

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

SOBRESEIMIENTO EN LOS DELITOS CONTRA EL ORDEN JURÍDICO TRIBUTARIO

ALEXA MARISELA GÁLVEZ SAMAYOA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2016

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

SOBRESEIMIENTO EN LOS DELITOS CONTRA EL ORDEN JURÍDICO TRIBUTARIO

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ALEXA MARISELA GÁLVEZ SAMAYOA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, noviembre de 2016

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

DECANO:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda. 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. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÒ
EL EXAMÉN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. German Augusto Gómez Cachín
Secretario:	Licda. Jorge Leonel Franco Morán
Vocal:	Licda. Sandra Marina Ciudad Real Aguilar

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Obdulio Rosales Vásquez
Secretario:	Licda. Adela Lorena Pineda Herrera
Vocal:	Lic. Julio Vinicio Franco Guerra

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 01 de septiembre de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, RONALD OTTO VALVERT MEJIA
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ALEXA MARISELA GÁLVEZ SAMAYOA, con carné 200211396,
 intitulado SOBRESEIMIENTO EN LOS DELITOS CONTRA EL ORDEN JURÍDICO TRIBUTARIO.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


 DR. BONERGE AMILCAR MEJIA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 08 / 05 / 2015


 Asesor(a)
 (Firma y Sello)

LIC. RONALD OTTO VALVERT MEJIA
ABOGADO Y NOTARIO



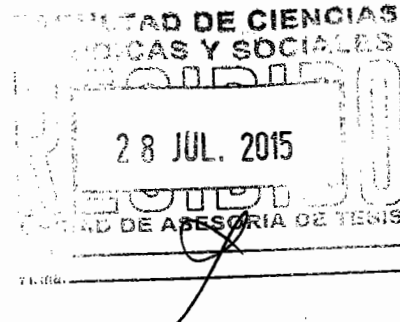


LIC. RONALD OTTO VALVERT MEJIA
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala 27 de julio del año 2015

Doctor

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



Distinguido Doctor:

Le doy a conocer que de acuerdo con el oficio emitido de fecha uno de septiembre del año dos mil catorce se me nombró asesor de la bachiller Alexa Marisela Gálvez Samayoa de su tesis denominada: "SOBRESEIMIENTO EN LOS DELITOS CONTRA EL ORDEN JURÍDICO TRIBUTARIO". Para ello, me permito señalar lo siguiente:

- a) La sustentante durante el desarrollo de su tesis empleó de forma adecuada la información científica relacionada con el tema investigado, mediante la recolección de datos doctrinarios y jurídicos recabados y después de dar lectura de manera detallada a la misma puedo señalar que se adapta a los lineamientos exigidos.
- b) Durante el desarrollo de la tesis se utilizaron los métodos respectivos y las técnicas necesarias para determinar de forma clara los puntos teóricos necesarios, correctos, fundamentales y relacionados a la realidad actual del país, para así establecer la importancia del sobreseimiento, siendo los métodos utilizados: inductivo, deductivo y analítico. Las técnicas empleadas fueron la de fichas bibliográficas y documental.
- c) La conclusión discursiva es fundamentada y representativa del problema planteado en la ciudad capital guatemalteca. En relación a la redacción, vocabulario y desarrollo de los capítulos, es claro que determinan ampliamente los delitos contra el orden jurídico tributario. La tesis constituye un aporte significativo para la bibliografía guatemalteca y es de bastante interés para profesionales, estudiantes y ciudadanía en general ya que abarca la realidad nacional, señalando a su vez la necesidad de cumplir con los objetivos generales y específicos, así como también presenta la comprobación de la hipótesis formulada, relativa a señalar el sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario en la sociedad guatemalteca.
- d) El objeto y sujeto de estudio del tema investigado, radica en lo relacionado a la suspensión del procedimiento que se sigue contra los hechos ilícitos tributarios en el país. La bachiller estuvo de acuerdo en llevar a cabo las modificaciones anotadas, siempre bajo el respeto de su posición ideológica y siguiendo lo indicado por el asesor, con quien no es pariente dentro de los grados de ley.

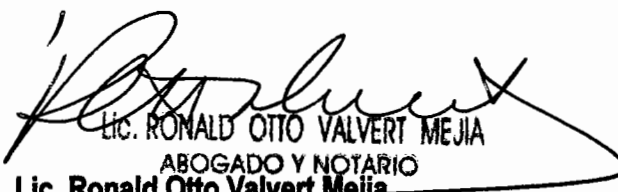
7ª. Avenida 3-33 zona 9 oficina 402 cuarto nivel edificio Torre Empresarial
Tel: 23688100/52055599



LIC. RONALD OTTO VALVERT MEJIA
ABOGADO Y NOTARIO

Doy a conocer que el trabajo de tesis de la sustentante cumple de manera eficaz con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que **DICTAMINO FAVORABLEMENTE** para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

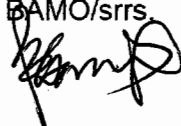
Atentamente.


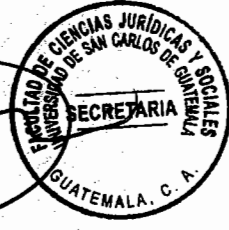

LIC. RONALD OTTO VALVERT MEJIA
ABOGADO Y NOTARIO
Lic. Ronald Otto Valvert Mejia
Asesor de Tesis
Colegiado 2260



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 04 de agosto de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ALEXA MARISELA GÁLVEZ SAMAYOA, titulado SOBRESEIMIENTO EN LOS DELITOS CONTRA EL ORDEN JURÍDICO TRIBUTARIO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs



 Lic. Avdán Ortiz Orellana
 DECANO






DEDICATORIA

A DIOS:

Amigo fiel, fuente de toda sabiduría, en manos de quien puse la culminación de esta importante meta.

A MI MADRE:

María Margarita Samayoa, por enseñarme que aunque la vida tenga obstáculos con esfuerzo y sacrificio se puede salir adelante y por su amor incondicional, gracias de todo corazón.

A MI PADRE:

Alejandro Gálvez Garrido, por mostrarme que las acciones adecuadas derivan en resultados positivos, gracias por todo.

A MIS HIJAS:

Gabriela y Ximena, que son la razón de mi ser, y por inspirarme a ser cada día mejor; con el anhelo que este triunfo sea ejemplo de que los sueños se pueden alcanzar.

A MIS HERMANOS:

Estuardo y Jorge, por su especial amor y ayuda en todo momento, Shan e Ysak, con cariño.



A MIS SOBRINITAS Y SOBRINO:

Eimy Angie y Estuardo, por llenar de alegría mi vida.

A MI ABUELITA:

Marta Samayoa Marroquín (Q.E.P.D.), su partida cambió nuestras vidas, pero mucho más lo hizo el tiempo que pasó junto a nosotros, con amor eterno.

A MI TÍA:

Liliana Barrios Samayoa, infinitas gracias, porque definitivamente sin su apoyo no lo hubiera podido lograr.

A MI AMIGA:

Karin Virginia Martínez Franco, por ser mi confidente y estar siempre conmigo.

A MI ASESOR:

Licenciado Ronald Otto Valvert Mejía, por compartir sus conocimientos y alentarme a culminar mis metas.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala y Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitirme estudiar y formarme en sus aulas.



PRESENTACIÓN

Se desarrolló el tema de tesis intitulado sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario y con el mismo se señaló que en Guatemala, se ha notado una creciente preocupación de los legisladores por darle una mayor relevancia al derecho sancionador tributario, lo cual se advierte claramente con la promulgación de normas administrativas y penales para castigar la evasión fiscal y tratar con ello de mejorar la recaudación de impuestos.

La tesis permitió llevar a cabo un estudio exhaustivo de las normas jurídicas tributarias, a través de las cuales el Estado ejerce su poder, para la consecución del bien común y en el presente caso se refieren a garantizar el efectivo cumplimiento y aplicación del sobreseimiento en el país.

El tema que se desarrolló es de naturaleza pública y de carácter irrenunciable cuya finalidad consiste en el interés estatal, no siendo un derecho real ya que no priva la autonomía de la voluntad del individuo sobre el interés imperativo. Además, se enmarca dentro de una investigación cualitativa.

El aporte de graduación del trabajo de tesis, señaló una visión teórica general y los presupuestos necesarios para el empleo de normas tributarias, en relación a las sanciones a imponer por los ilícitos penales tributarios, su competencia judicial y las diligencias básicas de investigación, siendo fundamental que el legislador pueda decretar el sobreseimiento.



HIPÓTESIS

La hipótesis formulada al tema de tesis sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario, señaló la importancia del estudio del tema investigado, así como de su desarrollo y profundización, en relación a la problemática planteada con el plan de investigación en torno al sobreseimiento, el cual fue presentado originalmente, para así proponer soluciones serias y objetivas a la sociedad guatemalteca.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Con el tema de la tesis, se validó la hipótesis formulada, la cual señaló la actual limitación en relación al otorgamiento del sobreseimiento en los delitos del orden jurídico tributario, que violenta los principios procesales, siendo por ello fundamental la actitud que debe tomar el Ministerio Público en los casos de los delitos del orden jurídico tributario, cuando se presente alguno de los supuestos que hacen viable que se otorgue el sobreseimiento en mención en beneficio del sindicado. La investigación fue llevada a cabo dentro del contexto jurídico doctrinario del sobreseimiento, entendiéndolo como uno de los actos conclusivos del proceso penal y su relación con los delitos contra el orden jurídico tributario consistentes en la defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia o acción fiscalizadora de la administración tributaria.

La metodología utilizada permitió estudiar y analizar profundamente los conocimientos sólidos en diversas áreas, como lo fueron el derecho tributario, penal y procesal penal que se relacionaron con el tema investigado. Los métodos empleados fueron: analítico, sintético, descriptivo, inductivo y deductivo.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Terminología jurídica.....	2
1.3. Principios.....	3
1.4. Fuentes.....	5
1.5. División.....	6
1.6. Derecho tributario material.....	7
1.7. Relación jurídica tributaria.....	7
1.8. Características de la relación jurídica tributaria.....	8
1.9. Doctrina de la relación jurídica principal.....	10
1.10. Derecho tributario formal.....	12

CAPÍTULO II

2. Obligaciones tributarias.....	15
2.1. Elementos.....	15
2.2. Hecho imponible.....	16
2.3. Estructura del hecho imponible.....	17
2.4. Sujetos tributarios.....	18



	Pág.
2.5. El tributo.....	21
2.6. Clases de tributos.....	23
2.7. Gestión tributaria.....	27

CAPÍTULO III

3. El proceso penal.....	31
3.1. Definición.....	32
3.2. Partes procesales.....	32
3.3. Contextualización.....	34
3.4. Características.....	34
3.5. Fases del proceso penal.....	38
3.6. Alternativas de solución frente al conflicto	39
3.7. Sistema de procesos penales.....	40

CAPÍTULO IV

4. El sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario.....	49
4.1. Comprobación de los hechos delictivos.....	49
4.2. Potestades de la función fiscalizadora.....	50
4.3. Delito fiscal tributario.....	52
4.4. Sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario guatemalteco.....	55



	Pág.
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67



INTRODUCCIÓN

En el proceso penal cuando no existe un fundamento serio para el sometimiento del conflicto penal a un debate, es notoria la inexistencia de las condiciones necesarias para la imposición de una pena, o cuando a pesar de la falta de certeza, no exista razonablemente la posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba, es procedente que se decrete el sobreseimiento, el cual cierra de manera irrevocable el proceso con relación al imputado en cuyo beneficio se dicta, inhibiendo de esa manera su nueva persecución penal por el mismo hecho y motivo de la realización de la tesis.

La relación jurídica tributaria es determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que permite, por una parte, una prestación jurídica patrimonial; y por otra, a un determinado procedimiento para la fijación de la relación de determinación, con lo cual queda claramente establecido el carácter paralelo de ambos deberes.

Con los objetivos de la tesis, se indicó que el sobreseimiento es la declaración de voluntad del tribunal competente en virtud de la cual se declara terminada la instrucción preliminar, sin que pueda iniciarse el proceso propiamente dicho, cuando se presentan determinadas circunstancias establecidas en la ley. Con el mismo, se cierra irrevocablemente el proceso con relación al imputado en cuyo favor se dicta, inhibiendo su nueva persecución penal por el mismo hecho y hace cesar todas las medidas de coerción motivadas por el mismo.

Al no haber suficientes pruebas y la predominancia de presupuestos, el juez o el tribunal no pueden conocer de ningún modo el fondo del asunto, y entonces deciden terminar el proceso antes de dictar sentencia, dando lugar a la figura del sobreseimiento. En la mayoría de los casos, el mismo se dicta a través de un auto, que consiste en una resolución judicial, mediante la cual el juez o el tribunal se pronuncia respecto de peticiones de las partes, resolviendo respecto de incidencias. La hipótesis planteada fue comprobada y dio a conocer la inexistencia de estudios actualizados a

nivel nacional encargados de facilitar la divulgación de las enseñanzas tanto penales como tributarias, relacionadas con el sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario. Con la hipótesis formulada, se validó que actualmente el legislador hace una excepción en los casos en que se persigan delitos contra el orden jurídico tributario, indicando de manera expresa que no procede el sobreseimiento, aunque se produzca el pago total de la obligación tributaria, siendo ilógico y carente de toda fundamentación que se lleve a cabo una diferenciación de los delitos en mención con los demás y que el legislador impida que pueda decretarse el sobreseimiento, debido a que no se encuentra razón justificada para darles un tratamiento diferente.

La tesis se desarrolló en cuatro capítulos, que abarcan los siguientes contenidos: el primer capítulo, señala el derecho tributario, definición, terminología jurídica, principios, fuentes, división derecho tributario material, relación jurídica tributaria, características de la relación jurídica tributaria, doctrina de la relación jurídica principal y derecho tributario formal; el segundo capítulo, indica la obligación tributaria, elementos, hecho imponible, estructura del hecho imponible, sujetos tributarios, el tributo, clases de tributo y gestión tributaria; el tercer capítulo, analiza el proceso penal, definición, partes, contextualización, carácter, fases, alternativas y sistemas procesales; y el cuarto capítulo, estudia el sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario.

La metodología y técnicas utilizadas fueron acordes y de gran utilidad para la recolección del material jurídico y bibliográfico del tema investigado. Los métodos empleados fueron el analítico, sintético, deductivo e inductivo, así como también la técnica documental.

Los efectos principales que produce el sobreseimiento, son de cosa juzgada, es decir, los mismos que produce una sentencia firme pasada la fase de impugnación; lo cual explica, que cierra irrevocablemente el proceso con relación al imputado en cuyo favor se dicta, y además inhibe su nueva persecución penal por el mismo hecho, haciendo cesar todas las medidas de coerción motivadas por el mismo.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Es la rama del derecho público, dentro del derecho financiero, que se encarga del estudio de las normas jurídicas, mediante las cuales el Estado guatemalteco ejerce su poder tributario, con la finalidad de obtener de los particulares los ingresos que sirvan para sufragar el gasto público.

1.1. Definición

"Derecho tributario es el conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos, por parte de los entes públicos a través del tributo y busca el estudio del aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones como actividad estatal, así como en las relaciones de éste con los particulares y las que se suscitan entre estos últimos".¹

El derecho tributario consiste en una de las partes en que se divide el derecho financiero y de esa forma regula la obtención de ingresos.

La gran importancia adquirida mediante el estudio doctrinal de los tributos, así como la paralela falta de atención que se ha prestado al resto de los institutos, se debe primordialmente a las siguientes razones que se presentan:

¹ Dalla Vía, José Vicente. **Derecho tributario y penal**. Pág. 99.



- a) Las prestaciones tributarias son referentes a los ingresos públicos ordinarios de mayor cuenta en la actualidad.
- b) El tributo como obligación proveniente de la ley, es incidente de forma patrimonial en el contribuyente, independientemente de su voluntad.
- c) La aplicación de los tributos es productora de efectos directos en el patrimonio de los contribuyentes.
- d) Las garantías en beneficio de las administraciones públicas han ido aumentando paulatinamente.
- e) Las sanciones tributarias cuentan con relevancia, debido a la creciente comprobación e inspección.

1.2. Terminología jurídica

En relación a la terminología referente al derecho tributario, no existe uniformidad en relación a ello.

En algunos países, se utiliza la denominación derecho tributario, en otros derecho impositivo, así como también derecho fiscal, siendo ésta última la denominación que se objeta y que abarca toda la actividad del fisco que se relaciona con el derecho financiero y no únicamente la de carácter tributario.

1.3. Principios

"El derecho tributario cuenta con principios, los cuales se nutren de la producción de sus normas jurídicas. Los principios del derecho, entre ellos los tributarios siempre buscan algo normativo y de preceptos relacionados con el deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos".²

Por ello, los principios del derecho tributario son empleados para la integración e interpretación del ordenamiento tributario. Los principios constitucionales del derecho tributario son las directrices generales que incluidas en la Constitución Política y con el valor jurídico o indirecto, determinan los criterios fundamentales que abarcan la esencia constitucional y tienen que ser de utilidad, inspiración y límite para la legislación ordinaria en el ámbito al cual se haga referencia.

- a) Principio de legalidad: uno de los principios esenciales del Estado moderno, consiste en que la legalidad de la tributación también se conoce por reserva de ley. Por otro lado, la creación de impuestos es la facultad exclusiva del poder legislativo. No pueden imponerse contribuciones, sino en virtud de una ley y para el servicio público.

- b) Principio de igualdad: es referente a la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que están en igual situación y de manera desigual a los que se encuentran en situaciones distintas.

² Acosta Fernández, Eugenio Simón. *El derecho tributario*. Pág. 88.

Este principio, consiste en un tipo especial de la igualdad ante la ley que se encuentra normalmente en un tipo especial de la igualdad ante la ley y se ubica en las constituciones. Lo que limita el principio de igualdad jurídica, consiste en la discriminación, o sea, que la desigualdad del tratamiento legal no sea debidamente justificada.

- c) Principio de capacidad económica: también se le denomina principio de capacidad económica contributiva.

Es necesario siempre hacer referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una administración pública. La capacidad económica, es referente a una situación subjetiva patrimonial en cuanto a las obligaciones dinerarias determinadas.

- d) Principio de progresividad: a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. O sea, aquellos que tienen más, contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.
- e) Principio de generalidad: supone que todos los sujetos de derecho se encuentran sometidos al poder tributario y no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo a personas físicas o jurídicas, que no se encuentren

justificadas por el mismo ordenamiento y concretamente por la misma Constitución Política.

El principio en mención, significa que todos los ciudadanos tienen que concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Consiste, en una reacción contra los privilegios históricos que llevaban a cabo declaraciones exentas a personas y clases determinadas y por otra parte, una manifestación concreta del principio más amplio de igualdad ante la ley, o sea, de las normas fiscales. En relación a la proximidad y relación con el principio de igualdad, el principio de generalidad puede formularse de manera que se establezcan las cargas tributarias.

1.4. Fuentes

"La locución fuentes del derecho se entiende en el sentido de los diversos modos de manifestación del derecho positivo, o si se quiere, de las normas jurídicas enfocadas con relación a su origen".³

- a) Fuentes constitucionales: como norma jurídica del sistema jurídico guatemalteco, reviste su importancia como forma de medio creador de normas tributarias, no únicamente al contemplar los principios generales básicos y las disposiciones relativas a la materia tributaria, sino también al llevar a cabo la organización de un sistema de control judicial de constitucionalidad de las leyes.

³ Dalla. **Ob.Cit.** Pág. 109.

- b) La ley: la fuente inmediata de mayor importancia en el derecho tributario, de forma indudable es la ley. Nadie se encuentra obligado a hacer lo que la ley no manda, ni a privarse de lo que ella no limita.

- c) Tratados y convenciones internacionales: los tratados que tengan rango de ley desde el momento en que entran en vigencia, lo cual abarca la tesis sostenida en la exposición de motivos constitucionales vigentes.

- d) Reglamentos: se dictan con la finalidad de hacer posible la ejecución de la ley, detallando para el efecto lo que ella regula, desarrollándola, complementándola y tomando en consideración su cumplimiento.

Ello, debido a que los reglamentos ocupan una posición de subordinación con relación a la ley.

- e) Jurisprudencia: siendo la misma el conjunto de sentencias o fallos dictados por los jueces, o bien por los órganos de carácter jurisdiccional, que resultaban del derecho positivo.

1.5. División

"Así como el derecho tributario es de carácter unitario, lo es también su rama principal el derecho tributario. No obstante, buena parte de la doctrina fracciona la disciplina efectuando su primera separación, entre un derecho tributario material o sustancial; y

otras ramas, como el derecho tributario internacional, derecho tributario procesal y derecho tributario penal".⁴

1.6. Derecho tributario material

Es el que abarca los aspectos sustanciales de la relación jurídica existente entre el Estado y los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes. El derecho tributario material, tiene como función el estudio del hecho imponible y sus consecuencias jurídicas, además de que se encarga del establecimiento de los sujetos tributarios y de las circunstancias objetivas y subjetivas de las exenciones y de los beneficios tributarios.

1.7. Relación jurídica tributaria

"La relación fundamental del derecho tributario, se refiere al vínculo de carácter obligaciones que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que busca el cobro de un tributo; y de un sujeto pasivo, que se encuentra a la obligación de un pago".⁵

La misma, se puede analizar desde dos puntos de vista: la primera, abarca aquellos vínculos jurídicos que producen la aplicación de la norma jurídica tributaria ante el gobierno estatal, central o local; y la segunda, abarca única y exclusivamente lo relacionado con el crédito del ente público; y con la deuda tributaria, del sujeto que se encuentre obligado al pago.

⁴ Acosta. **Ob.Cit.** Pág. 134.

⁵ **Ibid.** Pág. 139.

Dicha relación, tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer.

La misma relación en mención es representativa de un vínculo jurídico entre dos personas que son la primera, el acreedor, que tiene el derecho a exigir la prestación; y la otra, el deudor que tiene la obligación de efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar y en una manera bien amplia se denominan relaciones jurídicas fiscales y, en una manera más restringida las relaciones jurídicas tributarias.

La relación jurídica tributaria comprende la obligación tributaria, las obligaciones de carácter patrimonial que se encuentran reguladas por las leyes tributarias y que no son productoras de ingresos tributarios, así como los derechos y deberes que derivan del ordenamiento financiero, los cuales no cuentan con contenido patrimonial.

"Relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, que permite el fisco al sujeto activo, en relación a la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo que se encuentra obligado a la prestación".⁶

1.8. Características de la relación jurídica tributaria

Las características de la relación jurídica tributaria, son las que a continuación se dan a conocer:

⁶ Barrotaveña Bajo, Diego Alejandro. **Ley penal tributaria**. Pág. 28.

- a) Existencia de una relación o vínculo obligacional *ex lege*: ello debido a que no aparece una pretensión de la administración al tributo y de forma respectiva a una obligación para el particular, cuando una ley en el sentido material y no formal, no se encarga de prever el hecho jurídico que le otorga nacimiento, así como en cuanto a los sujetos a los cuales corresponde la pretensión y la obligación y medida jurídica que se encuentre destinada a prever los hechos que dan lugar al surgimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas.

"La fuente inmediata de este vínculo obligacional es la ley. Pero, las obligaciones legales o *ex lege* no únicamente resultan de la ley, sino que también deben encontrarse en unión a la realización de un hecho, que el derecho positivo otorga la calidad de generador de dicho vínculo obligacional".⁷

- b) Presencia de una relación de derecho y poder: para la teoría de la relación tributaria como relación de poder sostenida por parte de la doctrina clásica.

La relación existente entre el Estado y los particulares no consiste en una relación de derecho, sino en una relación entre un poder superior y los sujetos que están sometidos a ese poder.

- c) Relación simple: debido a que se representa una propuesta controversial no compleja.

⁷ *Ibid.* Pág. 56.

- d) Relación central: alrededor de la cual existen las demás relaciones y ante la cual giran el resto de relaciones jurídico-tributarias, como relaciones sustantivas de carácter accesorio, entre las cuales se encuentran las relaciones que surgen de la actividad administrativa tributaria, las relaciones que aparecen en consecuencia de un ilícito penal tributario y las relaciones tributarias.
- e) Relación obligacional personal: se trata de un vínculo jurídico creado entre el sujeto activo y un sujeto pasivo, cuando no entre un sujeto activo y las cosas supuestamente sean elevadas a la categoría de sujetos pasivos.

1.9. Doctrina de la relación jurídica principal

Distintos conflictos son los que han generado lo relacionado con el contenido de la relación jurídica tributaria, debido a que se establece que la norma jurídica aparece para la regulación del Estado y de los contribuyentes, regulando para el efecto los derechos y deberes, los cuales tienen que ser recíprocos y los mismos componen una relación de carácter especial, a la cual se le denomina relación jurídica tributaria que es compleja debido a que de ella derivan poderes, derechos y obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas que se encuentran sujetas a potestad. Debido a ello, se han esbozado dos tesis al respecto, siendo las mismas las que a continuación se explican:

- a) Tesis administrativa: en la misma se encuentran dos vertientes. La primera, señala que la relación jurídica impositiva cuenta con un contenido complejo,

debido a que de ella derivan poderes y derechos, así como también obligaciones de la autoridad financiera, para lo cual corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad.

La segunda, con carácter específico, en la cual el derecho del ente público para que se exija la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto, puede ser concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que corresponde el crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de derechos y obligaciones, se designan todos los otros derechos y deberes que también emanan de la relación impositiva.

- b) Tesis de la naturaleza simple de la relación jurídica tributaria: se perfila en contra de quienes sustentan la relación jurídica tributaria, en cuanto que sostienen el contenido simple de esa relación.

En dicha posición, se indica que no existe una relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes jurídicos.

"Existe una relación sustantiva, que nace de la verificación del presupuesto legal establecido en la legislación fiscal y cuyos sujetos son por una parte el Estado u otra entidad pública; y por otro lado, el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables".⁸

⁸ Ibid. Pág. 82.



Existe una multiplicidad de relaciones jurídico tributarias de carácter diverso como lo son las relaciones sustantivas accesorias, las relaciones de carácter formal y las relaciones de derecho administrativo y de derecho penal. La relación tributaria sustantiva es una relación sencilla, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas, habiendo definido el contenido de la relación jurídica tributaria, es conveniente decir que para efectos de esta investigación, solamente se tratará como contenido de la misma lo que concierne a la obligación tributaria.

1.10. Derecho tributario formal

"El derecho tributario formal es el que complementa al derecho tributario material o sustantivo. Se encuentra integrado por las normas jurídicas pertinentes, para la determinación de si corresponde o no al fisco percibir de determinado sujeto, una suma en concepto de tributo. También, contiene las normas que otorgan al Estado los poderes de verificación y de fiscalización".⁹

El derecho material contiene el conjunto de normas jurídicas que se encargan de disciplinar el tributo y las relaciones de carácter accesorio, o sea, que consecuentemente se vinculan con el tributo. Ello, en tanto que el derecho tributario formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan con el tributo, el cual es referente a la aplicación de la norma material al caso concreto.

⁹ Laje Anaya, José Javier. **Delitos tributarios**. Pág. 10.

Es el conjunto de normas legales que regulan la actividad administrativa instrumental, que tienen por finalidad garantizar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la administración pública y los particulares, como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.

Consiste en aquél que suministra y proporciona las reglas de cómo debe procederse, para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.

El derecho tributario formal lo constituyen los preceptos que conducen a la aplicación del derecho tributario material, lo cual quiere decir que conforman las normas que regulan la liquidación en sentido amplio la recaudación, el régimen de revisión de los actos administrativos y el procedimiento para hacer efectivas las sanciones, así como también regulan los procedimientos que la administración y los administrados tienen que seguir para hacer efectivas las normas del derecho tributario material.



CAPÍTULO II

2. Obligaciones tributarias

Son referentes a la obligación de pago de la cuota tributaria, ello es, de la cantidad que de acuerdo al hecho imponible llevado a cabo y a la aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, tiene que ingresar el sujeto de conformidad con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición.

"Obligación tributaria es el vínculo jurídico entre el Estado, acreedor tributario y el deudor tributario responsable o contribuyente, establecido por ley, que tiene por finalidad el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal".¹⁰

2.1. Elementos

Al igual que cualquier institución jurídica la obligación tributaria tiene sus elementos distintivos, ellos son, por una parte, el sujeto activo que es el Estado; y por otra parte, el sujeto pasivo, que serían los contribuyentes.

También, forma parte de la obligación tributaria el hecho imponible, como fuente generadora de la misma.

¹⁰ Rodríguez Mourullo, Gonzalo Alberto. *El delito fiscal*. Pág. 51.

2.2. Hecho imponible

Independientemente de cuál sea la postura adoptada en torno el mismo, se puede establecer que el mismo es completamente necesario para que el contribuyente soporte una detracción económica de carácter coactivo, para la realización del presupuesto de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica del pago de un tributo. Dicho presupuesto normativo consiste en el hecho imponible.

"El hecho imponible es aquél presupuesto de hecho que la norma penal señala y cuya realización se une al nacimiento de la obligación tributaria, siendo su función esencial la que se centra en constituirse como efecto generador del tributo, o más concretamente en la obligación tributaria".¹¹

A través de la historia, existió una coincidencia fundamental en tomar en consideración al hecho imponible como un elemento exclusivo del derecho material; y como tal, en el pilar del mismo, que es capaz de constituirse en eje del derecho.

En dicho sentido, se afirmaba que el hecho imponible derivaba de toda disciplina jurídica del tributo, obteniéndose a partir del mismo, no únicamente los supuestos gravados, sino también los sujetos pasivos, el momento de nacimiento de la obligación tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y hasta la cuantía de la deuda tributaria. El hecho imponible se presentaba de esa forma, configurado como el presupuesto de hecho acuñado por la norma; y a

¹¹ Ibid. Pág. 40.

cuya realización, unía el nacimiento de la obligación tributaria, siendo su función primordial este efecto generador del tributo en su conjunto.

2.3. Estructura del hecho imponible

El supuesto de hecho determinado en la norma se integra de dos elementos: uno, formado por el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tomado en consideración por el legislador para su configuración; y otro, el subjetivo, que es dado por la necesaria relación entre el sujeto que tiene que abordar el tributo y el hecho que es su motivación.

- a) **Subjetivo.** el elemento esencial que la norma tiene que contemplar en un primer momento, consiste en el sujeto que resultará gravado una vez lleve a cabo un hecho generador de la obligación de pagar el impuesto.

- b) **Objetivo:** es el elemento que puede ser analizado desde cuatro perspectivas, como lo son la material, espacial, temporal y cuantitativa.

- **Aspecto material:** es el que se plasma en el acto o hecho mismo, que es tomado en consideración para el establecimiento del tributo; y que se encarga, de la suposición de una manifestación de capacidad económica.

Consiste, en una situación de hecho que en la mayoría de los supuestos es coincidente con la definición de hecho imponible.

- **Aspecto espacial:** se encarga de la indicación del lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para la determinación del ente público al cual se encuentra sujeto.

- **Aspecto temporal:** con el que se determina el instante en que el hecho imponible se entiende y que fue llevado a cabo íntegramente, lo que trae como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.

- **Aspecto cuantitativo:** expresa la medida con que el hecho imponible lleva a cabo su cuantía, volumen o intensidad.

2.4. Sujetos tributarios

Los sujetos tributarios son parte de los elementos esenciales de la obligación jurídica tributaria y pueden ser sujetos activos y sujetos pasivos.

- a) **Sujeto activo de la relación jurídica tributaria:** es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria por ley expresa. El Estado, en virtud del *ius imperium*, se encarga de la recaudación de tributos de manera directa y mediante los organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho.

Dichas entidades, tienen la facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Los sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria se encuentra subordinada al propio

Estado, se tienen que analizar, debido a que es necesario su conocimiento para la delegación mediante la ley, así como del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado.

La razón de este hecho, radica en que los organismos independientes cuenten con recursos económicos, que les permitan solventar sus necesidades financieras. Dichas características de los entes tributarios menores no son ilimitadas, ya que dependen de la ley y de su accionar siempre en reflejo de la voluntad del Estado.

- b) Sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria: es quien tiene que satisfacer una prestación por una obligación sustantiva o formal en beneficio del fisco, ya sea de forma propia o mediante un tercero.

"El sujeto pasivo en general es quien tiene la carga tributaria, y quien tiene que proporcionar al fisco la presentación pecuniaria, pero se puede encontrar que la persona que la ley señala como sujeto pasivo, no es necesariamente quien paga el tributo, sino quien ve disminuido su patrimonio, que es otro y que se convierte en el verdadero tributante".¹²

A continuación se dan a conocer las diferentes categorías de sujetos pasivos y se presentan de la siguiente forma:

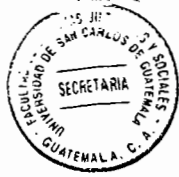
¹² Abrales Ramírez, Luis Sandro. **Consideraciones sobre el derecho penal tributario**. Pág. 46.

- **Contribuyente:** es el sujeto de derecho que es titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. El contribuyente, es quien merece propiamente el nombre de destinatario legal tributario, debido a que es con base en su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo, tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre.

- **Responsable.** es el que sin tener condición de contribuyente, tiene que cumplir con la obligación que se encuentra atribuida a éste. Todos 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.

La responsabilidad solidaria consiste en la actuación total de cada uno de los titulares de un derecho o los obligados por motivaciones de actos o contratos, así como por los nexos obligados comunes que fuerzan a cada uno de dos o más deudores al cumplimiento o pago de la totalidad, cuando les sea exigido por el acreedor con derecho a ello. Doctrinariamente, se encuentran los denominados responsables sustitutos, los cuales son la figura que se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente, generándose de esa forma un vínculo jurídico entre éste y el acreedor.

El responsable por sucesión es quien transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. El agente de retención, es un deudor del



contribuyente o alguien que debido a su función pública, actividad, oficio o profesión, se encuentra en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de eliminar la parte que corresponde al fisco por concepto de tributo.

Los agentes de retención al igual que el resto de responsables por la deuda ajena, tienen que encargarse de satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido.

El agente de percepción es el que debido a su profesión, oficio o actividad se encuentra en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente tiene que depositar a la orden del fisco.

2.5. El tributo

Tributo es el ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente que se encuentra obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de la capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito.

"El tributo es un ingreso ordinario de derecho público que corresponde al Estado o a otro ente público. Es el pago o erogación que tienen que cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada

de un acto imperante, obligatorio y unilateral, que se crea por el Estado en uso de su potestad y soberanía”.¹³

Por tributo, se entiende toda prestación patrimonial obligatoria habitualmente pecuniaria y establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la misma ley determine, y que vaya encaminada a dar satisfacción a los fines estatales y a los restantes entes públicos que se encuentran encomendados. Tiene como finalidad, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Son las prestaciones en dinero que el Estado tiene que exigir en el ejercicio de su *ius imperium* y en virtud de una ley, con la finalidad de satisfacer y cubrir los gastos públicos, siendo mediante los mismos, que los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno, de manera proporcional a su capacidad económica. De esta forma, se puede señalar que:

- a) Consiste en una prestación monetaria: de acuerdo a la legislación vigente, debido a que se admite que los tributos son prestaciones en especie, debido a que lo importante del tributo es que sea pecuniariamente valuable.
- b) Exigida en el ejercicio del poder de imperio estatal: puede exigirse a través de la coacción, la cual se manifiesta en la obligatoriedad del pago y en la falta de voluntad del obligado al pago, así como en relación a la creación del tributo.

¹³ Acosta. **Ob.Cit.** Pág. 155.

- c) **Exigible en virtud de una ley:** que es el carácter que deviene del principio de legalidad, en virtud del cual se tiene que establecer el tributo previamente en una ley, lo cual se establece como limitación formal a la coacción estatal.

- d) **Como medio de cubrir las necesidades públicas.**

2.6. Clases de tributos

Los tributos cuentan con una clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones jurídicas.

- a) **Impuestos:** son representativos de la categoría tributaria fundamental. Son tomados en consideración como tributos a utilizar, para el financiamiento de los servicios públicos indivisibles, o sea, sin beneficiario identificado de manera singular.

Los mismos, se presentan como aquellos a utilizar para el financiamiento de los servicios públicos indivisibles, o sea, sin beneficiario identificado de manera singular, siendo la única forma de repartir entre los contribuyentes el costo de los servicios públicos indivisibles la consideración de la capacidad de pago.

La esencia, es que el hecho imponible manifieste su capacidad económica y puede ser un negocio, un acto jurídico, un hecho jurídico y un hecho económico.

Los mismos, tienen elementos propios que son:

- Independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto: puede vincularse o no con el contribuyente, pero en el caso en que se vinculasen no es de gran importancia con relación al nacimiento y existencia de la obligación de pagarlo.

- Cobro: el cual debe hacerse a quienes se encuentren en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación tributaria.

- Diversas condiciones: a las cuales es referente el elemento anterior, no pudiendo constituirse por hechos o circunstancias que no sean idóneas para reflejar la capacidad contributiva.

- Estructuración: el impuesto se estructura de manera tal que quienes tengan mayor capacidad deberán contribuir más. Los impuestos se pueden dividir en diversas formas, pero modernamente y por interés jurídico existe una clasificación de ellos que es la más aceptada, siendo las misma la siguiente:
 - 1) Ordinarios y extraordinarios: los primeros, son aquellos cuya vigencia no tienen límites de tiempo, es decir que rigen mientras no se deroguen; y los segundos, son los que tienen un lapso de duración, transcurrido el cual dejan de existir.

 - 2) Reales y personales: los primeros, toman en consideración de manera exclusiva la riqueza agravada, con prescindencia de la situación personal del

contribuyente; los segundos, tienen en consideración la situación del contribuyente, valorando elementos que integran su capacidad de pago.

- 3) **Proporcionales y progresivos:** un impuesto es proporcional cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Por otra parte, es progresivo, cuando aumenta a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada.
- 4) **Directos e indirectos:** directos, son aquellos que no pueden trasladarse, o sea, se exigen de las mismas personas que se busca que los paguen; los segundos, son trasladables y pueden cobrarse a una persona dando por hecho o suponiendo como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra.
- b) **Tasas:** de forma histórica se presentan como el instrumentos propicio para la financiación del costo corriente de los servicios públicos de carácter divisible, o sea, con beneficiarios o usuarios directos, identificables caso por caso.

Las mismas, son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna forma se beneficia o afecta.

Se refieren a tributos, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

Sus características son las que a continuación se indican:

- Tienen carácter tributario, debido a que el Estado lo exige debido a que supone imperio.
 - El sometimiento al principio de legalidad.
 - Su hecho imponible se encuentra integrado a una actividad estatal y que se encuentra en vinculación al pago de la tasa.
 - Tiene que existir una comprobación de la efectiva prestación de la misma.
 - El producto de la recaudación es destinado al servicio correspondiente.
 - La actividad vinculante tiene que ser gratuita y prestada estatalmente.
- c) Contribuciones especiales: se utilizan para la financiación de actividades o situaciones relacionadas con la administración. Lo que se busca no es sufragar gastos corrientes, sino gastos de inversión.

Las mismas, son tributos debidos en razón de beneficios de orden individual o de grupos sociales, derivados de la realización de obras y gastos públicos o de actividades del Estado.

"Se caracterizan las contribuciones especiales por la existencia de un beneficio que puede derivar no únicamente de la realización de una obra pública, sino

también de actividades o servicios estatales especiales, con destino a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales”.¹⁴

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener destino a la financiación de las obras o de las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

Las ventajas de este tipo de tributos en mención son la inmediatividad en cuanto a la realización del gasto público, el mejor ajuste e ingreso y la posibilidad de reducción de las desviaciones que pudieran producirse en situaciones determinadas.

2.7. Gestión tributaria

Es fundamental el análisis de los mecanismos procedimentales mediante los cuales se lleva a cabo la efectiva adquisición de la prestación por parte del Estado o ente público designado para ello. Se trata, del conjunto de procedimientos que se pueden resumir en cuanto a la gestión tributaria, la cual se resume en principio en dos actividades fundamentales que son la liquidación y la recaudación.

"La gestión tributaria es una tarea administrativa de aplicación del contenido sustancial del instituto jurídico llamado tributo, pero sin efectos ni incidencia alguna sobre él,

¹⁴ **Ibid.** Pág. 167.

desarrollado mediante procedimientos y actos administrativos con los que se persigue esencialmente, en relación a comprobar los términos en los que se han producido los hechos imponibles y se han obtenido los ingresos que de esa realización derivan”.¹⁵

El procedimiento de gestión tributaria, es el que toma en consideración todas aquellas actuaciones conducentes a la satisfacción de las actuaciones tributarias. La gestión tributaria mide el conjunto de acciones en el proceso de la gestión pública vinculada a los tributos, los cuales son aplicados por los gobiernos en su política económica. Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado en su ejercicio de poder exige con la finalidad de obtener recursos para el cumplimiento de sus finalidades. La delimitación del contenido de la gestión tributaria trae consigo problemas, en algunos casos relacionados con el procedimiento de gestión tributaria, en el cual se debe comprender inclusive la revisión de actos en vía administrativa.

La gestión tributaria es tendiente a la aplicación de los tributos, lo cual conlleva una problemática de diferenciación conceptual; y con ello de aplicación práctica, así como de una eficiente codificación de las normas.

De forma general, el procedimiento de gestión tributaria cuenta con cuatro fases que son:

- a) **Iniciación:** de conformidad con el ordenamiento jurídico, se puede presentar mediante la declaración o iniciativa del sujeto pasivo, retenedor o del obligado de

¹⁵ **Ibid.** Pág. 188.

ingresar a cuenta, la iniciación de oficio y la iniciación por actuación investigadora de los órganos administrativos y la denuncia pública.

- b) Liquidación provisional: es referente a un acto por el cual la administración a la vista de los datos que hayan sido declarados por el sujeto, o de los que obran en su poder de antemano, adoptan para ello el primer pronunciamiento sobre la cuantía del tributo, notificándole al sujeto y exigiéndole su ingreso.
- c) Comprobación: no solamente se comprueban los datos declarados y aportados por el sujeto, sino que también se investiga a otros que hubieran podido ocultarse, y en general, se verifican todas las circunstancias, los datos, elementos y valoraciones de importancia para la cuantificación del tributo, buscando al mismo tiempo constancia de los hechos.
- d) Liquidación definitiva: es relativa a la emisión del acto administrativo, por el cual tras la pertinente comprobación y a la vista de los datos que hayan sido obtenidos y considerados firmes, debe existir un pronunciamiento firme sobre la cuantía del tributo. Ello, se tiene que notificar al sujeto pasivo, exigiéndole el pago.

La figura típica en mención, consiste en un elemento de importancia para la política económica, debido a que se encarga de la financiación del presupuesto público y es la herramienta de mayor importancia de la política fiscal, en donde



se tiene que especificar tanto a los recursos destinados de cada programa, como también a su financiamiento.

Es de importancia señalar que los ingresos y los gastos gubernamentales se encuentran afectados por el comportamiento de otras variables macro económicas, como el tipo de cambio y los términos de cambio.

La gestión tributaria se puede encargar de incentivar el crecimiento de determinados sectores como otorgar exoneraciones e incentivos. De esa manera, la gestión tributaria consiste en un elemento de importancia debido a que ayuda al crecimiento, mantenimiento o descenso de la economía, en la medida en que los indicadores de gestión se hayan encontrado de manera eficiente, mediante diversas estrategias como la recaudación, presentación de la declaración jurada para detectar el cumplimiento de los contribuyentes. La misma, es óptima si busca alcanzar una política fiscal estable y que el sistema tributario sea eficiente.

CAPÍTULO III

3. El proceso penal

"El proceso penal consiste en la conservación del orden público y de las características de su desarrollo que se encuentran bajo la dependencia de cada jurisdicción. Lo habitual, consiste en que en un proceso penal se tenga que incidir con una instrucción preparatoria que sea relativa a la etapa de investigación. Por ende, se tienen que recoger las pruebas que se encarguen de sustentar la acusación contra una persona".¹⁶

Después de completada esta etapa, llega entonces el momento del juicio. El proceso penal es relativo al análisis y valoración de los medios de prueba que hayan sido recopilados durante el proceso de instrucción.

A partir de dicho análisis, el juez a cargo de la causa penal es el encargado de la emisión del fallo respectivo, así como del establecimiento de la pena que le es correspondiente al autor del delito, en caso de que dicha autoría haya quedado efectivamente demostrada.

Por último, el proceso penal se completa con la ejecución de la pena, es decir, con el cumplimiento efectivo de la sanción que ha determinado el juez o bien el tribunal de conformidad con lo tipificado legalmente.

¹⁶ Herrarte Orozco, Mario Alberto. *Introducción al derecho procesal penal*. Pág. 44.



3.1. Definición

"El proceso penal es el procedimiento de carácter jurídico, que se lleva a cabo para que un órgano estatal aplique una ley de tipo penal en un caso específico, siendo las acciones que se desarrollan en el marco de estos procesos las orientadas a la investigación de la identificación y del eventual castigo de aquellas conductas que están tipificadas como delitos".¹⁷

3.2. Partes procesales

El concepto de parte procesal empleado de manera tradicional es proveniente de la teoría general del proceso y más concretamente de los postulados teóricos emanados de los ámbitos del derecho, que distinguen diversas posturas clásicas o modernas en relación a los desarrollos conceptuales del proceso en general. De esa manera, se puede indicar que la connotación tradicional que se encarga de envolver al concepto de partes, por lo general se relaciona de manera directa con los derechos y obligaciones de carácter subjetivo o bien, de pretensiones de relaciones jurídicas.

Lo anotado, es el motivo debido al cual se dificulta grandemente la aplicación integral de los desarrollos del ámbito exclusivo de la materia penal, que no tiene participación directa en las características propias de los procesos tradicionales, motivo por el cual muchos autores niegan por completo la posibilidad de que en la materia punitiva pueda hablarse realmente de partes.

¹⁷ Maier, Julio Alberto. **Derecho procesal penal**. Pág. 32.

Para ello, es necesario previamente atender a las cuestiones generales del tema vinculado con los sujetos, quienes son las partes propiamente dichas o intervinientes en general y que pueden tener participación dentro de un proceso, de manera que exista coincidencia durante la tramitación del mismo y relación con los sujetos procesales, para que los mismos puedan claramente identificarse.

Los sujetos procesales son aquellos quienes lo hacen y aquellos para quienes se hacen. Es decir, aquellas personas físicas o jurídicas que producen los actos del proceso, así como por su vínculo especial con el objeto, dan lugar al proceso. No todos los sujetos procesales o intervinientes en general tienen el carácter de parte, pero es indispensable que las partes u otros intervinientes eventuales, en su caso, si tengan el carácter de sujeto procesal. Los mismos, suelen ser clasificados de acuerdo a diversos puntos de vista, pudiendo encontrarse diversas denominaciones, siendo las mismas las siguientes:

- a) Principales o indispensables: son el acusador, el órgano de la jurisdicción, la parte acusada y el órgano de la defensa.
- b) Eventuales: el coadyuvante en el caso de reunir los requisitos legales correspondientes.
- c) Necesarios: en función de los fines del proceso como los testigos, peritos e intérpretes, o bien los órganos de representación, autorización o asistencia de incapaces.

- d) **Auxiliares:** los investigadores o policías, el personal de los órganos jurisdiccionales o de los centros de reclusión, o bien a los asesores técnicos o especializados con autorización, para participar en auxilio de los intereses de cualquiera de las partes.

3.3. Contextualización

Los modelos entendidos en sentido puro, difícilmente pueden encontrarse en plenitud, debido a que en cada país o Nación se matizan en atención a las circunstancias económicas, sociopolíticas y culturales, dando como resultado una amplia gama de variantes que en mayor o menor medida muestran semejanza con alguno de los modelos de origen, por tanto, el sistema acusatorio presupone diferenciar una serie de aspectos y de peculiaridades propias de cada uno de los sistemas que en mayor o menor medida pueden tener participación en las estructuras propias de los modelos originales, sin llegar a serlo de forma absoluta. Los modelos no son fácilmente trasladables de un ámbito sociocultural específico a otro diverso y distante no únicamente en espacio y tiempo, sino en la conformación cultural de la misma.

3.4. Características

Las características del proceso penal son las que a continuación se dan a conocer:

- a) **Publicidad y transparencia:** las principales instancias del proceso penal se plantean en audiencias públicas, que permiten la presencia de cualquier miembro



de la comunidad, debido a que de esa forma pueden conocer claramente el desarrollo de los procesos penales y controlar así la actuación de quienes participan en el mismo.

Los funcionarios que llevan a cabo sus actuaciones en el proceso penal tienen que dar cuenta de lo que hacen, al igual que cualquier funcionario público del Estado, siendo la manifestación más clara de lo expresado el juicio oral, en donde las partes acusan y se defienden, producen la prueba que estiman necesaria, alegan sobre ella y concretan su pedido de condena o absolución.

Toda esa actividad se lleva a cabo de manera oral y ante el público que se encuentre presente, para así controlar la actuación de las partes, lo anotado por los testigos y peritos, así como la sentencia de los jueces.

- b) Participación de la víctima: la legislación procesal penal vigente, permite una amplia participación de la víctima en todas las instancias del proceso.

Los principales derechos que expresamente se le reconocen, son los que a continuación se indican:

- Información sobre la situación de la causa en todo momento.
- Notificación expresa de las principales decisiones adoptadas, que son influyentes en el desarrollo del proceso.

- Revisión de las decisiones de los fiscales.

 - Persecución penal del imputado, sea del lado del fiscal o bien inclusive sin su participación, cuando el fiscal toma la decisión de no continuar interviniendo en el proceso.

 - Revisión de las decisiones de los jueces.

 - Acción en demanda de daños y perjuicios.

 - Previsión de la asistencia técnica de la víctima mediante el asesoramiento jurídico gratuito en los casos de personas que no cuentan con recursos económicos suficientes.
- c) Asignación de responsabilidades: en cualquier proceso penal se plantea un conflicto de intereses entre quien busca penalmente y quien se resiste a dicha pretensión, conflicto que es resuelto por una persona distinta que no debe encontrarse involucrada con ninguno de ellos.

"El nuevo proceso penal se encarga de asignar la labor de perseguir penalmente al representante del Ministerio Público de la acusación, posibilitando con ello a la víctima asumir iguales labores".¹⁸

¹⁸ **Ibid.** Pág. 66.

Entre las facultades de acusación se encuentran las de investigación del hecho delictivo, para la determinación de su existencia y quienes hayan participado del mismo tienen que encargarse de aportar los medios probatorios que se tomen en consideración necesarios para acusar penalmente.

Frente a dicha actividad acusatoria se encuentra el imputado del delito, quien también cuenta con amplias facultades defensivas por sí y mediante un abogado defensor, también aportando pruebas que considere sean las necesarias a dichos fines, planteando para el efecto su versión sobre lo ocurrido con completa libertad.

El conflicto planteado tiene que ser resuelto por el juez penal, quien no se encuentra involucrado con los intereses de las partes, y un tercero imparcial es quien tiene que encargarse de la resolución del caso, de acuerdo a los medios de prueba aportados por las partes durante el desarrollo del juicio.

Dicha clara asignación de roles entre quien acusa, quien se defiende y resuelve, permite la determinación precisa de las labores que le corresponden a cada uno durante el desarrollo del proceso penal y de forma eventual, quién es el responsable frente a actuaciones insuficientes o irregulares.

- d) Rapidez y eficacia: de conformidad con los cuales subyace un conflicto penal que produce consecuencias no deseadas en las personas que se encuentren involucradas y en toda la sociedad.

3.5. Fases del proceso penal

Las etapas o fases procesales, son aquellas en que se agrupan los actos y hechos procesales, mediante los cuales se concreta y desenvuelve el proceso de conformidad con su finalidad inmediata. Además, se tiene que señalar que la sujeción del proceso a determinadas normas regulan la forma de cómo se tiene que desarrollar el procedimiento. Dichas normas son necesarias, principalmente por las garantías que suponen las partes, en tanto saben perfectamente de antemano a que tienen que atenerse en su actuación.

El proceso penal se divide en las siguientes fases:

- a) Fase de investigación: también se le denomina de instrucción o preliminar, cuyo contenido principal es relativo a la preparación de la acusación y consecuentemente del juicio oral y público.
- b) Fase intermedia: donde se critica, se depura y analiza el resultado de la investigación.
- c) Fase del juicio oral y público: es la etapa esencial plena y principal que presta la definición del proceso penal por medio de la sentencia.
- d) Fase del control jurídico procesal sobre la sentencia: se desarrolla mediante los medios de impugnación.

e) Fase de ejecución penal: es la que ejecuta la sentencia firme.

3.6. Alternativas de solución frente al conflicto

Antes de que se promulgara el nuevo Código Procesal Penal, se establecía como única respuesta posible frente al delito la imposición de una pena, la cual por lo general era privativa de libertad.

Ello, era desproporcionado en determinados casos y se llevaba a cabo siempre sin tomar en cuenta la voluntad con la que contara la víctima del delito, que en diversas ocasiones no estaba interesada en la privación de libertad del acusado.

La nueva legislación procesal penal, estableció diversas alternativas a la aplicación de penas, tomando en consideración las particularidades del caso o delitos menores como también se les denomina y privilegiando para ello la reparación de los daños y perjuicios que derivan del hecho delictivo.

Lo anotado, es lo que sucede al fiscal cuando recurre a la aplicación de los criterios de oportunidad, o bien cuando se resuelve la aplicación del procedimiento poniendo a prueba al imputado, o cuando la víctima e imputado llegan a una conciliación mediante la mediación penal. Todas las alternativas antes anotadas, se encuentran previstas para los casos de delitos para los que se establecen penas menores y tienen por finalidad la suspensión del conflicto social.

3.7. Sistema de procesos penales

Han consistido en formas de enjuiciamiento penal, que a través de la historia se han venido desarrollando en diversas eras de la humanidad, de acuerdo a teorías y métodos que se ajustan cada vez más a una política criminal moderna, congruente con la realidad jurídico-social de todo el país.

Entre los mismos se encuentran el sistema acusatorio, inquisitivo y mixto y con su conocimiento se provee de un amplio panorama, que permite el establecimiento de que el proceso penal acusatorio se encuentra vigente en el Estado de derecho guatemalteco, debido a que responde a los principios y postulados de una política criminal moderna, donde el imputado reivindica su calidad de persona humana, y se le devuelven las garantías y derechos procesales que con anterioridad se encontraban vedados.

- a) **Sistema acusatorio:** de acuerdo al mismo, la característica fundamental del enjuiciamiento se encuentra en la división de los poderes que se ejercen en el proceso, por una parte el acusador, es quien persigue penalmente y ejerce el poder requirente; por otro lado, el imputado, es el que puede resistir la imputación, ejerciendo para ello el derecho de defenderse y, por último, el tribunal, es quien tiene en sus manos el poder de decidir.

"Existen distintas formas fundamentales y accesorias relacionadas con el proceso, y consisten en aquellas que se observan en las funciones que se



llevan a cabo durante el proceso. Dichas funciones son tres: la de acusador, de defensa y de decisión. Si se le llega a imputar a una persona la comisión de un delito, alguien tiene que encargarse de la imputación”.¹⁹

También, es necesario conceder al acusado la oportunidad de defenderse y rebatir la imputación que se le hace, teniendo que resolverse la situación del imputado imponiéndole una pena si es culpable y absolviéndolo si es inocente.

Si las tres funciones anteriores se encuentran concentradas en una misma persona, se está en presencia del sistema inquisitivo, pero si en caso contrario si cada una de estas funciones es ejercida por diferentes personas, lo que se presenta es el sistema acusatorio.

Entre sus principales características se encuentran las siguientes:

- Única instancia.
- La jurisdicción se ejerce por una asamblea o tribunal popular.
- Se concibe a instancia de parte y no al proceso.
- El proceso se centra en la acusación, la cual pudo haber sido formulada por parte de cualquier ciudadano.

¹⁹ Ovalle Favela, José. **Etapas procesales**. Pág. 22.

- El acusado se defiende ella dentro de un marco de paridad de derechos con su acusador.

- Las pruebas son aportadas únicamente por las partes.

- Todo el proceso es público y continuo.

- La sentencia que se dicta no admite recurso alguno.

- Debido a la naturaleza y características de este tipo de procesos, el acusado por lo general se mantiene en libertad.

Si se tiene conocimiento a fondo de los distintos principios filosóficos en los cuales se inspira el sistema acusatorio, se entenderá mejor que esta forma de juzgar a una persona, es la que mejor responde a un proceso penal justo y auténtico, donde las funciones de acusación, defensa y decisión, se encuentran legalmente separadas.

Además, dicha relación dialéctica que se presenta en la relación jurídica procesal, solamente se desarrolla en el sistema acusatorio. A la inquisición no se le puede concebir como un sistema de enjuiciamiento penal, en el seno del ordenamiento constitucional, ya que la misma no se encuentra en consonancia con los postulados jurídicos de una política moderna. En dicho orden de ideas, se puede anotar que el sistema acusatorio en relación a la legislación adjetiva penal del país, cuenta con las siguientes características:

- La función de acusación le está encomendada al Ministerio Público, mediante el Fiscal General de la República de Guatemala.

- La función de defensa se encuentra atribuida a los abogados colegiados activos del país.

- La función de juzgar y controlar el proceso penal, está encomendada a los jueces de primera instancia, así como a los contralores de la investigación.

- El proceso penal en su fase de juicio, tiene que instituirse oral y públicamente.

- La fase de juicio penal se tiene que desarrollar ante un tribunal de jueces letrados o de derecho.

- El juicio penal se inspira de acuerdo a los principios de inmediación, concentración, contradictorio, oral y público.

- El imputado recobra su condición de parte en el proceso penal y deja de ser objeto de la investigación.

- La declaración del imputado constituye un derecho de defensa, y su confesión se valoriza de acuerdo al principio *indubio pro-reo* y como un medio de defensa.

- Las pruebas del proceso se valoran de acuerdo a la sana crítica razonada.

b) **Sistema inquisitivo: la inquisición es el nombre con el cual se tiene conocimiento de todo el sistema judicial correlativo a la organización política.**

En su época, se le tomó en consideración como la forma jurídica de mayor conveniencia pacífica dentro de ese régimen político.

Con ello, se trata del fenómeno conocido como recepción de derecho romano-canónico.

Sus características son las siguientes:

- El proceso se inicia de oficio, inclusive a través de una denuncia anónima.
- El juez asume la función de acusar y juzgar.
- La justicia penal pierde el carácter de justicia popular, para convertirse en justicia del Estado, afirmándose con ello el *ius puniendi* del Estado.
- El proceso es escrito y secreto, así como carente del contradictorio.
- La prueba era valorada a través del sistema de la prueba tasada.
- El proceso penal no reconoce la absolución de instancia.

- Se admite la impugnación de la sentencia.

- Los jueces son permanentes e irrecusables, constituyendo un paso para la especialización de justicia.

- La confesión del imputado constituyó la prueba de mayor importancia.

- La prisión preventiva del acusado quedaba al arbitrio del juez.

- El imputado deja de ser un sujeto procesal y se convierte en objeto de la investigación.

"La inquisición responde claramente a un sistema de proceso penal, cuya concepción se traduce en la concentración de poder central en una misma persona. En dicho sistema, el juez se encarga de investigar, acusar y juzgar lo que se sitúa en un plano parcial. Lo más grave, se encuentra en que el juez es quien valora las pruebas que hayan sido recabadas por el mismo durante la investigación, y vela por las garantías del imputado".²⁰

Como consecuencia de ello, el imputado no es parte procesal, sino que un objeto de la investigación, que desvaloriza y deshumaniza al imputado. Su finalidad principal es referente a la represión de quien perturba el orden jurídico que haya sido creado.

²⁰ Velez Mariconde, Alfredo. **Derecho procesal penal**. Pág. 31.

De ello, se señala que el sistema inquisitivo no responde a los postulados que exige un Estado de derecho, cuyo fundamento consiste en la primacía de la persona humana. Tampoco, responde a una política criminal moderna que apunte a la humanización reeducación y resocialización del delincuente. Por ende, se puede justificar la suplantación de este sistema antiguo por el sistema acusatorio.

- c) Sistema mixto: comienza con el desaparecimiento del sistema inquisitivo, en el siglo XIX. Su denominación deviene a partir de que toma elementos del proceso penal acusatorio y también del inquisitivo, pero en cuya filosofía general son predominantes los principios del acusatorio. Dicho sistema fue introducido por los revolucionarios y planteó las bases de una forma nueva que divide al proceso en dos fases.

El juicio penal mixto es un término medio entre el proceso acusatorio y el inquisitivo, así como la monarquía constitucional es el término entre la república y el gobierno despótico.

Dicho sistema se orienta en la forma de juzgar al imputado empleando los procedimientos, tanto del sistema acusatorio como del inquisitivo. Las características del sistema en mención, son las que a continuación se dan a conocer:

- El proceso penal se divide en dos fases que son la instrucción y el juicio.



- Son imperantes los principios de oralidad, publicidad e intermediación procesal.

- La prueba se valora de acuerdo a la libre convicción que también se conoce como sana crítica.

- Responde a los principios de celeridad, brevedad y economía procesal.



CAPÍTULO V

4. El sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario

Los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y en delitos tributarios, siendo la administración tributaria el órgano competente para la imposición de las sanciones por infracciones, que son relativas a multas y al cierre de negocios. Además, al poder judicial le es correspondiente el conocimiento de los delitos tributarios, mediante los órganos designados para ello.

En la actualidad, se discute si las infracciones tributarias deberían ser tratadas por los tribunales de justicia o sencillamente deberían constituirse en infracciones administrativas. Pero, el legislador ha considerado indispensable la existencia de ambos tipos de sanciones.

Las modernas corrientes doctrinarias sobre el ilícito tributario, discuten sobre la naturaleza jurídica de este instituto, debido a que para unos se trata de un derecho propiamente penal, mientras que otros indican que dichas infracciones son de carácter tributario y administrativo.

4.1. Comprobación de los hechos delictivos

La comprobación de los hechos ilícitos tributarios, tiene que ser respetuosa del principio *non bis in idem*, de conformidad con las siguientes normas:

- a) En los supuestos en los cuales las infracciones puedan llegar a constituir delitos tributarios: la administración tiene que encargarse del traslado de un asunto a la jurisdicción competente, debiendo abstenerse de seguir con el procedimiento sancionador mientras que la autoridad judicial no dicte sentencia.

"La sanción de la autoridad judicial excluye por completo la imposición de sanciones administrativas por los mismos hechos, debido a que de no haberse estimado la existencia del delito, la administración tiene que continuar con el expediente sancionador, con fundamento en los hechos tomados en consideración por los tribunales como comprobados".²¹

- b) En los supuestos en los cuales la administración tributaria ya haya establecido una sanción: ello no puede impedir comenzar y desarrollar la acción judicial. Pero, si ella resulta de una condena del sujeto, las infracciones que pueden tomarse en consideración como actos preparatorios del delito, sean los mismos acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entienden como subsumidas en el delito. Por ende, las sanciones administrativas impuestas tienen que ser revocadas, si su naturaleza lo permite.

4.2. Potestades de la función fiscalizadora

La función de fiscalización tiene por finalidad la comprobación de una situación tributaria de los sujetos pasivos, con la finalidad de verificar el exacto cumplimiento de

²¹ Zaffaroni, Eugenio Raúl. *Estudio crítico del proceso penal*. Pág. 60.



sus obligaciones y deberes, así como propiciar la regularización respectiva. Para ello, la administración tributaria goza de amplias facultades de control, en los términos legales.

Las actuaciones fiscalizadoras tienen que comenzar a través de la comunicación escrita notificada al sujeto pasivo y en dicha comunicación se deben indicar los criterios por los cuales fue seleccionado, así como los tributos a fiscalizar los registros y documentos que se deben tener a disposición de los funcionarios.

Los delitos tributarios son de conocimiento de la justicia penal, mediante el procedimiento de la justicia penal, a través del procedimiento estatuido en el Código Procesal Penal, en igual forma, le serán aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal. Cuando en las leyes tributarias existan disposiciones especiales, las mismas prevalecerán sobre las generales.

A pesar de que se apliquen disposiciones especiales, que estén contenidas en las leyes tributarias, estas siempre tendrán como base los principios constitucionales que rigen en materia penal, de forma que no puede existir un conflicto entre los principios y garantías insertos en leyes especiales, con las contenidas en la jurisdicción ordinaria.

En aquellos supuestos en los que la administración tributaria estime que las irregularidades detectadas puedan ser constitutivas de delito, se tiene que presentar la denuncia al Ministerio Público y se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta el momento en el que la autoridad judicial se encargue de dictar sentencia firme.



En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado.

Dentro del supuesto de condenatoria se tiene que determinar el monto de las obligaciones tributarias tanto principales como accesorias, así como los recargos e intereses que estén directamente vinculados con los hechos configuradores de sanciones penales tributarias.

Ello, consiste en un criterio subjetivo que queda al arbitrio legal, para que así se pueda plantear la dificultad práctica de que el caso sea remitido al Ministerio Público con muy pocos elementos probatorios, orientar y completar la investigación de forma adecuada. Ello es, mediante detectar con claridad el *modus operandi*, a los partícipes y el perjuicio.

También, se puede presentar el extremo contrario, ello es que la administración tributaria llegue a la indagación de las probanzas que determinen la configuración del ilícito tributario. De ello, deriva que el contribuyente señale que toda actuación se extienda más allá de haber detectado y cuantificado el hecho punible.

4.3. Delito fiscal tributario

El Artículo 69 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa: "Concepto. 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.

Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el Artículo 86 de este mismo cuerpo legal".

"En relación al bien jurídico de los delitos tributarios, estos son delitos pluriofensivos, lo cual implica que el delito fiscal lesiona un patrimonio concreto. No se protegen intereses patrimoniales individuales, sino intereses patrimoniales supraindividuales, lo cual permite deslindar el delito tributario del simple delito patrimonial que lesiona intereses individuales".²²

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

El delito fiscal ocasiona no únicamente una lesión, sino también afecta frontalmente el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía e impide la consecución de una serie de fines de carácter económico y social, que el Estado continúa con la percepción de tributos. Como típico delito económico, el delito fiscal actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo y la redistribución de la renta. En

²² Roxin Arz, Tiedman. **Introducción al derecho penal y al derecho procesal**. Pág. 71.



consecuencia, con el delito fiscal se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico.

En cuanto delito económico, el delito fiscal lesiona el orden que rige la actividad económica, cercenando el equilibrio que tiene que existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico.

Los delitos tributarios pueden ir acompañados de gran variedad de delitos. El cuadro fáctico de la acusación debe ser analizado como un concurso ideal, porque las disposiciones en concurso no se excluyen entre sí entre los delitos en una relación de medio a fin que permite su valoración como una unidad por el factor final.

El Artículo 90 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa: "Prohibición de doble pena. *-Non bis in idem.* Si de la investigación que se realice, aparezcan indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio a recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La administración tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción".

Se considera excusa legal absolutoria el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento, sin que medie requerimiento ni actuación alguna de la administración tributaria para obtener la reparación. La actuación de la administración es toda acción

realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate. El sujeto activo de este delito es el obligado a pagar el tributo, siendo posible que el autor del hecho no sea el contribuyente, sobre todo en el caso de personas jurídicas, en las que el firmante de la declaración o quién lo realiza no es el contribuyente. En lo que respecta al sujeto pasivo, éste se encuentra constituido por los órganos legales.

4.4. Sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario guatemalteco

"Dentro de los fines que se persiguen con la fase preparatoria, se encuentra el de reunir todos los elementos probatorios suficientes para que el Ministerio Público pueda fundamentar la acusación, la petición de la apertura a juicio contra el procesado y la terminación de esta fase puede claramente finalizar con el sobreseimiento".²³

Los delitos contra el régimen tributario son los que se citan a continuación:

- a) Defraudación tributaria: el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 358 "A": "Defraudación tributaria. Comete 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.

²³ Andrade Girón, Jorge Enrique. **Sobreseimiento**. Pág. 18.

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.

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

b) Casos especiales de defraudación: el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 358 "B": "Casos especiales de defraudación. Incurrirá en las sanciones señaladas en el Artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objetos 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.

2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.

Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio, o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

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

4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. 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.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique en los formularios, recibo u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la administración tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

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

9. El contribuyente del impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargo a sus clientes en la venta o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la administración tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

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

Casos especiales de defraudación tributaria.

Incurrirá en las sanciones señaladas en el Artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objetos 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.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.

Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio, o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, timbres u otros medios de control tributario, así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.

5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la administración tributaria.
8. 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 ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes de 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.
9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la administración tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro



contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal y el contribuyente que las extiende.

11. Quien, para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.
 12. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando".
- c) Apropiación indebida de tributos: el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 358 "C": "Comete delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio de una empresa o de tercero, no entere a la administración tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

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 apropiado. Si el delito cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una



persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

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

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

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

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones



aplicables a los participante del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

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

El Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala estipula en el Artículo 325 indica: "Sobreseimiento o clausura. Si el Ministerio Público estima que no existe fundamento para promover el juicio del imputado, solicitará el sobreseimiento o la clausura provisional.

Con el requerimiento remitirá al tribunal las actuaciones y los medios de prueba materiales que tenga en su poder".

El Artículo 328 del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Sobreseimiento. Corresponderá sobreseer en favor del imputado:

- 1) Cuando resulte evidente la falta de alguna de las condiciones para la imposición de una pena, salvo que correspondiere proseguir el procedimiento para decidir exclusivamente sobre la aplicación de una medida de seguridad y corrección.
- 2) Cuando, a pesar de la falta de certeza, no existiere, razonablemente la posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba y fuere imposible requerir fundadamente la apertura del juicio.



- 3) En los delitos contra el orden jurídico tributario a que se refieren los artículos 358 "A", 358 "B", 358 "C" y 358 "D" y los delitos de defraudación y contrabando aduaneros".

El Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala estipula en el Artículo 329 indica: "El sobreseimiento deberá contener:

- 1) La identificación del imputado.
- 2) La descripción del hecho que se le atribuye.
- 3) Los fundamentos.
- 4) La parte resolutive, con cita de las disposiciones penales aplicables".

El Artículo 330 del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Valor y efectos.

El sobreseimiento firme cierra irrevocablemente el proceso con relación al imputado en cuyo favor se dicta, inhibe su nueva persecución penal por el mismo hecho y hace cesar todas las medidas de coerción motivadas por el mismo. Mientras no esté firme, el tribunal podrá decretar provisionalmente la libertad del imputado o hacer cesar las medidas sustitutivas que se le hubieren impuesto.

En los casos en que se persigan delitos contra el orden jurídico tributario, no procederá el sobreseimiento, aunque se produzca el pago total de la obligación tributaria e intereses, cuando el proceso se refiere a:

1. Apropiación de recursos percibidos en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

2. Apropiación de las retenciones practicadas en la aplicación del Impuesto Sobre la Renta.
3. En los delitos contra el orden jurídico tributario a que se refieren los artículos 358 "A", 358 "B", 358 "C" y 358 "D" y los delitos de defraudación y contrabando aduaneros".

El sobreseimiento puede producirse durante o al final de esta fase de investigación, debido a que por su misma naturaleza inspira la finalización del proceso penal. Ello, implica la terminación completa del proceso, sin que haya ninguna posibilidad posterior para que el mismo sea nuevamente reabierto, lo cual obedece a dos argumentos esenciales como lo son de que cerrado el proceso el auto firme del sobreseimiento pasa en autoridad de cosa juzgada y como tal no puede ser reabierto el proceso y además debe aplicarse la garantía procesal *non bis in idem*, o sea la prohibición de la persecución penal múltiple contra el acusado.

Con el tema de tesis, se estableció que se produce vulneración a los principios de igualdad, inocencia, debido proceso y derecho de defensa, debido a las consecuencias que se originan por las limitaciones para decretar el sobreseimiento en los delitos contra el orden jurídico tributario.

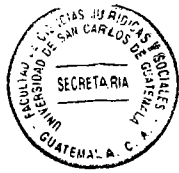


CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El sobreseimiento es un acto conclusivo que termina de forma legal y legítima un proceso penal, cuando se dan los requisitos pertinentes para ello. Pero, en la legislación actual se impone una excepción a la regla general al legislador, cuando se juzgan delitos contra el orden jurídico tributario.

Con el sobreseimiento el juez, al ver la falta de pruebas o de ciertos presupuestos no entra a conocer el fondo del asunto o se abstiene de seguirlo haciendo, pudiendo en ese momento terminar con el proceso antes de dictar sentencia. El mismo, es una resolución judicial bastante común que es dictada, ya sea por un juez o por un tribunal, a partir de la cual se concluye o termina un proceso que se estaba siguiendo como consecuencia de la falta de las causas que justifiquen la acción de justicia en el mismo. La investigación de los principios y garantías procesales es fundamental, en cuanto a la aplicación del mismo, debido a la imposición que se le impone al juzgador en la legislación procesal penal.

Por ende, es fundamental derogar lo estipulado en el Artículo 328 del Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, que se refiere a las excepciones para la aplicación del sobreseimiento en los casos que allí se indican y que se relacionan con los delitos tributarios, para de esa manera evitar que se sigan produciendo violaciones al orden jurídico y se pueda decretar el sobreseimiento en los casos en que sea necesario, tomando en consideración únicamente el criterio judicial respectivo.





BIBLIOGRAFÍA

- ABRALDES RAMÍREZ, Luis Sandro. **Consideraciones sobre el derecho penal tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Rubinzal Culzoni, 2004.
- ACOSTA FERNÁNDEZ, Eugenio Simón. **El derecho tributario.** México, D.F.: Ed. Pamplona, 1998.
- ANDRADE GIRÓN, Jorge Enrique. **Sobreseimiento.** Buenos Aires, Argentina: Ed. La Ley, 1990.
- BARROTAVEÑA BAJO, Diego Alejandro. **Ley penal tributaria.** Madrid, España: Ed. Mar del Plata, 1988.
- DALLA VÍA, José Vicente. **Derecho tributario y penal.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Rubinzal Culzoni, 1989.
- HERRARTE OROZCO, Mario Alberto. **Introducción al derecho procesal penal.** Barcelona, España Ed. Vile, 1993.
- LAJE ANAYA, José Javier. **Delitos tributarios.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Ábaco, 1990.
- MAIER, Julio Alberto. **Derecho procesal penal.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Hammurabi, 1989.
- MANZINI, Vicencio. **Derecho procesal penal.** Madrid, España: Ed. Padua, 1987.
- OVALLE FAVELA, José. **Etapas procesales.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Labores, S.A., 1992.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo Alberto. **El delito fiscal.** Madrid, España: Ed. Civitas, S.A., 1992.



ROXIN ARZT, Tiedman. **Introducción al derecho penal y al derecho procesal.** México, D.F.: Ed. Nacional, 1994.

SOSA ARDITI, Enrique Augusto. **El proceso penal.** Barcelona, España: Ed. Bosch, 1992.

VALENZUELA OLIVA, Wilfredo. **Lecciones de derecho procesal penal.** Madrid, España: Ed. Temis, 2001.

VILLAR SPOLANSKY, José Norberto. **El sobreseimiento.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Goya, 1989.

VÉLEZ MARICONDE, Alfredo. **Derecho procesal penal.** Madrid, España: Ed. Ariel, 1998.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Estudio crítico del proceso penal.** México, D.F.: Ed. Jurídica UNSUR, 1989.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

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

Código Procesal Penal. Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

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

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