los intereses del Estado.

En ciertos ordenamientos jurídicos, como lo indica el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge (Derecho Financiero II), para citar un ejemplo en Alemania, está establecido que la tendencia es la penalista, en cuanto a la sanciones de las infracciones tributarias, lo cual ocurre a raíz del debilitamiento de la moral fiscal se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria.

Es así como Schwaiger y Meyer, primero y otros autores después, criticaron el régimen vigente y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondía al derecho penal ordinario, siendo los principales argumentos los siguientes: a) el legislador fiscal y el legislador penal tienen en la mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral; b) la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la forma de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas



fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común, y c) más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal de modo que impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.<sup>84</sup>

De similar manera, en el ordenamiento jurídico guatemalteco, prevalece hoy en día la tendencia penalista al sancionar las infracciones tributarias, es decir, que ciertas infracciones a las normas tributarias, dejaron de aplicarse en lo administrativo a raíz de haberse modificado la normativa, tanto del Código Tributario como la del Código Penal.

Lo anterior tuvo sus motivos, según lo dejaron entrever las autoridades de turno, justificando la no sanción de las infracciones tributarias en el ámbito administrativo, cuando las mismas revestían características de delitos; el argumento principal fue que la recaudación se redujo y la Administración Tributaria no obtuvo los resultados esperados con las sentencias judiciales particularmente de las salas de lo contencioso administrativo, en virtud que las sentencias en su mayoría fueron en sentido negativo para la Administración Tributaria, en las que fueron declaradas con lugar la mayoría de demandas interpuestas por los contribuyentes en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Administración Tributaria ha llevado las sanciones de las infracciones tributarias, al Ministerio Público u órganos jurisdiccionales, a través de las denuncias ante los jueces del ramo penal y Ministerio Público, por la comisión de los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, algunas veces con razón y otras no.

También, se ha utilizado este mecanismo de elevar a denuncia o querrela en muchos casos comprobados la supuesta comisión de un delito, pero el propósito no es porque se investigue si se cometió o no determinado delito, sino que se utiliza con el propósito

---

<sup>84</sup> Orellana Warco, Octavio Alberto. **Op. Cit.** Pág. 67



de habilitar el plazo de la prescripción ordinaria ya consumada, es decir, que cuando han transcurrido más de cuatro años en los cuales la Administración Tributaria pierde el derecho para practicar las auditorías fiscales, presentan una denuncia e interrumpen el plazo de la prescripción, y se computa un nuevo plazo, aun cuando el mismo se haya consumado en exceso.

En otros casos, la Administración Tributaria no determina la obligación tributaria del contribuyente dentro del plazo de cuatro años para que se consuma la prescripción, al no hacerlo es obvio que los funcionarios incurren en responsabilidad, y para soslayar dicha responsabilidad proceden a interponer denuncias por la comisión de cualquier delito pero el más común es el de defraudación tributaria.

Asimismo, cabe mencionar que es una práctica deleznable utilizada por parte de la Administración Tributaria, cuando se da el caso que se ve obligada a restituir o devolver crédito fiscal, ya sea en concepto de impuesto al valor agregado o impuesto sobre la renta, y con el pretexto de no hacerlo, sindicada al contribuyente propietario del citado crédito fiscal, de la comisión del delito de defraudación tributaria, con lo cual retarda en demasía la devolución del citado crédito fiscal.





## CAPÍTULO IV

### 4. El ilícito tributario en particular

#### 4.1. Del concepto del ilícito tributario

Para iniciar el presente capítulo, es conveniente enunciar el concepto “ilícito tributario” cuyas características son similares en la normativa tributaria vigente en países como Guatemala, con relación a países de América Latina. Como consecuencia, en todos ellos se debe entender que el ilícito tributario es toda acción encaminada a violentar la norma tributaria, ya sea en el ámbito administrativo como en el ámbito jurisdiccional.

En algunos ordenamientos jurídicos como el argentino, se utilizan vocablos indistintamente como delitos, infracciones, contravenciones como sinónimos, lo cual en la legislación guatemalteca no es distinto por las razones que más adelante se abordará con más precisión.

En el caso de Guatemala, cuando la ley se refiere al ilícito tributario, lo refiere una integración de elementos que giran en torno al mismo, y que por lo general se configura en la conducta de los contribuyentes en el grado de participación que puedan asumir en las omisiones y acciones en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales y formales, derivadas estas de la determinación de la obligación tributaria del periodo impositivo que se trate, lo que conlleva la aplicación de las sanciones.

En la consumación del ilícito tributario, no se puede dejar por un lado el factor subjetivo, el cual define la naturaleza jurídica de tal ilícito, en virtud que es la subjetividad de la conducta la que se va a calificar de antijurídica o no, tanto en el ámbito administrativo como en el ramo penal jurisdiccional.



Luego de determinar la subjetividad de la conducta antijurídica, es menester iniciar investigación para determinar el grado de la intencionalidad del sujeto para tipificar su conducta irregular en la observancia de la norma tributaria y de la investigación extraer los medios probatorios para demostrar la conducta del contribuyente ante los hechos que se le indilgan, pero fundamentalmente probar la intencionalidad, la cual será objeto de la aplicación de las normas comunes en materia penal y procesal penal.

Otro factor que es importante considerar al practicarse la investigación que conlleve a la determinación de la comisión del ilícito tributario, por una subjetividad de la conducta del contribuyente, es reunir con los indicios, presunciones acerca de la voluntad del sujeto en accionar u omitir la observancia de la norma, lo cual determinará la sanción a imponer.

Determinada una conducta irregular en la comisión del ilícito tributario, la persona objeto de sindicación según la legislación guatemalteca, le corresponde la carga de la prueba, es decir, que el contribuyente sea persona individual o jurídica, sindicada de la comisión de un delito en contra del régimen tributario por acción u omisión tiene la carga de la prueba, esto con el propósito de demostrar su inocencia ante la autoridad competente que esté conociendo del caso o proceso penal.

Dentro de las incidencias tendientes a determinar el ilícito tributario, y en sí el perjuicio o menoscabo fiscal establecido, es importante tomar en cuenta, el alcance de la medida sancionatoria, la que debe ser dependiendo de la magnitud del perjuicio, en ese caso puede ser reparadora o retributiva. Es reparadora cuando se ha incumplido hacer efectiva una prestación de una obligación tributaria material dentro del plazo legal establecido, o bien se ha omitido con intención de no pagar; y la sanción retributiva cuando se ha incumplido una obligación formal tributaria, en las dos formas, debe establecerse claramente hasta dónde la conducta ilícita del contribuyente causó menoscabo fiscal.



De acuerdo con la ley en materia tributaria, la manera más frecuente de establecer la comisión de un ilícito tributario, por parte de un contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, no importando la calidad con que actúa, es comparando la información que el contribuyente registra en sus libros y lo que declara ante la Administración Tributaria, de conformidad con lo regulado en el Artículo 103 del Código Tributario, que se refiere a la determinación de la obligación tributaria, ya sea porque se haga directamente por la Administración Tributaria, por el sujeto de gravamen o bien ambos a la vez.

Determinada la obligación tributaria verificada posteriormente por el ente tributario, puede ser aprobada o puede ser improbada por dicha autoridad; si es improbada por alguna falencia o por irregularidad establecida en la misma, se procede a declararla de irregular y por lo tanto no satisfecha la obligación; la Administración Tributaria se abstiene de formularle ajustes al contribuyente en la citada declaración jurada del tributo que se trate, por tener indicios de la comisión de determinado delito, luego hace del conocimiento de la autoridad competente para que inicie la investigación correspondiente.

Asimismo, es necesario dejar establecido, que la conducta ilícita que muchas veces se le atribuye únicamente al contribuyente infractor, no siempre es así, puesto que se ha comprobado en varios casos, la participación de un tercero, quien de acuerdo con las circunstancias, ha realizado en un alto porcentaje, acciones contrarias a la ley tributaria, lo que desconoce el contribuyente declarante y en ciertas ocasiones, por desconocimiento de este la consigna así en las declaraciones juradas de los tributos, que posteriormente son objeto de sanciones.

En lo que se refiere al bien jurídico protegido, ante la comisión de un delito de naturaleza tributaria, lo que se perjudica es el patrimonio del Estado y por ende de la sociedad; ya que el acto de recaudar los tributos es un derecho pecuniario del Estado, y al cometerse el ilícito tributario, dicho patrimonio estatal se ve perjudicado y





en forma breve. En este sentido, Giuliani Fonrouge, citado por Héctor Beltrán Villegas, afirma que concibe el derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, y estima que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícita-fiscal. En consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal.

Sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales, y su vinculación con los principios generales del derecho criminal, su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remite expresamente a sus normas.

La otra tendencia a considerar es la posición penalista, asumida por Sainz de Bujanda quien piensa que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal común, en la que afirma que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la tributaria. La única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en las otras leyes es de tipo formal, ya que no hay una línea divisoria sustancial entre una u otra; y agrega que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal.<sup>87</sup>

De las dos posiciones científicas antes indicadas, sobre la ubicación científica de la infracción tributaria, se estima que debe deslindarse el derecho penal tributario y el derecho penal común. En el primero, se origina cuando existe una contravención a la normativa en la ley del tributo que se trate, ya sea por omisión, por incumplimiento, por extemporaneidad, etc., en cualquier caso la sanción a esa infracción la aplicará la Administración Tributaria.

En el segundo caso, el derecho penal común se aplicará en forma coactiva cuando existan contravenciones que deban ser sancionadas con el poder represivo de la

---

<sup>87</sup> Sainz de Bujanda. **Hacienda y derecho**. Tomo II. Pág. 213



sociedad en forma integral o sistemática, a los autores de infracciones punibles tipificadas en la ley penal, en este caso en el Código Penal.

La posición que adopta el Código Tributario, y que puede observarse con cierta propiedad, es que las infracciones tributarias deben ser sancionadas con las sanciones contenidas en el derecho penal tributario, según se desprende del contenido del Artículo 69 del citado Código Tributario, en que forma clara y objetiva regula que toda violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, será sancionada por la Administración Tributaria, en cuanto no constituya delito; se aprecia una clara separación de la aplicación del derecho penal tributario y el derecho penal común.

Asimismo, es importante considerar que el derecho penal común o general, admite una clara y definida división en lo que a la naturaleza jurídica de las infracciones se refiere, porque la punibilidad de las infracciones que atacan directa e inmediatamente la seguridad de las personas y sociedad, deben ser dilucidadas mediante la aplicación del derecho penal común.

En contraposición, las infracciones que se cometen cuando se altera el orden administrativo de la Administración Tributaria, tendiente a mantener el orden administrativo, el que a su vez procura mantener el bienestar de la sociedad, deben ser sancionadas por el derecho penal administrativo, esto por algunas razones, fundamentalmente porque al cometerse esta clase de infracciones el infractor está afectando directamente la recaudación de los tributos y por ende los intereses del Estado, y por estar regulado de esta manera en la legislación.

En lo que se refiere a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, existe una posición que sostiene que la infracción tributaria no se distingue ontológicamente del delito penal común, por lo que para quienes sostienen esta posición, afirman que existe identidad sustancial entre ambas instituciones. El tratadista Héctor Belisario Villegas,<sup>88</sup>

---

<sup>88</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Op. Cit.** Pág. 529



asevera que los autores que sostienen esta posición son Sainz de Bujanda,<sup>89</sup> Hensel<sup>90</sup> Jarach.<sup>91</sup>

Entre los autores penalistas como Soler, Jiménez de Asúa y Aftalion, que sostiene la doctrina que no puede admitirse diferencias esenciales entre el delito y la infracción de naturaleza administrativa tributaria.

Siguiendo las disposiciones del Código Tributario de Guatemala, es notorio que existe una inclinación por la posición que sostiene que existen diferencias ontológicamente hablando entre la infracción tributaria y el delito, por las siguientes razones: cuando se comete un delito hay un daño directamente a un particular, en cambio la infracción tributaria afectará al Estado en la recaudación de los tributos destinados a mantener los servicios de la población.

En otro aspecto, hay quienes pretenden diferenciar en su esencia la infracción tributaria con el delito propiamente dicho, atendiendo al elemento dolo o mala fe o culpa o negligencia por parte el sujeto infractor.

El autor de este trabajo de investigación no comparte la posición de ciertos autores en este aspecto, en virtud que no solo el delito se comete con mala fe, sino que también puede cometerse una infracción tributaria con manifiesta mala fe, pero que no constituye delito que deba ser sancionado con disposiciones del derecho penal común.

Para deslindar lo anterior, debe atenerse a la esencia de la sanción o pena dependiendo el ámbito que deba aplicarse; en virtud que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, en ese sentido, el ordenamiento jurídico guatemalteco no contempla que existan infracciones tributarias administrativas que deban penalizarse con prisión.

---

<sup>89</sup> Sainz de Bujanda. **Op. Cit.** Pág. 209

<sup>90</sup> Hensel. **Op. Cit.** Pág. 309

<sup>91</sup> Jarach. **Op. Cit.**





### **4.3. Clasificación de las infracciones tributarias**

Conforme lo establece el Artículo 71 del Código Tributario y sus Reformas, son infracciones tributarias: el pago extemporáneo de las retenciones, la mora, la omisión de pago de tributos, la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, el incumplimiento de las obligaciones formales y las demás que establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

#### **A. Pago extemporáneo de las retenciones**

El Artículo 91 del Código Tributario y sus reformas, se refiere a la infracción del pago extemporáneo de las retenciones, el cual establece que quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción, no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos, serán sancionados con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido.

#### **B. La mora**

En lo que se refiere a la mora, el Artículo 92 del Código Tributario, regula que incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

La mora es una infracción tributaria, cuya tipificación ocurre cuando el contribuyente que paga la obligación tributaria después del vencimiento del plazo fijado por la ley. La operatoria de la mora no es para supuestos reparos, se materializa cuando se formulan ajustes a determinaciones incorrectas efectuadas por el contribuyente, o en determinaciones de oficio realizadas por la Administración Tributaria.

Es importante mencionar siempre con relación a la mora, que cuando esta opera la Administración Tributaria no califica la omisión o falta de cumplimiento de la obligación,



no se señala la culpabilidad del sujeto pasivo por parte del ente fiscalizador, la norma en nuestro ordenamiento jurídico opera de pleno derecho.

### **C. Omisión de pago de tributos**

La omisión del pago de tributos se constituye por la determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo detectada por la Administración Tributaria, según lo estipulado en el Artículo 88 también del Código Tributario.

La infracción tributaria por la omisión del pago de tributos, se tipifica en la ley por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

### **D. Resistencia a la acción fiscalizadora**

La infracción tributaria de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, de conformidad con lo preceptuado en el Artículo 93 del mismo cuerpo legal, 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 (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 la alteración o destrucción de evidencias.

Constituyen infracciones a los deberes formales, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias (Artículo 94 del Código Tributario).

Es necesario recalcar, que las infracciones tributarias incurridas le causan perjuicio económico al Estado, sin embargo, existen infracciones establecidas en el Código Tributario y en otras leyes ordinarias tributarias, que no son objeto de criminalización, sino que la comisión de las mismas implica el hecho de no enterar a las cajas fiscales ciertos tributos, entre estas se mencionan la omisión del pago de los tributos (Artículo 88 del Código Tributario), la mora de conformidad con lo establecido en el Artículo 92 del citado Código y la retención de tributos, regulado en el Artículo 91 también del mismo cuerpo legal.

La retención extemporánea de tributos, regulada en el Artículo 91 del Código Tributario, se tipifica en los agentes de retención o de percepción o de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que no enteren a las cajas fiscales, dentro del plazo los impuestos percibidos o retenidos.

En el ordenamiento jurídico tributario, no se encuentran tipificadas aquellas infracciones denominadas de “peligro”, como lo constituye la infracción por acreditar improcedentemente créditos fiscales; por solicitar indebidamente devoluciones de créditos fiscales en concepto de impuesto al valor agregado o impuesto sobre la renta; sin embargo, cuando se determinan las causales antes mencionadas, en algunos casos y no en todos, dependiendo las circunstancias agravantes, la Administración Tributaria procede a denunciar ante el Ministerio Público, a los contribuyentes responsables de estas irregularidades.



En lo que concierne a las infracciones aduaneras, la ley en este caso, el Código Uniforme Aduanero Centroamericano, define a la infracción aduanera administrativa como toda acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden material o formal, relativas a las obligaciones administrativas en materia de aduanas, contempladas en las demás leyes del ordenamiento interno de cada país.

Toda acción u omisión implica la infracción de las normas aduaneras, tanto sustantivas como formales; en ese sentido, se establece que las normas sustantivas son las que contienen los derechos y obligaciones del sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, y las normas formales son aquellas que tienen como función principal reglamentar y desarrollar las normas sustantivas, materializándose a través de los procedimientos administrativos aduaneros.

Coincide la normativa aduanera con la normativa ordinaria tributaria, en la improcedencia de aplicación de la ley, cuando la infracción tiene características de delito o falta, serán los jueces competentes los que establecerán la comisión o no del ilícito aduanero.

En la normativa aduanera se encuentran determinadas las infracciones, la más recurrente es la determinación incorrecta de la obligación contenida en la declaración jurada de las mercancías y por ende en el cumplimiento de la obligación aduanera material o pago de los tributos, correspondiéndole la responsabilidad al sujeto pasivo de la relación jurídica aduanera o a su representante; infracción que es sancionada con la imposición de la multa que consiste en el ciento por ciento del impuesto omitido, más los intereses y recargos.

La infracción tributaria aduanera, por determinación incorrecta y como consecuencia la omisión del pago de la obligación tal y como la ley lo regula, se establece por lo regular en el despacho de la mercancía, en territorio aduanero, o bien, en el proceso de fiscalización por parte de la Intendencia de Aduanas, dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria. En la sanción se exige el pago de



intereses, no así el pago en concepto de mora, cuando la infracción es detectada por la intendencia de aduanas.

Cuando la infracción aduanera consiste en la omisión del pago del tributo, se considera que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria aduanera, ha cometido una infracción de carácter Tributario y no administrativo, aun cuando dicha infracción se encuentre en la Ley Aduanera Nacional, conocida por sus siglas LAN, como consecuencia de ello, no aplica la exoneración de las multas como una atribución del presidente de la República, facultad regulada en el Artículo 183, inciso r) de la Constitución Política de la República.

Las personas que pueden incurrir en infracciones aduaneras administrativas son varios, sin embargo, conviene mencionar a los principales de la siguiente manera: los auxiliares de la función pública aduanera, los declarantes, agentes aduaneros, mandatarios, el transportista aduanero, el depositario aduanero y depositario aduanero temporal, el beneficiario de la importación temporal de vehículos para turismo, el consignatario, calificador de firma electrónica o digital, empresa de *courier*, operador de tiendas libre de impuestos, exportador habitual, beneficiario del régimen de admisión temporal para el perfeccionamiento activo, beneficiario del régimen de zona franca, etc.

En cuanto a las sanciones por las infracciones aduaneras administrativas, tienen una gradación, que van de multas de doscientos cincuenta dólares de Estados Unidos de América hasta mil dólares; suspensión para beneficiarios de determinados regímenes aduaneros y la cancelación de la autorización obtenida.

Otro aspecto que tiene íntima relación con la comisión de infracciones aduaneras administrativas, se encuentra el procedimiento de discrepancias, el que se origina cuando en un informe que contenga el resultado de la verificación efectuada por el empleado aduanero, este haya encontrado a su leal saber y entender una diferencia relacionada con la clasificación arancelaria, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante, a quien la autoridad aduanera le confiere





#### 4.4. Las sanciones tributarias

La sanción tributaria es la pena, restricción, imposición de conformidad con la ley, aplicada por la Administración Tributaria, o bien por los órganos jurisdiccionales competentes cuando la infracción tributaria reviste las características de un delito, cometido por el contribuyente sea en calidad de persona individual o jurídica.

Según el ámbito de aplicación de la sanción esta puede ser impuesta al contribuyente o responsable, en la limitación o restricción de su patrimonio. La sanción debe estar expresamente contenida en la ley (*nulla poena sine lege*), y se impone toda vez se cumpla con todos los presupuestos contenidos en la norma, observando siempre el debido proceso, contenido en el Artículo 12 constitucional.

Por lo general en todo proceso cuando se juzga al sindicado o presunto responsable de un hecho ilícito, los titulares de los órganos jurisdiccionales en la sentencia o resolución que pone fin al proceso judicial que se trate, declararan la culpabilidad o no del procesado, al culpable o condenado, se le hace saber la imposición de las sanciones que contempla la ley, pero desde el punto de vista tributario, dicha sanción no debe constituir un acto de confiscación en perjuicio del contribuyente o responsable. La resolución judicial se encontrará firme, cuando el declarado culpable agote todos los recursos y acciones previstas en la ley procesal.

Las sanciones tributarias se encuentran reguladas en el Artículo 89 del Código Tributario y sus reformas, y regula que la omisión del pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al cien por ciento (100%) del importe del tributo omitido en la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.

Tanto la Constitución Política de la República, como el Código Tributario en el Artículo 90, taxativamente regula la prohibición de doble pena, (*Non bis in ídem*) "si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una



falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo de conocimiento de la autoridad competente. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

Sobre la naturaleza jurídica de las sanciones tributarias, existen teorías: entre las principales se cita la teoría de la naturaleza indemnizatoria; sostiene esta teoría que las sanciones tienen por objeto reparar, compensar o resarcir un perjuicio derivado del incumplimiento de una preceptiva tributaria. En el caso de las infracciones a las obligaciones formales, la sanción idónea es la aplicada por la Administración Tributaria.

La teoría de la naturaleza penal de las sanciones tributarias, sostienen que esta es represiva, sancionatoria, y buscan de alguna manera perjudicar en su patrimonio al contribuyente o responsable. Y la teoría mixta que es una mezcla de las dos anteriores, indemnizatorias y penales.

Las sanciones tributarias se clasifican en sanciones pecuniarias y no pecuniarias; las primeras se aplican por cualquier infracción de los deberes materiales y formales. Las segundas o no pecuniarias, se consideran que no son accesorias de las pecuniarias, por consiguiente, no impiden continuar contratando con la Administración Tributaria, recibir subvenciones o continuar ejerciendo empleo o cargo público.

En el Código Tributario, ni en otra ley vigente en materia tributaria, no se encuentran regulados los criterios para graduar las sanciones, la única disposición que revela la existencia del criterio es el agravante, de conformidad con lo preceptuado en el Artículo 74 de este cuerpo legal, que se refiere a la reincidencia. Al reincidente de infracción que únicamente esté sancionada con multa, se le aplicará esta incrementada en un cincuenta por ciento (50%). Si la sanción se aplica en función del importe de un tributo, en ningún caso podrá ser mayor al monto del mismo. Si la reincidencia se produce en infracción contemplada en el Artículo 86 de este Código, dentro de los cuatro años



siguientes a la fecha en que se aplicó la primera sanción, se aplicará el cierre definitivo de la empresa y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio.

En opinión de algunos estudiosos del derecho tributario, misma que se comparte, es el hecho que al no existir criterios de graduación para la aplicación de las sanciones tributarias en Guatemala, se provoca un perjuicio económico para los contribuyentes y violenta el principio de capacidad de pago, contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República.

Las sanciones tributarias se extinguen por muerte de todos los obligados al pago de la sanción; por exoneración o condonación que pueda otorgar el poder ejecutivo y que puedan optar los infractores; por prescripción, es decir, que no se haya aplicado la sanción por parte de la Administración Tributaria dentro de los cuatro años siguientes a la comisión de la infracción cuando esta sea de corte material y de cinco años cuando se trate prescripción de obligaciones formales, de conformidad con lo estipulado en el Artículo 76 del Código Tributario.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 75 del Código Tributario de Guatemala y sus reformas, la responsabilidad del infractor se extingue por los motivos siguientes, en primer lugar por la muerte del infractor, por la condonación o exoneración por parte del presidente de la República, la prescripción y en los demás casos contemplados en el Artículo 55 del Código Tributario.

#### **4.4.1. Clases de sanciones tributarias**

Los regímenes de sanciones por infracciones tributarias varían del país donde ocurran y se apliquen, pero generalmente las sanciones a las infracciones tributarias consisten en multas y penas de privación de libertad de los sujetos o causantes.



Las sanciones tributarias denominadas multas son generalmente de orden pecuniario cuando se omiten formalidades cuando no constituyan infracción de ley, como lo es el hecho de omitir la determinación de la obligación tributaria o incumplimiento de una obligación material, además de cancelar el ciento por ciento del impuesto, el contribuyente o responsable deberá pagar igual cantidad en concepto de multa.

A falta de cumplimiento de una obligación formal dentro del plazo legal, el contribuyente o responsable, será sancionado únicamente con la imposición de la multa correspondiente, pero ello no lo libera del cumplimiento de la obligación formal.

La imposición de la multa puede ser fija o proporcional, en este último caso, la sanción que proceda se aplica sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, de conformidad con lo establecido en el Artículo 184, numeral 1, del Código Tributario. Hay circunstancias que hacen que las sanciones sean leves, en el supuesto que un contribuyente o responsable ingrese montos en concepto de impuestos en forma extemporánea, incluidas en un período posterior, de conformidad con lo regulado en el Artículo 191 numeral 6, del Código Tributario.

Se entiende que existe una sanción leve, cuando la conducta del contribuyente o responsable se trata de una conducta de regularización encubierta, mediante el ingreso extemporáneo de los montos adeudados, sin previo requerimiento, pero sin indicar a la Administración Tributaria del período al que corresponden; siempre y cuando esta conducta no se vea agravada por otras circunstancias, como medios fraudulentos, ocultación o cualquier otra ardid, que concurran para ese mismo impuesto, período y sujeto pasivo.

En el régimen impositivo, se aplican algunos criterios en la graduación de las sanciones pecuniarias tributarias, y se emplean en la medida en que resulten aplicables, pudiendo serlo en su caso simultáneamente.



La infracción tributaria cometida con carácter de reincidente, se entiende producida en esta circunstancia cuando el sujeto infractor sea persona individual o jurídica, hubiese sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, en virtud de una resolución administrativa que se encuentre firme o que haya causado estado, dentro de los cuatro años a la comisión de la infracción.

La sanción tributaria por la infracción de ley y cuando reviste características de delito, procede la privación de libertad, la que está contenida en el Capítulo IV, de los delitos contra el régimen tributario del Código Penal comprendido de los Artículos 358 "A" al 358 "D" respectivamente, que se refieren a los delitos de defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

En materia de aduanas, las sanciones van desde la suspensión o cancelación de la autorización que consiste cuando los auxiliares de la función pública aduanera y los beneficios de determinados regímenes aduaneros, podrán ser acreedores a suspensión o cancelación de la autorización que le haya sido conferida, en atención a la gravedad de las infracciones en que incurran en el ejercicio de sus funciones.

La sanción por información inexacta en el registro de importadores, puede ser impuesta cuando el importador que suministre información inexacta o errónea u omite datos en la solicitud de inscripción en el registro o padrón de importadores establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria, o no comunique dentro del plazo de treinta días cualquier cambio o rectificación a los datos suministrados al referido registro o padrón.

La sanción aduanera por reexportación extemporánea, consiste en que el beneficiario del régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado o de admisión temporal para el perfeccionamiento activo, salvo el beneficiario de la importación temporal de vehículos para turismo, podrá optar por reexportar la mercancía ingresada temporalmente o proceder al pago de los tributos



correspondientes a la importación definitiva dentro del plazo máximo de diez (10) días siguientes al vencimiento del plazo de permanencia de las mercancías importadas o admitidas temporalmente, en cuyo caso pagará una multa de un pesos centroamericanos por cada día de atraso, dentro de los diez días .

#### 4.5 El delito tributario

En el capítulo dos, se mencionó las generalidades del delito, en su concepción doctrinaria, los elementos, efectos, su relación con el derecho tributario, etc., a continuación se ofrece más elementos y con mayor propiedad acerca del tema del delito tributario, y posteriormente se analizarán los delitos tributarios, haciendo énfasis en el de defraudación tributaria, el cual tomará de referencia para establecer y enunciar las inconsistencias procesales cuando se criminalizan las infracciones tributarias en Guatemala, que constituye el tema principal de este trabajo de tesis doctoral.

Para el autor Vicente Óscar Díaz, en su obra la criminalización de las infracciones tributarias, indica que remitiéndose a los principios básicos que inspiran la criminalización tributaria conviene precisar que en materia fiscal el interés final esta individualizado por lo tempestivo del ingreso y por el correcto funcionamiento de la determinación de la base imponible, como también por la sumisión declarativa, lo cual está anticipado el ámbito de protección regulado por el legislador penal tributario.<sup>92</sup>

Si se sigue la tesis que intenta sostener algún sector más severo, se da lugar al presupuesto del delito imprudente (tesis macro social) atendiendo a que al considerar la defraudación sin el ánimo de engaño efectivo, aparece tipificada la elusión tributaria y el disfrute indebido de beneficios fiscales.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> De Bujanda Sainz, citado por Giuliani Fonrouge. **Op. Cit.** Pág. 575

<sup>93</sup> García, Belsunce. **Derecho Tributario Penal.** Pág. 57



Va de suyo que lo que se afirma tiene gran trascendencia para discutir el tipo objetivo de la evasión fiscal, porque la teoría macro hace prevalecer el desvalor de la acción prohibida –causa–, y no el desvalor del resultado. Dicha teoría escapa a considerar la defraudación en sentido patrimonial, porque primero analiza el desvalor del resultado para llegar al de la acción.<sup>94</sup>

#### 4.5.1. Defraudación tributaria

En ese orden de ideas se procede a hacer un análisis sobre el delito tributario de defraudación tributaria, que estadísticamente es el que más se comete en el medio tributario guatemalteco.

En esta clase de delitos tributarios el bien jurídico tutelado, el autor Octavio Alberto Orellana Wiarco, considera que toda norma penal obedece en su creación a la necesidad de proteger bienes jurídicos, es decir, la ley punitiva debe su razón de existir a la consideración de que la política criminal prevea sancionar con penas, generalmente de prisión, a las conductas que vulneren gravemente el orden jurídico afectando, por ello, los bienes jurídicos y que mediante otras medidas jurídicas no haya sido posible preservar.<sup>95</sup>

Para el jurista español Eugenio Simón Acosta, asevera que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria, es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Solo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal.<sup>96</sup>

En los delitos de defraudación tributaria, debe protegerse el patrimonio del erario nacional, como consecuencia el bien jurídico tutelado es el menoscabo fiscal que sufre

---

<sup>94</sup> **Ibid.** Pág. 41

<sup>95</sup> **Ibid.** Pág. 81

<sup>96</sup> Oscar Díaz, Vicente, **Criminalización de las infracciones tributarias**. Pág. 68



el mismo, en virtud que al cometerse el delito de defraudación tributaria, el efecto principal del mismo, es la merma de la recaudación fiscal.

También debe indicarse, que en la comisión del delito de defraudación tributaria, el bien jurídico que se protege es el patrimonio del Estado de Guatemala, porque es este el patrimonio de los guatemaltecos o de la colectividad, el cual se ve afectado por la conducta irregular del contribuyente sea individual o social, que atenta contra la situación financiera del Estado.

En la legislación guatemalteca, el Artículo 358 “A” del Código Penal, establece que comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Para el tratadista español Carlos María Folco, la defraudación fiscal es todo acto u omisión que, violando disposiciones legales, provoca intencionalmente la eliminación o disminución de la carga tributaria. El Artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario de España, tipifica la defraudación fiscal genérica como “la declaración engañosa u ocultación maliciosa que perjudicarse al Fisco con declaraciones de impuestos que no corresponden a la realidad” y agrega; y para que se configure una infracción de esta naturaleza no basta la presentación de una liquidación inexacta; esta deberá ser engañosa, destinada a ocultar la verdadera situación fiscal del declarante.<sup>97</sup>

En legislaciones como la española, la ley considera que existe la comisión del delito de defraudación tributaria, cuando existe una grave contradicción entre los libros, registros, documentos y demás antecedentes con relación a los datos consignados en las declaraciones juradas del período impositivo que se trate, lo cual es una apreciación que tiene su fundamento muy sólido, en virtud que es el conducto idóneo

---

<sup>97</sup> Oscar Díaz, Vicente, **Op. Cit.** Pág. 69



para engañar e inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación de la obligación tributaria y pago de la misma.

En el ámbito tributario guatemalteco, la Superintendencia de Administración Tributaria denuncia a contribuyentes ante el Ministerio Público, sindicándolos de la comisión del delito de defraudación tributaria, aunque no se den los presupuestos del delito, como el engaño, ardid u otra o forma de inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación o pago de la obligación tributaria, y en reiteradas ocasiones es el caso que resulta que no existe ilícito alguno, y lo que se ha cometido por parte del sujeto pasivo es la omisión de pago de tributos, confundiendo este incumplimiento de una obligación material tributaria con el delito de defraudación tributaria.

A continuación, se mencionan algunas de las causales que a criterio de la Administración Tributaria, procede denunciar al contribuyente o responsable por la comisión del delito de defraudación tributaria; dichas causales en varios casos que se tiene conocimiento, se debe a ciertos contribuyentes que soportan el crédito fiscal en concepto de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, con facturas con características irregulares según la normativa nacional, y al solicitarse la devolución o restitución del mencionado crédito fiscal, según sea el caso, la Administración Tributaria objeta tal devolución y cursa las diligencias al órgano investigador, argumentando que se pretende obtener la devolución o restitución de un crédito fiscal, el cual no está soportado con los documentos legales y no llena los requisitos establecidos en las leyes.

En otros casos, cuando hay diferencias en las verificaciones físicas, como el caso de inventarios contra documentos de soporte de esos activos, la Administración Tributaria determina que tales diferencias el contribuyente las debe aclarar ante el Ministerio Público y no ante ese ente fiscalizador.

Es muy recurrente que la Administración Tributaria promueve estas denuncias ante el Ministerio Público por la comisión del delito de defraudación tributaria, cuando ya ha



transcurrido en extremo el tiempo para que opere la prescripción, y con dicha presentación se tiene como una causal de interrupción de la prescripción, con ello se inicia un nuevo plazo de cuatro años más para auditar a los contribuyentes y formular los ajustes a la declaración jurada que se trate.

Es de hacer notar que en ninguno de los casos citados que motivan a la Administración Tributaria a promover las denuncias por la comisión de los delitos de defraudación tributaria en ninguno de ellos, se toma en cuenta la declaración jurada de impuestos presentada, para fundamentarse fehacientemente para determinar la comisión del ilícito tributario.

En otras legislaciones en materia tributaria, ocasionalmente en Guatemala, para determinar la comisión del delito tributario de defraudación tributaria, se remiten directamente a verificar el contenido de la declaración jurada del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, porque es en este acto, donde el ente investigador puede determinar los indicios del hecho, que sirve de fundamento para que el ente investigador promueva la investigación del ilícito tributario para establecer con cierta precisión el menoscabo en los ingresos del Estado.

Se defrauda al Estado, cuando el contribuyente en su declaración jurada de impuestos declare datos o incluya información con una manifiesta disconformidad con las normas reguladoras del tributo, con las disposiciones reglamentarias que regulen la determinación de la obligación tributaria. Cuando el contribuyente o responsable no justifique los procedimientos utilizados, o utilice malas prácticas comerciales para determinar la obligación tributaria y así la declare ante la Administración Tributaria.

Cabe mencionar, que la Administración Tributaria denuncia hechos calificados de ilícitos tributarios, aun cuando no proceda, adiciona en las citadas denuncias la comisión del delito de casos especiales de defraudación tributaria, aun cuando no haya indicios de este; sin embargo, en la fase procesal y especialmente en sentencia, los



jueces de los tribunales de sentencia, al resolver la situación jurídica del sindicado, absuelven por ser dicho delito excluyente con el delito de defraudación tributaria.

Siguiendo en el entorno del delito de defraudación tributaria y haciendo referencia al sujeto activo y sujeto pasivo en el delito de defraudación tributaria, se conviene con destacados tratadistas como Luis Jiménez de Asúa, Mariano Jiménez Huerta, Edmundo Mezger, y otros, citados por el también tratadista Octavio Alberto Orellana Warco, que el delito solo lo puede cometer el hombre, aquel que ejecute la conducta previa en el tipo.<sup>98</sup>

Quien ejecuta la acción o la omisión (o comisión por omisión) descrita en la ley delictiva, recibe el nombre de sujeto activo, y el análisis a quien se le puede asignar esa calidad, plantea diversas cuestiones.<sup>99</sup>

La calidad de sujeto activo requiere, en el ámbito penal, el presupuesto de que se trata de una persona imputable, siendo la imputabilidad un presupuesto del delito, pues se requiere que la persona a quien se atribuye una conducta delictiva, deba satisfacer, con anterioridad o en forma coetánea a la conducta, la condición de ser un sujeto imputable, es decir, quien haya cumplido la mayoría de edad (18 años) o más en otros países, y tenga la capacidad de comprender el carácter de ilícito de su conducta y de conducirse de acuerdo con esa comprensión.<sup>100</sup>

El Código Penal guatemalteco, regula que son autores del delito quienes formen parte directa en la ejecución de los actos propios del delito; quienes fuercen o induzcan directamente a otro a ejecutarlo; quienes cooperan a la realización del delito, ya sea en su preparación o en su ejecución, con un acto sin el cual no se hubiere podido cometer y quienes habiéndose concertado con otro u otros para la ejecución de un delito, están presentes en el momento de su consumación.

---

<sup>98</sup> Orellana Warco, Octavio Alberto, **Delito Defraudación fiscal**, Pág. 93

<sup>99</sup> **Ibid.**, Pág. 69

<sup>100</sup> Orellana Warco, Octavio Alberto, **Delito defraudación fiscal, ensayo Dogmático Jurídico Penal**, Pág. 85



El Artículo 38 del Código Penal, establece que en lo relativo a personas jurídicas, tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado este y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este Código para las personas individuales.

La comisión del delito de defraudación tributaria, solo la puede llevar a cabo una persona física o individual que sea imputable, pero que además tenga la calidad de contribuyente, si se trata de entidades sociales o jurídicas deberá tener la calidad de representante legal, de obligado solidario, puede ser el agente retenedor, como también puede ser cometido por un tercero o cualquier persona.

El Artículo 21 del Código Tributario define al contribuyente: como el obligado por cuenta propia, y establece que son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

El obligado por cuenta ajena, el Código Tributario (Artículo 25) lo denomina responsable, y establece que es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

El mismo cuerpo legal, en el Artículo 26, se refiere a los responsables por representación y regula que son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representante, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias



derivadas de los bienes que administran o dispongan, ellos son los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces, los representantes legales de las personas jurídicas, los mandatarios respecto de los bienes que administren y los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores; si estos actúan con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

La solidaridad en materia tributaria, se configura cuando los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. En otros casos, la solidaridad se tipificará cuando se actúe con mala fe, con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y en otros hechos donde aplica la normativa común sobre esta institución.

La ley española regula que el delito de defraudación tributaria ha sido catalogado por el tribunal supremo como un delito especial o de primera mano, solo imputable a quien ostenta la posición de deudor tributario.<sup>101</sup>

Sin embargo, la propia ley tributaria prevé que resulta obligado a cumplir las prestaciones tributarias ya sea el contribuyente o el obligado sustituto, pero también pueden ser potenciales sujetos activos los retenedores o bien quienes contractualmente hayan asumido deberes u obligaciones que tengan por objeto cubrir contribuciones a la hacienda pública.<sup>102</sup>

En el delito de defraudación tributaria, el sujeto pasivo o agraviado es el Estado, en este caso representado por la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud que el actor o sujeto activo de este ilícito tributario, a través del ardid o engaño menoscaba la recaudación de los impuestos, y con ello el mismo Estado se ve limitado

---

<sup>101</sup> Orellana Warco, Octavio Alberto, **El delito de defraudación fiscal**. Pág. 93

<sup>102</sup> **Ibid.** Pág. 95



en sus recursos que están destinados para cumplir con los deberes que la Constitución Política de la República le impone.

Es el Estado, el sujeto pasivo del delito fiscal, en particular del delito de defraudación fiscal, en el que se atenta contra el “cobro del crédito Tributario que es de interés público”, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que si pagan frente a los que no lo hacen.<sup>103</sup>

En el Artículo 358 “A” del Código Penal, es fácil determinar que el sujeto pasivo en el delito de defraudación tributaria es por delegación del Estado la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud que dicho precepto claramente regula que comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación tributaria impositiva.

Del precepto citado en el párrafo inmediato anterior, se pueden extraer ciertas reflexiones, que ayudan a comprender de mejor manera particularidades de este ilícito tributario. En primer lugar, debe indicarse que el sujeto activo o actor se propone como objetivo principal engañar a la Administración Tributaria, para ello hace una selección de los medios para hacerlo y beneficiarse de ello, o el hecho de inducir a error a la Administración Tributaria, para alcanzar algún beneficio en el error cometido por la administración en la determinación de la obligación tributaria por parte de esta.

La conducta irregular o ilícita del contribuyente o sujeto activo en el delito de defraudación tributaria, se exterioriza en la declaración bajo juramento ante la Administración Tributaria, que la determinación de la obligación tributaria del período

---

<sup>103</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios del derecho tributario**. Págs. 117 y 118



que corresponde se hizo conforme a lo regulado en las leyes ordinarias tributarias cuando en la realidad y al analizar extremos en su declaración jurada se establece todo lo contrario, porque el actor ha aparentando o falseado información que da como resultado un pago menor de los tributos.

Esta clase de ilícitos tributarios es importante tomar en cuenta entre otros la conducta del actor, en este caso el contribuyente o responsable infractor, ya sea por acción o por omisión en el incumplimiento de la obligación tributaria. Cuando la conducta es por acción, la actitud del infractor se evidencia por las diversas actividades que realiza encaminadas a provocar el engaño y por ende el menoscabo fiscal.

Cuando la conducta del infractor es por omisión, es obvio que existe en el sujeto una inacción, falta de actividad y deseo de cumplir en el plazo legal establecido con sus obligaciones tributarias tanto materiales como formales; esa inactividad u omisión, se convierte en el ilícito tributario porque, derivado de esa acción por omisión el Estado deja de percibir los ingresos que tanto necesita.

En el delito de defraudación fiscal se encuentra que es un tipo (en relación a la conducta exigida por la ley), tanto de acción, como de comisión por omisión, es decir, el delito de defraudación fiscal se puede cometer tanto en forma activa, como pasiva esta última mediante la llamada comisión por omisión, en efecto, el tipo señala dos formas de conducta para poder ejecutar el delito, una mediante la “acción”, que consiste en el uso de engaños y de “omisión” en su modalidad de “comisión por omisión” cuando se trata del aprovechamiento del error.<sup>104</sup>

Se está ante un tipo penal de los denominados de formulación alternativa, porque en este tipo existen dos formas de conductas: el uso de engaños, o bien, el aprovecharse del error. En el primer caso, el verbo rector es engañar; en el segundo supuesto, es aprovechar.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Simón Acosta, Eugenio. **El delito de defraudación tributaria**. Pág. 35

<sup>105</sup> Orellana Warco, Octavio Alberto. **Op. Cit.** Pág. 103



En cuanto al uso de conducta del engaño, el cual consiste en el conocimiento tergiversado que tiene el sujeto pasivo en este caso del delito de defraudación tributaria, originado por las actitudes falsas o hechos irreales que realiza el sujeto activo del ilícito tributario, para provocar en el ente recaudador el error en la determinación de la obligación tributaria, al pagar menos de lo obligado y obtener beneficios de ese error incurrido por el sujeto pasivo.

En el sistema tributario guatemalteco, la determinación de la obligación tributaria, puede hacerse entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo; puede hacerla únicamente el sujeto pasivo o bien la Administración Tributaria por sí sola. El origen de la comisión de este ilícito tributario, se tipifica cuando el sujeto pasivo en forma unilateral determina la obligación tributaria, efectúa la liquidación del impuesto que se trate, la cual la debe efectuar con fundamento en las leyes que rigen la materia, la Administración Tributaria tiene entonces la facultad legal de proceder a hacer las verificaciones del caso, con el objeto de establecer la veracidad y exactitud de dicha liquidación presentada y autodeterminada por el contribuyente, responsable u obligado.

Las irregularidades en este ilícito tributario, van encaminadas en la mayoría de los casos, a determinar la intención dolosa del contribuyente, responsable u obligado, a excluir o tomar en cuenta ingresos cuantiosos de renta guatemalteca, obviando aquellos ingresos gravados por dos o más tributos, así como el hecho de incluir costos y gastos que no pueden deducirse de la fuente generadora de rentas; o bien respaldar o documentar el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, con facturas no autorizadas por la Administración Tributaria, y en otros casos documentar gastos o pagos irreales o improcedentes; declarar más gastos que ingresos para pagar menos impuesto en concepto de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, y beneficiarse con ello.



Por su importancia, es conveniente resaltar cierta situación que se observa en esta clase de delitos, en el caso del delito de defraudación tributaria, cuándo se comete es la interrogante, hay varias posiciones, se comparte aquella en la que el sujeto activo del delito (contribuyente, obligado, responsable) prepara y presenta la declaración jurada del impuesto dentro del plazo legal o en forma extemporánea, y entera a las cajas fiscales el monto falsamente determinado, o bien presenta la declaración jurada y no paga, estableciéndose entonces que el medio idóneo para cometer el delito de defraudación tributaria, es la determinación de la obligación tributaria en forma irregular y declararla ante la autoridad tributaria.

Obviamente la comisión del delito de defraudación tributaria no puede quedarse en una simple presunción que el contribuyente o responsable pagó menos impuestos o indujo a error y engaño a la Administración Tributaria, debe probarse ante los jueces competentes del ramo penal, se expresa esto porque en algunas ocasiones, la acusaciones de defraudación tributaria resultan improcedentes por una mala interpretación de la ley o apreciación errónea del auditor fiscal que practica la fiscalización en la declaración jurada de tributos del sujeto pasivo.

Con lo expresado y analizado, en el sentido que cuando no se tiene certeza sobre la comisión del hecho delictuoso, de alguna manera la Administración Tributaria debiera abstenerse de presentar las denuncias respectivas ante los órganos competentes cuando en las mismas se pueden visualizar supuestas comisiones de delitos fiscales como el de defraudación tributaria; máxime si se comprueba que el contribuyente, por error, calcula mal la base imponible, y al depurarse mediante la compensación de los créditos fiscales con los débitos fiscales resulta crédito fiscal a favor del declarante, o por errores aritméticos en la depuración de la base imponible, pero que en la realidad no constituyen acciones dolosas por parte de los contribuyentes.

En el ámbito tributario guatemalteco, se ha llegado a extremos de acusar a contribuyentes o responsables del delito de defraudación tributaria, cuando el mismo no consta en el expediente administrativo ni en otro documento, es decir, no existe la



inducción a error o una actitud dolosa basada en engaño por parte del contribuyente en la determinación tributaria; sino que dicha acusación solo busca reactivar o interrumpir el plazo de la prescripción en contra del contribuyente; y en otros casos, cuando la Administración Tributaria, está obligada a devolver crédito fiscal al contribuyente y no tiene la disponibilidad para hacerlo o no está en condiciones de hacerlo, por alguna causa que tenga relación con este ilícito tributario denuncia al contribuyente por acciones que nunca fueron cometidas por el sindicado.

#### **4.5.2. Casos especiales de defraudación tributaria**

El Artículo 358 "B" del Código Penal establece lo relativo al delito de casos especiales de defraudación tributaria, este delito tributario se tipifica, cuando concurren los siguientes eventos:

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

\*. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.

\*. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.

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



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

\*. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.

\*. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.

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

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para esta, 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.

En lo que respecta a este delito es oportuno señalar, que la Administración Tributaria, al presentar las denuncias por el ilícito de defraudación tributaria, lo hace también por el delito de casos especiales de defraudación tributaria, lo cual es antitécnico, en virtud que ambos delitos contienen los mismos tipos penales y ambos atacan el mismo bien jurídico tutelado, como consecuencia se excluyen entre sí, y por otro lado, por lo regular cuando se juzga el delito de defraudación tributaria, se hace o se sindic a una persona física y en el caso de sociedades mercantiles o personas jurídicas, es al representante legal, y el hecho o tipo del delito es uno, por lo tanto no se está ante una pluralidad delictiva.



#### 4.5.3. Delito de apropiación de tributos

El Artículo 358 "C" del Código Penal, regula lo relativo al delito de apropiación indebida de tributos, "Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos.

El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido.

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

Este ilícito tributario lo puede cometer el agente de percepción o el agente retenedor, jurídicamente y por la función y posición existe ciertas diferencias entre los sujetos de gravamen antes indicados.

El agente de percepción es la persona designada por la ley para recibir una determinada suma de dinero del contribuyente, a la que le adicionará el porcentaje o monto en concepto de tributo y luego lo entera a las cajas fiscales. El ilícito tributario se comete por parte del agente de percepción, cuando retiene del contribuyente cierta cantidad de dinero incluyendo el tributo y no lo entera dentro del plazo legal establecido, por haberse beneficiado con dichos fondos. El agente retenedor es la persona que previo a cancelar cierta prestación al contribuyente, en virtud de la ley, retiene cierta cantidad de dinero o porcentaje establecido en la ley y luego esa cantidad retenida la entera a las cajas fiscales.

En ambos casos, el agente retenedor y percepción de tributos, tienen a su cargo una prestación el cumplimiento de una prestación de carácter obligatoria determinada por



el Estado. El delito tributario de apropiación indebida de tributos, se tipifica cuando dan todos los elementos constitutivos del mismo, principalmente cuando no se entera a las cajas fiscales el dinero percibido o retenido en el plazo legal establecido.

Las obligaciones de los agentes de percepción y retención son de carácter formal y material; en el aspecto formal se abstiene de ser el agente que la ley le asigna y en el aspecto material, cuando no entera en definitiva a las cajas fiscales la cantidad recibida de los contribuyentes o habiendo practicado la retención, se apropian y benefician con estos dineros.

La culpabilidad del agente de percepción y de retención debe ser comprobada con los medios idóneos, no basta que sea una presunción, debe ser acreditada o soportada con cualquiera de los medios de prueba que establece la ley.

En este delito cabe hacer ciertas reflexiones sobre situaciones particulares que se presentan y que muchas veces son marginadas, en el momento de su tipificación o de imponer la sanción que corresponda. En ese orden de ideas, se tiene que el bien jurídico tutelado es el patrimonio del Estado, por eso es un delito patrimonial, que en un principio inicia la posesión legal o regular de los impuestos o tributos retenidos o percibidos por parte del sujeto activo con la obligación de entregar el dinero.

En esta clase de delitos tributarios, el sujeto activo rompe la confianza o lealtad debida mediante el acto o ilícito tributario; en virtud que existe conciencia y voluntad del agente retenedor o de percepción de disponer de los dineros como si fuesen propios, lo cual va en perjuicio ajeno o sea del Estado.

Cuando se habla de conducta del agente de retención o de percepción, se encuentran dos fases en dicha conducta, la primera, el autor lícitamente recibe en depósito, dinero con la finalidad específica de enterarla a las cajas fiscales. En la segunda fase, el autor del ilícito transforma la situación legítima en ilegítima disposición, lo que provoca el



incumplimiento de la finalidad de entregarlos o enterarlos a las cajas fiscales de la Administración Tributaria.

En esta clase de delitos la acción es la apropiación indebida, típica y tradicional, porque el agente incorpora a su patrimonio con ánimo de lucro un dinero ajeno. Es un delito de resultado, porque el sujeto activo del delito dispone del dinero, pero se consuma si transcurren treinta días (30) hábiles desde la notificación del requerimiento para enterarlos.

#### **4.5.4. Delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria**

Otro ilícito tributario contemplado en la ley penal, es el de resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual se encuentra regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, cuya tipificación es así: "Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención del juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

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

El delito de resistencia a la acción de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, para su tipificación se requiere que el contribuyente o sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, después de haber sido requerido por la Administración



Tributaria con intervención del juez competente, impida las acciones de fiscalización, la determinación de la obligación tributaria, y para ello se niegue a presentar a los auditores y notificadores tributarios la información y documentación, como libros y registros, que tengan relación con la determinación tributaria del ejercicio que se trate.

Por disposiciones del ente fiscalizador y por acuerdo institucional del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, al contribuyente se le requiere la entrega de información, la documentación contable y de respaldo que utilizó para determinar la obligación tributaria del ejercicio que se trate; ha sucedido que el contribuyente o responsable no ha tenido la intención de impedir ni de negarse a entregar la información y documentación requerida por la Administración Tributaria, sin embargo, si de esos requerimientos hace falta un documento porque el contribuyente se le imposibilita entregarlo, aunque no sea indispensable para la determinación de la obligación tributaria se insiste ante el juez competente o ante el Ministerio Público, la tipificación el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, aun cuando el sujeto pasivo tenga toda la voluntad y disposición de cumplir con las obligaciones formales.

#### **4.5.5. Cierre temporal de establecimientos comerciales**

El Artículo 85 del Código Tributario, reformado por el Artículo 41 del Decreto Legislativo número 4-2012, regula que se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes: cuando el contribuyente no emita o no entregue facturas o notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas; cuando los documentos antes indicados no se encuentren previamente autorizados por la Administración Tributaria o por utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para omitir facturas o documentos, o



bien porque el contribuyente no haya autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

El Artículo 42 del Decreto del Congreso número 4-2012 que modificó el Artículo 86 del Código Tributario, en forma expresa regula que el cierre temporal se aplicará por un plazo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará si el contribuyente o responsable opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción, viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Estas diligencias deberán ser documentadas por acta o por medio de la intendencia de asuntos jurídicos, y se presenta solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción de cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

El juez de paz penal competente que recibe la solicitud, bajo pena de responsabilidad, deberá fijar audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud. En dicha audiencia el juez oír a las partes y recibirá las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este Artículo, cuando proceda.

Si la sanción de cierre temporal del establecimiento se trata de entidades sujetas a la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirán ante el juez penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. Si la entidad se tratare de las comprendidas en el mercado bursátil, la opinión favorable la solicitará al Ministerio de Economía, en ambos casos la opinión deberá emitirse dentro del plazo de diez días, de no pronunciarse dentro de dicho plazo, se tendrá por emitida en sentido favorable y serán responsables por la omisión.



Puede darse que el sancionado, mediante solicitud al juez competente, reemplazar la sanción de cierre temporal del establecimiento que se trate, por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil quetzales (Q.10,000.00).

Esta sanción ha sido muy cuestionada en el medio guatemalteco, por no contar con un procedimiento claramente establecido en la ley; aun cuando se trata de una infracción de carácter formal al cumplimiento de una obligación tributaria, tiene conocimiento para su aplicación un juez jurisdiccional, quien utiliza el procedimiento de la comisión de las faltas, contenido en el Código Penal, pero esta falta en el régimen tributario no está regulada en dicho cuerpo legal (Código Penal).

Por otro lado, se debe tener presente que la sanción de la multa antes indicada contenida en el Artículo 86 del Código Tributario, deviene inconstitucional, porque no existe impuesto que pagar; otro aspecto a resaltar, consiste en que la base imponible para calcular la multa es sobre ingresos brutos, procedimiento que viola flagrantemente lo dispuesto en el Artículo 239 constitucional, como consecuencia deviene ilegal y confiscatoria. Esta infracción tributaria, así como su respectiva sanción, serán ampliamente analizadas en el capítulo V de este trabajo de tesis doctoral, en cuanto a las inconsistencias procesales de que adolece.

#### **4.6. Delitos tributarios en materia de aduanas**

En materia de aduanas y particularmente el Decreto número 58-90 del Congreso de la República, Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, significa que son estos los delitos de mayor incidencia en materia de aduanas.

El Artículo 1 de la disposición antes citada define a la defraudación aduanera como toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. También constituye



defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación. De esta disposición también se puede derivar la comisión del ilícito aduanero denominado casos especiales de defraudación aduanera, de conformidad con las causales contenidas en el Artículo 2 de este cuerpo legal.

El Artículo 3 del Decreto 58-90 del Congreso de la República y sus reformas, regula lo relativo al delito de contrabando aduanero, indicando que constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal.

También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional, de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada. Por su lado, el Artículo 4 del mismo cuerpo legal regula los casos especiales de contrabando aduanero.

De los dos ilícitos tributarios aduaneros, se analizará únicamente el delito de contrabando aduanero, no el de defraudación aduanera, en virtud que su similitud con el delito de defraudación tributaria que ya se analizó es grande, en cuanto al modo de producirse, los elementos del delito, la tipología del mismo, los sujetos, variando en aspectos muy específicos y propios de cada materia.

#### **4.6.1 Delito de contrabando**

Comete contrabando todo aquel que, en contra de las disposiciones positivas, con el objeto de ingresar o egresar mercadería de territorio aduanero, mediante ardid o engaño, dificulta u obstruye el control que el servicio aduanero debe realizar sobre la misma.<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> **Ibid.** Pág 103



El contrabando se puede cometer por acción o por omisión, por cuanto puede ser cometido por acción directa, es decir, que el interesado realiza un acto positivo, por ejemplo, ocultar la mercadería que pretende introducir o extraer del territorio aduanero en lugares no habituales del medio transportador o del propio cuerpo del actor, para evitar o dificultar el control del servicio aduanero.<sup>107</sup>

El contrabando por omisión, significa no realizar una acción que normalmente debiera cometerse; esa omisión deberá tener obligatoriamente un resultado exterior. Asimismo, la omisión deberá condecirse con la voluntad de obtener ese resultado. Caso distinto será la simple omisión, a la que se le retira la intencionalidad, por lo que no se la tratará como delito de omisión. Y no se podrá aplicar al caso de contrabando, que siempre se tratará de una comisión por omisión, es decir, que fundamentalmente estará precedido por la intencionalidad de comisión de una acción; en ese sentido, la omisión debe ser el medio utilizado para obtener el resultado buscado.<sup>108</sup>

De lo expresado por el autor Eugenio Simón Acosta, se debe entender que la persona que comete el ilícito de contrabando, trata de impedir o dificultar qué es el objetivo para que se produzca la acción u omisión, significa entonces evitar el control correspondiente. En tanto que dificultar, es hacer más ardua esa función con la intención de confundir al servicio en el control que debe ejercer sobre la mercadería que se pretende introducir al territorio aduanero o extraer del mismo.

Cuando el autor de contrabando, cuando lo hace, accionando, extrae totalmente la mercadería al control aduanero, evita su percepción por completo, como es ocultar aquella en lugares no habituales de portación; y comete acción de confundir al servicio, a los fines que se destine la mercadería, en forma distinta a la que corresponda.

---

<sup>107</sup> **Ibid.** Pág. 97

<sup>108</sup> Simón Acosta, Eugenio. **El delito de Defraudación Tributaria Pamplona.** Págs. 23 y 24



Siguiendo con la acción de confundir al servicio aduanero, el contrabando se puede cometer cuando se declara en diversa posición arancelaria, esa es la posición que se le da a la mercadería, según los convenios internacionales, a los fines de su arancelamiento, es decir, otorgándole un valor para tratamiento similar por los diferentes países de donde se importa o exporta.

Al igual que en la comisión del delito de defraudación aduanera, el contrabando también se comete utilizando dos elementos determinantes como son el ardid y el engaño. Existe ardid es cualquier creación del comitente para producir el error en el servicio aduanero. Existe engaño cuando el infractor muestra una situación diversa a la real.

En principio, se entiende que dos razones causan el delito de contrabando: una económica y otra, la falta del objeto traficado. La primera trata los diferentes valores económicos de la mercadería en los diversos lugares geográficos, y así el hombre, tratando de aprovechar un valor menor, contrabandea la mercadería, para uso personal o para comercializar.<sup>109</sup>

La causa de falta del objeto traficado se trataría desde dos principios: a) los que no existan en el país; y b) los prohibidos de importar. El primer caso, ya en la evolución y avanzada comercialización en el mundo moderno, pierde totalmente su vigencia, pues de no ser prohibido por la legislación vigente y siendo requerido por la población, algún importador se va a encargar de ingresarlo al país. En tanto que para la mercadería prohibida que sanciona la legislación, es decir, los estupefacientes en cualquier etapa de elaboración, o elementos nucleares, explosivos o armas de guerra, resulta imposible evitar el contrabando por medios legislativos.<sup>110</sup>

Cuando se señala la comisión del delito de contrabando, se debe determinar que la acción para cometerlo es directa, lo que implica dicha conducta debe encuadrarse en

---

<sup>109</sup> Folco, Carlos María. **Procedimiento tributario**. Pág. 338

<sup>110</sup> **Ibid.** Pág. 19



algún tipo penal, es esencial tener en cuenta que en derecho penal no se puede  
incriminar por analogía.

En lo que se refiere al bien jurídico tutelado, son las funciones del Estado, ya que la transgresión irá en menoscabo de las funciones de control y recaudación de los tributos aduaneros, por lo que el delito de contrabando se puede encuadrarlo como delito contra la administración pública.





## CAPÍTULO V

### 5. Aspectos esenciales del proceso penal guatemalteco

#### 5.1 Consideraciones acerca del proceso penal

Por considerarse de suma importancia, en este trabajo de investigación se incluye lo relativo al proceso penal guatemalteco, en virtud que el mismo encierra para los tres poderes del Estado de Guatemala, una importancia singular, por la interrelación que existe entre los tres, y de esa estrecha relación sin subordinación entre sí, se conjugan los derechos y las garantías que tienen los ciudadanos guatemaltecos, que recae en la persona ya sea como sindicados o como víctimas.

Para que exista un debido proceso penal, los responsables de sustanciar los procesos deben observar lo dispuesto en la Constitución Política de la República y los tratados internacionales, en lo que se refiere desde el inicio a la persecución penal, juzgamiento y sanción para las personas que delinquen.

Mediante el debido proceso, el proceso penal debe estar encaminado en fortalecer las garantías constitucionales, que trate de llevar adelante y con bases firmes, una investigación que vaya a revelar los hechos con suma precisión, cuando se evidencie la comisión de un ilícito, para así aplicar una sanción al que resulte culpable y resarcir a la víctima y a la sociedad.

Se ha instruido que el proceso penal está referido a juzgar personas, el cual debe asegurar a estas personas que por circunstancias de la vida, ha llegado a causar, con o sin motivos, daños a otras personas y a la sociedad, no obstante ello, se debe otorgar un tratamiento digno, no basado en simple discurso, sino que dicho tratamiento debe ser materializado en una práctica jurídica en todas las etapas del proceso penal, basado en el respeto al debido proceso, al derecho de estas personas y las garantías constitucionales y procesales.



En el caso de Guatemala, en el marco general del Código Procesal Penal concordado y anotado, numeral 5, el carácter garantista del Código Procesal Penal, establece que la Constitución Política de la República de Guatemala y los tratados internacionales de carácter procesal, deben ser observados rigurosamente en la persecución, juzgamiento y sanción de delincuentes. El sistema de justicia opera, en consecuencia, dentro del marco del sistema de garantías, que establece principios básicos creados por la sociedad para regular el poder punitivo del Estado.

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece una serie de derechos fundamentales para las personas, entre los cuales destaca las garantías procesales, cuya función es asegurar que verdaderamente se practicará justicia, la cual debe ser transparente, apegada estrictamente a derecho, con la intervención de jueces competentes e imparciales.

## **5.2. Garantías procesales en materia procesal penal**

Las garantías procesales se fundamentan en los principios que inspiran el proceso penal en Guatemala; tales principios o garantías están contenidas en el orden constitucional, en el que señala el orden y referencia del proceso penal, el cual debe desarrollarse en apego estrictamente a derechos y garantías que vengan a proteger a las personas objeto de arbitrariedades cometidas por los responsables de aplicar la justicia.

Las instituciones llamadas a velar porque el proceso penal en Guatemala, sea desarrollado y sustanciado conforme lo establece la legislación constitucional, es la Corte Suprema de Justicia y los Tribunales Ordinarios, así como el Ministerio Público. A continuación, se mencionan las principales garantías procesales contenidas en el ordenamiento jurídico guatemalteco, así:



- **No hay pena sin ley anterior**

El Artículo 1 del Código Penal, regula refiriéndose al principio de legalidad, que nadie podrá ser penado por hechos que no estén expresamente calificados, como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración; ni se impondrán otras penas que sean las previamente establecidas en la ley. De este precepto se pueden extraer algunos elementos, principalmente que a nadie se le puede imponer una sanción sino está previamente establecida en la ley, queda prohibida la aplicación de la analogía en materia criminal; también que los únicos facultados para imponer las sanciones son los jueces competentes como delegados del Estado de Guatemala.

En materia tributaria, la Administración Tributaria no deberá aplicar una sanción a un contribuyente si la misma no está contemplada en el Código Tributario, ni tampoco podrá solicitar la aplicación de la misma a un juez del orden penal sino está regulada en el Código Penal, a contrario sensu, se viola flagrantemente el principio de legalidad contenido en el Artículo 239 constitucional.

Esta garantía procesal penal se viola en el caso del cierre temporal de establecimientos comerciales o empresas mercantiles que promueve la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud que el origen de estas diligencias es por una infracción formal tributaria; sin embargo, la conoce un juez de paz del ramo penal y se sigue el procedimiento de las faltas en materia penal, lo cual no aparece regulado en el Código Penal, como una falta al régimen tributario; esta inconsistencia procesal será analizada en forma abundante en el capítulo siguiente de este trabajo de investigación de tesis doctoral.

**\* Juicio previo**

Bajo esta garantía procesal se asegura que ninguna persona puede ser sentenciada y condenada, ni tampoco podrá aplicársele medida de seguridad o medida correccional, sin que previamente se haya radicado un proceso con anterioridad, y



durante el mismo la entidad competente de la investigación le compruebe la comisión del ilícito ante un juez competente.

Bajo este esquema las personas sindicadas y ligadas a proceso estarían justamente en prisión, sin embargo, en la realidad a muchas personas se les ha motivado prisión provisional y después de agotar la investigación se comprueba su inocencia.

- **Los fines del proceso penal**

El proceso penal guatemalteco tiene fines inmediatos y mediatos: el primero tiene como finalidad la averiguación, determinación y valoración de los hechos y la participación del o los imputados en los hechos que se indilgan, así como establecer el grado de responsabilidad y, como consecuencia, la aplicación de la pena que le corresponde según la ley y por último la ejecución de dicha pena; el fin mediato del proceso penal en Guatemala, es mantener inalterable el estado de Derecho, mediante la aplicación debida de la ley, cuyo fin supremo es la justicia y la paz social.

El fin del proceso penal estructurado bajo los principios constitucionales y desarrollado en debida forma, evita la aplicación de justicia en manos de particulares, lo cual es injusto e ilegal; no obstante ello, es recurrente en este medio al ocurrir en ciertos lugares los denominados linchamientos, cuyo pretexto para que ocurran es porque a decir de los protagonistas las autoridades no aplican la justicia.

- \* **La independencia del organismo judicial y potestad de juzgar**

La Constitución Política de la República, en forma taxativa regula que la justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las leyes de la República. Agrega que corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. Los magistrados y jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones, y únicamente están sujetos a la Constitución de la República y las leyes. La



función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca.

Del precepto constitucional antes citado, se infiere que los jueces y magistrados deben ejercer la función de juzgar sin interferencia alguna de terceros, mucho menos bajo presión o influencia de algún miembro de otro organismo del Estado. El juez, al resolver, lo hace con del poder que está investido por parte del Estado de Guatemala de acuerdo con lo establecido en la Constitución de la República.

La jurisdicción como potestad de aplicar la ley corresponde a los jueces y magistrados del organismo judicial, la que debe hacerlo con independencia e imparcialidad. La imparcialidad es un mandato constitucional que da la oportunidad al juez de conocer un proceso en particular por estar desvinculado de las partes o sujetos procesales, así como de sus intereses y pretensiones.

- **De la indisponibilidad**

Esta garantía procesal consiste en la prohibición que tienen los jueces y magistrados de renunciar al ejercicio de su cargo, y permitir que los sujetos procesales que reclaman justicia tengan la opción de acudir a un tribunal distinto del asignado y competente.

- \* **Independencia del Ministerio Público**

El Artículo 8 del Código Procesal Penal regula lo relativo a la independencia del Ministerio Público, para el ejercicio de la acción penal, la investigación de los hechos en la comisión de delitos; investigación que es controlada por el juez a cargo de la causa penal. La independencia del Ministerio Público, en esta fase y en las otras que es competente, implica que ningún funcionario de ninguno de los tres poderes del



Estado, puede influir o instruir al Jefe del Ministerio Público, para que asuma dirección alguna en la investigación que desarrolle.

- **Ejercicio de la acción penal**

El Artículo 251 de la Constitución Política de la República, establece que el Ministerio Público, es una institución auxiliar de la administración pública y de los tribunales con funciones autónomas, cuyo fin principal es velar por el estricto cumplimiento de las leyes del país. El jefe del Ministerio Público será el fiscal general de la República y le corresponde el ejercicio de la acción penal pública.

Le corresponde al Ministerio Público, promover la investigación de delitos con el propósito de aportar al proceso penal y ejercer la acción penal en nombre de la sociedad en este caso guatemalteca.

- **De la obediencia**

Los empleados públicos y funcionarios del Estado, están obligados a obedecer las órdenes e instrucciones que dicten los jueces y magistrados en el ejercicio de sus funciones; en ese sentido, y algunos casos, el Ministerio Público, con fundamento en lo preceptuado en el Artículo 110 del Código procesal penal, solicita previa autorización del juez contralor de la investigación, información a entidades del sector privado y público, con el propósito de incluir en la investigación cierta información que es indispensable para el ejercicio de la acción penal.

- \* **De la motivación por parte del juez**

Esta garantía procesal es importante para el sindicado, en virtud que mediante este principio, el juez contralor de la investigación está obligado a explicar en términos



sumamente sencillos y en lenguaje comprensible al imputado, las razones de hecho y derecho de las decisiones que vaya a adoptar en el proceso.

- **Presunción de inocencia**

Durante el proceso penal y hasta que la sentencia esté firme, el imputado no debe ser considerado ni tratado como culpable del hecho que se señala, en virtud que con apego al mandato constitucional regulado en el Artículo 14 de la Constitución Política de la República, toda persona se reputa inocente hasta que la sentencia esté debidamente ejecutoriada.

La presunción de inocencia, es una garantía procesal de carácter objetivo, porque exige la etapa probatoria dentro del proceso penal y la valoración de los medios de prueba para desvanecer la sindicación. Cuando el juez dicta la sentencia lo hace con base en lo probado y establecido durante el proceso, y declara lo que en derecho corresponde.

- ***In dubio pro reo***

En el ordenamiento jurídico guatemalteco el *in dubio pro reo*, es una garantía procesal regulada en el Artículo 14 último párrafo, que significa que si el juez tiene duda o no está convencido de la participación del sindicado en la comisión de los hechos, debe absolver al procesado, ya que no se debe emitir una sentencia y condenar a una persona sindicada de un delito, cuando existe duda en su participación y el Ministerio Público no lo demuestra fehacientemente dentro del debido proceso.

En todo proceso penal, como garantía del acusado debe prevalecer la certeza jurídica en cada una de las fases del mismo, las cuales deben desarrollarse de tal manera que al juzgador lo convenzan a través de los medios probatorios y con certeza y autoridad declare lo que en derecho corresponde.



- ***Non bis in idem***

El Código Procesal Penal en el Artículo 17, regula que es improcedente la persecución penal múltiple, sucesiva o simultánea por la comisión de un mismo hecho delictivo; dicho precepto de este cuerpo legal, claramente establece que ninguna persona podrá ser juzgada nuevamente por un delito por el cual anteriormente fue condenado o absuelto en su caso en sentencia firme.

Asimismo, esta garantía procesal se refiere a que ninguna persona que haya sido procesada y condenada en proceso penal, se le puede imponer dos veces una misma pena por un mismo delito.

El Artículo 90 del Código Tributario, en forma taxativa regula la prohibición de doble pena (*non bis in idem*), si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

- **Derecho de defensa**

El Artículo 12 constitucional, regula que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

El Artículo 20 del Código Procesal Penal, contiene la garantía que toda persona en un proceso penal tendrá la oportunidad y el momento para defenderse de las sindicaciones que se le imputen; es la oportunidad procesal que tiene el sindicado de contradecir con los medios de prueba, los argumentos de la parte acusadora o querellante adhesivo.



Existen otras garantías procesales que en esta oportunidad no se mencionan individualizan, no porque sean menos importantes, sino que son varias por ello serán utilizadas para resaltar las inconsistencias procesales, ya al darse de estas, se apartan de las garantías procesales mencionadas en este apartado.

### 5.3. Concepto de proceso penal

En forma genérica, proceso es una serie de fases o etapas con un fin determinado; en lo que al proceso penal se refiere no es ajeno a la definición antes indicada, ya que muchos tratadistas definen al proceso penal como una serie de actos que tienen por objeto obtener una decisión de un conflicto o litigio. El proceso representa el conjunto de actos que son necesarios, en cada caso, para obtener la creación de una norma individual.<sup>111</sup>

El procedimiento, constituye cada una de las fases o etapas del proceso puede comprender. Así, al procedimiento de primera instancia puede seguir, en caso de apelación, un procedimiento en segunda instancia, en cuyo caso el proceso se integra con dos procedimientos, o, por el contrario, el proceso puede comprender menos de un procedimiento en el caso de que, por ejemplo, se extinga con anterioridad al pronunciamiento de la decisión de primera instancia.<sup>112</sup>

El proceso penal a lo largo de la historia de la humanidad ha sufrido cambios y se ha ido innovando hasta nuestros días, en las primeras etapas de la organización humana, la tendencia de la sociedad ha sido restablecer la paz ante el surgimiento de un conflicto, fue así como en un principio prevalecía la autocomposición.

Ante el surgimiento de un conflicto social, se trata la manera de buscar lo antes posible una solución o bien de otra forma evitar el surgimiento de ese conflicto. Se trata que

---

<sup>111</sup> Tosi, Jorge Luis. **Derecho penal aduanero**. Pág. 11

<sup>112</sup> **Op. Cit.** Pág. 12



las partes en conflicto, para desechar la agresión directa por un lado y la defensa del sindicato, optaron poner en conocimiento y solución de la controversia a un tercero ajeno a las partes involucradas, en la cual la parte vencida acepta el quebrantamiento de la normativa y acepta la solución dictada por la persona determinada en su caso.

#### **5.4. Estructura del proceso penal guatemalteco**

Se trata de hacer un breve análisis jurídico sobre el proceso penal guatemalteco, resaltando los principales elementos estructurales o fases que integran al mismo; dicho análisis va direccionado a las principales etapas como los elementos de cada una de ellas.

El proceso penal guatemalteco se desarrolla bajo el principio acusatorio, es decir, la acción que ejercen los sujetos procesales que motivan al órgano jurisdiccional, principalmente el Estado a través del Ministerio Público, que constitucionalmente es el órgano competente para dirigir la acusación dentro del proceso penal.

De acuerdo con el sistema jurídico en materia procesal penal, se inicia con la investigación de los hechos que está a cargo del Ministerio Público, de conformidad con lo establecido en el Artículo 251 constitucional, el cual en forma taxativa prescribe que el jefe del Ministerio Público será el fiscal general de la República y le corresponde el ejercicio de la acción penal pública.

Debe existir interés de una de las partes o sujetos procesales de promover la acusación ante el juez, lo cual para que se inicie el proceso penal se hace imperativa, ya que la parte acusadora debe ser distinta al juez contralor de la investigación de los hechos.

La acusación del Ministerio Público tiene previstos momentos luminareos dentro del proceso penal; el primero se materializa en el requerimiento de instrucción, actividad



que, como expresado, pone en marcha la acción penal; el segundo, al tiempo de requerir la indagatoria; el tercero, al peticionar el procesamiento; el cuarto se materializa en el requerimiento de elevación a juicio respecto de determinadas personas, y por último, la acusación concreta dirigida a persona determinada se materializa en la etapa de juicio.<sup>113</sup>

Hay dos situaciones dentro del proceso penal que se debe mencionar, que solo el Ministerio Público tiene la facultad de ejercer la acusación como una de sus actividades principales, y es quien debe darle al juez el sustento, fundamento y en todo caso debe mantener el accionar dentro de las distintas etapas del proceso hasta que la sentencia sea ejecutoriada o quede firme.

El proceso penal se caracteriza por ser público, característica que se manifiesta más en el debate oral y público, pero el tribunal podrá limitar esa publicidad cuando se trate de asuntos que afecten gravemente el orden público y seguridad del Estado, o cuando afecte directamente el pudor, la vida o integridad física de alguna de las partes o de persona alguna, y cuando se examine a un menor y la publicidad lo expone a un peligro. En el debate oral y público, debe existir contradicción, intermediación y concentración de diligencias.

Otro elemento importante dentro del sistema acusatorio, es el hecho que debe existir igualdad o paridad de poderes en los sujetos procesales y particularmente entre acusador y acusado. Asimismo, existe la exclusión de la libertad del juez en la búsqueda de pruebas, la proposición de las pruebas estará a cargo del acusador y del acusado. La libertad del imputado durante el proceso; sobre todo en la apreciación de los medios de prueba, debe ser sobre la sana crítica razonada, y por último, debe existir única instancia de las resoluciones dictadas por el tribunal de sentencia a cargo del proceso.

---

<sup>113</sup> *Ibid.* Pág. 13





es atribución de los fiscales del Ministerio Público el levantamiento de cadáveres para mantener el control sobre la escena del crimen.

En esta etapa preparatoria son tres las funciones esenciales atribuidas al juez:

**A.** El Fiscal a cargo de la investigación de los hechos, considera aplicar una medida de coerción personal, esta debe ser autorizada por el juez contralor de la investigación, o bien cualquier otra solicitud que se le presente, la cual el juez contralor la examinará y si la misma se apega a derecho y no viola garantía constitucional alguna la ordenará. Sin embargo, cuando el juez lo estime conveniente podrá estar presente en cualquier diligencia que le sea solicitada por parte del Ministerio Público, lo que hará constar en acta que levantará, con esto no se debe interpretar que el juez participará y actuará en la investigación propiamente dicha, su intervención se limita en esta fase a controlar y hacer constar su práctica.

Se debe resaltar en cuanto a la función del juez, en lo que respecta a la autorización y participación en esta fase y en determinadas diligencias, tiene el propósito de determinar la razonabilidad de la medida solicitada, así como su ejecución.

El Artículo 308 del Código Procesal Penal, establece que los jueces de primera instancia y donde no los hubiere, los de paz, apoyarán las actividades de investigación de la Policía y los fiscales del Ministerio Público cuando estos lo soliciten, emitiendo, si lo hubiere lugar para ello, las autorizaciones para las diligencias y medidas de coerción o cautelares que procedan conforme a la ley. Los jueces resolverán inmediatamente y de manera motivada las solicitudes que les sean formuladas.

Para el efecto anterior, los jueces podrán estar presentes en la práctica de estas diligencias, si así lo solicita el Ministerio Público y, a petición de este, dictar las resoluciones que según las circunstancias procedan para garantizar los fines del proceso penal.



Durante la etapa preparatoria los fiscales fundamentarán verbalmente ante el juez el pedido de autorización explicándole los indicios en que se basa. En el mismo acto, a petición del juez, mostrarán el registro de las actuaciones de investigación.

**B.** En esta etapa preparatoria corresponde a los jueces la habilitación de las personas que intervendrán en el proceso penal, como el actor civil, el tercero civilmente demandado, así como el querellante adhesivo; también le corresponde como función resolver y emitir las resoluciones que en derecho procedan, y que estén encaminadas a declarar la extinción o la imposibilidad de accionar penalmente o civilmente.

**C.** Los jueces tienen a su cargo la práctica de ciertos actos definitivos irreproducibles, que por su naturaleza no implican una actividad decisoria sobre el hecho motivo del proceso.

El Artículo 317 del Código Procesal Penal, regula: cuando sea necesario practicar un reconocimiento, reconstrucción, pericia o inspección que por su naturaleza y características deban ser considerados como actos definitivos que no puedan ser reproducidos, o cuando deba declarar un órgano de prueba que, por algún obstáculo difícil de superar, se presuma que no podrá hacerlo durante el debate, el Ministerio Público o cualquiera de las partes requerirá al juez que controla la investigación que lo realice.

El juez practicará el acto, si lo considera admisible formalmente, citando a todas partes, los defensores o mandatarios, quienes tendrán derecho a asistir con las facultades previstas respecto de su intervención en el debate. El imputado que estuviere detenido será representado por su defensor, salvo que pidiere intervenir personalmente.

Si, por la naturaleza del acto, la citación anticipada hiciere temer la pérdida de elementos de prueba, el juez practicará la citación de las partes a manera de evitar este peligro, procurando no afectar las facultades atribuidas a ellas. En ningún caso,



el juez permitirá que se utilice este medio para la formación de un expediente de instrucción sumaria que desnaturalice el proceso acusatorio.

El Artículo 318 del Código Procesal Penal, establece que cuando se ignore quién ha de ser el imputado, o cuando alguno de los actos previstos en el Artículo 317 de este cuerpo legal sea de extrema urgencia, el Ministerio Público podrá requerir verbalmente la intervención del juez y este practicará el acto con prescindencia de las citaciones previstas en el Artículo 317 del mismo Código Procesal Penal, designando un defensor de oficio para que controle el acto.

En esta etapa del proceso penal, es el juez quien está obligado a la intermediación y preside los actos jurisdiccionales. En este caso, el Ministerio Público, podrá actuar a través de los fiscales no importando su categoría, quienes deberán asistir a los actos relacionados con el hecho investigado y para el cual fueron nombrados.

Es importante indicar que en esta etapa, el juez no determina la culpabilidad o inocencia del imputado o las personas sindicadas; como antes se indicó esta etapa tiene el propósito de permitir la acumulación de información destinada para el Ministerio Público a través de su representante ejerza la pretensión que se trate, la que concluye con la presentación de la solicitud toda vez concluya el plazo legal para practicar la investigación.

Los jueces de primera instancia del ramo penal son los que llevan el control de los plazos, en el sentido que al concluir los tres meses de haber dictado el auto de prisión provisional, o seis meses si se dictó medida sustitutiva de prisión, informará al fiscal general de la República, así como al consejo del Ministerio Público, para verifique que lo actuado por los fiscales está conforme a la ley.

En esta fase del proceso penal, es importante que el Ministerio Público, actúe en forma objetiva y precisa, ya que debe considerar los elementos que favorecen o perjudican al sindicado; se estima que esta etapa procesal es el vínculo entre el Estado y la



víctima por los delitos de acción pública. Dentro de las facultades de las víctimas, perseguir penalmente y para ello asume la calidad de querellante adhesivo, y de acuerdo con las circunstancias, puede sustituir a los fiscales en el caso de falta de acusación procediendo la misma.

Asimismo, es oportuno indicar que la aplicación de criterios de desjudicialización no afecta el principio de investigación obligatoria de los delitos, ya que la obligación del Ministerio Público continúa con aportar los elementos de juicio dentro del proceso penal.

#### **5.4.2. Procedimiento intermedio**

El procedimiento intermedio, tiene su fundamento en el Artículo 332 del Código Procesal Penal y sus reformas, el cual, entre otros aspectos, regula que se inicia con la solicitud de apertura a juicio con la formulación de la acusación por parte del Ministerio Público, la cual debe contener: los datos que sean necesarios con el objeto de individualizar e identificar al sindicado, el nombre del defensor y la dirección para recibir notificaciones; la relación clara y precisa y circunstancia del hecho punible que le sindicó y su respectiva calificación jurídica; los fundamentos resumidos de la imputación, con expresión de los medios de investigación que sean congruentes que la persona investigada sea la responsable del hecho que se le incrimina.

La solicitud o petición además debe contener la calificación jurídica del hecho, razonándose el delito que cada uno de los sindicados ha cometido, indicando la forma de participación, el grado de ejecución y las circunstancias agravantes o atenuantes aplicables y la indicación del juez competente para abrir a juicio.

El procedimiento o fase intermedia del proceso penal guatemalteco, no es para determinar la culpabilidad o inocencia del sindicado, el propósito de esta fase consiste en que el juez pueda evaluar si existen o no elementos suficientes para someter a un



sujeto o varios a juicio oral y público por supuesta participación en los hechos ilícitos que se les imputan; para verificar la procedencia del procedimiento abreviado, sobreseimiento o clausura, suspensión condicional del proceso o del criterio de oportunidad.

Esta fase del proceso también tiene una función muy especial, y es la de evitar arbitrariedades por parte del Ministerio Público, en el sentido que conlleva de alguna manera una garantía para el sindicado, que impide llevar a juicio oral y público sin un mínimo de probabilidades de imputación, en virtud que al llevar a juicio oral y público a una persona, esta se ve afectada en su moral, por ello se trata de evitar acusaciones infundadas, ya que para la sociedad el sindicado se considera delincuente y daña su imagen familiar y social.

Otra característica positiva que puede atribuirse a esta fase procesal, es el hecho que el juez puede controlar al Ministerio Público en las diligencias de la investigación la legalidad de esta y sus conclusiones; como consecuencia, se trata de evitar la radicación de juicios nulos por defecto o insuficiencia en la acusación.

En esta etapa procesal es permitido que el acusado, su defensor y el querellante adhesivo aseguren la oposición de obstáculos de forma o de fondo al requerimiento del Ministerio Público; fijar el hecho por el cual se practicará juicio oral y público y determinar a la persona que se le atribuye y cumplir con la obligación que el acusado sea informado del hecho por el que se pide sea juzgado, y tenga presente las pruebas que se tienen y se fundamentan la acusación.

El Ministerio Público debe presentar dentro del plazo legal establecido la acusación, la cual debe ir bien fundamentada, aun cuando puede presentar nuevas pruebas en la apertura a juicio, como también lo puede hacer incluso en el debate oral y público, siempre y cuando respete el principio de contradicción y el derecho de defensa.





Los profesionales del derecho, doctos en el tema, aseveran que esta es la etapa principal y principal del proceso penal, porque en ella se encontrarán todos los sujetos indicados en el Artículo 354 del Código Procesal Penal antes citado, donde se valoran los hechos y se resuelve el conflicto penal.

En esta fase, toda su sustanciación estará a cargo de un tribunal de sentencia, integrado según la gravedad del caso, por tres jueces distintos de los de las etapas introductorias e intermedias, lo que hace que dicho tribunal sea imparcial y no esté influenciado por ninguno de los sujetos procesales.

Es la etapa procesal penal o momento definitivo, en la que en presencia de los integrantes del tribunal, los sujetos procesales, el defensor y el fiscal nombrado por parte del Ministerio Público, presentan oralmente los medios de prueba que admite la ley, los argumentos y razonamientos, así como las conclusiones sobre el hecho motivo del proceso.

Además, se puede considerar que es el momento en donde se reconstruye el hecho que se juzga y cuando se oye al acusado, es cuando el proceso penal se tipifica como una realidad.

El debate oral y público, tiene como propósito primordial la búsqueda de la verdad, mediante un acto público, el cual es moderado por los jueces miembros del tribunal de sentencia o por un juez si el tribunal es unipersonal, conforme a los hechos y tipo del delito, quien es el encargado de confrontar las posturas sobre hechos, normas, pruebas y valoraciones que se hagan sobre las mismas.

La fase del juicio oral se divide en tres momentos, la primera es la preparación del debate, el debate en sí y la deliberación y sentencia. En el primer momento, consiste en la reunión de los sujetos procesales y de los órganos de prueba, dicha audiencia debe ser preparada y asegurada para evitar imprevistos que tiendan a retrasar el mismo, ante todo porque esta etapa tiene un costo muy elevado.



Dentro de este primer momento, se puede diligenciar acciones tendientes a depurar el procedimiento o plantear circunstancias que pudieran anular o hacer inútil el debate, como lo constituyen el planteamiento de recusaciones y excepciones fundadas en nuevos hechos, si lo hubiere. Integrar el tribunal de sentencia, ofrecimiento de las partes de los medios de prueba a presentar; practicar diligencias de anticipo de prueba cuando procedan; el anexo o separación de juicios, según se trate de acusación por delitos de misma o similar naturaleza o que surgen de un mismo acto o forman parte de un plan común; se fija día y hora para la realización del debate, así como aportar otros medios de prueba si fuere el caso.

El segundo momento lo constituye el debate en sí, de otra manera se dice que es la fase esencial del proceso penal, el cual se realizará en un solo acto, por regla general, hasta que se dicte sentencia. El debate se desarrolla de la siguiente manera: el presidente del tribunal es el que dirige la audiencia, constata previo la presencia de las partes procesales, del fiscal, testigos, peritos e intérpretes, luego declara abierto el debate haciendo las advertencias del caso al acusado; se procede a la lectura de la acusación y del auto de apertura de juicio, en este momento procesal se puede plantear incidentes; se recibe la declaración del acusado o acusados sobre el motivo del proceso, si lo desea hacer, luego es interrogado por las partes; la recepción de los medios de prueba; las conclusiones; la declaración del acusado y las réplicas; luego el tribunal declara clausurado el debate.

El tercer momento de esta etapa procesal, lo constituye la deliberación y sentencia, clausurado el debate, los miembros del tribunal de sentencia, proceden a deliberar en privado sobre lo que han escuchado y lo que han tenido a la vista, proceden a valorar la prueba conforme a la sana crítica razonada.

La sentencia que emita el tribunal constituye la culminación del procedimiento común, regular y legal, la cual requiere que previo a emitirse, se realice un examen previo del desenvolvimiento del proceso y la verificación de la concurrencia de los presupuestos procesales, los cuales los integran, el tribunal legítimamente integrado, intervención



de las partes, una pretensión válida y los presupuestos sustanciales, existiendo el procedimiento previo, válido y completo.

La sentencia que emitan los integrantes del tribunal de sentencia, debe contener decisiones congruentes y guardar relación con lo pedido y resistido y dicho fallo debe expresar la libre voluntad jurisdiccional.

### **5.5. Impugnaciones, recurso de apelación, casación y amparo**

La impugnación, como en toda materia, es el derecho que le asiste a toda persona, sea individual o jurídica, de manifestar su desacuerdo con lo resuelto por un ente sea administrativo o jurisdiccional, en el presente caso, se refiere a impugnar una resolución o sentencia en materia procesal penal.

La impugnación tiene como fin supremo revisar y controlar los fallos jurisdiccionales, y para su procedencia, se requiere ser agraviado y expresar los motivos que de la afectación, ser parte procesal y afectada por la sentencia, cumplir con todos los requisitos legales e interponerse dentro del plazo legal establecido.

Los recursos de apelación pueden ser en forma genérica y especial. La apelación constituye un control *a posteriori* de la regularidad y legalidad de las resoluciones judiciales, es un medio para evitar errores e infracciones a la ley, arbitrariedades, omisiones, deficiencias procesales y para garantizar los derechos que tienen las personas. La revisión de los fallos definitivos del tribunal de sentencia y del juzgado de ejecución se limita al control técnico-jurídico de la aplicación de la ley sustantiva o procesal.

La apelación genérica debe ser breve y en la medida de lo posible, no tiene efectos suspensivos; en cambio la apelación especial procede por motivo de forma, solo





o de forma y se interpone ante la Corte de Constitucionalidad, quien examinará la sentencia y de acuerdo con lo que establezca, declarará con lugar o no la acción constitucional de amparo.

## 5.6. Incidencias dentro del proceso penal

En el transcurso del proceso penal, y en cualquiera de las etapas o en el trámite de una incidencia, la norma procesal, en cumplimiento de la orden general referida al debido proceso, fija límites de procedencia y admisibilidad para los actos procesales; en tal sentido, la Constitución Política de la República establece que toda disposición legal que coarte la libertad personal, que limite el ejercicio de un derecho atribuido o que establezca sanciones procesales, deberá ser interpretada restrictivamente. Las leyes penales no podrán aplicarse por analogía.<sup>114</sup>

Los actos procesales que no cumplen con los resguardos legales fijados sufren sanciones dentro del proceso: el Código se inclina por afirmar la existencia de sanciones procesales a las que, generalmente, califica como penas, tesis autorizada por la doctrina.<sup>115</sup>

De acuerdo con lo indicado en las garantías procesales contenidas en la Constitución Política de la República, todo proceso penal o los actos procesales deben cumplir con su finalidad, es decir, debe adecuarse a su forma, efectos y motivación fijada por la ley, fundamentalmente, observarse el debido proceso y el principio de legalidad.

En este apartado se pretende considerar que no todo proceso penal siempre va evidenciar un exacto y legal desarrollo, en virtud que existen nulidades en todo proceso, entendiéndose como todo vicio que pueda existir y determinarse dentro de

---

<sup>114</sup> **Ibid.** Pág 59

<sup>115</sup> **Ibid.** Pág. 20



un acto del proceso penal, que impiden que dicho proceso penal alcance el propósito por el cual fue iniciado.

Puesto que existen procesos penales que es el tema que se aborda, como pueden existir otros procesos donde culminan con una serie de vicios en uno o en varios actos y que finalizan normalmente es decir, con una sentencia ya sea absolutoria o condenatoria, en la cual se pueden apreciar serias anomalías, irregularidades que configuran o hacen que el citado proceso penal adolezca de nulidades de forma o de fondo.

Lo anterior tiene su fundamento en actos procesales dentro de un proceso penal, donde los vicios y nulidades son muy evidentes, como el caso cuando se juzgan delitos contra el régimen tributario, donde predomina más el aspecto procesal penal y se olvidan de los procedimientos y normativa propiamente tributaria, lo que hace que el proceso sea nulo.

En todo proceso penal, las nulidades cumplen una garantía vinculada con el debido proceso, pero al mismo tiempo, aseguran el derecho de defensa en juicio de todas las partes que intervienen en el mismo y fijan pautas confiables para los pronunciamientos del juzgador. La ley establece garantías procesales y prevé sanciones para aquellos actos que cumplan con los resguardos fijados por ella. Dentro de esas sanciones se incluyen la nulidad, la inadmisibilidad y la caducidad.

La nulidad consiste en privar de eficacia a un acto procesal como consecuencia de hallarse impedido de producir los efectos previstos en la ley, al alojar en alguno de sus elementos un vicio que lo desnaturaliza.<sup>116</sup>

La inadmisibilidad impide el ingreso del acto viciado al proceso. Su carácter preventivo impone al tribunal su rechazo, por ejemplo el ofrecimiento de prueba no propuesto junto con el planteamiento de la excepción. Es corriente aseverar que solo resultan

---

<sup>116</sup> Lorences H., Valentín; Tornabene, María Inés. **Nulidades en el proceso penal**. Pág. 131



pasibles de esta causal de invalidez los actos de parte; sin embargo, el deber impuesto al presidente del tribunal, durante los actos preliminares del debate, consiste en verificar si se han cumplido las prescripciones de la instrucción.<sup>117</sup>

El proceso penal debe sustentarse en la apreciación de pruebas y actos procesales que doten al juzgador de la certeza necesaria para resolver, y solo amparado en la misma disponer o resolver. La Corte Interamericana de Derechos Humanos tiene dicho en diversos pronunciamientos, que las garantías judiciales que deben ser observadas en las instancias procesales: sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho. El mismo tribunal también tiene dicho que el incumplimiento al debido proceso fue fundamento suficiente para que la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), calificara de ilegales las consecuencias jurídicas que se pretendieron derivar de un proceso donde no se observaron determinados derechos en el Artículo 8 de la Convención.<sup>118</sup>

Para Creus, la declaración de nulidad es la consecuencia de la omisión de una forma o de un requisito legalmente necesario para la validez de un acto. La consecuencia principal de la declaración de nulidad, es que priva de eficacia al acto, en ese sentido, la declaración de nulidad de un acto jurídico indica que el mismo pierde eficacia dentro del proceso, es decir que el acto resulta privado de los efectos jurídicos que debía producir, con la única excepción de los actos divisibles, en los cuales una parte del mismo conserva su vigencia.<sup>119</sup>

Agrega el autor Creus, que la declaración de nulidad de un acto procesal penal es una garantía procesal, que castiga al acto que no cumple con los requisitos mínimos fijados en la ley para producir sus efectos; también afirma que la declaración de nulidad importa una penalización al vicio que contiene el acto.<sup>120</sup>

---

<sup>117</sup> **Ibid.** Pág. 132

<sup>118</sup> D'Albora, Francisco. **Código Procesal de La Nación.** Pág. 212

<sup>119</sup> D'Albora, Francisco. **Op. Cit.** Págs. 213-217

<sup>120</sup> Lorences H., Valentín; Tornabene, María Inés. **Op. Cit.** Pág. 33



La declaración de nulidad de un acto encierra un fin inmediato y otro mediato. El primero se relaciona con el buen orden del proceso, la administración de justicia y la certeza que deben reunir los pronunciamientos jurisprudenciales. El mediato se vincula con los derechos de la sociedad y del imputado, referidos a la finalidad de preservar en última instancia el debido proceso y la inviolabilidad de la defensa en juicio, es decir, que la nulidad es el castigo con el que la ley adjetiva sanciona las afectaciones a las garantías constitucionales en el proceso.<sup>121</sup>

Los vicios que se pueden detectar en los actos procesales pueden ser distintos en importancia y grado de nulidad, puesto que existen actos procesales que son señalados de tener vicios, en algunos, la nulidad contenida es subsanable, pero hay otros en los que los vicios sí afectan esencialmente el acto, lo que provoca que no surtan sus efectos jurídicos y se tendrán como no válidos.

Como ya se expresó con anterioridad, la nulidad viene a ser una garantía procesal para el sujeto procesal perjudicado, en virtud que puede invocar la norma procesal que se ha violentado, lo cual hace que el acto procesado sea declarado inválido.

La sanción de nulidad del acto requiere un pronunciamiento fundado en el que se detecte que algún elemento esencial del mismo no se ha cumplido, por las formas, las personas o por su contenido. Al momento de apreciar las nulidades que puedan afectar al acto, corresponde visualizar el criterio con el cual se valora el proceso; si se lo tiene a este como una sucesión de actos solemnes y sacramentales, sin duda toda violación, por menor que la misma fuere, se tendrá como constitutiva de la nulidad del acto.<sup>122</sup>

En términos generales, muy diferentes pueden ser los vicios que afecten al acto procesal, entre ellos:

---

<sup>121</sup> **Ibid.** Pág. 33

<sup>122</sup> **Ibid.** Págs. 213-217



- a) Inobservancia de la forma: no importa que el acto se reputará nulo por no haber sido dado en función de las normas expresamente fijadas por la norma; esto es cuando el mismo debe ser expresado por escrito y no lo sea, o no se emitiera en idioma nacional.
- b) Falta de competencia del órgano: cuando el que dispusiera el acto no tuviera la aptitud legal para emitirlo; así, una sentencia dispuesta por una persona distinta del juez.
- c) Falta de capacidad de las partes: cuando alguno de los intervinientes carezca de capacidad para emitirlo; en los delitos de acción pública, el querellante que careciera de legitimación activa.
- d) Vicios del consentimiento: cuando el que emitiera el acto no lo haya efectuado en forma libre y en el marco de sus derechos; así la declaración brindada bajo coacción o apremios ilegales es inaceptable.
- e) Ausencia de motivación: el acto procesal, conforme a las prescripciones establecidas en la Constitución Política de la República.
- f) Ilícitud del acto: la finalidad del acto no puede ser otra que la del progreso del proceso; si el mismo fuera ilícito en sí, o destinado a cubrir la ilicitud de otro acto, será nulo, por ser ilegal o por encontrarse viciada su motivación.<sup>123</sup>

Con el objeto de concluir este capítulo y en especial el tema relacionado con las nulidades procesales y los vicios de los actos procesales, se debe tomar en cuenta algunos aspectos, ya que es necesario entender por un simple razonamiento dirigido a proceso penal y este fundamentado en el principio del debido proceso contenido en el Artículo 12 constitucional, como garantía que todo proceso penal deberá garantizar que todos los actos del proceso se llevarán a cabo bajo ese principio y desechar todo aquel que no se apegue al mismo.

Cualquier acto procesal señalado de vicios esenciales, deberá ser destruido y declarado sin validez alguna, aplicando debidamente la norma que corresponda y los principios que las inspiran.

---

<sup>123</sup> Creus, Carlos. **Invalidez de los actos procesales**. Pág. 23



Existen principios generales que inducen al juzgador y que de alguna manera fueron tomados en cuenta por el legislador en el momento de crear las normas procesales; y para ahondar y adicionar otros elementos, en forma resumida se mencionarán por su importancia, de la siguiente manera:

Bajo el principio de especificidad o legalidad, establece que ningún acto procesal será declarado nulo si la ley no prevé expresamente esa sanción, sin embargo, la nulidad procederá cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para la obtención de su finalidad y cuando ha logrado su finalidad a que estaba destinado.

Bajo el principio de convalidación, el juez debe analizar si el acto ha sido o no convalidado, es decir, que haya sido consentido por las partes o que haya fenecido el tiempo hábil de acuerdo a la ley para articular su impugnación.<sup>124</sup>

El principio de conservación de los actos procesales, importa tener estos actos como válidos si han sido efectuados de un modo apto para el logro de la finalidad a que estaban destinados, por lo tanto su nulidad es la excepción y solo producirá efectos luego de la existencia de un pronunciamiento judicial al respecto.<sup>125</sup>

El principio de procedencia se vincula con que la declaración de nulidad, solo tendrá lugar cuando el acto, de consolidarse, cree un perjuicio grave e irreparable para el debido proceso (nulidades absolutas) u ocasione un perjuicio efectivo a alguna de las partes (nulidades relativas).<sup>126</sup>

La declaración de la nulidad tiene como finalidad el saneamiento del proceso, bajo el principio de saneamiento, lo cual consiste en tratar de eliminar los vicios y errores de la causa penal, a efectos de que la sustanciación del mismo se realice en virtud de actos absolutamente aptos para sus fines.<sup>127</sup>

---

<sup>124</sup> **Op. Cit.** Pág. 139

<sup>125</sup> **Ibid.** Pág. 23

<sup>126</sup> **Ibid.** Pág. 24

<sup>127</sup> Lorences. **Op. Cit.** Pág. 139



Las nulidades pueden ser subsanadas por medio de la ley, de oficio por parte de los juzgadores y cuando las partes y el Ministerio Público no se opongan a ellas; cuando los que tengan derecho a oponerlas hayan aceptado, expresa o tácitamente los efectos del acto; o bien detectada su irregularidad, el acto procesal hubiere conseguido su fin con respecto a todos los interesados.

Se ha abordado el tema de las incidencias en el proceso penal relacionado con las nulidades absolutas y relativas, los vicios del acto procesal, así como la forma de ser subsanados, aplicando los principios generales antes descritos. No obstante, al existir los procedimientos y remedios para subsanar las nulidades por vicios en los actos procesales, los jueces omiten la aplicación de los referidos procedimientos tal y como lo establece la normativa, y dictan la resolución final, es obvio que las mencionadas resoluciones adolecerán de los vicios de fondo que no fueron subsanados, lo que podría derivar efectos de ineficacia e invalidez relativa o total.





## CAPÍTULO VI

### **6. Las inconsistencias procesales cuando se criminalizan las infracciones tributarias**

Las inconsistencias procesales, establecidos en ciertos y determinados procesos penales que en este capítulo serán objeto de análisis e individualizarán haciendo énfasis en sentencias de primer grado, de segundo grado y en resoluciones de la Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia en materia de casación, todas relacionadas con la comisión de delitos tributarios. En dichas sentencias se podrá establecer entre otras, erróneas interpretaciones de la ley tributaria, confusión de conceptos y disposiciones e indeterminación de instituciones del Derecho Tributario; así como aplicación errónea e indebida de la ley tributaria, consideraciones y violaciones a disposiciones constitucionales, de leyes ordinarias tributarias y particularmente el Código Tributario.

El Artículo 5 del Código Procesal Penal, en forma taxativa, regula que el proceso penal tiene por objeto la averiguación de un hecho señalado como delito o falta y de las circunstancias en que pudo ser cometido, el establecimiento de la posible participación del sindicado, el pronunciamiento de la sentencia respectiva, y la ejecución de la misma. La víctima o el agraviado, y el imputado, como sujetos procesales, tienen el derecho a la tutela judicial efectiva. El procedimiento por aplicación del principio del debido proceso, debe responder a las legítimas pretensiones de ambos.

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, los procesos penales se deben desarrollar dentro de un formulismo estrictamente apegado a la Constitución Política de la República y las leyes que regulan la materia, sin embargo, en la realidad se pueden apreciar en algunos procesos penales, inconsistencias desde el punto de vista procesal, que evidencian crisis de legalidad en ese aspecto, con ello no puede ni debe generalizar o que sea común denominador en la mayoría de los procesos penales,



sino que esta observación está direccionada en aquellos procesos cuando criminalizan las infracciones tributarias. También es importante indicar que en cuanto al ritualismo y sustanciación la mayoría de juzgadores miembros de tribunales de sentencia en materia penal, si lo observan en el desarrollo de dichos procesos que se les asigna, respetando lo establecido en la ley; y solo para citar un ejemplo en la fase del debate oral y público, se cumplen con todos los requisitos legales desde su preparación, el debate en si y la deliberación del tribunal hasta emitir la resolución final o sentencia de primera grado.

Sin embargo, cuando el proceso penal tiene por objeto la averiguación de un hecho señalado como delito tributario, y la posible participación del sindicado, en esa averiguación y determinación de los hechos constitutivos de delito tributario con relación a otros hechos de distinta naturaleza, difieren por las razones y motivos que más adelante se analizarán, mostrándose las evidencias que provocan en estos procesos inconsistencias, debido a que la legislación propiamente dicha reguladora de la materia tributaria, no se aplica y cuando se aplica en la mayoría de los casos que se van mencionar lo hacen en forma errónea o inadecuada.

El proceso penal tiene por finalidad la inmediata averiguación, determinación y valoración de hechos delictivos, pero cuando se juzgan ilícitos Tributarios, la finalidad del proceso penal no tiene ese fin, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 5 del Código Procesal Penal (ya transcrito) puesto que no se busca establecer el grado de participación del sindicado, sino que el procesado y condenado entere a las cajas fiscales lo supuestamente omitido o dejado de pagar; ello obedece a que existe un desconocimiento por parte de los sujetos procesales de las instituciones del derecho tributario, principalmente de los jueces de tribunales de sentencia responsables de juzgar los delitos o faltas en materia tributaria, lo que provoca que estos procesos penales adolezcan de irregularidades, las cuales se materializan en la sentencia.

Aún cuando no es en todos los casos, las inconsistencias procesales devienen desde su inicio y se incrementan en la medida que el proceso avanza y donde se evidencian



con suma precisión es en el desarrollo del debate oral y público, hasta que se materializa en la sentencia de primer grado.

Una de las formas de iniciar un proceso penal es a través de la denuncia, en este caso, cuando la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de la Intendencia de Asuntos Jurídicos presenta la denuncia ante el Ministerio Público, en donde denuncia a determinado contribuyente por la comisión de un ilícito tributario, estas denuncias en la mayoría de los casos presentan contradicciones, en el sentido que no hay claridad en cuanto que motivó al auditor y notificador tributario pensar que existe la comisión de un hecho con características de delito.

La posible comisión de un hecho constitutivo de delito tributario, se detecta después de la revisión o inspección que efectúan los auditores y notificadores tributarios en los registros contables, y principalmente en la determinación de la obligación tributaria contenida en la declaración jurada del contribuyente o responsable presentada ante la Administración Tributaria correspondiente a un determinado ejercicio impositivo, los resultados de esa inspección o auditoría lo hacen constar en el informe de auditoría, mismo que sirve de base para presentar la denuncia ante los órganos competentes, en otros términos dicha denuncia contiene el criterio de estos empleados y funcionarios de la Administración Tributaria, en el sentido que si de lo revisado, encuentran cualquier incongruencia entre lo declarado por el sujeto pasivo o contribuyente y lo establecido en sus registros, para ellos constituye o no delito.

Para determinar si existe la comisión de un ilícito tributario, es imperativo que exista incongruencia en la declaración jurada que contiene la determinación de la obligación y pago de los tributos, presentada por el contribuyente al final del ejercicio o en el tiempo establecido en la ley, entre lo declarado bajo juramento y la determinación de la obligación tributaria que pueda hacer la Administración Tributaria.

La comisión del ilícito tributario subyace con la determinación de la obligación tributaria del ejercicio que se trate, realizada directamente por parte del contribuyente, y luego



la presentación de la declaración jurada y pago de la obligación tributaria ante el acreedor del tributo que es el Estado de Guatemala, función delegada en forma expresa en la Superintendencia de Administración Tributaria, quien posteriormente dentro del plazo de cuatro u ocho años según corresponda, deberá establecer si la determinación efectuada por el sujeto pasivo o responsable es congruente con los registros contables con lo declarado.

La determinación de la obligación tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 103 del Código Tributario, la pueden efectuar el contribuyente directamente, junto con la Administración Tributaria o bien esta última la puede efectuar de oficio, de lo que se desprende que el único medio para engañar, simular una obligación tributaria menor a la establecida, es a través de la declaración jurada presentada por el contribuyente en el plazo legal establecido.

Es frecuente que las denuncias que se presentan ante el Ministerio Público, en donde se sindicán a contribuyentes por la comisión de delitos tributarios, en la mayoría de los casos, como algunos que más adelante se individualizarán, son los auditores tributarios los que comparecen en nombre de la entidad donde laboran.

En el caso de Guatemala, las infracciones tributarias que más se denuncian por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, son los delitos de defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, defraudación aduanera, cierre de establecimientos comerciales o empresas mercantiles y resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria; para estos efectos se hará más énfasis en las procesos de defraudación tributaria, cierre de establecimientos comerciales o empresas mercantiles y resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria, en las sentencias emitidas en su momento procesal por los tribunales de sentencia que se indicarán.

No es que otras infracciones tributarias no tengan la importancia, sino que las que se mencionan son las que mayor frecuencia se consignan en las denuncias que la



Superintendencia de Administración Tributaria interpone ante el Ministerio Público, este realiza la investigación de la acción penal y de esta clase de delitos.

Las inconsistencias procesales cuando se criminalizan las infracciones tributarias, que es el tema medular de esta investigación, se abordarán en las distintas fases del proceso penal guatemalteco y con mayor énfasis en la fase del debate oral y público, y en la sentencia de primer grado, donde las citadas inconsistencias son evidentes y se pueden apreciar con mayor objetividad, lo que obviamente va a producir perjuicio para el contribuyente señalado por del hecho que se investiga.

### **6.1. Aspectos esenciales constitutivos del delito de defraudación tributaria**

Previo a individualizar las inconsistencias procesales cuando se criminalizan las infracciones tributarias, es procedente considerar algunos aspectos esenciales que giran en torno al delito de defraudación tributaria, que será motivo de análisis de manera abundante que otros delitos tributarios, como la resistencia a la fiscalización de la Administración Tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, el cierre temporal de empresas, establecimientos comerciales, que es sustanciado como una falta al régimen tributario; de manera que en procesamiento por el delito de defraudación tributaria es frecuente encontrar y evidenciar las inconsistencias procesales que se abordarán en este capítulo VI.

Para ciertas legislaciones como la mexicana, la Ley Penal de Defraudación Tributaria reputaba como delito de defraudación impositiva, en materia federal, supuestos como simular un acto jurídico que imputase omisión total o parcial de pago de impuestos, declarar ingresos o utilidades menores a las reales o hacer deducciones falsas, no pagar cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos; omitir expedir documentos oficiales obligatorios; ocultar bienes o consignar pasivos falsos en los inventarios de juicio sucesorio; resistirse a proporcionar datos para la determinación



gravable o hacerlo con falsedad; ocultar producción sujeta a impuestos, etc., o fue subsanado con la emisión del Código Fiscal Federal.<sup>128</sup>

La legislación guatemalteca en materia tributaria, difiere en algunos de los supuestos del delito de defraudación tributaria en relación con lo contemplado en la legislación mexicana, de acuerdo a los preceptuados en el Artículo 358 "A" del Código Penal, ya que no regula taxativamente como delito declarar ingresos o utilidades menores a las que realmente obtuvo del contribuyente, pero se considera que en esta acción subyace la inducción a error o engaño a la Administración Tributaria en la determinación y pago de la obligación tributaria; tampoco se cuestiona si las deducciones son o no falsas, simplemente si el costo o gasto es deducible de la renta bruta o no lo es; si el gasto no lo es, la Administración Tributaria procede a ajustarlo de hecho sin investigar su procedencia, lo que se hace constar en resolución administrativa en calidad de ajuste a la declaración jurada del contribuyente; tampoco constituye defraudación tributaria la omisión del pago de tributos sea parcial o total, de conformidad con lo regulado en el Artículo 88 del Código Tributario de Guatemala, que se refiere a la omisión de pago de tributos.

En el delito de defraudación tributaria, para establecer el presupuesto del delito en este caso el bien jurídico tutelado, existen varias teorías las cuales la mayoría coinciden que, al materializarse este hecho ilícito, se afirma que atentan contra el sistema recaudatorio Tributario.

Esta corriente sostiene que los delitos fiscales persiguen evitar el correcto y eficaz funcionamiento del sistema tributario. El autor Raúl González-Salas Campos, afirma: "El bien jurídico que se pretende proteger es entonces, el sistema de recaudación de los ingresos y de la distribución o redistribución de los egresos que forma parte del erario público."<sup>129</sup>

---

<sup>128</sup> **Ibid.** Pág. 141

<sup>129</sup> **Ibid.** Pág. 142



Uno de los presupuestos del delito de defraudación tributaria, son los sujetos activos pasivos; el sujeto activo de la comisión de este hecho punible es una persona física, ya sea que cometa el delito tributario como contribuyente individual o bien como representante legal de una persona jurídica, entendiéndose como una sociedad mercantil, sociedad civil o bien una persona jurídica civil.

En cuanto a las personas llamadas responsables por parte de la ley, es importante mencionar lo establecido en el Artículo 21 del Código Tributario que define quienes son contribuyentes los obligados por deuda propia, las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Existen situaciones especiales como en el caso de la copropiedad, contrato de participación, sociedades de hecho, irregulares y sucesiones indivisas, la ley señala como responsables de cumplir con las obligaciones tributarias a los representantes de esta clasificación de sujetos de gravamen y de ser el caso por la comisión del delito de defraudación tributaria, conforme lo regula el Artículo 22 del mismo cuerpo legal (Código Tributario).

Para efectos de determinar la responsabilidad ante la comisión del delito de defraudación tributaria, los responsables solidarios del cumplimiento de la obligación tributaria, son responsables de firmar las declaraciones juradas de impuestos los representantes legales inscritos ante la Administración Tributaria, y serán estos los responsables penalmente y es a quienes el Ministerio Público perseguirá cuando el hecho imputable se haya cometido durante su gestión al frente de la entidad que se trate.

La legislación española en materia tributaria, señala que el delito de defraudación tributaria ha sido catalogado por el tribunal supremo de aquel país, como un delito especial o de primera mano, solo imputable a quien ostenta la posición de deudor tributario.<sup>130</sup>

---

<sup>130</sup> **Ibid.** Pág. 142



En lo que respecta al sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria, el destinatario del bien jurídico tributario tutelado, es sin duda el Estado, en el caso de Guatemala representado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–. Es el Estado, el sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria, es ante él que se atenta, contra el “el cobro del crédito Tributario que es de interés público, ya que toda la legislación tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita independientemente de que ello traería consecuencia la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no lo hacen.”<sup>131</sup>

Para ahondar en los aspectos esenciales que inciden para que se tipifique el delito de defraudación tributaria, es importante mencionar el hecho delictuoso, es decir, de donde se origina y los motivos en los cuales el sujeto activo de este delito, se apoya para cometerlo. En ese sentido, algunos tratadistas lo nombran como hecho delictuoso, otros le denominan acción, cuando los delitos están encaminados a producir un daño material como sucede en la defraudación tributaria.

El jurista Octavio Alberto Orellana Warco, considera que el primer elemento del delito, es el hecho, el cual a su vez se integra de subelementos que consisten en la conducta, que se refiere a la acción u omisión, o comisión por omisión; al resultado, considerado este como instantáneo, permanente o continuo y continuado y el tercer elemento el nexo causal.<sup>132</sup>

En cuanto a la conducta del sujeto activo del delito de defraudación tributaria, se puede mencionar que está integrada en dos fases: una interna y otra externa. En la primera, el contribuyente actor del ilícito tributario se propone en su mente el propósito de engañar al Estado, visualizando los medios idóneos para lograr lo que se propone, engañar a la Administración Tributaria al consignar en su declaración jurada de

---

<sup>131</sup> Simón Acosta, Eugenio. **El delito defraudación tributaria**. Pág. 35

<sup>132</sup> Orellana Warco, Octavio Alberto, **Op. Cit.** Pág. 103



impuestos del período impositivo que se trate, una determinación irreal, o bien, cuenta que la Administración Tributaria se equivoca, lo cual es aprovechado por el sujeto activo de este delito.

La otra fase es la externa, la que se materializa cuando el sujeto activo del delito de defraudación tributaria, expone, evidencia con sus acciones o conducta engañosa, o se aprovecha de errores que comete la Administración Tributaria, cuando verifica el contenido de la declaración jurada de impuestos del contribuyente que se trate, lo cual produce y obtiene beneficios ilícitos con un daño material obviamente para el Estado.<sup>133</sup>

La conducta del contribuyente, sea representante legal o cualquiera otra forma de representación, como elemento integrante del hecho, se manifiesta con la acción u omisión del sindicado, estas aparecen descritas en el núcleo del tipo. La conducta se proyecta en acción cuando se observa que el sujeto activo manifiesta movimientos corporales voluntarios apreciables por los sentidos que coincide con la exigida en el verbo rector de la descripción típica, o bien, mediante omisión cuando el autor conduce en una inactividad, de la ausencia del movimiento corporal voluntario, cuando el tipo le impone el deber de actuar, contenido en el verbo rector de ejecutar la acción, y de comisión por omisión, cuando a través de una omisión se produce un resultado material, y se comete el ilícito.<sup>134</sup>

El delito de defraudación tributaria es un delito de tipo penal denominado de formulación de alternativa por materializarse en dos tipos de conducta: el aplicar el engaño, o bien aprovecharse del error, como consecuencia, el verbo rector es engañar y en el segundo supuesto aprovechar.

El sujeto imputado de la comisión del delito de defraudación tributaria, asume una conducta de simulación, engaño como se ha dicho, induce a error a la Administración

---

<sup>133</sup> **Ibid.** Pág. 103

<sup>134</sup> López Betancourt, Eduardo, Porte Petit Moreno, Luis O. **El delito de fraude.** Págs. 39 y 40



Tributaria, en la determinación y pago de la obligación tributaria, lo que a su vez provoca un beneficio indebido como un resultado de su acción, pero no de una forma de conducta irregular en el cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales ante la Administración Tributaria.

El objeto o el propósito del contribuyente que comete el delito de defraudación tributaria, es tratar de mostrarle a la Administración Tributaria, un escenario impositivo distinto al establecido en la realidad y de acuerdo a la normativa vigente, en otras palabras, intenta a través de argucias, declarar que su determinación es la correcta y no tiene en ese período impositivo deuda alguna al Estado.

Por otro lado, se ha dicho que para que se tipifique el delito de defraudación tributaria, es indispensable que el engaño, la simulación, conste en la declaración jurada de los impuestos, al ser detectada por la Administración Tributaria, se abstiene de sancionarlo, porque esta acción o conducta del contribuyente no se puede sancionar como una infracción de carácter administrativo.

El único medio que tiene a su alcance el sujeto activo de fraude tributario, es la declaración jurada de los impuestos en virtud que este es el medio que utiliza para presentar la determinación de la obligación tributaria efectuada en forma unilateral; dicha declaración jurada es presentada ante la Administración Tributaria, con los efectos y condiciones que van en detrimento del Estado, en la recaudación de los tributos.

A diferencia del fraude común o genérico, en el delito de defraudación tributaria no existe entrega de bienes, en este caso, como ya se indicó, existe una auto determinación de la obligación tributaria, en el cual se va reflejar el pago parcial u omisión de pago, se agrava la sanción cuando el sujeto activo, derivado de esta conducta engañosa o al aprovecharse del error, declara la existencia de un crédito fiscal a su favor y le exige a la Administración Tributaria su devolución o compensación.



Uno de los efectos del delito fiscal de defraudación tributaria, es el enriquecimiento ilícito del sujeto activo del delito, pero también puede ser medio o instrumento para que otros sujetos pasivos de la obligación tributaria se apropien de recursos que no le corresponden, el fisco deja de percibir recursos que legalmente son de su propiedad y para cumplir con los fines establecidos en la Constitución.

La comisión del delito de defraudación tributaria tiene otras incidencias, por ejemplo, que el mismo se inicia su comisión desde el momento de preparar la declaración jurada de los impuestos que se traten, es decir, que en ese momento la Administración Tributaria no lo conoce, sino con posterioridad, o cuando el sujeto activo presenta la declaración jurada y pago parcial de la obligación tributaria.

Es importante indicar que el delito de defraudación tributaria en su esencia no es la falta de pago, o pago parcial por parte del sujeto activo, se trata de un resultado negativo para el Estado, cuando esa omisión adrede se caracteriza por situaciones engañosas que producen detrimento en las finanzas del Estado.

La determinación de la obligación tributaria que contenga inexactitud en la determinación y pago, no puede considerarse como dolosa, puesto que existen los mecanismos para rectificar una declaración jurada de impuestos y con ello la modificación unilateral de la obligación material tributaria.

En el delito de defraudación tributaria, el sujeto activo recibe un beneficio indebido, con perjuicio del fisco, por error de este último, sin que el sujeto aclare el error al fisco, sino más bien actúa beneficiándose de tal error en su favor, es decir, produce un resultado material.

Por supuesto que en este delito es necesario demostrar que el sujeto activo, al aprovecharse del error del fisco, lo hace en forma dolosa, antijurídica y culpable, pues si el fisco se equivoca y beneficia indebidamente a alguien y este no se percata del error, sea porque la suma sea mínima, o bien la magnitud de operaciones, de donde



pueda derivar el error de la Administración Tributaria, y ello no es detectado por el sujeto y en todo caso, ignorar o suponer correcta la devolución, el delito no se puede integrar.

El resultado, como el segundo sub elemento del hecho en su fase externa, lo constituye el resultado como efecto de la conducta manifiesta por el sujeto activo, en la comisión del delito de defraudación tributaria; en ese sentido, los delitos pueden clasificarse en delitos de resultado de daño y delitos de resultado de peligro.

El delito de defraudación tributaria es un tipo de resultado de daño, pues así aparece regulado en la ley, en virtud que al no determinar y pagar correctamente o pagar parcialmente, o bien obtener un beneficio indebido el sujeto activo, se produce detrimento en la recaudación tributaria.

Tanto la omisión de pago de la obligación tributaria como la obtención de un beneficio indebido por parte del sujeto activo en el delito de defraudación tributaria, producen un resultado de daño material o detrimento para las arcas del Estado.

Es indispensable hacer énfasis en las diferencias entre la omisión de pago de los tributos en la forma y plazos legalmente establecidos y el acto de obtener beneficios fiscales, consiste fundamentalmente en que en la omisión de pago de los tributos se refiere al incumplimiento por negligencia o a propósito del sujeto obligado, en cambio el obtener beneficios que al sujeto activo no le pertenecen, como sería recibir la devolución de créditos fiscales no soportados conforme lo establece la ley.

En el delito de defraudación tributaria, el resultado de daño material puede ser instantáneo, permanente o continuado, según se establezca en el momento de consumarse el delito, lo que puede entenderse si el resultado ocurre en un solo momento o en varios momentos secuenciales.



Para efectos de determinar el daño material en el delito de defraudación tributaria, no tiene ninguna incidencia jurídica si el sujeto activo presenta o no dentro del plazo legal la declaración jurada de los impuestos, porque la puede presentar tanto dentro del plazo legal, como extemporáneamente, el fondo del asunto es que esa declaración jurada esté revestida de engaños, simulación o ardid, en la que induzca a error a la Administración Tributaria en menoscabo de la recaudación tributaria.

Para el autor González-Campos Salas se puede decir que el delito de defraudación tributaria no se consuma si en forma espontánea el obligado efectúa el pago omitido o devuelve el beneficio obtenido en forma voluntaria con sus recargos y actualización antes que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, sin que medie requerimiento, orden de visita, o cualquier gestión notificada por la autoridad fiscal. Al respecto se disiente con dicho autor, ya que de acuerdo con el ordenamiento jurídico guatemalteco, aun cuando el contribuyente o responsable haya enterado al fisco la cantidad defraudada, junto con recargos e intereses, no lo libera de la responsabilidad penal, la que en todo caso puede ser suspendida con autorización de juez competente a requerimiento del sindicado.<sup>135</sup>

Continuando con los sub elementos del hecho, el tercero se refiere al nexos causal, es decir, que entre la conducta ilícita del contribuyente o responsable y el resultado de dicha acción existe una relación de causa a efecto.

El delito de defraudación tributaria resulta ser un delito de acción, ya que toca al sujeto activo elaborar la declaración jurada de impuestos que contiene la determinación de la obligación tributaria y presentarla ante la Administración Tributaria, conforme lo estipula la ley del impuesto que se trate; la determinación de la obligación tributaria es un acto previo a la presentación de la declaración jurada, el delito de la defraudación tributaria se comete en la presentación y pago de la obligación tributaria, ya que este es el momento donde se induce a error a la Administración Tributaria.

---

<sup>135</sup> González- Campos Salas, Raúl, **Los Delitos Fiscales**, Pág. 62





instituciones del Derecho Tributario, para ello citaré e individualizaré los procesos penales sustanciados en tribunales de sentencia del ramo penal, será en las sentencias dictadas por estos órganos jurisdiccionales donde realizaré el análisis jurídico sobre las mismas, haciendo la debida aclaración que las inconsistencias o falencias que he de señalar y analizar son diferentes en cada una ellas según el contenido de dichas sentencias, de la siguiente manera:

**A.** Sentencia del Tribunal Primero de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Chiquimula, dentro del proceso penal número 2003-2009-00193, oficial segundo, sentencia de fecha veintisiete de julio de dos mil once.

**B.** Sentencia del Tribunal Unipersonal Séptimo de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Guatemala, dentro del proceso penal número 01080-2011-00294, oficial primero, sentencia de fecha diecinueve de agosto de dos mil trece.

**C.** Sentencia del Tribunal Unipersonal Sexto de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Guatemala, dentro del proceso penal número 01073-2011-00183, sentencia de fecha treinta de septiembre de dos mil trece.

**D.** Sentencia del Tribunal Undécimo de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de Guatemala, dentro del proceso penal número C-01074-2011-00761



## **6.2 Principales inconsistencias encontradas en las sentencias indicadas individualizadas**

### **6.3. Principios y garantías constitucionales inobservadas por parte del Tribunal de Sentencia**

En los procesos penales ya individualizados y particularmente en las sentencias de los mencionados procesos, de alguna manera es fácil determinar que en los mismos, se han violado los principios constitucionales del debido proceso y otras garantías constitucionales que para efectos tributarios, hacen improcedente cualquier requerimiento de dar o hacer o bien imponer cualquier sanción por supuestas infracciones por parte de la autoridad competente.

Siguiendo el orden en que se mencionaron los procesos penales y las sentencias dictadas por estos tribunales de sentencia del ramo penal, se mencionarán los principios constitucionales violentados en dichos procesos y los motivos por los cuales se consideran de esa manera:

#### **6.3.1. Violación al principio del debido proceso**

El Artículo 12 de la Constitución Política de la República, establece el derecho de defensa, la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni procedimiento que no estén preestablecidos legalmente.

La honorable Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta número 59, expedientes acumulados 1062-99 y 1069-99, página 185, sentencia del veintiocho de



febrero de dos mil uno, se pronunció con relación al debido proceso, manifestando que los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el Artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona. Tiene mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, toda vez, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona.

La honorable Corte de Constitucionalidad ha interpretado que toda persona individual y social tiene la garantía que en todo proceso judicial el tribunal debe observar todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial.

El Tribunal Primero de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Chiquimula, al dictar la sentencia de fecha veintisiete de julio de dos mil once, se puede determinar con cierta claridad que no se pronunció sobre el hecho que la Superintendencia de Administración Tributaria, actuando en el uso de sus facultades y en el ejercicio de sus funciones, no observó el procedimiento administrativo establecido en el Artículo 107 del Código Tributario, el cual regula 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.

Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la



determinación de oficio el impuesto sobre base cierta o presunta, así como las sanciones e intereses que corresponda.

Al tenor de la norma transcrita se establece que el Tribunal Primero de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Chiquimula, al dictar la sentencia de fecha veintisiete de julio de dos mil once, declaró culpable al imputado y responsable de la comisión del delito de defraudación tributaria, sin tener las pruebas contundentes para hacerlo, en vista que en el Debate oral y público se estableció y probó por parte de la defensa técnica, que no existió la comisión de delito alguno, sino que el procesado cometió una infracción a una obligación formal, como lo constituye la omisión de presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta y otros impuestos de los ejercicios impositivos que ahí en la denuncia se indicó.

Como consecuencia, si la infracción cometida fue a una obligación formal la Administración Tributaria debió en su momento seguir el procedimiento establecido en el Artículo 107 del Código Tributario, previo a interponer la denuncia ante el Ministerio Público con sede en la ciudad de Chiquimula, por la comisión del delito de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, es decir, que violó el debido proceso en materia administrativa tributaria, en virtud que debió conferirle la audiencia correspondiente al sindicado por el plazo de diez días, para que se pronunciara sobre los hechos, al no pronunciarse el contribuyente en este caso el sindicado, la Administración Tributaria debió formularle la liquidación provisional, lo cual esta entidad no hizo; liquidación que es susceptible de ser impugnada por el afectado en la instancia administrativa, de conformidad con lo previsto en los Artículos 145 y 146 ambos del Código Tributario.

La Administración Tributaria en este caso particular violó flagrantemente el debido proceso, al omitir un procedimiento administrativo taxativamente establecido en el Código Tributario y nunca proceder a denunciar al imputado como responsable de la



comisión del delito de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.

Independientemente de haberse violado el debido proceso en la causa penal antes identificada y obviamente en perjuicio del sindicado, se probó en el debate oral y público que el sindicado no habría cometido el delito de defraudación tributaria menos el delito de casos especiales de defraudación tributaria, sino que la infracción administrativa de omisión del cumplimiento de obligaciones formales y materiales, la cual difiere ostensiblemente entre ambas.

### **6.3.2. Violación al principio de certeza jurídica**

En las sentencias judiciales dictadas por los tribunales de sentencia en los procesos penales citados, y que fueran emitidas en sentido condenatorio, en las mismas se puede apreciar la ausencia de certeza jurídica para el contribuyente sindicado de la comisión del ilícito tributario, esta incertidumbre es evidente, por el irrespeto por parte del tribunal de sentencia del ramo penal con la aplicación e interpretación de la legislación en materia tributaria, ya que toda actuación jurisdiccional será fundamentada en derecho.

Lo anterior se puede apreciar con mayor precisión en las consideraciones del tribunal plasmadas en las sentencias, en las que no reflejan en ningún momento la existencia de un análisis jurídico sobre las instituciones del derecho tributario y su respectiva conexidad con el derecho penal y procesal penal.

Esta incertidumbre tiene su origen en el manifiesto desconocimiento de la legislación tributaria por parte de los juzgadores, cuando se juzga la comisión de un delito tributario, como el caso de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.



### **6.3.3. Violación de garantías constitucionales procesales**

Vale decir que en los procesos penales claramente identificados que son objeto de análisis, se violaron garantías constitucionales relacionadas con materia tributaria, de ellas se mencionará las que mayor impacto y daño causó a los sindicatos, de la manera siguiente:

En primer lugar, se debe mencionar la violación por parte de los jueces de sentencia del ramo penal, a lo dispuesto en el Artículo 239 inciso e) de la Constitución Política de la República, que claramente establece que por una consecuencia normativa el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, tiene derecho a depurar la renta bruta si se refiere al Impuesto Sobre la Renta, lo cual consiste en restar de los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio, todos aquellos costos y gastos incurridos para mantener o conservar la fuente de las rentas gravadas, para luego obtener una renta imponible y a ello aplicarle la tarifa o tipo impositivo, de donde se obtiene la cuantía o impuesto a enterar a las cajas fiscales.

Estos derechos que tiene el sujeto pasivo de la obligación tributaria de depurar la renta bruta para efectos del Impuesto sobre la Renta y la base imponible para efectos del Impuesto al Valor Agregado, para que la determinación y pago de la obligación tributaria sea más justa, no se ven reflejados en los procesos penales antes identificados, en los cuales se puede apreciar que en el desarrollo de los mismos y en particular en el debate oral y público y posteriormente en la sentencia, el tribunal sentenciador en forma errónea e ilegal acepta lo expuesto por los peritos propuestos por la parte acusadora y la parte querellante, que cuando se trata de casos penales no procede la depuración de la renta bruta en el Impuesto Sobre la Renta, lo cual es ilegal e inconstitucional, anomalía que de alguna manera produce nulidad en el proceso penal que se trate.

En la ex Ley del Impuesto Sobre la Renta, la facultad del sujeto pasivo para realizar la depuración de la renta bruta, estuvo regulada en el Artículo 38 de la dicha ley, vigente



hasta diciembre del año dos mil doce. En la actualidad dicha normativa está regulada en los Artículos 21 y 22 de la Ley de Actualización Tributaria, contenida en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República.

En el Impuesto al Valor Agregado, se viola la garantía constitucional contenida en el Artículo 239 literal e), en el sentido que los auditores y notificadores Tributarios para cuantificar lo supuestamente defraudado, procedieron a sumar todas las facturas de ventas y a la cantidad resultante, le aplicaron la tarifa del doce por ciento (12%), de esa operación surge una cantidad o monto irreal, confiscatoria desde la perspectiva constitucional, en virtud que todo contribuyente al régimen del Impuesto al Valor Agregado, tiene el derecho de depurar la base imponible, que consiste en sumar los débitos fiscales y los créditos fiscales, luego compensarlos entre sí, de esta operación surge el monto justo, el puede ser un débito fiscal a favor de la Administración Tributaria o un crédito fiscal a favor del contribuyente.

La depuración de la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado está regulada en el Artículo 19 de la Ley, el cual taxativamente regula, que la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

En el proceso y la sentencia objeto de análisis se pudo establecer que sus inconsistencias de forma y de fondo se establecen desde su principio, comenzando por los términos en que fuera estructurada la denuncia por parte de los auditores y notificadores tributarios, aun cuando esta no está sujeta a una formalidad ni requiere tecnicismo alguno, los hechos señalados en contra del contribuyente sindicado de la comisión del delito de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, no correspondían en la realidad al hecho imputado, sino por conveniencia y arbitrariedad de los auditores y notificadores tributarios asignados a la Región nororiental del país, calificaron los hechos como la comisión de los delitos tributarios, cuando lo que realmente y legalmente ocurrió, fue una infracción de carácter



administrativo, como es la omisión de presentación de declaración jurada y pago de tributos.

Además, de las irregularidades consideradas como inconsistencias procesales ya indicadas en dicho proceso penal, se debe resaltar el hecho y la mala intención de la Administración Tributaria, en denunciar y adherirse a la acusación criminal, señalando en acciones ya prescritas.

#### **6.4. Falta de delimitación de conceptos tributarios y errónea aplicación de la ley penal y tributaria**

El Tribunal Primero de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Chiquimula, sentencia de fecha veintisiete de julio de dos mil once, se puede establecer en forma objetiva y contundente que incurrió errónea interpretación y aplicación de ley, al confundir los conceptos de “omisión de tributos” con el delito de “defraudación tributaria”, lo cual es deleznable, en vista que son dos conceptos totalmente diferentes, en cuanto que el primero es una infracción administrativa y no conlleva dolo, mientras que el segundo es un delito de mera acción, adicionalmente, debió dicho órgano jurisdiccional considerar por separado ambas figuras tributarias y determinar lo relativo a sus elementos, conducta del sindicado, presupuestos, intención de la persona, etc, la omisión del pago de tributos es una infracción administrativa que debe ser sancionada por la Administración Tributaria por constituir el incumplimiento de una obligación formal y material en cambio la defraudación tributaria es un delito tributario, que impone la sustanciación de un proceso penal y la sanción de llegarse a determinar la responsabilidad del procesado.

En ese sentido, el artículo 69 del Código Tributario en forma taxativa regula que toda acción u omisión que violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionadas conforme a la legislación penal.



Por su lado el artículo 88 también del Código Penal regula que la omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la Administración Tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

Por otro lado, el artículo 358 "A" del Código Penal en forma expresa regula que comete el delito de defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Para el autor de esta tesis doctoral, el tribunal sentenciador, no incurrió en errónea interpretación o apreciación incorrecta de ambas figuras de naturaleza tributaria, sino que es evidente el desconocimiento por parte de los juzgadores de la normativa tributaria en lo que a estos conceptos se refiere.

Para el procesado y posteriormente condenado, los efectos fueron catastróficos, puesto que dicha sentencia no solo se puede interpretar como una decisión procesal arbitraria, sino que ilegal e inconstitucional por violarse garantías constitucionales, por carecer de certeza jurídica el fallo del tribunal.

En las circunstancias que el proceso penal finaliza lo hace inconsistente, viciado y falto de toda cohesión, puesto que el procesado fue condenado injusta e ilegalmente y le fue aplicada una multa inexistente basada en simples apreciaciones de los miembros del Tribunal sentenciador, fuera de todo contexto legal tributario.



## 6.5 Erronea aplicación del Artículo 13 del Código Penal por parte del Tribunal Sentenciador

En la comisión de un hecho calificado de delito, deben coexistir elementos como la acción, la antijuricidad y la culpabilidad, las cuales deben estar descritas en una norma penal, definiendo la conducta irregular regulada como punible para que surja el delito al darse determinado comportamiento del sujeto, pero si en el ordenamiento jurídico penal se carece de una norma descriptiva o típica, no habrá la comisión de un delito y por consiguiente no puede haber proceso penal.

La conducta humana es configurada en forma hipotética por la norma penal, hipótesis que constituye el tipo, que para el jurista español Luis Jiménez de Asúa es la abstracción concreta que ha trazado el legislador descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito.<sup>136</sup>

En la sentencia que se analiza, el tribunal sentenciador antes identificado, incurre en inobservancia del Artículo 13 del Código Penal, que regula lo relativo al delito consumado, el que literalmente establece: “El delito es consumado, cuando concurren todos los elementos para su tipificación”.

En la sentencia que se hace referencia y dentro del proceso en su fase de debate oral y público, se probó por parte de la defensa técnica que el procesado nunca cometió el delito de defraudación tributaria, sino que la infracción formal y material de no determinar la obligación tributaria, no presentar la declaración jurada y pago de los impuestos, en el período impositivo de mérito, esta infracción tuvo como ya se ha expresado sancionada por la Administración Tributaria, lo cual implica que el artículo 13 del Código Penal, era inaplicable en ese momento, en virtud de que el delito que se le imputó al procesado nunca fue consumado porque no concurren todos los elementos para tipificar el delito de defraudación tributaria, puesto que no hubo engaño, ardid, simulación en la determinación y pago de la obligación tributaria, y como

---

<sup>136</sup> Jiménez de Asúa, Luis, **Op. Cit.** Pág. 129



consecuencia le era inaplicable el Artículo 358 "A" del Código Penal que contiene el delito de defraudación tributaria, ya que en el informe presentado por los auditores fiscales en la auditoría tributaria practicada al contribuyente, y por posteriormente ratificado por ellos mismos en el debate oral y público, como un informe de auditoría, señalando la omisión en el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales al haberse omitido por parte del procesado la presentación de las declaraciones juradas de los impuestos y no enterar a las cajas fiscales dinero alguno, lo cual es distinto a cometer el delito de defraudación tributaria, que se tipifica cuando existe simulación, ardid, engaño o se induce a error a la Administración Tributaria en la determinación y pago de la obligación tributaria.

Los auditores y notificadores tributarios responsables de presentar la denuncia ante el Ministerio Público, en el debate oral y público, ratificaron totalmente el informe rendido en su oportunidad, afirmando nuevamente que el sindicado omitió declarar y pagar los impuestos y agregaron que los cálculos de las cantidades supuestamente defraudadas, fueron hechos por la misma Administración Tributaria al practicarse una determinación de oficio sobre base cierta, lo que debió tramitarse en la vía administrativa y no por la vía penal, en virtud que el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye un hecho meramente administrativo.

Al establecerse en forma clara y concreta la acción del procesado, es obvio que el Tribunal sentenciador no debió aplicar el Artículo 13 del Código Penal, siendo que los presupuestos contenidos en el Artículo 358 "A" no se tipificaron en la conducta del procesado, por lo tanto el Tribunal no debió declarar como delito consumado el de defraudación tributaria, sino la comisión de una infracción formal administrativa de omitir la presentar las declaraciones juradas de los impuestos antes indicados del ejercicio al que correspondieron y por ende el pago de los tributos.

Para complementar el análisis y la evidente inconsistencia procesal, es importante reflexionar sobre los conceptos de OMISION DE PAGO DE TRIBUTOS con el DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA.



Como antes se indicó existe diferencia de fondo y de forma en el concepto de omisión de pago de tributos y la comisión del delito de defraudación tributaria. En ese orden de ideas, el Artículo 71 del Código Tributario y sus reformas, regula que son infracciones tributarias: “3. La omisión del pago de tributos (...)”. Al respecto, debe entenderse como omisión de pago de tributos, una actitud negativa del sujeto pasivo de la obligación tributaria de cumplir con las obligaciones tributarias materiales y formales, entre ellas la presentación de las declaraciones juradas de impuestos y pago de ser el caso; acción que no se puede calificar de dolosa o de mala fe por parte del contribuyente, ya sea que este actúe como agente retenedor o de percepción, obligado principal, como responsable o por cuenta de tercero.

La omisión del pago de impuestos, implica que el contribuyente puede ser que haya determinado la obligación tributaria en sus libros y auxiliares de contabilidad pero que, por negligencia, incumpla dentro del plazo legal establecido para cumplir con sus obligaciones tanto materiales como formales tributarias.

Si el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha omitido el pago de tributos, implica que no ha presentado declaración jurada ante la Administración Tributaria, ni esta lo ha requerido; lo cual también implica que no puede surgir ilícito alguno como el delito de defraudación tributaria, puesto que no hay pronunciamiento, afirmación o consideración del contribuyente en la que haga constar una situación económica distinta a la real, por ello se insiste que si el contribuyente omite el pago de los tributos, jamás se puede tipificar el delito de defraudación tributaria por las razones y motivos expuestos con antelación.

Cuando el ente fiscalizador de la obligación tributaria determina que existe omisión de pago de tributos por la falta de presentación de la declaración jurada de impuestos, sanciona al obligado con una multa del ciento por ciento del impuesto omitido, y la ley no libera al infractor de la obligación formal de presentar la declaración jurada de impuestos del período impositivo que se trate.



Otro aspecto muy importante y que merece mencionarse, es el hecho que ante la omisión de la presentación de la declaración jurada y pago de impuestos por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la propia Administración Tributaria, la que procede a determinar la obligación tributaria en lugar del contribuyente, ya sea que la Administración Tributaria la realice mediante una determinación de oficio sobre base cierta o una determinación de oficio sobre base presunta, lo que significa que existe un procedimiento administrativo que culmina con una resolución administrativa, susceptible de ser impugnada por el contribuyente.

Existen pues diferencias de fondo en la conducta del sujeto, en la omisión de pago de tributos y el delito de defraudación tributaria, figuras propias del derecho tributario que el tribunal sentenciador debería conocer; y es el caso que en la omisión del cumplimiento de las obligaciones materiales y formales, no existe dolo o intención de perjudicar los intereses del Estado, ya que el sujeto pasivo en la calidad con que actúe, pudo o no haber hecho unilateralmente la determinación de la obligación tributaria, pero por alguna causa no presenta la declaración jurada de los impuestos.

Cuando existe omisión de pago de impuestos y falta de presentación de las declaraciones de los impuestos, entonces es la propia Administración Tributaria la que procede a determinarla y cuando se sucede ello, no puede cometerse el delito de defraudación tributaria, puesto que si existe incongruencia o inexactitud en tal determinación de la obligación tributaria, no puede ser atribuida al contribuyente, sino que existe error por parte de la propia Administración Tributaria. Existiría la comisión del ilícito tributario, si el contribuyente se beneficia del error cometido por el ente fiscalizador.

Por el contrario, cuando lo que existe no es omisión de presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos, sino que lo que existe es una presentación de declaraciones juradas de impuestos y pago de la obligación tributaria, pero esta se caracteriza por ser simulada, con ardid o engaño e induce a error a la Administración Tributaria en la determinación y pago de la obligación tributaria, en el sentido que el



contribuyente en forma unilateral y voluntaria declara una situación impositiva que conlleva menoscabo a los intereses fiscales, y como consecuencia se beneficia en forma ilegítima, existe una clara e indiscutible defraudación tributaria, la que en su esencia se conforma de una actitud dolosa por parte del contribuyente, conforme lo establece claramente el Artículo 358 "A" del Código Penal, antes transcrito.

Aun cuando la Administración Tributaria, en el uso de sus facultades hiciera una determinación de oficio sobre base cierta o presunta, cuando exista una omisión en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la misma como antes se indicó debe sustanciarse en la vía administrativa, en este caso, el contribuyente no presentó sus declaraciones juradas ni pagó los impuestos al que estaba obligado

En lo que a las sanciones se refiere, el Código Tributario, cuando existe omisión de presentación de declaraciones juradas y pago de la obligación tributaria, la sanción a imponerse al omiso, es una multa del ciento por ciento del impuesto omitido, y esta es asignada por la Administración Tributaria, de conformidad con lo preceptuado en el Artículo 89 del Código Tributario, siguiendo el procedimiento administrativo indicado en la ley, que puede ser impugnado por el contribuyente en las instancias procesales claramente establecidas en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

La comisión del delito de defraudación tributaria, es un ilícito tributario que deberá ser investigado por parte del Ministerio Público, a través de las Fiscalías de Delitos Económicos y sancionado por un Tribunal de Sentencia del Ramo Penal, siguiendo el proceso penal regulado en el Código Procesal Penal.

Después de hacer las consideraciones acerca de la omisión de pago de tributos y presentación de declaraciones juradas de impuestos versus la comisión del delito de defraudación tributaria, surgen más diferencias de fondo; derivado de ello surge la interrogante, ¿qué efectos produce la errónea interpretación del tribunal sentenciador al considerar que la omisión de presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos es sinónimo de la comisión del delito de defraudación tributaria?.



Como quedó establecido el Tribunal Primero de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Chiquimula, al dictar la sentencia de fecha veintisiete de julio de dos mil once, en la que no solo tipificó en forma inadecuada el delito de defraudación tributaria y aplicó en forma errónea la ley, puesto que para tipificar un delito es requisito esencial que concurren todos sus elementos y la conducta del imputado se encuadre en la norma violentada; en el proceso y sentencia objeto de análisis, el tribunal sentenciador viola en forma flagrante el principio de legalidad consagrado en los Artículos 239 de la Constitución Política de la República y 1 del Código Penal, sino que confunde el acto de omitir el pago de impuestos con el delito de defraudación tributaria.

La inconsistencia procesal enunciada en la causa penal ya identificada, además de las cuestiones de fondo indicadas, produjo un efecto y a la vez agravio al procesado, porque es clara la inobservancia de la ley y su aplicación es errónea.

#### **6.6 Inobservancia del Artículo 47 y 50 ( Prescripción) del Código Tributario por parte del Tribunal Sentenciador**

Nuevamente se encuentra otra inconsistencia procesal en la sentencia emitida por el Tribunal Primero de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Chiquimula, la constituye el hecho de que al dictar la sentencia condenatoria de fecha veintisiete de julio de dos mil once, no consideró que los períodos impositivos en los cuales la Administración Tributaria estableció la supuesta comisión del delito de defraudación tributaria por parte del sindicado, ya estaban prescritos por el transcurso del plazo para que opere la prescripción extintiva y liberatoria, es decir, que la Administración Tributaria ya había perdido el derecho de hacer las revisiones y verificaciones sobre los registros y documentos propiedad del contribuyente. El plazo para que se consuma la prescripción ordinaria es de cuatro años a partir de la fecha del vencimiento de la obligación tributaria y la extraordinaria



de ocho años, si el contribuyente no se encuentra inscrito en el Registro Tributario Unificado.

Como consecuencia la Administración Tributaria había perdido todo derecho o facultad para fiscalizar al contribuyente, por el transcurso en exceso del tiempo, aunado a ello, como antes se indicó, se condenó al sindicado por el delito de defraudación tributaria, de esta actitud del tribunal sentenciador se puede inferir que en complicidad con la Administración Tributaria y el Ministerio Público, con el objeto de rehabilitar el tiempo transcurrido en exceso para que operara la prescripción extintiva o liberatoria a favor del procesado, admitió para su trámite la denuncia de la comisión del delito de defraudación tributaria, con el único propósito de interrumpir la prescripción.

En el proceso y sentencia ya tantas veces identificados, al relacionar los aspectos que se han señalado en donde existen inconsistencias procesales evidenciadas en la sentencia de la citada causa penal, surgen otras vicisitudes que hacen que el citado proceso penal adoleciera de nulidad, en virtud que en el mismo, se determinó y se probó que existió omisión de presentación de declaraciones juradas de impuestos y se juzgó la comisión del delito de defraudación tributaria, cuando el sujeto pasivo y en ese momento sindicado, omitió la presentación de la declaración de impuestos de los períodos impositivos de mérito y a ello se adiciona que los períodos impositivos donde supuestamente existió la comisión del delito de defraudación tributaria estaban prescritos, lo que denota la falta de cohesión evidenciada en este proceso penal referido a la causa ya indicada.

Si confrontamos lo acaecido dentro del proceso penal objeto de análisis, con la inobservancia de la institución de la prescripción por parte del Tribunal sentenciador, en ese sentido, la ley es clara de conformidad con lo establecido en el Artículo 47 del Código Tributario, el cual indica que el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (04) años.



Aun cuando consta dentro del proceso que la defensa técnica del procesado, NIZOR, tuvo conocimiento del tribunal que la acción de la Administración Tributaria para requerir el cumplimiento de la obligación tributaria había prescrito, fue ignorado por parte del tribunal de sentencia.

Por otro lado, y siempre en alusión al proceso penal sustanciado ante el Tribunal Primero de Sentencia de la ciudad de Chiquimula, es imperativo indicar que la denuncia interpuesta por la Superintendencia de Administración Tributaria en calidad de querellante adhesiva en contra del contribuyente señalado del hecho, se interpuso con el propósito de interrumpir la prescripción extintiva o liberatoria, cuando ya se había perdido el derecho de practicar la revisión o fiscalización en los libros y registros de la persona señalada del ilícito tributario, por el transcurso en exceso del plazo legal para hacerlo.

Como en otros casos, cuando la Administración Tributaria determina que ya no tiene la oportunidad dentro del plazo legal de cuatro años para ejercitar sus funciones y atribuciones establecidas en la ley con relación a los contribuyentes, presenta por cualquier causa la denuncia ante el Ministerio Público, argumentando la comisión de algún ilícito tributario, con el objeto de habilitar o interrumpir el plazo de la prescripción, para proceder en contra del sindicado, práctica que es ilegal, deleznable e injusta.

En ese orden de ideas y continuando con el presente análisis el artículo 50 del Código Tribunal, se refiere a la interrupción de la prescripción. En ese sentido, en el numeral 6) de esta disposición o artículo, taxativamente se puede apreciar la notificación a cualquiera de las partes de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria; así como la notificación de cualquier resolución que establezca u otorgue medidas desjudicializadoras emitidas dentro de procesos penales, así como la sentencia dictada de un proceso penal relacionado con delitos contra el régimen tributario o aduanero, interrumpe la prescripción, pero debe tenerse muy claro, que la prescripción se interrumpe cuando está corriendo, es decir, dentro de los cuatro, cinco u ocho años, según el caso y no cuando el plazo ha prescrito.



Cuando se trata de interrumpir la prescripción cuando esta se ha consumado es ilegal e inconstitucional, y esto fue lo que realmente ocurrió en el proceso objeto de análisis jurídico, después de ocho años de haberse consumado la prescripción extintiva o liberatoria, se procedió a denunciar el contribuyente procesado y condenado en todas las instancias procesales.

### **6.7 Falta de imputación del hecho por parte del Tribunal de sentencia penal**

El Tribunal Unipersonal Séptimo de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, del departamento de Guatemala, al dictar la sentencia con fecha diecinueve de agosto de dos mil trece, en el contenido de la citada sentencia se aprecian ciertas incoherencias e inconsistencias que merecen para estos efectos hacer el análisis sobre dicha sentencia, resaltando las de gran envergadura.

El artículo 10 del Código Penal regula que los hechos previstos en las figuras delictivas serán atribuidos al imputado, cuando fueren consecuencia de una acción u omisión normalmente idónea para producirlos, conforme a la naturaleza del respectivo delito y a las circunstancias concretas del caso o cuando la ley expesamente los establece como consecuencia de determinada conducta.

Cabe señalar que en la sentencia relacionada, el tribunal de sentencia consagra: “acciones que fueron realizadas con un mismo propósito de constituir el ardid y engaño utilizado para inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de obligación tributaria de las entidades mercantiles y de los contribuyentes”, el fondo del yerro del tribunal es que no se imputó el hecho e indicó el momento en que se constituyó el ardid para inducir a error a la Administración Tributaria.

El tribunal sentenciador al analizar y posteriormente pronunciarse al dictar la sentencia, comete el error de no imputar el hecho juzgado ni tampoco estableció en qué momento se consumaron los delitos.



Para comprender lo relativo a Imputar un hecho a una persona es atribuírselo o hacerlo responsable de la comisión del mismo, después de agotar todos los medios o fases del proceso, para establecer su verdadera culpabilidad. En ese sentido, algunos autores consideran que la culpabilidad y la responsabilidad son consecuencias tan directas, tan inmediatas de la imputabilidad. Para Luis Jimenez de Asúa, la imputabilidad afirma una existencia de una relación de causalidad psíquica entre el delito y la persona; la responsabilidad resulta de la imputabilidad, puesto que el responsable el que capacidad para sufrir las consecuencias del delito; la culpabilidad es un elemento característico dela infracción y de carácter normativo; puesto que no se puede hacer sufrir a un individuo las consecuencias del acta que le es imputable más que a condición de declararle culpable de el. <sup>137</sup>

Asimismo, dentro de este análisis existe otro aspecto importante y que tiene relación con la inconsistencia detectada en la sentencia, en la cual el tribunal setenciador indicó que considera que el delito de defraudación tributaria se comete en tres momentos, apreciación errónea del tribunal en virtud que de acuerdo con la normativa tributaria es incorrecto; por las características y consideraciones que antes se han hecho a cerca del delito de defraudación tributaria, es decir, que los delitos de defraudación tributaria y casos de defraudación tributaria son delitos de mera actividad o acción, que se configuran cuando la actividad que en este caso fue determinar la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y por consiguiente en la presentación de la declaración jurada de impuestos y el pago del tributo, y al hacerlo efectivo induce a error a la Administración Tributaria en dicha determinación.

---

<sup>137</sup> Jiménez de Asúa, Luis, **Op. Cit.** Pág. 215 y 216



## **6.8 Falta de delimitación de conceptos en materia tributaria por parte del Tribunal sentenciador**

En lo que a definiciones o conceptos tributarios se refiere, el Tribunal Unipersonal Séptimo de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, al dictar la sentencia con fecha diecinueve de agosto de dos mil trece; el tribunal sentenciador considera, refiriéndose al imputado, que el acto de desvirtuar las rentas obtenidas y evadir o disminuir la tasa Impositiva, son conceptos similares o sinónimos.

Desvirtuar las rentas obtenidas es un concepto muy amplio o ambiguo, empero, en el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, está regulado que todo sujeto pasivo de la obligación tributaria, para llegar a establecer lo que efectivamente obtuvo en el ejercicio impositivo anual que se liquida, utiliza el procedimiento administrativo previsto en el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, referente a la deducción de los costos y gastos deducibles, que consiste en depurar la renta bruta, como una consecuencia normativa, es decir, depurar la renta bruta consiste en sumar todas las rentas gravadas obtenidas en el ejercicio impositivo y restar todos aquellos costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando todos los costos y gastos no deducibles y restando las rentas exentas.

El tribunal sentenciador incurre nuevamente en otra insuficiencia al confundir los términos “evadir” con “disminuir la tasa impositiva”. En términos generales, el concepto “evadir”, es la conducta ilícita del sujeto pasivo de la obligación tributaria en omitir el cumplimiento de la obligación material tributaria, al que está obligado en virtud de la ley.

La evasión tributaria puede considerarse como la conducta ilícita asumida por el contribuyente para liberarse del cumplimiento de la obligación; la evasión tributaria se diferencia de la elusión tributaria, en que en la primera existe dolo por parte del contribuyente y el ánimo es pagar menos de lo que realmente adeuda al Estado, pero



no se debe confundir con el delito de defraudación tributaria; mientras que en la elusión tributaria, el contribuyente o responsable en su propio beneficio interpreta la norma tributaria en un sentido distinto sin violentar la misma, con el propósito de alcanzar un beneficio económico, procurando que el hecho generador no se actualice y por ende evita el nacimiento de la obligación tributaria.

En la consideración del tribunal setenciador en cuanto a disminuir la tasa impositiva, esta figura no está regulada en materia tributaria en el ordenamiento jurídico nacional; el tribunal sentenciador intenta indicar que en el delito de defraudación tributaria, el contribuyente pretende reducir la base imponible, pero afirma reducir la tasa impositiva. En el ordenamiento jurídico guatemalteco, particularmente en el Artículo 239 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, se refiere a la base imponible y el tipo impositivo, como elementos del tributo.

El tipo impositivo es una cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base imponible para obtener la cantidad líquida que se debe enterar a las cajas fiscales por parte del contribuyente, después de haber hecho la determinación de la obligación tributaria, del ejercicio impositivo que corresponda.

El tipo impositivo es un concepto que se refiere a la capacidad de pago del sujeto pasivo de la obligación tributaria, como consecuencia, está sujeto a los principios constitucionales de justicia y equidad, regulados en el Artículo 243 de la Constitución política de la República de Guatemala.

Asimismo, es importante indicar que el tipo impositivo establecido en la ley, no puede ser modificado, disminuido o aumentado, por ninguna persona o contribuyente, sino únicamente y en forma exclusiva por el Congreso de la República por mandato constitucional.

Los tipos impositivos pueden ser únicos para toda la base imponible, o bien pueden ser variables, los cuales se aplican en forma escalonada o por tramos los tipos impositivos diferentes; los tipos impositivos pueden ser proporcionales y progresivos.



## **6.9 Impresiones en cuanto a las obligaciones formales y materiales del sujeto pasivo de la obligación tributaria y el sujeto obligado por representación**

El tribunal sentenciador no distingue entre las obligaciones del sujeto pasivo obligado o representante legal de una persona jurídica con las obligaciones del sujeto pasivo de la obligación tributaria propiamente dicha, es decir, que no distingue en forma precisa cuales son las obligaciones de un representante legal como sujeto pasivo y cuales son las obligaciones de la entidad que representa como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El Artículo 26 del Código Tributario, en forma taxativa regula que los responsables por representación, son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representante, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo en caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan, “1. 2. Los representantes legales de las personas jurídicas (...)”.

En ese sentido, el tribunal sentenciador tuvo que considerar que las obligaciones tributarias formales y materiales del representante legal de una persona jurídica son distintas a las propias de la entidad que representa. El representante legal es una persona física que como contribuyente individual, la ley le atribuye sus propias obligaciones y a la entidad que representa las suyas, aunque el representante legal es responsable del cumplimiento de las obligaciones de la entidad que representa.

En un período impositivo anual el representante legal de una entidad percibe ingresos o rentas generadas por su trabajo, de esas rentas al final del ejercicio debe determinar para efectos del Impuesto sobre la Renta, la obligación tributaria, presentar su declaración jurada y pagar el tributo que corresponda.



En cuanto a las personas jurídicas que se hacen representar por medio de una persona física o individual, tendrán sus propios ingresos en el ejercicio impositivo y al final de este, determinarán para efectos del Impuesto sobre la Renta la obligación tributaria y pagarán el impuesto que corresponda por medio de su representante legal; es decir, que tanto el representante legal de la entidad que se trate, y la entidad propiamente dicha tienen sus propias obligaciones ante el Estado, cada uno en lo particular como sujetos pasivos de la obligación tributaria, respectivamente.

#### **6.10 Falta de delimitación del concepto objeto social con el giro normal del negocio de una persona jurídica**

El tribunal sentenciador confunde el objeto social de una persona jurídica con el giro normal de la misma; esta inconsistencia es importante resaltarla porque tiene un efecto determinante en el aspecto tributario, tanto formal como material, en el sentido que debe indicarse que el objeto social de una sociedad mercantil es muy amplio y en él se describe en forma ordenada las distintas actividades que la entidad se puede dedicar en el ejercicio de sus facultades para lo cual está autorizada por la autoridad rectora en materia mercantil.

En cambio, el giro normal o habitual del negocio de una entidad es muy distinto al objeto social, y desde el punto de vista tributario, tiene mucha incidencia en cuanto que define el nacimiento o no de la obligación tributaria por la actualización del hecho generador.

El giro normal del negocio en una persona jurídica, es un parámetro para determinar si los actos que realiza son actos gravados o exentos, o bien no afectos. En ese sentido, si los actos son gravados, implica que los mismos actualizan el hecho generador y como consecuencia, dan origen al nacimiento de la obligación tributaria.



Los contribuyentes adscritos al régimen impositivo de Guatemala, que ejercen el comercio en forma organizada como lo constituyen las sociedades mercantiles, al realizar sus actividades principales, comprendidas dentro del giro normal del negocio actualizan el hecho generador y como consecuencia nace la obligación tributaria.

Sin embargo, existen personas jurídicas que realizan sus actividades principales contempladas en el objeto social, y consideradas como el giro normal del negocio, aun cuando el hecho generador se actualice, no nace la obligación tributaria, como sucede con aquellas entidades que se encuentran calificadas como exentas por dedicarse a una actividad principal o régimen jurídico especial, que goza de un beneficio fiscal por dedicarse a una actividad específica regulada en una ley de fomento de la actividad productiva, distinta a la del gravamen que se trate; se hace este breve análisis en virtud que en la sentencia objeto de análisis jurídico, tampoco el tribunal de sentencia consideró esta situación como debe ser.

#### **6.11 Inobservancia del Tribunal Sentenciador del acto de determinación de la obligación tributaria**

En la sentencia objeto de análisis es evidente que el tribunal de sentencia, desconoce la consecuencia normativa del acto de depurar la renta bruta por parte del sujeto pasivo, para el caso del Impuesto Sobre la Renta, como antes se indicó, se insiste por parte de dicho tribunal al considerar que sumando todas las facturas de ventas o ingresos obtenidos por el contribuyente en un período impositivo y restando todas las facturas de compras efectuadas dentro del mismo período impositivo, a la diferencia se le aplica la tarifa o tipo impositivo tanto para el Impuesto al Valor Agregado como para el Impuesto Sobre la Renta, lo cual es totalmente errático y viola flagrantemente los Artículos 239 y 243 constitucionales.

Los juzgadores confunden y asumen como sinónimos dos conceptos totalmente distintos, en ese sentido, es preciso aclarar que no es lo mismo, depurar la base imponible como en el caso del Impuesto al Valor Agregado y depurar la renta bruta



para el caso del Impuesto Sobre la Renta, por tratarse de dos tributos diferentes en forma operacional y gravar los actos regulados y con hechos generadores totalmente distintos de acuerdo con la ley.

Depurar la renta bruta ya se explicó en forma amplia; ahora bien depurar la base imponible es distinto, es decir, para ello debe sumarse todos los débitos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, que constituyen todas las ventas o prestación de servicios prestados por el sujeto pasivo durante el período impositivo de mérito, al monto que resulte de esta sumatoria, se le resta el monto total de las compras, adquisiciones e importaciones efectuadas en el período impositivo, y a la diferencia se le aplica el tipo impositivo que en este momento es del doce por ciento, y luego surge el impuesto o débito fiscal o crédito fiscal. Si el débito fiscal es mayor, el contribuyente deberá enterar el pago dentro del plazo de treinta días siguientes de haber finalizado el período impositivo que se trate, a contrario sensu, si las compras son mayores que las ventas, surgirá un crédito fiscal el cual el contribuyente irá acreditándolo en sus declaraciones mensualmente hasta agotarlo.

Otra razón para aseverar el equívoco del tribunal sentenciador, es el hecho que no se puede comparar dos tributos que tienen un modo operacional distinto, hecho generador diferente, período impositivo de liquidación diferente, etc., lo que hace que ambos gravámenes sean sustancialmente disímiles tanto en su forma de operar como en su estructura.

Otro aspecto a considerar y que tiene una amplia relación con la inconsistencia que he venido mostrando, es el hecho que el tribunal sentenciador, consideró que las facturas de dos meses anteriores se pueden reportar dos meses después para el caso del Impuesto Sobre la Renta, afirmación que es totalmente inadecuada y revela desconocimiento del aspecto legal en materia tributaria, toda vez que el Artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la disposición que contempla que si por cualquier circunstancia no se reportan en el mes (las facturas) al que correspondan para fines de reclamar el crédito fiscal, estos se pueden reportar como máximo en los



dos meses inmediatos siguientes del período impositivo en el que correspondió la operación.

El tribunal sentenciador desconoce en su declaración judicial, que el período de liquidación del Impuesto Sobre la Renta es anual comprendido de enero a diciembre de cada año, y el hecho generador global se actualiza de manera instantánea, es decir, en el momento de percibir las rentas. En cambio para el Impuesto al Valor Agregado, el período de liquidación es mensual y su hecho generador global es instantáneo.

Asimismo, el tribunal sentenciador en el mismo caso o proceso que finalizó en primera instancia con la sentencia objeto de análisis, afirma que no existe depuración de la renta bruta, porque los auditores tributarios al verificar los registros contables del procesado determinaron cero costos, y más adelante aseveran que el sindicado se excedió del noventa y siete por ciento (97%) de los costos y gastos que la ley le permitía deducir de la renta bruta.

La inconsistencia consiste en que el tribunal no tiene noción en qué consisten los costos y gastos deducibles de la renta bruta estipulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considerados como medios para la depuración de la renta bruta, en el momento de ocurrir el hecho imputable, se encontraba regulado en el Artículo 38 de la ex Ley del Impuesto sobre la Renta, y actualmente en el Artículo 21 del libro I de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, que contiene la ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **6.12 Erronea interpretación de ley por parte del Tribunal Sentenciador**

El tribunal sentenciador, consideró y aseveró en la citada sentencia que el concepto denominado como RENTA IMPONIBLE, es un elemento común del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, lo cual es impreciso y errado.



Para demostrar esta inconsistencia procesal es imperativo manifestar que en el Impuesto Sobre la Renta, se establece la renta imponible, después de haber depurado la renta bruta, procedimiento que ya se explicó ampliamente, obtenida la renta imponible, si no hay reducciones o descuentos, se le aplica el tipo impositivo vigente en su momento y el resultado será la cuantía o cuota tributaria a pagar y enterar a las cajas fiscales, por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En cambio, para efectos del Impuesto al Valor Agregado, es improcedente utilizar el termino renta imponible, para efectos de este impuesto la base para tributar es la BASE IMPONIBLE, es a esta la que se le aplica el tipo impositivo que en la actualidad es del doce por ciento (12%), al resultado es la cuantía que debe tributar, para ello se suman todas las facturas de ventas o servicios prestados en el período, y simultáneamente se suman todas las facturas que soportan las compras o servicios adquiridos, obtenidos los totales tanto de los débitos y créditos fiscales, se compensan entre si, es lo que se denomina depurar la base imponible; si el total de ventas o servicios prestados es mayor que el crédito fiscal, el contribuyente tiene un débito fiscal que cancelar y si es lo contrario, surge un crédito fiscal, cuando las compras o adquisición de servicios son mayores que las ventas o prestación de servicios en el período impositivo.

### **6.13 Erronea interpretación de procedimiento para el calculo del monto defraudado por parte del Tribunal Sentenciador**

El Tribunal de sentencia manifiesta que para determinar el total defraudado por el sindicado en el proceso y sentencia objeto de análisis, consideró que el procedimiento para calcular el monto defraudado en el Impuesto Sobre la Renta, se sumaron todas las facturas y al monto determinado se le aplicó la tarifa o tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%) conforme lo reguló el Decreto número 26-92 y sus reformas del



Congreso de la República, vigente en el momento procesal de ser aplicado, con el fin de que el tribunal en errónea consideró obtener el monto defraudado en este concepto.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, considero que sumando todas las facturas de ventas o prestación de servicios en el año y no por período mensual y a la cantidad establecida le aplicaron el tipo impositivo del doce por ciento (12%) de donde surgió el monto de defraudado en este impuesto, como antes se expresó es una consideración del tribunal totalmente ilegal, porque viola garantías constitucionales contenidas en el Artículo 239.

La inconsistencia procesal es notoria, en virtud que todo procedimiento para calcular un tributo utilizando una base distinta a la regulada en las leyes específicas ordinarias en materia tributaria, deviene ilegal e inconstitucional, porque cualquier tributo que se determine tomando en cuenta únicamente los ingresos brutos es una determinación confiscatoria, porque no es justa ni legítima, todo contribuyente tiene el derecho de depurar la renta bruta y la base imponible, para establecer la deuda tributaria y en este caso en particular no era ajeno.

#### **6.14 Aplicación indebida de la analogía por parte del Tribunal Sentenciador**

En el proceso y sentencia que se analiza, se denunció a cinco entidades como supuestas responsables de la comisión del delito de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria y como consecuencia se procesó a una sola persona como representante legal de las cinco sociedades mercantiles en calidad de contribuyentes, en el debate el tribunal sentenciador estimó que al haber una explicación lógica de los hechos en una de las cinco entidades, se debe tomar como referencia para efectuar el cálculo una muestra para no hacerlo con las restantes.

El Artículo 5 del Código Tributario, en forma taxativa regula que por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o



suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones, beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias; al tenor de esta disposición esta claramente demostrada la irregularidad e inconsistencia procesal, por parte del tribunal sentenciador.

Son tres los aspectos son dignos de mencionar, el primero que el tribunal sentenciador consideró procesar y juzgar al representante legal como responsable de la comisión de los hechos, por error cometido por el Ministerio Público al formularizar la acusación solo en contra de la persona física como representante legal y no en contra de las entidades que el representaba, es decir, que el auto de procesamiento hubiese sido “usted (representante legal) en representación de la entidad (denominación social) cometió el delito de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.

El segundo elemento que merece mencionarse y que está íntimamente relacionado y que es evidente y preocupante es el hecho que los miembros del tribunal de sentencia no hayan observado lo dispuesto en el Artículo 26 del Código Tributario que regula lo relativo a la responsabilidad por representación.

El Código Tributario establece en el Artículo 26, que “son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan, 1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces. 2. Los representantes legales de las personas jurídicas (...).”

En este aspecto es imperativo extender las observaciones sobre esta incidencia, en Guatemala está regulado que el cumplimiento de las obligaciones tributarias corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria principal y como consecuencia, y si se trata de personas jurídicas como las sindicadas, estas entidades son los entes



en las que se actualizó el hecho generador y en esta relación el llamado cumplimiento de la obligación tributaria es el contribuyente en este caso la persona jurídica por medio de su representante legal.

Como consecuencia de lo expresado en el párrafo que antecede, el tribunal sentenciador, no distingue la subjetividad o sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, lo que confunde con el sujeto pasivo propiamente dicho y el responsable por representación.

En este caso, la parte resolutive de la sentencia debió indicar que se condenaba a la entidad o entidades y luego al representante legal por ser solidariamente responsable.

Y el tercer aspecto el tribunal sentenciador admite sin objeción alguna que los auditores tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, auditaran una sola entidad y los hallazgos determinados en esta entidad, o sea una de las cinco, tomaron de base o referencia y asumieron que en las cuatro restantes existían los mismos hallazgos, esa disposición asumida por el tribunal sentenciador, en forma indubitable se considera que se ha aplicado la analogía en materia tributaria, lo que es prohibido, atendiendo lo regulado en el artículo 5 del Código Tributario y el artículo 7 del Código Penal que en forma clara y concreta regula que por analogía los jueces no podrán crear figuras delictivas ni aplicar sanciones.

#### **6.15 Declaración contradictoria de peritos propuestos por el querellante adhesivo inobservada por el Tribunal Sentenciador**

El principio de CONTRADICCIÓN O PRINCIPIO CONTRADICTORIO en materia procesal, se considera como un principio jurídico fundamental en los procesos judiciales modernos. Este principio implica que las partes o sujetos procesales sostienen posiciones jurídicas opuestas entre sí, de tal forma que los jueces en este caso Tribunal de Sentencia no ocupa ninguna postura en el litigio que dirige o



diligencia, y solo se limita a juzgar y mantiene una postura de imparcialidad, sesgándose para una u otra posición.

Para efectos de este principio de contradicción, se materializa o se da en las partes procesales contrapuestas, el demandante y el demandado, en este caso, la parte acusadora y la parte acusada, y será el tribunal de sentencia el que al momento de liberar resuelve sobre el particular.

Es conveniente aclarar que este principio más se aplica en el Derecho Privado que en el Derecho Público. Sin embargo, en algunos ordenamientos jurídicos como el Derecho Anglosajón, este principio se aplica en el ámbito penal, constituyéndose en la parte demandante la Fiscalía o Ministerio Público y la parte demandada sería el procesado o acusado, y el juez en este caso el Tribunal de Sentencia, una vez más, sería neutral dentro del proceso.

Asimismo, es importante indicar que este principio de contradicción requiere las partes o sujetos procesales contrapuestos, tengan los mismos derechos de actuar, de ser escuchados y de ofrecer medios de prueba, lo que evita que una de las partes quede en desigualdad frente a la otra, lo que implica que se mantenga en otras palabras el derecho de igualdad procesal.

En la inconsistencia procesal atribuida al Tribunal de Sentencia, y que se pretende evidenciar y para efectos de este trabajo de tesis, es importante indicar el yerro del tribunal sentenciador porque dentro del proceso penal acoge la declaración de peritos propuestos como medio de prueba por una de las partes, en este caso por el querellante adhesivo en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria, es decir, que la contradicción se manifestó entre ellos mismos, y no con los otros peritos propuestos por la parte contraria o acusada.

La contradicción a que se hace referencia versó sobre una determinada cuestión o atribución del ente recaudador, y en ese sentido, dichos peritos manifestaron que de





Asimismo, los peritos dentro de la causa penal que se ha venido cuestionando por tantas inconsistencias, falencias y contradicciones, las que se derivan de las aseveraciones de los mismos, en el sentido que unos afirmaron que sí tomaron en cuenta las declaraciones de impuestos de las entidades sindicadas de cometer el ilícito tributario y otros no; unos afirmaron que no encontraron indicios de defraudación tributaria y otros dijeron que sí, refiriéndose a la declaración jurada de impuestos del representante legal, no así de las entidades que este representó y a quien se estaba procesando eran a las entidades por medio de su representante legal, y otros afirmaron que nunca habían visto la declaración del representante legal.

#### **6.16 Contaminación de la prueba inobservada por el Tribunal Sentenciador**

El Tribunal Unipersonal Sexto de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del Departamento de Guatemala, dentro del proceso penal número 01073-2011-00183, sentencia de fecha treinta de septiembre de dos mil trece, se puede apreciar la serie de inconsistencias procesales, similares a las descritas y analizadas en los procesos antes identificados, motivo por el cual solo mencionaré dos de dichas inconsistencias.

En algunos procesos penales señalar la contaminación de la prueba es común, sin embargo, cuando se criminaliza una infracción tributaria, es indispensable e imperativo su señalamiento por las consecuencias que ello conlleva, ya que la ritualidad y formalidad de la legislación penal y procesal penal, es cuestionada.

En ese sentido, se puede aseverar que en los procesos penales donde se criminalizan las infracciones tributarias, deben mencionarse principalmente dos actos que hacen que la prueba se contamine, ello a saber que los testigos tienen doble calidad, una de ser testigos y la otra que son los auditores y notificadores que realizan las auditorías y la fiscalización en la zona o Región que son asignados por parte de la Administración Tributaria, auditorías que consisten en la revisión sobre los libros, registros contables



y declaración jurada del ejercicio impositivo que se trate del contribuyente sindicado y de existir indicios de la comisión de un delito son los mismos que presentan la denuncia ante el Ministerio Público o querrela ante un juez de primera instancia penal.

En el caso del medio de prueba testimonial que consiste en la presentación de testigos ante el Tribunal de sentencia del ramo penal, la ley establece que entre los mismos no debe existir ninguna comunicación, es decir, que los testigos que esperan su turno para declarar o dar su testimonio, no deben enterarse de los cuestionamientos que le van a formular los sujetos procesales, la parte acusadora, en este caso el Ministerio Público, y el querellante adhesivo constituido por la Superintendencia de Administración Tributaria.

El artículo 377 del Código Procesal Penal en forma taxativa regula que antes de declarar, los testigos no podrán comunicarse entre si, ni con otras personas, ni ver, oír, o ser informados de lo que ocurra en el debate.

Sin embargo, en el caso o proceso penal objeto de análisis y que se cuestiona, se puede apreciar con cierta facilidad las inconsistencias procesales, sucede que los testigos ya saben incluso el contenido del interrogatorio, porque existe comunicación entre los sujetos procesales querellantes entiéndase Ministerio Público y la Superintendencia de Administración Tributaria.

Lo afirmado anteriormente, se fundamenta en el sentido que los fiscales del Ministerio Público, como los representantes de la Superintendencia de Administración Tributaria, en calidad con que actúan, formulan las mismas preguntas a los testigos y estos contestan de igual manera y por lo regular en forma inadecuada, es decir, respuestas carentes de fundamento técnico y legal.

En el turno del interrogatorio, la defensa técnica del procesado formula a los testigos preguntas desde el punto de vista técnico y que verdaderamente llevan el propósito de esclarecer hechos controvertidos, los sujetos querellantes objetan dichas preguntas



ante el tribunal, quien en muchas ocasiones declara con lugar tales objeciones, desconocimiento del contenido del concepto o tema que contiene la pregunta o interrogante que dirige la defensa técnica.

Desde un inicio de este trabajo de tesis doctoral, al hacer referencia a las inconsistencias procesales cuando criminalizan las infracciones tributarias, entre otros aspectos debe considerarse que la base para la elaborar las denuncias o querellas sobre la comisión de un ilícito tributario la constituye el informe que elabora el auditor tributario como resultado de la auditoría, el cual siempre deja mucho que desear, puesto que en dicho informe se plasma el criterio del auditor y es quien califica o no la infracción y no se consigna lo que expresamente regula la ley.

Los informes de auditoría que rinden los auditores y notificadores tributarios carecen de aspectos técnicos desde el punto de vista contable, financiero y de soporte legal porque no son elaborados de una manera adecuada y conforme a la ley, aun cuando el memorial que contiene la denuncia preparado por profesionales del derecho, se adjunta al citado informe de auditoría, por lo regular siempre comparece como denunciante el auditor o auditores tributarios notificadores, cuando debería ser un mandatario judicial con representación de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria, utiliza los citados informes, sin hacer un análisis del mismo, en virtud que en el memorial que contiene la denuncia transcriben el o los informes, los que hacen incurrir en error de apreciación a los jueces competentes para conocer esos asuntos.

Los informes de los auditores y notificadores tributarios deberían ser previamente revisados y determinar si los mismos son fiel reflejo de la situación real de contribuyente y si los mismos se apegan a las normas tributarias, pues algunos de estos están llenos de contradicciones y ambigüedades.



El procedimiento administrativo consiste en que los auditores y notificadores tributarios, después de hacer la verificación de libros contables y auxiliares, estados financieros y declaración jurada del contribuyente declarante y fiscalizado, el paso siguiente es la elaboración del informe correspondiente, en el cual pueden indicar si en la declaración jurada han encontrado o no contingencias, si han encontrado y si las mismas tienen indicios de la comisión o no de un delito tributario.

Según estadísticas, los hechos que son denunciados por la Superintendencia de Administración Tributaria ante Ministerio Público, por la comisión del delito de defraudación tributaria, al hacerse la investigación correspondiente por parte el ente pesquisador resulta que no existe la comisión de este delito, sino es otro hecho antijurídico distinto al indicado por el auditor tributario en el informe de auditoría.

En informes de auditorías se señalan situaciones que son atribuibles directamente al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria o al responsable objeto de la verificación; sin embargo, en algunos casos se dan situaciones que van en detrimento de los intereses fiscales, pero jamás pueden ser atribuibles a determinado contribuyente por ser totalmente ajenas a la voluntad del sujeto, porque tienen su origen por la propia naturaleza, pero en ningún caso tiene participación el hombre, como el caso de las mermas en los combustibles, que se ha interpretado por auditores y notificadores tributarios, que las diferencias de inventario con motivo de las mermas son sinónimo de la comisión del delito de defraudación tributaria, en virtud que el contribuyente adquiere cierta cantidad de galones de combustible y vende un número menor a causa de las mermas derivado del cambio de temperatura, a ese contribuyente la Administración Tributaria lo acusa de no declarar ventas, omisión de ingresos y de faltantes de inventarios.

#### **6.17 Falta de idoneidad de los peritos**

En los procesos penales y las sentencias que se analizan, se pudo apreciar la falta de idoneidad de los peritos propuestos por los sujetos procesales, especialmente por la



parte acusadora y querellante adhesiva, por el escaso conocimiento de la materia tributaria.

Los peritos propuestos como medio de prueba dentro de un proceso penal y particularmente en los procesos penales donde se juzga delitos de naturaleza tributaria, para que la misma sea eficaz, la ley requiere que dichos peritos llenen los requisitos mínimos, por ejemplo tener experiencia suficiente sobre la materia que se tratará dentro del proceso penal.

Los peritos deben ser profesionales conocedores de la materia, además de ello, para que tengan la idoneidad del caso, se requiere que tengan la especialidad sobre la materia, para que sus informes no adolezcan de deficiencias y contradicciones técnicas y legales. En el caso de los procesos penales a que se refiere este apartado, y en los cuales ofreció y se aportó como medio de prueba la declaración de peritos, la mayoría no califican por no tener una especialidad sobre la materia, y casi siempre son propuestos por la parte acusadora y querellante adhesiva para ratificar informes.

Otro aspecto que incide en la falta de idoneidad de los peritos, es el hecho que estas personas o profesionales son empleados de los sujetos procesales, como la querellante adhesiva, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria, es decir, forman parte del grupo de auditores y notificadores tributarios que practican las auditorías y revisiones en los registros de los contribuyentes que posteriormente son sindicados de la comisión de un delito tributario.

No puede existir imparcialidad en la posición adoptada por parte de los peritos, porque obviamente van a defender los intereses de su patrono en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria. En el caso del Ministerio Público propone expertos o peritos también empleados de esa institución, lo que podría dar lugar a pensar que su informe o pronunciamiento técnico no sea imparcial por parte del perito, en virtud de tener una relación laboral directa con la institución que lo propone como experto o perito en esta clase de procesos penales.



### **6.18 Erronea aplicación del artículo 70 del Código Penal por parte del Tribunal Sentenciador**

Otra inconsistencia procesal que viene a fortalecer la posición del autor de esta tesis, es la errónea aplicación del Artículo 70 del Código Penal por parte del Tribunal Unipersonal Sexto de Sentencia Penal, sobre la calificación del tipo penal del delito de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.

Dicha inconsistencia procesal se materializa cuando el juez que presidió el Tribunal Unipersonal Sexto de Sentencia, no distingue en qué consiste un concurso de normas y particularmente el concurso de delitos, al declarar en la sentencia objeto de análisis, la existencia de un concurso ideal de delitos, es decir, que para el juez hay concurso ideal de delitos cuando se cometen los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.

El Código Penal en el artículo 70 claramente regula que existe concurso ideal delitos, en caso de que un solo hecho constituya dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea el medio necesario de cometer el otro, únicamente se impondrá la pena correspondiente al delito que tenga señalada mayor sanción, aumentada hasta en una tercera parte.

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

El tribunal unipersonal de sentencia incurrió en vicio, y desde el punto de vista de este análisis jurídico, se tiene como una inconsistencia procesal más, en el sentido, que tratándose de estos delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, es inaplicable la calificación de concurso ideal de delitos



porque los mismos son excluyentes, siendo que no son dependientes el uno del otro, fundamentalmente porque lesionan el mismo bien jurídico tutelado; es totalmente improcedente y arbitrario lo considerado por el juzgador, en el sentido que al cometerse los delitos de defraudación tributaria y casos de defraudación tributaria, se lesiona dos veces el mismo bien jurídico tutelado.

Varias podrían ser las razones que tuvo el tribunal sentenciador de calificar y aplicar en forma errónea el artículo 70 del Código Penal que regula lo relativo al concurso ideal de delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, pero siguiendo la secuencia de las inconsistencias procesales ya individualizadas, se evidencia desconocimiento del Tribunal sentenciador, de la legislación tributaria y en particular el origen y la calificación del tipo penal.

Es obvio, que al desconocer cuáles son los factores y el verbo rector de los delitos que valida, legalmente pudieron haberse atribuido al sindicado. Pero desde el punto de vista legal tributario, el juez ignora las circunstancias, los actos idóneos, y los hechos para causar la defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria.

El tribunal sentenciador no distinguió ni consideró lo preceptuado en el Artículo 103 del Código Tributario y sus reformas, en el sentido que este precepto contiene la forma de determinar la obligación tributaria y de esta disposición puede ser el origen del ilícito tributario, en este caso, por el que se cometa el hecho de defraudación tributaria, en el sentido que si la obligación tributaria la determina unilateralmente el contribuyente y lo plasma en su declaración jurada de impuestos, solo así se podrá este hecho tipificar como delito, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 358 "A" del Código Penal, puesto que es en dicho acto o declaración jurada de los impuestos que puede inducir a error y engaño a la Administración Tributaria en el pago de la obligación tributaria".



## **6.19 Erronea interpretación y aplicación indebida de la ley por parte del Tribunal Sentenciador**

El Tribunal Undécimo de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de Guatemala, dentro del proceso penal número C-01074-2011-00761, en sentencia de fecha veintiséis de noviembre del dos mil quince, incurrió en irregularidades al interpretar la normativa tributaria y aplicar en forma indebida disposiciones del Código Penal.

Es importante mencionar que en esta sentencia objeto de análisis se evidencian inconsistencias muy similares a las sentencias antes individualizadas, sin embargo, para efectos de establecer las inconsistencias e incongruencias se citarán las más determinantes y de efectos considerables. En ese sentido, en el debate oral y público, el Ministerio Público y la Superintendencia de Administración Tributaria, aportaron abundante prueba documental con la cual le demostraron y probaron al Tribunal Sentenciador que el procesado defraudó al Estado por una cantidad de cincuenta millones de quetzales (Q.50,000.000.00) y el tribunal determinó que solo dos millones de quetzales (Q.2,000,000.00) fueron los defraudados por parte del sindicado.

A los dos millones de quetzales (Q.2,000,000.00) el tribunal sentenciador le aplicó el diez por ciento (10%) para cuantificar la multa, arrojando la cantidad de doscientos mil quetzales (Q.200,000.00) a pagar en concepto de multa por parte del procesado.

La sentencia fue condenatoria y el tribunal condenó al imputado a purgar dos años de prisión conmutables a razón de veinticinco quetzales diarios y multa de doscientos mil quetzales que de no pagarse se convertirán en un día de prisión por cada cien quetzales no pagados.

La errónea interpretación de la ley y aplicación indebida de la misma por parte del Tribunal sentenciador, consistió en lo siguiente: en primer lugar, lo probado y documentado por la parte acusadora fue la defraudación tributaria por cincuenta millones de quetzales y no de dos millones de quetzales, el tribunal no explica como



llego a determinar esa cuantía ínfima que difiere sustancialmente de lo realmente defraudado por el procesado y condenado.

En segundo lugar, el artículo 358 "A" del Código Penal transcrito varias veces en este apartado, en forma taxativa establece que al condenado se le aplicará una multa equivalente al monto del impuesto omitido, este caso si el monto de los impuestos fue de dos millones de quetzales, el Tribunal sentenciador debió aplicarle una multa de dos millones de quetzales, sin embargo, le aplicó el diez por ciento del monto de lo defraudado, es decir, la cantidad de doscientos mil quetzales (Q.200,000,00).

Y en tercer lugar, el artículo 51 numeral 5º del Código Penal en forma taxativa regula que la conmutación no se otorgará, 5º. A los condenados por los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera, contrabando aduanero, apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, luego entonces son evidentes las contradicciones de la sentencia objeto de análisis emitida por el tribunal sentenciador, al conmutar la sentencia, estando prohibido por la ley.

#### **6.20. Inconsistencias procesales en las infracciones sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios**

Cuando se aplica la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, saltan a la vista contradicciones procedimentales en materia administrativa tributaria y en materia procesal penal por las razones y motivos que serán objeto de análisis en este apartado.

El Artículo 85 del Código Tributario y sus reformas, regula que se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones, como no emitir facturas o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.



También se considera infracción sancionada con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, emitir facturas, notas de débito, notas de crédito y otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria, como utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.

El Artículo 86 del Código Tributario establece que el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el Artículo 85 de este Código.

La sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, está escalonada en cuanto al plazo, siendo el mínimo de diez días, y máximo de veinte días continuos, el cual será ejecutado por el juez de paz penal que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda “cerrado temporalmente por infracción tributaria” lo que deberá ser autorizado por el juez con el sello del tribunal y la indicación “por orden judicial”.

La aplicación de esta sanción por parte del juez competente en estos casos, recae en los jueces de paz del domicilio del propietario del establecimiento, empresa o negocio; con la aplicación de esta sanción, viene aparejada una serie de inconsistencias e incongruencias que hace que el diligenciamiento para sancionar la infracción contenida en el Artículo 85 del Código Tributario, esté viciado y viole garantías constitucionales y otras leyes ordinarias en materia tributaria.

Las infracciones tributarias contenidas e individualizadas en el Artículo 85 del Código Tributario, es preciso indicar que los intereses del Estado de Guatemala, no son



conculcados o menoscabados por parte del infractor porque no incide en la disminución o aumento de la recaudación tributaria; cuando la sanción se impone por la no autorización previa de las facturas es un acto formal tributario, se trata de incumplimiento de una obligación formal; las sanciones por omisión en el cumplimiento de las obligaciones formales están contenidas en el Artículo 94 del Código Tributario y no en el Código Penal.

Con el propósito de recalcar sobre las inconsistencias procesales sobre el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cabe indicar, que este procedimiento a la fecha no tiene una sustanciación y ritualidad claramente regulada, como normativa específica en materia penal, ni es congruente con lo establecido en la Constitución Política de la República, como consecuencia de ello, se establece la oposición a normas constitucionales, contenidas en los Artículos 2, 12, 43, 154, 203, 204, 221, 239, literal e) y 243.

Para estos efectos y para evidenciar aún más las inconsistencias procesales, se hará un breve análisis jurídico sobre las disposiciones y garantías constitucionales de la siguiente manera: Artículo 2. Deberes del Estado. “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.” El deber del Estado, es garantizar a los habitantes de la República de Guatemala, a través de los tres organismos del Estado, quienes en lo individual deben de respetar y observar las disposiciones legales de carácter político, social, administrativo y en el caso del Organismo Judicial aplicar la ley, con verdadera objetividad para que la misma se convierta en una verdadera administración de justicia, para que a su vez haya algún beneficio para la sociedad guatemalteca. La justicia es garantizada por el Estado, siempre y cuando se garantice por parte de este la salud, educación y trabajo, incluyendo dentro del trabajo cualquier actividad mercantil que genere trabajo a cierto número de habitantes de la sociedad guatemalteca.



El Artículo 12 constitucional establece, Derecho de defensa: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.”

Toda persona tiene derecho a defenderse y ser oída previo a tomarse una decisión por parte de la autoridad si se trata de autoridad administrativa, antes que se emita el acto o resolución que afecte los intereses de la persona y si se trata de proceso o diligenciamiento judicial, debe escucharse a la persona previo a emitirse la sentencia que el caso amerite; es del conocimiento de toda persona que la violación a este precepto produce nulidad absoluta, es decir, que cualquier resolución de autoridad competente, sea de carácter administrativo o judicial, se tiene por no nacida al ordenamiento jurídico y no produce efecto alguno.

En este caso, la Superintendencia de Administración Tributaria, en forma unilateral, y sin concederle audiencia al contribuyente, siempre llega a la conclusión que se cometió alguna de las infracciones contenidas en el Artículo 85 del Código Tributario, fundamentándose que en el acta administrativa suscrita por los auditores fiscales Tributarios, hacen constar la anomalía según su criterio, la que puede tipificarse como una causal para cerrar el establecimiento o empresa.

La criminalización de las infracciones, establecidas en el Artículo 85 del Código Tributario así como las sanciones, se han impugnado en reiteradas oportunidades ante la Corte de Constitucionalidad, con acciones de inconstitucionalidad en caso concreto, por no existir fundamento alguno, más que lo dispuesto en el Artículo 86 también del Código Tributario, que señala el controversial procedimiento para criminalizar una infracción de naturaleza administrativa.



Las infracciones administrativas formales, deben ser sancionadas por la Administración Tributaria, siguiendo el procedimiento taxativamente establecido en la ley, y ante la falta de cumplimiento del contribuyente obligado y agotado el procedimiento Tributario administrativo, habría justificación que la coerción la ejerza un juez competente.

Ante la comisión de una infracción formal administrativa sancionada con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, que no constituye delito ni falta, según el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, pretender aplicar una sanción de naturaleza penal propiamente dicha, sin que exista la resolución administrativa que requiera el cumplimiento al obligado, y en el supuesto caso que existiera carecería de firmeza, es decir, no estaría firme, en vista que todavía sería susceptible de ser impugnada en esa instancia por el contribuyente y al no ser notificada la resolución administrativa de mérito, dicha actuación por parte del ente fiscalizador viola flagrantemente el Artículo 130 del Código Tributario, disposición que ordena que se notifique personalmente toda resolución administrativa que imponga sanciones, notificación según esta norma no puede ser renunciada.

La solicitud de cierre temporal de una empresa, establecimiento o negocio por parte de la Administración Tributaria, ante un juez de paz para que aplique las sanciones contenidas en el Artículo 86 del Código Tributario, puede apreciarse que la Superintendencia de Administración Tributaria declina la facultad y la atribución de conocer y resolver sobre infracciones tributarias, y delega dicha facultad a un órgano jurisdiccional que es totalmente incompetente para conocer del asunto, ya que se está delegando una función pública que le compete a dicho órgano fiscalizador, esto de conformidad con el Artículo 98, numeral 4 del Código Tributario, el cual establece entre las atribuciones de la Administración Tributaria, está la de sancionar a los contribuyentes y responsables; y la delegación de funciones de sancionar a un infractor en el ámbito administrativo, se lo prohíbe expresamente el Artículo 154 constitucional.



En todo proceso de la naturaleza que sea, la autoridad está obligada a observar el debido proceso, en el caso de las sanciones por infringir el Artículo 85 del Código Tributario, la Administración Tributaria, está obligada a conferir audiencia por el plazo legal establecido al contribuyente o responsable, respecto de la infracción formal cometida, iniciar el procedimiento administrativo correspondiente y al final establecer si en efecto se cometió o no la infracción, momento procesal en el cual podría imponer alguna sanción, si fuere procedente; lo que evidencia que al sujeto obligado se le veda el derecho de defensa en el procedimiento administrativo regulado en el Código Tributario, lo cual viola flagrantemente el Artículo 12 constitucional.

El debido proceso, entre otros, como mínimo comprende el derecho de petición de todo contribuyente, garantía de defensa, término de prueba e igualdad en los actos procesales.

Otro precepto constitucional que se viola en esta clase de sanciones, es el Artículo 43 constitucional que establece la libertad de industria, comercio y trabajo: "Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes".

Del contexto del precepto constitucional citado, se desprende que la libertad de ejercer el comercio o la industria, solo puede ser restringido por motivos sociales o de interés social que impongan las leyes, tales limitaciones están establecidos para armonizar el desarrollo de estas actividades sin afectar a determinados sectores, tal es el caso de las limitaciones relacionadas con el medio ambiente, el ornato de la ciudad, los derechos de autor, propiedad industrial, la competencia desleal, etc. Pero en el caso, cierre temporal de una empresa, establecimiento o negocio, donde se ha cometido infracción formal a una norma tributaria, es improcedente, puesto que la omisión a un deber formal no es de interés social ni público, ni afecta a miembros de la sociedad en general, no altera el orden social ni afecta los intereses sociales ni del Estado; como consecuencia de ello, la Administración Tributaria es incompetente para limitar la libertad de ejercer el comercio, a través del cierre temporal.



El Artículo 154 constitucional regula que los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no partido político alguno. La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrá ejercerse sin prestar previamente juramento de fidelidad a la Constitución; al tenor de esta disposición constitucional, el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria en forma unilateral, al no conferir audiencia al contribuyente o responsable propietario de la empresa o establecimiento, y soportar la supuesta infracción con el acta administrativa suscrita por los auditores fiscales tributarios, y con ella solicitar a un juez de paz del ramo penal que aplique una sanción penal siguiendo el proceso penal por faltas, a una infracción formal, sin que exista la resolución administrativa que imponga la sanción a dicha infracción formal; con ello la Superintendencia de Administración Tributaria, inobserva el proceso administrativo tributario.

Por otro lado, y siguiendo con la secuencia de las irregularidades e inconsistencias procesales, es evidente que la Administración Tributaria, como ente fiscalizador viola flagrantemente el Artículo 130 del Código Tributario, disposición que ordena que se debe notificar personalmente toda resolución administrativa que imponga sanciones, notificación que según esta norma no puede ser renunciada, en todo caso, como antes se indicó la conducta de la Administración Tributaria debe ser regulada con lo preceptuado en el Artículo 98, numeral 4 del Código Tributario, el cual establece entre las atribuciones de la Administración Tributaria, está la de sancionar a los contribuyentes y responsables.

En lo que respecta a las normas constitucionales que se refieren al Organismo Judicial, violentadas en la aplicación de una sanción penal a una infracción de naturaleza tributaria formal, es el Artículo 203 el que establece la independencia del Organismo Judicial y su potestad de juzgar. “La justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las leyes de la República (...)”. La jurisdicción es la potestad que la Constitución Política de la República de Guatemala, otorga a los jueces y magistrados para la aplicación de la Ley. Los jueces y magistrados deben aplicar la



ley observando los principios constitucionales, ante todo el juzgador debe interpretar del derecho, no simplemente aplicar las leyes, debe resolver conforme lo probado por los sujetos procesales dentro del proceso.

Asimismo, el Artículo 204 constitucional regula las condiciones esenciales de la administración de justicia. “Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.” Nuevamente se pone de manifiesto la incongruencia existente entre las disposiciones del Artículo 86 del Código Tributario y los preceptos constitucionales citados, se puede establecer que la solicitud promovida por la Superintendencia de Administración Tributaria, para el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios es improcedente.

Otro precepto constitucional que permite fundamentar la posición que se viene analizando, es el Artículo 221 constitucional que está relacionado con las funciones y atribuciones del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en su caso de contienda por actos o resoluciones de la administración, y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de “controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas (...)” De este precepto constitucional se pueden derivar varias consideraciones a saber, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, es un ente jurídico de control en la emisión de cualquier declaración o resolución de funcionario público, es el encargado de verificar, inspeccionar y verificar la observancia de la juridicidad. La juridicidad consiste en aplicar debidamente la ley, los principios del derecho y algunos casos la doctrina.

Por otro lado, cuando se refiere a juridicidad de los actos administrativos, se debe interpretar que no hay funcionario o empleado público que pretenda aplicar la ley en forma discrecional o con base en criterios institucionales. La Constitución es clara y enfática al otorgarle las funciones y atribuciones a los tribunales, las cuales deben ser positivas en todo acto o contrato sometido a su conocimiento por imperio de la ley. De las consideraciones o análisis de este precepto constitucional, es fácil inferir que toda actuación o resolución que trasciende de la esfera o ámbito administrativo, y que es



objeto de discordia, inconformidad o rechazo por cualquier persona, debe ser sometida o puesto en conocimiento del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para que verifique si el mismo acto o resolución está apegado estrictamente a derecho.

No debe ningún funcionario o empleado de la Administración Pública, someter a consideración a otro órgano jurisdiccional distinto al Tribunal de lo Contencioso Administrativo; cuando se trate asuntos en los cuales es importante y determinante que este tribunal determine la juricidad o no de los actos administrativos, en este caso relacionados con las sanciones a las infracciones que se ha venido analizando en este trabajo de tesis.

Además, y por tener estricta relación con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, es imperativo indicar lo regulado en el Artículo 239, constitucional que se refiere al Principio de Legalidad. "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente: a) hecho generador, b) Las exenciones, c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, d) la base imponible y el tipo impositivo, e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo (...)".

Por su lado, el Artículo 243 constitucional establece: principio de capacidad de pago: "El sistema Tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna (...)". Del contexto de las normas constitucionales citadas, es claro y preciso determinar que la Constitución Política de la República de Guatemala, le garantiza a todo contribuyente el derecho de tributar en forma justa y real; lo cual implica que la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria, no debe de adolecer de ninguno de



los elementos tipificados en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Se considera procedente citar algunas normas de la Ley del Organismo Judicial, como las constituidas en los Artículos 9 y 16 de la Ley del Organismo Judicial. Artículo 9. Supremacía de la Constitución y jerarquía normativa: “Los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno. Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos. Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.”

La posición de esta norma va encaminada en aseverar que para mantener el estado de derecho o el imperio de la ley, los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía y de supremacía de la Constitución Política de la República.

Es importante y determinante, indicar que los cierres temporales de empresas, establecimiento o negocios, además de la ausencia de sustanciación y ritualidad en el procedimiento, violentan normas del Código Penal propiamente dicho, entre las que sobresalen las contenidas en los Artículos 1, 35, 107 numeral 4), y 480 numeral 1) del Código Penal.

En su orden de mención están, el Artículo 1. De la legalidad. “Nadie podrá ser penado por hechos que estén expresamente calificados, como delitos o faltas por ley anterior a su perpetuación, ni se impondrán otras penas que no sean las previamente establecidas en la ley”.

Además de constituir una ilegalidad de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en promover la solicitud de cierre de temporal de una empresa, establecimiento o negocio, cuando se ha cometido una infracción formal por omisión por cualquiera de las causales establecidas en el artículo 85 del Código Penal, sin otorgar audiencia al contribuyente o responsable, se viola el principio y la garantía constitucional del debido proceso.



Asimismo, la solicitud va encaminada a que el Juez de Paz Penal del domicilio fiscal de la entidad, ante quien se promueva el cierre temporal del establecimiento o empresa mercantil, cuando se da a juzgar de ellos esta clase de infracciones; al ser admitida por el juez penal, la califica como falta, sin embargo, en el apartado del Código Penal que regula las faltas, no está regulada ni tipificada la sanción cuando existe una infracción tributaria formal como la omisión de extender factura o extender facturas de las cuales no está previamente autorizada su emisión por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, que a nadie se le puede juzgar o procesar por una falta e imponerle una sanción por tal infracción, si la misma no está expresamente regulada en el Código Penal, como consecuencia de ello es ilegal e inconstitucional que un Juez de Paz Penal y el Juez de Primera Instancia del Ramo Penal Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente constituido en Tribunal Constitucional cuando proceda, pretendan aplicar una sanción, cuando la misma no está tipificada en el ordenamiento penal guatemalteco.

Otra situación que es importante mencionar es el hecho que la Administración Tributaria presentó en reiteradas ocasiones la solicitud de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, posteriormente al vencimiento del plazo para que se consumara la prescripción, en este caso de una falta al régimen tributario, en ese sentido, el Artículo 107 del Código Penal, referente a la Prescripción de la responsabilidad, en forma objetiva regula que La responsabilidad penal prescribe: "(...) 4. A los seis meses si se tratare de faltas."

Durante muchos años la Superintendencia de Administración Tributaria, presentó solicitudes de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, con un promedio de tres años después de haber determinado la infracción formal tributaria, como consecuencia de ello, esta acción materializada en la solicitud de cierre temporal de empresa, establecimientos o negocios, se encontraba total y absolutamente prescrita, lo que implicó que la Administración Tributaria, perdiera el derecho de accionar.



Por otro lado, es importante resaltar lo regulado en el Artículo 35 del Código Penal, el cual regula que son responsables penalmente del delito: los autores y los cómplices.

De las faltas sólo son responsables los autores.

En el Artículo 480 del mismo cuerpo legal, establece que en materia de faltas son aplicables las disposiciones contenidas en el libro Primero de este Código, en lo que fuere conducente, con las siguientes modificaciones: “1º. Por faltas solamente pueden ser sancionados los autores,(...)”. Ambos preceptos cuando se refieren a autores, se trata de personas individuales, o personas jurídicas a través de sus representantes legales, quiere decir, que la ley cuando se trata de imponer una pena en materia de faltas, el juez debe imponérsela al autor como persona física o persona jurídica a través de su representante legal, y nunca a un bien mueble, en vista que la naturaleza jurídica de una empresa mercantil es de bien mueble, conforme lo regula el Artículo 655 del Código de Comercio, que literalmente dice: “(...) la empresa mercantil será reputada como bien mueble.”

Por último se hace un análisis jurídico de las normas del Código Tributario que son violentadas con el hecho que la Administración Tributaria solicite ante un juez penal el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, las principales disposiciones son o están contenidas en los Artículos: 4, 69, 71 numeral 5), 77, 130 y 146; de la siguiente manera: Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

El Artículo 69 del Código Tributario, regula que: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados



conforme la legislación penal.” El precepto es claro, si existe una infracción sustancial formal, será sancionada por la Administración Tributaria.

En estas infracciones formales y sanciones, hay una violación a una norma jurídica tributaria de carácter formal, y conforme lo establece el Artículo 98, numeral 4, del Código Tributario que debe ser sancionada tal infracción formal tributaria por la misma Superintendencia de Administración Tributaria, pero al abstenerse y trasladar el expediente a un órgano jurisdiccional incompetente del ámbito penal, donde ya se ha indicado que existe una delegación expresa de funciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Dicha delegación de funciones constituye una irregularidad o anomalía, en virtud que está prohibida, salvo procede de conformidad con la Constitución Política de Guatemala, de lo contrario persiste la prohibición conforme lo estipula el Artículo 154 constitucional, efectuar tal delegación.

Por tratarse de una infracción formal tributaria debe ser sancionada por la Administración Tributaria, en virtud que en el Código Penal, no está tipificada esta omisión como una falta, y conforme lo regula el Artículo 1 del Código Penal, nadie podrá ser sancionado por un delito o falta que no se encuentre expresamente tipificado en el Código Penal.

El Artículo 71 del Código Tributario, regula las Infracciones tributarias: “(...) 5. El incumplimiento de las obligaciones formales. Toda infracción tributaria, debe ser sancionada por la Administración Tributaria”; en el caso de mérito, la omisión de extender facturas, es una infracción formal, lo complementa el Artículo 77 de la misma normativa, en el sentido que la responsabilidad por infracciones es personal, salvo las excepciones establecidas en este Código.



Al analizar este precepto del Código Tributario, se establece congruencia con lo regulado en el Artículo 480, numeral 1) del Código Penal, en cuanto que las sanciones por infracciones que establece el Código Tributario, se aplicarán a personas por ser estas las responsables ante la Administración Tributaria, y en ese orden de ideas, el Código Penal, también regula que las sanciones por faltas solo se aplicarán a personas físicas y no a objetos, en ambos cuerpos legales coinciden que las sanciones se aplicarán a personas, y no a bienes muebles.

El Artículo 130 del mismo cuerpo legal (Código Tributario), se refiere a las notificaciones personales: “Se notificarán personalmente las resoluciones que a) Determinen tributos, b) Determinen intereses, c) Impongan sanciones, (...). Estas notificaciones no pueden ser renunciadas (...). Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si este se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida”.

La Superintendencia de Administración Tributaria, como el ente fiscalizador viola flagrantemente el Artículo 130 del Código Tributario, disposición que ordena que se notifique personalmente toda resolución administrativa que imponga sanciones, notificación que según esta norma, no puede ser renunciada, en varios casos la Superintendencia de Administración Tributaria, no notifica la resolución administrativa de mérito.

Por otro lado, se agrava más el actuar de la Administración Tributaria como ente fiscalizador, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 146, también del Código Tributario, que regula lo relativo a la verificación y audiencias, en cuanto que “la Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de los impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará



los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable (...). Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, “se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa (...)”. Esta disposición del Código Tributario, está en congruencia con el Artículo 12 constitucional, en el sentido que la Superintendencia de Administración Tributaria, está obligada a conferir audiencia a los contribuyentes cuando se ha cometido cualquier infracción formal.

Aunque está demás recalcar pero en lo que se refiere al cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, es muy evidente las inconsistencias que se presentan cuando se criminalizan estas infracciones administrativas de carácter formal tributario, puesto se aplica un procedimiento que no tiene asidero legal en la Constitución Política de la República, en el Código Penal y Código Procesal Penal, en cuanto a su tipificación y sustanciación.

Las infracciones contenidas en el Artículo 85 del Código Tributario, como ya se ha mencionado, no son más que infracciones administrativas de corte formal, es decir, que su manifestación es por irregularidad en el cumplimiento de dichas obligaciones; sin embargo, en cuanto a su sanción, admite la misma tipificación penal que administrativa de un mismo comportamiento y se remite a la preferencia penal, puesto que la Administración Tributaria, no la sanciona, sino que solicita a un juez de paz penal, para que aplique dicha sanción.

Un aspecto que llama mucho la atención cuando se sancionan penalmente estas infracciones de naturaleza formal, es el hecho que en ningún momento existe referencia hacia el elemento subjetivo, es decir, que la sanción es objetiva o automática por el resultado, lo cual contraviene lo dispuesto en el Código Penal, que las penas solo se impondrá a personas físicas, o los que por acción u omisión



incumplan un deber tipificado, o los que hayan participado como autores en la comisión de la infracción.

### **6.21. Criterios jurisprudenciales en materia penal, Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia, fuente: Centro Nacional de Análisis y Documentación Judicial**

Los criterios jurisprudenciales en materia penal, emanados de la Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia, vienen a fortalecer y demostrar de la existencia de inconsistencias procesales tanto en los procesos penales que fueron objeto de análisis en este capítulo VI de esta tesis y de amplio conocimiento del autor de esta tesis doctoral y los que a continuación se analizarán siguiendo los procedimientos jurídicos fueron puestos en conocimiento de la Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia, para su consideración y resolución.

El propósito de adicionar estos fallos de la Cámara Penal de la Corte Suprema de Justicia, es para demostrar la existencia y efectos negativos de las inconsistencias procesales generadas en ciertas y determinadas sentencias por tribunales de sentencia penal y en algunos casos consentidos en segunda instancia por los tribunales colegiados constituidos por las Salas de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de Guatemala, como ocurrió en Apelación Especial número 503-2013 oficial 3 y notificador 2 interpuesto ante la Sala Segunda de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del departamento de Guatemala, quien al emitir la sentencia resolvió “ POR TANTO Esta Sala, en base a lo considerado y leyes citadas por UNANIMIDAD RESUELVE: I) NO ACOGER las apelaciones especiales por motivo de FONDO interpuestas por el procesado, Procuraduría General de la Nación y por la Superintendencia de Administración Tributaria, en contra de la sentencia de fecha treinta de septiembre del dos mil trece, dictada por el Tribunal de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, II) En consecuencia, queda incólume la



sentencia apelada....” De alguna manera esta resolución de la Sala de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, crea frustración para los profesionales del derecho que su fortaleza es el Derecho Tributario y la legislación en materia tributaria, en virtud que la sentencia emitida por el Tribunal de Sentencia Penal que se apeló, estaba plagada de inconsistencias, vicios y contradicciones a la luz de la normativa tributaria, y con la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **6.21.1. DELITOS – DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA**

#### **6.21.2. Casación número 100-2010, Sentencia del 12 de mayo 2011**

“ ....Se aprecia que la Sala al resolver erró al interpretar aplicable el artículo 291 del Código Procesal Penal, y con ello declarar con lugar la cuestión prejudicial. La errónea interpretación se al aducir que no obstante encontrarse indicios de la comisión de un delito tributario, estima necesario agotar previamente el procedimiento administrativo previsto en el artículo 146 del Código Tributario (...) La Sala al resolver ignoró el contenido del artículo 90 del Código Tributario, que faculta a) Interponer denuncia penal ante la autoridad competente, por haber encontrado indicios de delito en el curso de una investigación sobre pago de impuestos..(...) El proceso administrativo de la determinación de la obligación tributaria procede cuando existe un simple adeudo tributario, o una infracción que no constituya delito o falta penal, y este no es el caso. De lo anterior se desprende la violación del artículo 90 en relación a la competencia que establece el artículo 70 y además se aplicaron indebidamente para fundamentar el auto recurrido el artículo 146 del Código Tributario, al declarar la necesidad de agotar el proceso administrativo.....”



### **6.21.3. Casación Número 240-2011, Sentencia del 23 de agosto 2011**

“...Por lo tanto, dichas autoridades jurisdiccionales han interpretado erróneamente el artículo 70 del Código Tributario, en virtud que, éste es claro al regular que cuando se presume la existencia de un delito, la Superintendencia de Administración Tributaria debe denunciar inmediateamente el hecho a la autoridad judicial competente, lo que efectivamente sucedió en este caso, en el cual se debe tener presente, que no se está discutiendo la existencia de ajustes susceptibles de ser tramitados y sancionados administrativamente, sino, la posible comisión de los hechos delictivos encontrados en los registros contables del contribuyente. Por lo que la interpretación correcta de este precepto legal es que no le corresponde a la entidad fiscalizadora determinar la existencia de la comisión de un delito, sino que tal extremo corresponde al proceso penal. Incluso, lo anterior se concatena con el artículo 90 que categóricamente señala que, si el imputado hace efectivo el pago de lo defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal.... (...) En esa virtud, no es necesario que se dilucide la cuestión prejudicial afirmada por el Juzgado de Primera Instancia y avalada por la Sala de Apelaciones para continuar con la investigación penal, ya que son independientes y no vinculantes las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los ilícitos penales que en ese contexto puedan cometer...Consecuentemente, la autoridad impugnada al confirmar el auto que declaró con lugar la cuestión prejudicial, efectivamente incurrió en errónea interpretación del artículo 70 del Código Tributario e indebida aplicación del 146 de la ley *ibid*...”

### **6.21.4 Casaciones números 419-2011 y 606-2011, Sentencia del 8 septiembre 2011**

“...Motivo de fondo planteado por la Superintendencia de Administración Tributaria. Esta Cámara advierte que de conformidad con lo resuelto por el tribunal a quo no se acreditó durante el proceso que el acusado mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, indujera a error a la Administración Tributaria



en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produjera detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, circunstancias que fueron avaladas por la Sala de Apelaciones, por lo que en el presente caso no se dan los supuestos de la norma contenida en el artículo 358 "A" del Código Penal, para encuadrar la conducta del acusado en el delito de defraudación tributaria. En tal virtud se considera que la sentencia proferida por la Sala de Apelaciones se encuentra apegada a derecho y que la misma respetó los hechos acreditados y probados por el tribunal de sentencia..."

#### **6.21.5. Casaciones número 47-2011 y 57-2011, Sentencia del 07 julio 2011**

" .... Se estima por tanto que el juzgado de primera instancia como la Sala de Apelaciones han resuelto el presente caso con criterio jurídico incorrecto, y por ende, concurren los vicios denunciados en la presente casación conexada, toda vez, que dichas autoridades jurisdiccionales han dejado de aplicar los artículos 70 y 90 del Código Tributario. El primer precepto mencionado, legitima a la Superintendencia de Administración Tributaria a denunciar ante el Ministerio Público, aquellos casos en que, de la auditoría fiscal realizada a un contribuyente se encuentren indicios de la comisión de hechos delictivos de defraudación tributaria y de los delitos relacionados con ese giro a fin de que ejercite la acción penal correspondiente. el artículo 90 que categóricamente señala que, si el imputado hace efectivo el pago de lo defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. ...Consecuentemente, el Tribunal Ad quem al resolver de la forma que lo hizo, y confirmar el auto que declaró con lugar la cuestión de prejudicial, efectivamente incurrió en falta de aplicación de los artículos denunciados; contrario sensu, si hubiese advertido que dichos artículos son decisivos para accionar en la vía penal en ese tipo de hallazgos, su razonamiento lo hubiese orientado en otro sentido...."





## CONCLUSIONES

1. Derivado de la inexistencia de juzgados tributarios, tribunales de sentencia penales y Salas de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, especializados en materia tributaria sustantiva y adjetiva, el desconocimiento de las instituciones del Derecho Tributario y la escasa capacitación de los responsables de impartir justicia en los procesos penales cuando se criminalizan las infracciones tributarias, son situaciones coexistentes que han hecho común en estos órganos jurisdiccionales que incurran en errónea interpretación de la normativa tributaria, así como la indebida aplicación de la ley en materia penal, factores determinantes para que afloren las inconsistencias procesales que se materializan en la fase del debate oral y público con la emisión de la sentencia por parte de los tribunales de sentencia penal y avaladas por las Salas de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, vicisitudes que inciden que los procesos penales sean faltos de cohesión y de certeza jurídica para los procesados por la falta de una verdadera tutela judicial y la administración justicia.
2. Que las sanciones pecuniarias o multas que se imponen por parte de determinados tribunales de sentencia del ramo penal, a contribuyentes que han sido procesados y condenados por la comisión de un delito tributario, devienen ilegales e inconstitucionales, por calcularse de manera o forma irregular, ilegítima e injusta, por ser cuantificados sobre ingresos brutos obtenidos por el imputado en un determinado periodo impositivo, es decir, con una base impositiva inexistente en las leyes ordinarias que regulan los impuestos que se refieren, convirtiéndose dicha sanción en confiscatoria, al perjudicar y mermar en forma desproporcionada el patrimonio social o personal del contribuyente condenado, ya sea persona social o individual, violentando con el ello el principio de capacidad de pago del procesado, consagrado en el artículo 243 de nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, que en forma taxativa regula que el Sistema Tributario debe ser justo y equitativo.





defraudación tributaria, los cuales solo se pueden tipificar siempre y cuando el contribuyente o sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria ha determinado la obligación tributaria del ejercicio que se trate, presentando la declaración jurada que contiene la determinación de la obligación tributaria ante la Administración Tributaria de una forma distinta a la que real y verdaderamente le corresponde, con lo cual se autodetermina un beneficio económico indebido con perjuicio para el Estado, en el momento de efectuar la declaración jurada de impuestos y pago de la obligación tributaria.

5. Los presupuestos del delito son la norma penal y el tipo, el bien jurídico tutelado, la imputabilidad y el sujeto activo y pasivo; en el caso del delito de defraudación tributaria el bien jurídico tutelado lo constituye el sistema de recaudación de tributos en toda la República, sistema que es complejo, puesto que al perjudicarse la recaudación de los impuestos en sentido negativo, causa un daño o menoscabo que hace sufrir el Estado, al no recaudar lo previsto en determinado periodo impositivo y con ello se ve afectado por no poder cumplir con sus obligaciones y fines sociales que la Constitución Política de la República le asigna, afectándose también la obligación del Estado de redistribuir la riqueza a través del gasto y los servicios públicos.
  
6. La falta de pago parcial o total de la obligación tributaria en el delito de defraudación tributaria cuyo verbo rector es el “engaño” y este presenta como resultado con motivo del engaño plasmado generalmente en la declaración jurada de impuestos que contiene la determinación de la obligación; sin embargo, en algunos tribunales de sentencia penal, se ha considerado que la omisión de presentar la declaración jurada por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria es suficiente para integrar el delito de defraudación tributaria, ignorando que para que se tipifique el delito de defraudación tributaria es necesario que haya por parte del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, una acción típica o dolosa, antijurídica y culpable, como presupuestos del delito.



7. Las sentencias emitidas en los procesos penales analizados e individualizados en el capítulo VI de esta tesis doctoral, es fácil determinar que los tribunales de sentencia penal no distinguen entre el acto de omitir el pago de tributos, que consiste en la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo de conformidad con lo preceptuado en el artículo 88 del Código Tributario, infracción que es sancionada por la Administración Tributaria y la comisión del delito de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, que implica usar engaño, ardid, simulación y cualquier otra forma de engaño que induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación y pago de la obligación tributaria, de acuerdo a lo regulado en el artículo 358 "A" del Código Penal, delito que será sancionado por un tribunal de sentencia penal.
  
8. En lo relativo a la contradicción entre peritos, el principio de contradicción o principio contradictorio en materia procesal, se considera como un principio jurídico fundamental en los procesos judiciales modernos. Bajo este principio las partes o sujetos procesales sostienen posiciones jurídicas opuestas entre sí, de tal forma que los jueces no ocupan ninguna postura y solo se limita a escuchar las ponencias de los sujetos procesales y mantener una posición de imparcialidad, no inclinándose para una u otra posición. Este principio de contradicción se materializa en las partes procesales contrapuestas, entre la parte acusadora y la parte acusada; la inconsistencia procesal señalada y atribuida al Tribunal de Sentencia penal, se deriva de la contradicción entre peritos propuestos por uno de los sujetos procesales, en este caso la querellante adhesivo como fue la Superintendencia de Administración Tributaria, y la actitud de dichos jueces en acoger la declaración de peritos propuestos como medio de prueba, cuando la contradicción se materializó entre los mismos peritos propuestos, en cuanto que unos sí interpretaron en debida forma la ley y los otros peritos interpretaron erróneamente la misma disposición que en ambos casos se refería a la depuración de la renta bruta y de la base imponible, para efectos de fijar la multa a imponer al encausado; ante esta evidente contradicción el tribunal



inobservó la nulidad de esta prueba y por el contrario le concedió valor probatorio quedando la sensación en la parte demandada que el tribunal sentenciador procedió por negligencia o por errónea interpretación de la ley.

9. Conforme lo regulado en el Artículo 86 del Código Tributario, las personas propietarias de empresas, establecimientos o negocios que incurran en las infracciones tipificadas en el artículo 85 del mismo Código Tributario, serán sancionadas con el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio, sanción que impondrá un juez de paz, previo solicitud promovida por la Superintendencia de Administración Tributaria; sanción que los jueces de paz juzgan como una falta al régimen tributario, sin embargo, en el apartado de la faltas del Código Penal, no aparece regulado como falta propiamente dicha el cierre temporal de una empresa, establecimiento o negocio, es decir, que no existe fundamento para la aplicación de la sanción, lo cual viola lo preceptuado en el artículo 1 del Código Penal que se refiere al Principio de Legalidad en materia penal. Por otro lado, el solicitar a un juez de paz penal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cierre temporal, evidencia una clara delegación de sus funciones y atribuciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a un juez de paz penal, y conforme lo estipula el Artículo 154 constitucional, solo se pueden delegar tales funciones y atribuciones en los casos señalados por la ley, de lo contrario queda terminantemente prohibido dicha delegación de funciones.
10. En el delito de defraudación tributaria, la conducta del sujeto activo debe tipificarse en la norma que regula este delito tributario, en este caso el artículo 358 "A" del Código Penal, como una conducta manifiesta y engañosa y de inducción a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria por parte del sujeto imputado; en esa alternativa del imputado para defraudar al Estado, puede ser el hecho de usar el engaño, o cometer defraudación tributaria aprovechándose del error que cometa la Administración Tributaria en esa determinación, actitud que consiste en que el sujeto activo o imputado a diferencia de la conducta engañosa no induce, no



provoca, no motiva en forma alguna que el sujeto pasivo tenga una concepción equivocada de la realidad, sino que la apreciación falsa de los hechos se produce en el pasivo por si mismo.

11. Los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, no pueden ser imputados al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de cometerse simultáneamente, ni tampoco podrá ser condenado en una misma sentencia por los dos delitos a la vez; porque son delitos que se excluyen entre sí, porque un mismo hecho no puede constituir dos delitos tributarios. Tampoco la comisión de ambos delitos puede considerarse y afirmarse en sentencia como erróneamente lo han hecho tribunales de sentencia penal al criminalizarse las infracciones tributarias, que existe concurso ideal de delitos, cuando técnicamente son delitos que se excluyen entre sí, porque un mismo hecho no puede constituir dos delitos, porque ambos delitos atentan contra el mismo bien jurídico tutelado y porque uno de ellos sea el medio para cometer el otro delito.
  
12. En los procesos penales cuando se juzgan ilícitos tributarios y cuando dichos procesos concluyen con sentencia condenatoria, al sindicato o sindicatos se les impone la pena de prisión en el caso del delito de defraudación tributaria, el responsable será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido, conforme lo estipula el artículo 358 " A" del Código Penal. La inconsistencia procesal digna de señalarse consiste en que los tribunales de sentencia penal fijan al condenado la multa utilizando como base imponible la suma total de los ingresos brutos obtenidos por el sindicato en el período o períodos auditados por la Administración Tributaria, lo cual colisiona con lo preceptuado en el artículo 41 constitucional, en vista que para determinar el impuesto debe seguirse el procedimiento de depuración de la renta bruta y base imponible, al resultado se le aplica el tipo impositivo y surge el impuesto, la cual es la referencia para fijar la multa, de lo contrario dicha multa se vuelve confiscatoria por calcularse con base a los ingresos brutos.





15. En los casos que la Administración Tributaria pretenda determinar la obligación tributaria de un contribuyente en forma extemporánea o fuera del plazo legal de cuatro años que prescribe la ley en el artículo 47 del Código Tributario, mismo que en forma taxativa regula el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años; el hecho de accionar por parte del ente fiscalizador en contra del sujeto pasivo de la obligación tributaria, a sabiendas de haberse consumado la prescripción negativa o liberatoria para el contribuyente, constituye anomalía y vicio en el procedimiento; aún así la Administración Tributaria presenta en determinados casos, la denuncia ante el Ministerio Público, con el argumento de la comisión de un ilícito tributario, pero actitud del ente fiscalizador no es más que un pretexto para interrumpir y habilitar el plazo legal de la prescripción de cuatro años más, para proceder hacer las verificaciones y determinación de la obligación tributaria y proceder en contra del contribuyente o responsable sindicado, práctica que es ilegal y deleznable y convierte al proceso penal en inconsistente, puesto que si un período ya está prescrito cualquier acción del ente fiscalizador es ilegítima.
  
16. El tipo del delito de defraudación tributaria, señala como referente temporal para su comisión el momento de la presentación de la declaración jurada, y pago de la obligación tributaria, es decir, es un delito de mera acción y no continuado como erróneamente se considera por parte de los tribunales de sentencia del ramo penal; es precisamente que en toda denuncia y posteriormente proceso penal en contra del contribuyente sindicado; la declaración jurada de tributos debería ser objeto de atención por todos los sujetos procesales, porque en este documento se va establecer si efectivamente hubo o no la comisión de un hecho constitutivo de delito tributario, como la defraudación tributaria, porque esta declaración jurada de impuestos debe ser confrontada con los registros contables del contribuyente, que constituye la fuente de donde emana la información consignada en dicha declaración jurada de impuestos; porque muchas veces sucede que existe defraudación tributaria pero no menoscabo



para los intereses del Estado, es decir, el bien jurídico tutelado no ha sido perjudicado, como ejemplo cuando el contribuyente declara pérdidas de operación, declarando un saldo rojo, o sea no se declara un monto defraudado positivo, sino inexistencia de utilidades.

17. Los informes de auditoría que rinden los auditores y notificadores tributarios, documentan el resultado de la revisión y fiscalización practicada al contribuyente, estos informes son utilizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, como medios de prueba documentales para llevar a juicio a una persona, ya que gira en torno al informe tanto la denuncia como todo el proceso penal; dichos informes adolecen de tecnicismo contable y financiero y de fundamento legal en materia tributaria, aún cuando no existe en nuestro ordenamiento jurídico parámetros formales para estructurar las denuncias, estas debieran por lo menos llevar la evidencia de haberse cometido la o las infracciones tributarias con indicios de un ilícito tributario, evidencia fundamentada en la ley y bien soportada; ya que es muy recurrente que los auditores sin meditar e investigar en los registros y documentación del contribuyente, si en algún aspecto no comprenden ciertas operaciones, las catalogan como operaciones dudosas y constitutivas de delito, cuando lo que procedería es auxiliarse de un técnico sobre la materia que se trate para dictaminar con fundamento y con certeza jurídica la procedencia o no de la denuncia ante la autoridad competente. Es muy recurrente que los auditores y notificadores tributarios, específicamente de la zona regional del nororiente del país, consideran que las mermas en productos inflamables provocados por los cambios de clima, es sinónimo de defraudación tributaria.
18. En los procesos penales, cuando se juzga la comisión de un delito tributario, se ofrece regularmente la declaración testimonial como medio de prueba, para que este medio de prueba no se contamine, la ley establece que entre los testigos no debe existir ninguna comunicación entre si, conforme lo establece el artículo 377 del Código Procesal Penal, que en su parte conducente regula: "...antes de declarar, los testigos no podrán comunicarse entre si, ni con otras personas, ni



ver, oír, o ser informado de lo que ocurra en el debate.. esta disposición no observó en los procesos penales aquí citados e individualizados; en virtud que se ha constatado que los testigos con antelación, conocen el contenido del interrogatorio, porque existe comunicación entre la parte acusadora y la querellante adhesiva, entiéndase Ministerio Público y La Superintendencia de Administración Tributaria quienes los citan previamente a declarar para darles a conocer el interrogatorio a formularse en el debate oral y público, ya que estos testigos son personas que laboran para ambas instituciones en relación de dependencia, situación que podría crear duda sobre la imparcialidad de estas personas.

19. La aplicación de la analogía en materia penal y tributaria están prohibidas, en ese sentido, el artículo 7 del Código Penal en forma taxativa regula que por analogía, los jueces no podrán crear figuras delictivas ni aplicar sanciones. En ese mismo orden de ideas, el Artículo 5 del Código Tributario, en forma taxativa regula que, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias; lo cual implica que ningún de los tribunales de sentencia penal, en los procesos penales analizados con énfasis en la sentencia, se puede observar que se procesó a una sola persona como representante legal de cinco entidades, para ello el tribunal de sentencia en el momento de deliberar en el debate consideraron procedente convalidar hechos o los hallazgos en los registros contables de una de las entidades cuestionadas, asumiendo que los mismos hallazgos predominarían en las cuatro entidades restantes; conforme los preceptos legales antes citados esta disposición del tribunal de sentencia penal, constituye la aplicación analógica en materia penal y tributaria, en virtud que en ese momento creó figuras delictivas y elementos esenciales de la relación jurídica tributaria lo que está expresamente prohibido, por violentarse desde el punto de vista tributario el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



20. Las inconsistencias procesales contenidas a lo largo de las conclusiones de trabajo de tesis doctoral, en uno de los procesos y materializadas en la sentencia de mérito, rayan en extremos, prueba de ello, es el hecho que un tribunal sentenciador del ramo penal, por error o desconocimiento de la normativa tributaria, consideró que la RENTA IMPONIBLE, es un elemento común en el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, lo cual es totalmente falso. En el Impuesto Sobre la Renta, todos los ingresos que el contribuyente obtiene en un período impositivo constituyen la renta bruta, a la cual debe deducirle los costos y gastos y luego se obtiene la renta imponible, después de haber depurado la renta bruta, obtenida la renta imponible, si no hay reducciones o descuentos, se le aplica el tipo impositivo vigente en su momento y surge la cuantía o cuota tributaria a pagar y enterar a las cajas fiscales; en cambio para efectos del Impuesto al Valor Agregado, la base para tributar es la base imponible, la cual surge después de compensar los créditos fiscales con los débitos fiscales, a la cantidad o monto que resulta de esta operación, se le aplica el tipo impositivo que es del doce por ciento (12%) y luego surge la cuantía que debe tributarse; en esa compensación si las ventas o prestación de servicios son mayores que las compras o servicios adquiridos, existe un débito fiscal o pago que el contribuyente debe enterar al Estado; en caso contrario, nos puede dar un monto en concepto de crédito fiscal, el cual la Administración Tributaria deberá reconocer para ser aplicado en los períodos mensuales o bien devolver de acuerdo al régimen que se encuentre el contribuyente.



## PROPUESTA DOCTORAL

Derivado de las entrevistas realizadas a jueces y juezas miembros de tribunales de sentencia del ramo penal, en su totalidad de diez, que recientemente han participado y dirigido debates orales y públicos en procesos penales donde se procesaron a personas sindicadas de la comisión de delitos tributarios, han manifestado sus comentarios en torno a los cuestionamientos planteados, mismos que servirán de base para estructurar la propuesta doctoral, propuesta que conlleva buscar los mecanismos necesarios para erradicar las falencias o inconsistencias procesales como las señaladas en este trabajo de tesis.

La primera de las preguntas hechas a los señores jueces y juezas, fue: Considera usted como juzgador o juzgadora si debería existir tribunales de sentencia especializados para juzgar ilícitos tributarios?

Respuesta: varios coincidieron en responder que ignoran porque razón el juzgado séptimo de primera instancia del ramo penal narcoactividad y delitos contra el ambiente, dejó de conocer los procesos penales relacionados con ilícitos tributarios; por lo que consideran que la Corte Suprema de Justicia debe designar a un nuevo juzgado de primera instancia penal que se especialice en materia tributaria y lo mismo debería ocurrir con los tribunales de sentencia de ramo penal, y como consecuencia una sala como mínimo de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, que conozca en apelación los asuntos tributarios.

La segunda pregunta se les formuló así: Según su criterio deberían existir tribunales especializados en materia de aduanas?

Respuesta: la mayoría coincide que es urgente contar con estos juzgados y tribunales de sentencia, por tratarse lo relativo a aduanas como una especialidad.



La tercera pregunta se les hizo de la siguiente manera: Considera usted como juez o juzgador de tribunales de sentencia del ramo penal deberían ser capacitados en materia tributaria?

Respuesta: la opinión esta compartida, algunos opinan que mas se inclinan porque sean creados juzgados de primera instancia penal y tribunales de sentencia especializados y otros muestran interes por esa capacitacion en materia tributaria.

La cuarta pregunta se les formuló de la siguiente manera: Usted como miembro de un tribunal de sentencia del ramo penal, encuentra alguna dificultad en el juicio oral y público cuando se juzga la comisión de un hecho delictivo de naturaleza tributaria?

Respuesta: varios contestaron que no desde el punto de vista penal y procesal penal, pero con los terminos tributarios por no estar muy relacionado con ellos, ven dificultoso su comprensión y conceptualización.

La quinta pregunta se les hizo de la siguiente manera: Considera usted como miembro de un tribunal de sentencia penal, que la normativa tributaria debe observarse en todas las fases del proceso penal?

Respuesta: La mayoría contesto que si, pero debe interrelacionarse con la normativa penal y procesal penal, para evitar cuestionamientos y no entorpecer el desarrollo del proceso penal.

Con fundamento en las respuestas obtenidas por parte de los honorables jueces y juezas todos miembros de tribunales de sentencia del ramo penal, presento la siguiente propuesta doctoral contenida en tres opciones, de la siguiente manera:

1. Propongo que todos los jueces tanto de paz penal, de primera instancia del ramo penal, tribunales de sentencia y magistrados de las salas de la Corte de Apelaciones del ramo penal, deberían ser capacitados en materia tributaria, a



través de programas de estudio, seminarios intensivos o post grados en derecho tributario, con el propósito que conozcan a profundidad las instituciones del Derecho Tributario y su normativa.

2. Si no es posible la capacitación general de jueces de paz, de primera instancia, tribunales de sentencia y magistrados de Sala de Corte de Apelaciones del ramo penal, propongo que se designe por parte de la Corte Suprema de Justicia, juzgados de primera instancia del ramo penal, narcoactividad y delitos contra el ambiente, tribunales de sentencia del ramo penal y Sala de la Corte de Apelaciones del ramo penal, narcoactividad y delitos contra el ambiente, para que conozcan todos los procesos donde se juzgen delitos tributarios, capacitar de manera integrada únicamente a este personal.
3. La tercera opción, que pareciera muy compleja, propongo la creación de nuevos juzgados, tribunales y Sala de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, teniendo como fundamento el artículo 177 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, en el cual taxativamente regula que la Corte Suprema de Justicia, dentro del plazo de un año, a partir de la fecha de publicación de la presente Ley, podrá crear juzgados y tribunales penales especializados a los que se les atribuye competencia para conocer de los ilícitos tributarios y aduaneros, así como los cierres temporales de empresas, establecimientos o negocios. Mi propuesta es que jueces de tribunales de sentencia, magistrados y oficiales tendrían como mínimo un post grado o maestría en Derecho Tributario o tener experiencia comprobada sobre aspectos tributarios, la cual debería ser acreditada en su momento.



## BIBLIOGRAFÍA

- ABALOS, María G. **Municipio y Poder tributario local**, Editorial Ad-Hoc, 2008.
- ABAJO ANTON, L. M. **El despacho Aduanero**, Fundación Confemetal, Madrid, 2000.
- ABARCA, Alfredo Ernesto. **Procedimientos Aduaneros**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Universidad. 1999.
- ALGUACIL, Mari, M. P. **La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento**, RDFHP, Madrid, Editorial de Derecho, 1998, pp. 573-656
- ALAIS, Horacio, **Los impuestos aduaneros argentinos, en Impuestos sobre el comercio internacional**, Editorial Abaco de Rodolfo, Depalma, Buenos Aires, 2005.
- ALMARZA, Alejandro,-Lapenta, Jorge, **El impuesto sobre los ingresos brutos en la actividad financiera**, RDF, n.1, 2008.
- AMATUCCI, A. **Fraude y evasión vías**, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, número 4, Madrid, Marcial Pons, 1997, pp. 9-18.
- AHUMADA, Guillermo. **Tratado de Finanzas Públicas**. Buenos Aires, Argentina,1999.
- ALTAMIRA, Pedro C. **Curso Derecho Administrativo**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1971.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. **Las retenciones a la exportación de productos agropecuarios, en impuestos sobre el Comercio Internacional**. Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.
- AMADEO, José L. **Desindexación. La ley 24.283** interpretada por la jurisprudencia. 1995.
- AMORÓS, Narciso. **Derecho Tributario**. Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero, 1963.
- ARAZANDI, S. A. Editorial. **Manual de Derecho Tributario, Parte Especial**. España, 2005.
- ARAUJO FALCAO, Amilcar. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1964.



- ASOREY, Rubén O. **El principio de seguridad jurídica en el derecho Tributario**. **Revista de Derecho Tributario**, tomo I.
- ASOREY, Rubén O. **Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos**, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótesis de incidencia tributaria**. Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987.
- BACIGALUPO, Enrique, **Estudios de Derecho Penal y Política Criminal**, Editorial Cárdenas Editores, México, 1989.
- BARBERIS, J. A. **El territorio del Estado y la soberanía territorial**, Editorial Ábaco de Rodolfo, Depalma, Buenos Aires, 2003.
- BLANCO, Andrés. **VI Perspectiva Supranacional e Internacional del tributo**. España, 2007.
- BASALDÚA, Ricardo Javier. **Introducción al Derecho Aduanero**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo Perrot, 2008.
- BERLIRI PRINCIPI. 1ª edición, volumen II, **Curso Instrukzionale di ditrito Tributario** (Guifre Milano, 1985, Volumen I).
- BERLINI, A. **Principios del Tributario**. Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero, 1974.
- BERRO, F, **El delito de defraudación tributaria**, RDT, número 39, SP, RT, p. 22.
- BERTAZZA, Humberto J. **La consulta tributaria vinculante**, Editorial La Ley, 2007.
- BETTIOL, Giuseppe. **Derecho Penal**. Bogotá, Colombia: Editorial Temis, 1965.
- BIELSA, Rafael. **Derecho Administrativo**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1951.
- BONZON, Juan C. **Regimen legal de aduanas en la zona franca**. Editorial Depalma, 1978.
- BULIT, Goñi Enrique, **Constitución Nacional y Tributación local**, Editorial Ad-Hoc 2009.
- CALVO ORTEGA, R., **Derecho Tributario**, 5ª edición, Madrid, Civitas, 2001.
- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. **Derecho Aduanero**. México: Editorial Porrúa, 1997.



- CARRERA RAYA, Francisco. **Manual de derecho financiero, Volumen I.** Madrid, España: Editorial Ejea, 1993.
- CASTRO RIAL GARRONE, Fanny. **El Sistema Institucional de la Unión Europea, Consejo europeo y el Consejo de la Unión e Instituciones de Derecho Comunitario.** Valencia, España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2006.
- CASADO OLLERO, G., **Legalidad tributaria y función calificadoradora de la Administración Fiscal,** en Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid.
- CARRIÓ, Alejandro D. **Garantías Constitucionales en el proceso penal.** Buenos Aires, Argentina: Editorial Hammurabi, 2003.
- CASÁS, J. O., **Seguridad Jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria,** en IBET, Justicia tributaria, SP, Max Limonad, 1998.
- CHECA GONZALEZ, C., **Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial,** Valladolid, Lex Nova, 1999.
- CHIARA DIAZ, Carlos Alberto, **Delitos Tributarios y Previsionales,** Delta Editora, Entre Ríos, Argentina, 2005.
- CITA DE LA GARZA. **Determinación de la obligación tributaria,** en **Revista del Tributo fiscal de la Federación, México 4, número extraordinario,** 1982.
- CORTI, Horacio G. **Derecho Financiero.** Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1997.
- CORTI, Horacio G. **Metodología para el Análisis del Tributo, Tomo I,** Marcial Pons, El Tributo y su aplicación, Buenos Aires, 2008.
- CREUS, Carlos. **Invalidez de los actos procesales.** Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea, 1998.
- CUELLO CALÓN, Eugenio. **Derecho Penal, Tomo I, Parte General.** Décima sexta edición. Barcelona, España: Bosh Casa Editorial, S. A., 1975.
- COBO DEL ROSAL, Manuel, **Curso de Derecho Penal Español, Parte Especial I,** Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 1996.
- COUTURE, Eduardo J. **Fundamentos de Derecho Procesal Civil.** Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1974.
- CORDON, Esquerro, T. y otros: **Impuesto sobre la Renta, 2ª edición CEF.** Madrid, 2002.



- DALTON, Hugh. **Principios de finanzas públicas**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1953.
- DE BARRIOS CARVALHO, Paulo, y coautores. **Obligación Tributaria, definición, acepción, estructura interna y límites conceptuales, El Tributo y su aplicación, perspectiva El siglo XXI, tomo I**. Buenos Aires, Argentina; Barcelona, España, 2008.
- DE FRIAS, Ana Salinas. **Estudios Europeos, Volumen I**. Valencia, España: Editorial Tirant lo Blanch, 2007.
- DE JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho Tributario**. Rosario, Molachino, 1963.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios del Derecho Tributario**. México: Editorial Lamusa, 1995.
- DE LA GARZA, Sergio F. **Derecho financiero mexicano**. México: Editorial Porrúa, 1969.
- DE SANTO, Víctor, **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía, 2ª edición reestructurada y aumentada**, Editorial Universidad Buenos Aires, 2003.
- D'ALBORA, Francisco. **Código Procesal Penal de la Nación**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo Perrot, 1999.
- DÍAZ Aranda, Enrique, Dolo, Editorial Porrúa, México, 2000.
- DÍAZ, Vicente Óscar. **Criminalización de las infracciones tributarias**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1999.
- DÍAZ, Vicente Óscar. **Clausura preventiva de establecimientos por parte de funcionarios fiscales**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1989.
- DIEP DIEP, Daniel, **Tendencias, Teorías y Políticas Tributarias**, Editorial Pac, México 1999.
- ESEVERRI MARTINEZ, E., **Presunciones legales y Derecho tributario**, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1995.
- ESCOBAR HERNÁNDEZ, Concepción. **Instituciones Derecho Comunitario**. Valencia, España: Editorial Tiran lo Blanch, 2006.
- FALCON Y TELLA, Ramón. **Derecho Fiscal Internacional**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons, 2010.



- FALCON Y TELLA, Ramón. **El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción**, Quincena Fiscal 17, octubre, Madrid, Aranzandi, 1995, p. 5
- FELIX ALAIS, Horacio. **Los Principios del Derecho Aduanero**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons, 2008.
- FERNANDEZ, Omar, **Impuesto a las Ganancias**, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- FERNANDEZ, González, M. A. **Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria**, Revista de Derecho, Facultad de Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile abril-junio 2000.
- FLORES, Polo P. **Derecho financiero y tributario peruano**. Lima Valenzuela, 1986.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mejicanas**. México: Editorial Porrúa, 1970.
- FOLCO, Carlos M. **Reflexiones sobre la consulta tributaria**, en 10º Congreso tributario CPCECABA, octubre 2003.
- FOLCO, Carlos María. **Procedimiento Tributario**. Buenos Aires, Argentina: Rubenzae Culzoni Editores, 2000.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. **Derecho Tributario Penal**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1985.
- GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Angel. **Derecho Fiscal-Penal**. México: Editorial Porrúa, 1994.
- GARCÍA VIZCAINO, Catalina. **Derecho Tributario**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma 1996.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al Estudio del Derecho**. México: Editorial Porrúa, 1998.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho Financiero**, 3ª edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1982.
- GARIJO DE IASA, Santos. **Historia de Aduanas**, trabajo publicado en la revista Aduanas, números 33, y 34 Madrid, España, 1956.
- GASTÓN PAREJA, Manuel. **Historia de la Hacienda de España**. Madrid, España: Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 1984.



- GIANNINI, Archille Donato. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madrid, España: Editorial de Derecho financiero, traducción de F. Sainz de Bujanda, 1957.
- GONZÁLEZ DE LA VEGA, Francisco. **Derecho Penal Mexicano**. Décimoctava edición. México: Editorial Porrúa, 1982.
- GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. **Los delitos fiscales**. México: Editorial Pereznieta, 1995.
- HADDAD, Jorge: **Ley penal tributaria 24.769. Delitos tributarios. Delitos relativos a los recursos de seguridad social**. Prologo de Esteban R. Vergara. 3ª edición, Depalma, Buenos Aires 1999.
- HERRERA YDANEZ, Rafael. **Valoración de Mercancías a efectos aduaneros**. Madrid, España: Escuela de Hacienda Pública, 1988.
- HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. **El delito de defraudación fiscal**. México: Editorial Botas, 1962.
- HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Milano, Italia: Giuffre, 1956.
- IBAÑEZ, E. Albi y García Ariznavarreta, J. L. **Sistema Fiscal Español, 20ª edición, 2 volúmenes**, editorial Ariel, Barcelona, 2005.
- IBAÑEZ MARSILLA, Santiago: **Tributos Aduaneros**. Valencia, España, 2012.
- JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1977.
- JAKOBS, Günter. **Un nuevo sistema del Derecho Penal**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ad-hoc, 1999.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Tratado de Derecho Penal**. Cuarta edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Losada, 1963.
- JAÚREGUI, Román. **La obligación tributaria como función administrativa**, en **Derecho Fiscal, XXIII-270**.
- KERN, J, **Algunos aspectos internacionales del IVA**, **Periódico Económico Tributario- PET**, del 23-9-2004, Editorial La Ley.
- LASCANO, J. C. **Los derechos de aduana**, Editorial Buyati, Buenos Aires, 2007.
- LEDESMA, A. Carlos. **Nuevos Principios y Fundamentos del Comercio Internacional e Intercultural**. Buenos Aires, Argentina: Osmar Buyati, Editorial Librería, 2004.



- LICHT, M. N. **La potestad sancionatoria de la administración y su control judicial de cara a la realidad normativa**, *El Derecho*, tomo 193, Buenos Aires 2004.
- LOMELI CERZEZO, Margarita. **Derecho Fiscal Represivo**. México: Editorial Porrúa, 1997.
- LORCA MARTÍNEZ, José. **El fraude en la transmisión de bienes**. Madrid, España: Editorial Marcial Pons, 1992.
- LOZANO SERRANO, Carmelo. **Derecho Tributario**. Navarra, España: Editorial Thomson Arazandi, S. A., 2006.
- LÓPEZ BENTANCOURT, Eduardo y Porte Petit Moreno, Luis O. **El delito de fraude**. Segunda Edición. México: Editorial Porrúa, 1996.
- MALO CAMACHO, Gustavo. **Derecho Penal Mexicano**. México: Editorial Porrúa, 1997.
- MAGGIORE, Giuseppe. **Derecho Penal**. Bogotá, Colombia: Editorial Temis, 1954.
- MARCHETTI, Francisco. **La determinación tributaria, "comercio y justicia"**, Córdoba, no. 12.218, 12.220 y 12.223.
- MARTÍN, José M.; RODRÍGUEZ, Usé. **Derecho Tributario General**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1986.
- MARCUSE, Roberto. **Diccionario de términos Financieros & Bancarios**. Colombia: Ecoe Ediciones, 2002.
- MARCHEVSKY, Ruben A., **Impuesto al Valor Agregado**, Editorial Errepar, 2006.
- MARTÍNEZ, Francisco. **Derecho tributario argentino**. Tucumán, Argentina, 1956.
- MARTÍNEZ BUJAN PÉREZ, Carlos. **Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social**. Madrid, España: Editorial Tecnos, 1995.
- MARTIN, José M, y Rodríguez Usé, Guillermo, **Derecho tributario general**, 2ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1995.
- MATUS BENAMENTE, Manuel. **Finanzas Públicas**. Santiago, Chile, 1964.
- MARCHESSOU, Phillipe. **El Tributo y la Integración Económica, el Derecho Supranacional, Especial referencia al Derecho Comunitario Europeo, Perspectiva Supranacional e Internacional del Tributo**, Volumen III. Paris, Francia, 1993.



- MEDRANO CORNEJO, Humberto. **Hecho Imponible y objeto del tributo.** Torina Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons, 2008.
- MICHELLI, Gian A. **Curso de derecho Tributario.** Traducción de J. Bancloche. Madrid, España, 1975.
- MORALES GIL, Benjamin Isaac. **Los delitos de defraudación y contrabando aduanero,** tesis de graduación maestría de Derecho Penal, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- MUÑOZ GARCÍA, Fernando. **Introducción al Derecho Aduanero,** en revista Aduanas, números 252 y 253, Madrid, España, 1975.
- MOTO SALAZAR, Efraín. **Elementos del Derecho.** Primera edición. México: Editorial Porrúa, 1986.
- OBLIGADO, Daniel H., y DI MASI, Gerardo R. **Nulidades en el proceso penal,** Editorial Nova Tesis, Buenos Aires, 2004.
- OKLANDER, Juan, **Impuesto al Valor Agregado,** Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto: **Curso de Derecho Penal, Parte General.** México: Editorial Porrúa, 1999.
- OSORIO Y FLORIT, Manuel: **Código Penal de la República de Argentina, 12ª edición actualizada,** Editorial Universidad, Buenos Aires, 2003
- PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. **Derecho Penal Mexicano.** México: Editorial Prorrúa.
- PALACIOS MOTA, Jorge Alfonso. **Apuntes de Derecho Penal, (Segunda Parte).** Guatemala: Editorial Gordisa, 1979.
- PÉREZ DE AYALA, José L.; González, Eusebio. **Curso de derecho tributario.** Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero, 1984.
- PEÑARANDA RAMOS, Enrique y coautores. **Un nuevo sistema de derecho penal.** Buenos Aires, Argentina: Editorial Ad-hoc, 1999.
- PÉREZ DE AYALA, José L. **Derecho Tributario.** Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- PLAZAS VEGA, Mauricio. **Derecho de la hacienda pública y derecho Tributario.** Bogotá, Colombia: Editorial Temis, 2000.



- POSADA BELGRANO, G. A. **Derecho Tributario**. Montevideo, Uruguay, 1959.
- POVEDA Blanco, F. Y Sánchez Sánchez, A., **Sistema Fiscal: Esquemas y supuestos prácticos, 16ª edición**, Editorial Arazandi, S. A. Cizur Menor, 2006.
- QUEIROLO, Diana M., **Régimen Tributario Argentino**, Editorial Abeledo-Perrot.
- QUERALT, Juan M, et. al. **Curso de Derecho Tributario**, undécima edición. Editorial Thomson Arazandi, 2006.
- RIVERA SILVA, Manuel. **Derecho Penal Fiscal**. México: Editorial Porrúa, 1984.
- ROSS, Jaime. **Derecho Tributario Sustantivo**. Navarra, España: CIET-OCA, 1986.
- ROXIN, Claus. **Política criminal y estructura del delito**. Barcelona, España: Editorial P. P.V., 1992.
- RUBIO GUERRERO, Juan José. **Fiscal y Coordinación en la Unión Europea, Estudios Europeos**. Volumen I. Valencia, España: Editorial Tiran Lo Branch, 2007.
- RUSO, Alejandro. **Curso de Finanzas**. Buenos Aires, Argentina: Editorial El Ateneo, 1925.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Madrid, España: Instituto de Estudios Públicos, 1962.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. **Derecho Tributario**. Segunda edición. Tijuana, B. C., México: Cárdenas Editores, 1988.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. **El delito de defraudación tributaria**. Pamplona, España: Editorial Arazandi, 1998.
- SOSA ORTIZ, Alejandro. **Los elementos de tipo penal**. México: Editorial Porrúa, 1999.
- TARSITANO, Alberto, **Interpretación de la ley tributaria**, en Tratado de tributación, AAEF, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004.
- TARANTINO, Jacinto R. **Evasión legal de impuesto**. Córdoba, Argentina: Imprenta de la Universidad Nacional de Córdoba, 1959.
- TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. **Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales**. México: Editorial Porrúa, 2000.
- TORRES UGENA, Nila. **Instituciones de Derecho Comunitario**. Valencia, España: Editorial Tiran Lo Blanch, 2006.



- TOSI, Jorge Luis. **Derecho Penal Aduanero**. Primera edición. Argentina: Ediciones Ciudad de Argentina, La Ley, 2011.
- THURY CORNEJO, V. y Santiago (h) **Tratado sobre la delegación legislativa**, Editorial Ábaco de Rodolfo, Depalma, Buenos Aires, 2003.
- UCKMAR, Víctor, CORASANTI Guisepe et. al. **Manual de Derecho Tributario Internacional**. Argentina, 1997.
- URBINA NANDAYAPA, Arturo. **Los delitos fiscales en México**. México: Editorial Pac, 1984.
- VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1996.
- VIVAS, Ussher Gustavo, Manual de derecho procesal penal, Alveroni ediciones, Córdoba Argentina, 1999.
- VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea, 2002.
- VON BELIN, Ernest. **La doctrina del delito tipo**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1984.
- WITKER, Jorge. **Derecho Tributario Aduanero**. México: Universidad Autónoma de México, 1999.
- WELZEL, Hans. **Derecho Penal Alemán**. Doceava Edición. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1987.
- WENDY, Lilian N. G. **Clasificación de las nulidades frente al artículo 1051 del Código Civil**. Editorial Depalma S. R. L. TALCAHUANO 494, 1013 Buenos Aires.
- ZIPF, Heinz. **Introducción a la Política Criminal**. España: Editorial Edarsa, 1979.

#### **Legislación:**

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

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



**Código Procesal Penal. Código Procesal Penal**, Decreto número 51-92 del Congreso de la República, 1992.

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

**Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento – CAUCA Y RECAUCA-**

**Convención de Kyoto**, Anexo B-1 C de CA de Bruselas, 1973.

**Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero**, Decreto número 58-90 del Congreso de la República.

**Ley de Actualización Tributaria**, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República.

**Ley Nacional de Aduanas**, Decreto número 14-2013 del Congreso de la República.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado**, Decreto número 27-92 y sus reformas del Congreso de la República.

**Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria**, Decreto número 20-2006 del Congreso de la República.

**Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando**, Decreto número 4-2012 del Congreso de la República.

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